



humm+schlimpert

Steuerberatungsgesellschaft mbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

STEUERN – AKTUELL

Steueränderungen 2010

Humm & Schlimpert Steuerberatungsgesellschaft mbH
Wellingsweg 20 · 56072 Koblenz · Tel: 0261 98 82 30

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

Gliederung									
A.	Gesetzesänderungen								
I.	Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung								
II.	Investitionszulagegesetz								
III.	Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz								
IV.	Umsatzsteuer (Mehrwertsteuerpaket 2010)								
V.	Wachstumsbeschleunigungsgesetz								
VI.	Steuerliche Auswirkungen der Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)								
B.	Rechtsprechung								
I.	Betriebsprüfung								
	1. Entscheidung über Einspruch wegen Prüfungsanordnung bei Auftragsprüfung								
	2. Ergänzungs- bzw. Erweiterungsprüfungsanordnung								
	3. Sammelauskunftsersuchen an eine Bank wegen der Ausgabe von Bonusaktien sind unzulässig								
	4. Anordnung einer Außenprüfung								
	5. Ungeklärte Geldmittel bei Ehegatten in der Betriebsprüfung								
	6. Digitale Betriebsprüfung in der Gastronomie								
	7. Zeitnahe Betriebsprüfung "im Jahrestakt" gegen den Willen des Unternehmens bedenklich								
	8. Verwertungsverbot								
	9. Kein Rechtsbehelfsverfahren gegen den Betriebsprüfer								
	10. Finanzamt kann Zugriff auf Daten von gesetzlich nicht vorgeschriebenen elektronischen Aufzeichnungen nicht verlangen								
	11. Beendigung der Betriebsprüfung								
	12. Bankgeheimnis steht nicht generell Kontrollmitteilungen anlässlich einer Bankprüfung im Wege								
	13. Einnahmezuschätzung bei Gewinnermittlung nach Einnahmenüberschussrechnung								

II.	Abgabenordnung										
		1. Rücknahme eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakts									
		2. Änderung eines Steuerbescheides nach § 174 Abs. 4 AO									
		3. Verböserungshinweis bei Änderung des angefochtenen Steuerbescheids während des Einspruchsverfahrens									
		4. Teilaufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung									
		5. Unwirksamkeit eines Steuerbescheids durch telefonische Mitteilung,									
		6. Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes durch das BVerfG - Kein rückwirkendes Ereignis und keine neue Tatsache									
		7. Berichtigung eines Steuerbescheids wegen offenkundiger Unrichtigkeit durch vom FA übernommener Fehler des Steuerpflichtigen									
		8. Rückwirkendes Ereignis bei nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile									
III.	Einkommensteuer										
		Arbeitszimmer									
		1 Arbeitszimmer bei Kapitaleinkünften									
		2. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung bei einem Dozenten									
		3. Die steuerliche Neuregelung zum häuslichen Arbeitszimmer soll zumindest teilweise verfassungswidrig sein									
		4. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für häusliche Arbeitszimmer									
		5. Unbeschränkter Abzug von Aufwendungen für beruflich genutzte Räume, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen									
		Gewerblicher Grundstückshandel									
		6. Drei-Objekt-Grenze bei privater Vermögensverwaltung									
		7. Gewerblicher Grundstückshandel bei Schwestersonengesellschaften									
		8. Gewerblicher Grundstückshandel bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze mit unbedingte Veräußerungsabsicht									
		9. Überschreitung des Fünfjahreszeitraums bei gewerblichen Grundstückshandels									
		10. Bedingte Veräußerungsabsicht beim gewerblichen Grundstückshandel									
		11. Gewerblicher Grundstückshandel									
		Vermietung und Verpachtung									
		12. Zum Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung									
		13. Einkünfteerzielungsabsicht bei leer stehenden Wohnungen									
		14. Grundstücksbezogene Prüfung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung									
		15. Entgeltlich erworbener Mietvorteil als selbständiges Wirtschaftsgut									
		16. Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung einer Ferienwohnung									
		17. Schuldzinsenabzug bei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung									
		18. Nachhaltigkeit einer Tätigkeit									
		19. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung									
		20. Keine Teilwertabschreibung im Privatvermögen									

Kapitaleinkünften

- 29. Finanzierungskosten von Beiträgen für eine zur Sicherung eines Anschaffungsdarlehens abgetretenen Lebensversicherung
- 30. Verkauf und (Wieder-)Ankauf gleichartiger Wertpapiere am selben Tag zu unterschiedlichen Preisen grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch

Nahe Angehörige

- 31. Provisionen bei ringweiser Vermittlung von Lebensversicherungen
- 32. Fehlende Darlehenssicherung bei Vereinbarungen unter nahen Angehörigen
- 33. Liebhaberei Totalgewinnprognose
- 34. Zinsbesteuerung ohne Zinsvereinbarung rechtmäßig
- 35. Fehlerhafte Gesamtwürdigung bei Darlehens-Verträgen zwischen nahe stehenden Personen
- 36. Liebhaberei bei Verlusten

Außergewöhnliche Belastungen

- 37. Straftatbedingter Verlust von Wertgegenständen
- 38. Pflegekosten als außergewöhnliche Belastungen
- 39. Ermittlung der als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Aufwendungen bei Ehegatten
- 40. Kosten der Besuchsfahrten als außergewöhnliche Belastung
- 41. Aufwendungen der Großeltern für Besuche ihres Enkelkinds
- 42. Adoptionskosten keine außergewöhnlichen Belastungen
- 43. Schuldenübernahme durch die Eltern
- 44. Behinderungsbedingte Umbau als außergewöhnliche Belastung

Haushaltsnahe Beschäftigung und Handwerkerrechnungen

- 45. Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Barzahlung der Rechnung
- 46. Steuerbegünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen auch für Bewohner eines Wohnstifts
- 47. Verfall eines nicht ausgenutzten Steuerermäßigungs Betrags für Handwerkerleistungen ist verfassungsgemäß
- 48. Grabpflege ist keine haushaltsnahe Dienstleistung

Solidaritätszuschlag

- 49. Niedersächsisches Finanzgericht hält Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig

IV. Körperschaftsteuer

verdeckte Gewinnausschüttung

1. Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Gesellschaften
2. Eine nachträglich Stundung einer Tantieme braucht keine vGA zu sein
3. Verdeckte Gewinnausschüttung durch private PKW Nutzung
4. Keine Verpflichtung zur Weiterleitung eines Vorteils welcher vor Gründung der GmbH erlangt wurde
5. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Erteilung einer Pensionszusage vor Ablauf einer Probezeit
6. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Leistungen an nahe stehende Personen.
7. vGA bei Abfindungszahlungen an den beherrschenden Gesellschafter Geschäftsführer
8. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Veräußerung eigener Anteile
9. Wirksamkeit eines Beschlusses über die Ausschüttung eines tatsächlich nicht vorhandenen Gewinns

V. Bilanzsteuerrecht

Betriebsvermögen - Ansatzvorschriften von Wirtschaftsgütern

1. Nachholverbot" für Pensionsrückstellung bei Berechnungsfehler
2. GmbH Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen
3. Übernahme von nicht passivierten Verpflichtungen
4. Bildung von gewillkürten Betriebsvermögen setzt eine betriebliche Veranlassung voraus.
5. Erwerb eines Grundstücks mit abbruchreifem Gebäude
- 6 Aufteilung der Anschaffungskosten bei gemischt genutztem Grundstück
7. Keine gewinnmindernde Berücksichtigung eines veränderten Wechselkurses von langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten
8. Leasingfahrzeuge als gewillkürten Betriebsvermögen bei einem Arzt
9. Rechnungsabgrenzung bei Zinszuschuss für die Aufnahme eines Darlehens
10. Rückkaufverpflichtung von Kfz-Händlern ist als Verbindlichkeit zu bilanzieren
11. Kein Bilanzausweis von Pfandgeldern
12. Betriebsvermögenseigenschaft von Grundstücken nach Umlegungsverfahren

Bewertung

13. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts
14. Nutzungsdauer von Musterhäusern
15. Die Gewinnermittlung im Zusammenhang mit einer Fremdwährungsbuchführung
16. Teilwertabschreibung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern
17. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswert
18. Prognosezeitraum bei Teilwertabschreibung
19. Wertaufholungen sind vorrangig mit steuerlich unwirksamen Teilwertabschreibungen zu kompensieren
20. Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach Einlage zum Teilwert

7g Rücklage

21. 7g Abschreibung für Standardsoftware
22. Bei Betriebseröffnung strengere Anforderungen für Ansparrücklage
23. Voraussetzung für die Bildung einer Ansparrücklage
24. Anwendung der neuen 7g Vorschriften
25. Rücklage 7g für Pkws

Einnahme Überschussrechnung

26. Recht zur Wahl der Einnahmen-Überschussrechnung kann auch noch nachträglich ausgeübt werden

VI Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Wechsel von unmittelbarer zu mittelbarer Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft - Wegfall der Unternehmeridentität
2. Grundstückvermietung an Filialbetrieb gewerbesteuerpflichtig
3. Vorabgewinnanteile bei Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags einer Mitunternehmerschaft
4. Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen

VII Umsatzsteuer

Umsatz und Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

1. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes
2. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes
3. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutztem Dachgeschossausbau
4. Vorsteueraufteilung ist auch ab 2004 nach einem Umsatzschlüssel möglich
Regelung in § 15 Abs. 4 UStG ist europarechtswidrig
5. Einheitlichkeit der Leistung bei Veräußerung eines unbebauten Grundstücks und Vereinbarung von Bauleistungen
6. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes

Vorsteuerabzug bei Rechnungserstellung

7. Der Empfangende Unternehmer muss für den Vorsteuerabzug eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier festzustellen sein
8. Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen
9. Zwingende Angabe des Lieferzeitpunkts in einer Rechnung
10. Guter Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wird nicht geschützt
11. Vorsteuerabzug bei Rechnungen
12. Vertrauensschutz bei Vorsteuerabzug
13. Kein Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen

Inneregemeinschaftliche Lieferung/Ausfuhrlieferung

14. Erlass von Umsatzsteuern bei irrtümlich angenommenen steuerfreien Ausfuhrlieferungen
15. Anforderungen an die Erbringung eines Ausfuhrnachweises in Beförderungsfällen
16. Vertrauensschutz bei inneregemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen
17. Zweifelsfragen bei Ausfuhrlieferungen und inneregemeinschaftlichen Lieferungen
18. Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen - Ergänzung und Berichtigung - Steuerbefreiung trotz fehlenden Buchnachweises
19. Vermeidung der Erwerbsbesteuerung des Abnehmers
20. Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen im Billigkeitsverfahren
21. Keine Steuerbefreiung einer inneregemeinschaftlichen Lieferung bei Fehlen einer UST Identifikationsnummer

VII Lohnsteuer

KFZ Nutzung

1. Keine Anwendung der 1%-Regelung für zur Privatnutzung ungeeignete Dienstwagen
2. Private PKW Nutzung durch Arbeitnehmer (Rennwagen)
3. Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs trotz kleiner Mängel
4. Wahlrecht beim Ansatz der privaten PKW Nutzung
5. Flüssiggasanlage eines Kfz als Sonderausstattung
6. Anforderung an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
7. 1% Regelung bei Nutzungsverbot

Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

8. Fahrten Wohnung Arbeitsstätte durch Pkw der Eltern
9. Versagung der Entfernungspauschale für Familienheimflüge ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden
10. Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte von Büroräumen aus der eigenen Wohnung
11. Bestimmung der Entfernung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln

Doppelte Haushaltsführung

12. Rechtsprechungsänderung bei doppelter Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen
13. Haupthausstand bei doppelter Haushaltsführung
14. Abgrenzung zwischen Aufnahme in einem fremden Haushalt und Unterhalten eines eigenen Hausstands
15. Erneuter Beginn der Dreimonatsregelung für Verpflegungsmehraufwendungen bei Unterbrechung der doppelten Haushaltsführung
16. Doppelte Haushaltsführung bei unverheiratetem Arbeitnehmer
17. Lebensmittelpunkt bei doppelter Haushaltsführung

Regelmäßige Arbeitsstätte

18. Tätigkeitsstätte beim Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte

C. Verwaltungsanweisung

I. Einkommensteuer

Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

II. Umsatzsteuer

1. Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG für
innergemeinschaftliche Lieferungen

III. Lohnsteuer

1. Lohnsteuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers

2. Lohnsteuerliche Behandlung bei Anwendung der Lohnsteuer-Richtlinien bei
Mahlzeitengestellung

I. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit seinen Beschlüssen vom 13. Februar 2008 festgestellt, dass die Vorschriften in § 10 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum Umfang der steuerlichen Berücksichtigung von Beiträgen, zugunsten einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung, mit dem Grundgesetz unvereinbar sind, da sie nicht die volle steuerliche Abziehbarkeit der Beiträge zur sozialhilfegleichen Kranken- und Pflegeversorgung des Steuerpflichtigen und seiner Familie gewährleisten.

Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums gewährleistet dem Steuerpflichtigen einen Schutz des Lebensstandards auf Sozialhilfeniveau. Die Kranken- und Pflegeversicherung ist ein integraler Bestandteil des im Sozialgesetzbuch genannten Leistungskatalogs. Da sich das Leistungsniveau der Sozialhilfe insoweit grundsätzlich mit dem der gesetzlichen Krankenversicherung (mit Ausnahme des Krankengeldes) deckt, sind diejenigen Beiträge zu berücksichtigen, mit denen der Versicherungsnehmer einen Versicherungsschutz erwirbt, der dem der gesetzlichen Krankenversicherung entspricht. Beiträge für eine darüber hinausgehende Versorgung – z.B. Chefarztbehandlung, Einbettzimmer, sowie zur Finanzierung eines Krankengeldes gehören nicht dazu. Es sind somit folgende Beiträge zu berücksichtigen:

- Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung, gekürzt um einen Beitragsanteil, der zur Finanzierung des Krankengeldes eingesetzt wird;
- Beiträge zugunsten einer privaten Krankenversicherung, soweit diese der Finanzierung einer Basisabsicherung dienen;
- Beiträge zur privaten und gesetzlichen Pflegepflichtversicherung.

Zur Umsetzung seiner Entscheidung hat das Gericht eine Frist bis zum 1. Januar 2010 eingeräumt. Mit dem Bürgerentlastungsgesetz hat der Gesetzgeber den Verfassungsauftrag fristgerecht umgesetzt.

Der Entscheidung lag zwar der Fall eines Privatversicherten zugrunde; allerdings gelten die Grundaussagen des Beschlusses für privat und gesetzlich Krankenversicherte gleichermaßen, worauf das Gericht in seiner Entscheidung ausdrücklich hingewiesen hat.

Ab 2010 werden alle Beiträge des Steuerpflichtigen für sich, oder eine ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Person (z. B. seinen Ehegatten sowie seine Kinder) zu einer Basisranken- und Pflege-Pflichtversicherung berücksichtigt. Einen Höchstbetrag gibt es nicht, so dass alle vom Steuerpflichtigen tatsächlich aufgewandten Beiträge als Sonderausgaben angesetzt werden können. Berücksichtigt werden auch Beiträge, die der Steuerpflichtige als Versicherungsnehmer für die Absicherung seines eingetragenen Lebenspartners leistet.

Krankenversicherung und Unterhaltszahlungen

Zusätzlich wird der Rahmen, der steuerlich abziehbaren Unterhaltsleistungen eines Unterhaltsverpflichteten um die Beiträge erhöht, die für die Basisranken- und Pflegepflichtversicherung des Unterhaltsempfängers aufgewandt werden. Dies betrifft die Fallgestaltungen, in denen der Unterhaltsberechtigte selbst Versicherungsnehmer ist und vom Unterhaltsverpflichteten Geld für die Finanzierung seiner Basisranken- oder

Pflegepflichtversicherung erhält.

Beispiel:

Unterhaltszahlungen eines Steuerpflichtigen an seinen dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehepartner im Rahmen des sog. begrenzten Realsplittings (Höchstbetrag bisher: 13.805 Euro), oder im Rahmen des Abzugs als außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen (Höchstbetrag bisher: 7.680 Euro). Letzteres gilt auch für Unterhaltsverpflichtungen gegenüber anderen Unterhaltsberechtigten, zum Beispiel Leistungen an den nichtehelichen Elternteil eines gemeinsamen Kindes, oder an die Eltern.

Selbstbehalt bei Krankenversicherung

Als Sonderausgaben können nur die vom Steuerpflichtigen tatsächlich geleisteten Beiträge für eine Basiskrankenversicherung berücksichtigt werden. Hat der Steuerpflichtige einen Selbstbehalt vereinbart und fallen entsprechende Krankheitskosten an, für die kein Anspruch auf eine Versicherungserstattung besteht, dann kann er diese Aufwendungen allerdings im Rahmen der Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastungen geltend machen.

Beitragsrückerstattung bei Krankenversicherung

Beitragsrückerstattungen mindern im Kalenderjahr der Erstattung die abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, da sie den Steuerpflichtigen letztlich finanziell nicht belastet haben.

Krankengeld

Das Krankengeld hat die Funktion, im Fall einer längeren Krankheit den Verdienstausschlag zumindest teilweise zu kompensieren und wirkt daher auf der Vermögensebene des Steuerpflichtigen und nicht im Bereich des Existenzminimums. Aus diesem Grund, wird der vom Steuerpflichtigen geleistete Beitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung um den für das Krankengeld aufgewendeten Beitragsanteil gekürzt. Entsprechend den durchschnittlichen Ausgaben der vergangenen Jahre der gesetzlichen Krankenversicherung für das Krankengeld wurde ein pauschaler Kürzungssatz von 4 % ermittelt. Die Kürzung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen grundsätzlich ein Anspruch auf eine Krankengeldzahlung zusteht.

Zusatzbeiträge der gesetzlichen Krankenversicherung

Im Rahmen des Sonderausgabenabzugs werden alle Beiträge für eine Basiskrankenversicherung angesetzt. Hierzu gehört auch ein gegebenenfalls von der gesetzlichen Krankenversicherung vom Steuerpflichtigen erhobener Zusatzbeitrag.

Wahl und Zusatztarife

Mit Beiträgen für Wahltarife in der gesetzlichen Krankenversicherung und mit Zusatztarifen in der privaten Krankenversicherung werden Leistungen abgesichert, die über die Pflichtleistungen der gesetzlichen Krankenversicherungen hinausgehen (z. B. Chefarztbehandlung,

Einbettzimmer). Diese können als Sonderausgaben nicht berücksichtigt werden.

Basistarif in der privaten Krankenversicherung

Ab dem 1. Januar 2009 wurde in der privaten Krankenversicherung ein so genannter Basistarif eingeführt. Dieser Tarif muss grundsätzlich von jedem privaten Krankenversicherungsunternehmen angeboten werden. Die Leistungen des Basistarifs entsprechen den Pflichtleistungen der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) und sind bei jedem Versicherungsunternehmen gleich. Die Versicherer dürfen keine Zuschläge wegen eines erhöhten Gesundheitsrisikos erheben oder Leistungen ausschließen. Außerdem ist der Beitrag auf den durchschnittlichen Höchstbetrag der GKV begrenzt, derzeit etwa 530 Euro monatlich beträgt; bei finanzieller Hilfebedürftigkeit eines Versicherten wird der von ihm zu zahlende Beitrag herabgesetzt.

Hat der Steuerpflichtige einen Basistarif abgeschlossen, dann können die von ihm geleisteten Beiträge mit Ausnahme der Beitragsanteile, die auf das Krankentagegeld entfallen, in vollem Umfang angesetzt werden. Werden in einem Krankenversicherungstarif auch über eine Basisabsicherung hinausgehende Leistungen versichert, dann ist der für den entsprechenden Tarif geleistete Beitrag in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Das Aufteilungsverfahren wird in einer Verordnung geregelt.

Günstigerprüfung

Mit der Günstigerprüfung wird weiterhin vereinfacht ausgedrückt – das für das Kalenderjahr 2004 geltende Recht „konserviert“ und in jedem Einzelfall geprüft, ob das für das Kalenderjahr 2004 geltende Recht oder das für das Kalenderjahr 2010 geltende Recht für den Steuerpflichtigen günstiger ist.. Diese Prüfung nimmt das Finanzamt automatisch vor. Der Steuerpflichtige muss in seiner Einkommensteuererklärung lediglich die Höhe der von ihm geleisteten sonstigen Vorsorgeaufwendungen angeben.

Das Gesetz lässt die nach geltendem Recht, im Rahmen der sonstigen Vorsorgeaufwendungen, steuerlich anzusetzenden Beiträge (z. B. zu Kranken- und Pflegeversicherungen, Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen, Haftpflichtversicherungen, Risikolebensversicherungen) weiterhin zum Abzug zu. Die bisher für das Kalenderjahr 2009 geltenden Höchstbeträge werden ab 2010 von 2.400 Euro auf 2.800 Euro und von 1.500 Euro auf 1.900 Euro angehoben.

Übersteigen die Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung für sich genommen diese Höchstbeträge, sind diese Beiträge in vollem Umfang in Abzug zu bringen. Ein Ansatz weiterer sonstiger Vorsorgeaufwendungen scheidet dann allerdings aus.

Datenübermittlung der Versicherungsbeträge

1. gesetzliche Krankenversicherung

Das Finanzamt erfährt die Höhe der Versicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber des Steuerpflichtigen, den Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, oder durch das Versicherungsunternehmen, bzw. den Träger der gesetzlichen Krankenversicherung.

- Bei Arbeitnehmern übermittelt der Arbeitgeber bereits heute die Lohnsteuerbescheinigung auf elektronischem Wege an das Finanzamt. In der Lohnsteuerbescheinigung werden auch die Beiträge mitgeteilt, die der Arbeitnehmer an die gesetzliche Krankenversicherung geleistet hat. Dies gilt auch für freiwillig versicherte Arbeitnehmer, bei denen der Arbeitgeber entsprechende Beiträge abführt (sog. Firmenzahler). Die entsprechenden Angaben kennt der Arbeitgeber, da er zur Abführung der Beiträge verpflichtet ist. Es wird insoweit ein bestehender Weg für die Datenübermittlung genutzt.
- Bei den Beziehern einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung wird in der Regel der Beitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung unmittelbar vom Rentenversicherungsträger einbehalten und abgeführt. Aus diesem Grund werden die entsprechenden Daten zusammen mit der Rentenbezugsmitteilung vom Träger der gesetzlichen Rentenversicherung an die Finanzverwaltung übermittelt.
- Bei den anderen gesetzlich Krankenversicherten (z.B. Selbstzahlern) übermittelt hingegen der Träger der gesetzlichen Krankenversicherung die Daten selbst an die Finanzverwaltung.
- Die Daten der privat Kranken- und Pflegepflichtversicherten sind durch die Versicherungsunternehmen zu übermitteln.

Die Versicherungsunternehmen teilen dem Finanzamt u.a. folgende Daten mit: Höhe der jeweiligen im Beitragsjahr geleisteten und erstatteten Beiträge zur Basiskrankenversicherung und zur Pflegepflichtversicherung und die Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen. Der Versicherer hat über die Datenübermittlung an die Finanzverwaltung zu informieren. Die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung müssen hingegen nur diejenigen Beitragsdaten übermitteln, die nicht bereits mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung vom Arbeitgeber, oder im Rentenbezugsmitteilungsverfahren durch die Rentenversicherungsträger übermittelt wurden. Hierbei handelt es sich z.B. um eventuelle Zusatzbeiträge, die durch die gesetzliche Krankenversicherung unmittelbar vom Steuerpflichtigen erhoben wurden.

Die Identifikationsnummer erfahren die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung bzw. die Versicherungsunternehmen grundsätzlich vom Steuerpflichtigen selbst. Für den Verfahrensstart ist jedoch zur Vereinfachung der Abläufe vorgesehen, dass die Versicherer die Identifikationsnummern ihrer Versicherten direkt beim Bundeszentralamt für Steuern erfragen können, wenn das Versicherungsverhältnis bereits vor dem 1. Januar 2010 bestanden hat. Das Verfahren wird also so bürokratiearm wie möglich ausgestaltet.

Bestand das Versicherungsverhältnis für die Kranken- und Pflegepflichtversicherung bereits vor dem 1. Januar 2010, dann gilt die grundsätzlich erforderliche Einwilligung zur Datenübermittlung an das Finanzamt als erteilt.

Wird ein Versicherungsverhältnis nach dem 31. Dezember 2009 begründet, ist hingegen eine schriftliche Einwilligung des Steuerpflichtigen für die Datenübermittlung erforderlich. Diese kann der Steuerpflichtige allerdings bereits bei Abschluss des entsprechenden Versicherungsvertrages abgeben, insoweit treten durch die Einwilligung auf Seiten der

Versicherungsunternehmen allenfalls in geringem Umfang bürokratische Belastungen ein.

Grundsätzlich gilt: Insbesondere die privaten Krankenversicherungsunternehmen haben schriftlich darüber zu informieren, dass sie von der Einwilligung zur Datenübermittlung ausgehen, wenn nicht innerhalb von vier Wochen nach Erhalt der Information schriftlich dagegen widersprochen wird. Dies gilt auch für die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, soweit die entsprechenden Beitragsangaben nicht bereits im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder der Rentenbezugsmitteilung an die Finanzbehörde übermittelt werden.

II, Investitionszulagengesetz 2010

Nach Auslaufen der Investitionszulagenförderung durch das InvZulG 2007 können damit auch in den Jahren 2010 - 2013 betriebliche Erstinvestitionsvorhaben des verarbeitenden Gewerbes, bestimmter produktionsnaher Dienstleistungen und im Beherbergungsgewerbe in den neuen Bundesländern sowie in Berlin unterstützt werden. Die derzeit geltenden Fördersätze von 12,5 Prozent, beziehungsweise 25 Prozent für kleine und mittlere Unternehmen werden sich von 2010 bis 2013 jährlich um 2,5 Prozentpunkte für Großunternehmen, beziehungsweise um 5 Prozentpunkte für kleine und mittlere Unternehmen verringern. Die Fördersätze werden in den kommenden Jahren schrittweise abgesenkt - entsprechend dem Beginn des Investitionsvorhabens:

Beginn Investitions- vorhaben	Ende Investitions- vorhaben	Fördersatz (regulär)	Fördersatz (KMU)
- 31.12.2009	bis 31.12.2013	12,5 %	25 %
in 2010	bis 31.12.2013	10,0 %	20 %
in 2011	bis 31.12.2013	7,5 %	15 %
in 2012	bis 31.12.2013	5,0%	10 %
in 2013	bis 31.12.2013	2,5 %	5 %

Dieses entspricht den Bestrebungen der Bundesregierung, die Investitionszulage langfristig auslaufen zu lassen und die Förderung auch in Ostdeutschland auf die im Grundgesetz verankerte und zielgenauer wirkende Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" zu konzentrieren.

Wichtiger Hinweis: Mehrjährige Investitionsvorhaben werden mit dem Zulagensatz gefördert, der im Jahr des Vorhabensbeginns gilt. Unternehmen, die bis Ende 2009 mit ihren Investitionsprojekten beginnen, können also noch von den derzeit geltenden Fördersätzen profitieren. Dies ist ein deutlicher Anreiz, mehrjährige Investitionsvorhaben zügig voranzutreiben.

Konkret bedeutet dies: Maßgeblich für die Höhe des Fördersatzes ist der Zeitpunkt des Beginns des gesamten Erstinvestitionsvorhabens. Alle zu einem Erstinvestitionsvorhaben gehörenden Einzelinvestitionen werden danach gleich beurteilt. Auf den Zeitpunkt der Durchführung der Einzelinvestition kommt es nicht an.

Beispiel:

Beginn des Neubaus eines Betriebsgebäudes durch einen KMU-Betrieb im Jahr 2010, Abschluß und letzte Bauarbeiten/Teillieferungen erst im Jahr 2012. Alle Einzelinvestitionen in den Jahren 2010-2012 werden mit einem Fördersatz i. H. v. 20% gefördert, keine Absenkung der Fördersätze für die in den Jahren 2011 und 2012 getätigten Einzelinvestitionen.

Die Zuordnung eines Betriebes, zu den begünstigten Branchen ist nach der vom Statistischen Bundesamt neu herausgegebene Klassifikation der Wirtschaftszweige 2008 (WZ 2008) vorzunehmen.

III Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Wenig auskunftsfreudige Länder und Finanzplätze sollen durch neue Maßnahmen gegen Steueroasen zu mehr Auskünften gezwungen werden. Denn, wer auf einer schwarzen Liste landet, muss mit Sanktionen rechnen. Das betrifft auch Anleger und Unternehmen, die in solchen Regionen investieren. Allerdings bröckelt die Abwehrfront bereits massiv, bevor die ersten Maßnahmen überhaupt greifen.

Vorrangiges Ziel des Gesetzes ist, den Geschäftsverkehr mit unkooperativen Ländern, sowie die dortige Geldanlage zu erschweren. Verweigern Staaten gegenüber dem deutschen Fiskus Auskünfte, soll das künftig negative Folgen auf verschiedene inländische Steuerregeln haben. Die OECD hat Standards wie etwa die Musterabkommen von 2002 zum Auskunfts austausch in Steuersachen und von 2005 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entwickelt. Diese Vorgaben verlangen, dass Informationen, die für die Besteuerung relevant sind, zugänglich sein und auf Anfrage ausländischer Finanzbehörden zur Verfügung gestellt werden müssen. Zu diesen Informationen gehören etwa Bankinformationen und Auskünfte über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften, oder die Begünstigten bei Stiftungen.

Doch gibt es in Europa und weltweit Länder, die sich nicht an diese OECD-Standards halten. Durch ihre Verweigerung der Zusammenarbeit fördern und begünstigen Steueroasen geradezu die Steuerhinterziehung durch Bürger anderer Staaten. Auf diese Weise gehen nicht nur Deutschland, sondern auch zahlreichen anderen Ländern erhebliche Summen an Steuergeldern für das Gemeinwohl verloren.

Die Bereitschaft zu Vereinbarungen über Amtshilfe im Besteuerungsverfahren entsprechend dem OECD-Standard fehlt insbesondere bei den größeren Finanzzentren - sowohl in Europa als auch weltweit. Diese Finanzzentren unterhalten Rahmenbedingungen, die es ausländischen Finanzbehörden erschweren, oder unmöglich machen, grenzüberschreitende Sachverhalte aufzuklären. Sie fördern, oder begünstigen damit die Steuerhinterziehung durch Bürger anderer Staaten.

Die jüngsten grenzüberschreitenden Steuerhinterziehungsskandale motivieren die Staaten, jetzt stärker gegen die eigenen Einnahmeausfälle durch Steuerflucht entgegenzuwirken, denn die betroffenen Länder sehen sich massiven Bedrohungen ausgesetzt. Um dem entgegen zu wirken, sind im Inland, innerhalb der EU und weltweit verschiedene Maßnahmen geplant. Diese basieren auf international abgestimmten Maßnahmen, die von 17 OECD-Mitgliedstaaten am 21.10.2008

zur Durchsetzung von Transparenz und effektivem Auskunftsaustausch befürwortet wurden. Ziel ist insbesondere die effektivere Bekämpfung der Steuerhinterziehung, die durch Staaten und Gebiete erleichtert wird, die den Zugang der Steuerbehörden zu Bankinformationen verweigern.

Ob das Gesetz allerdings noch Wirkungen zeigt, steht in den Sternen. Denn bereits vor dem Inkrafttreten haben die ins Visier geratenen Steueroasen bereits reihenweise Öffnungstendenzen nach den OECD-Standards signalisiert. Deutschland hat sogar schon einige neue DBA abgeschlossen. Auslöser hierfür war das Treffen der 20 führenden Industrie- und Schwellenländer in London am 2.4.2009. Anschließend stand auf der schwarzen Listen der OECD kein Land mehr, das sich strikt gegen Auskünfte verweigert, nachdem die letzten vier betroffenen Staaten Costa Rica, Uruguay, Malaysia und die Philippinen zugesagt hatten, sich künftig an internationale Standards zu halten.

Insoweit können die angedrohten Sanktionen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes künftig wohl erst dann greifen, wenn die eine oder andere Steueroase ihre Verlautbarung zu mehr Transparenz anschließend dann doch nicht in die Tat umsetzt, oder den Verhandlungen immer wieder Steine in den Weg legt.

Zur Umsetzung dieser Regelungen sind drei verschiedene Maßnahmen geplant:

1. Einschränkung bestimmter steuerlicher Regelungen bei Geschäftsbeziehungen zu Staaten oder Gebieten, die schädlichen Steuerwettbewerb betreiben.
2. Erweiterte Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten natürlicher Personen in Bezug auf Kapitalanlagen im Ausland.
3. Erweiterte Prüfungsrechte der Finanzbehörden.

Ausgabenkürzung

Der Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten kann von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden, wenn die entsprechenden Zahlungen an Personen/Personenvereinigungen mit Sitz, oder Geschäftsleitung in einem Staat ohne Auskunftsaustausch nach den Standards der OECD geleistet werden (§ 51 Abs. 1 Nr. 1f Buchst. aa EStG).

Kapitaleinnahmen

- Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1f Buchst. bb EStG erhält die Bundesregierung die Möglichkeit, ausländischen Gesellschaften die Entlastung von Kapitalertragsteuer, oder Abzugsteuer gem. § 50d Abs. 1 und 2 EStG vom Nachweis der Identität der natürlichen Personen abhängig zu machen, die an der Gesellschaft mit mindestens 10 % unmittelbar, oder mittelbar beteiligt sind. Dies soll der Sicherstellung der Identifizierung der am Ende der Beteiligungskette stehenden natürlichen Person dienen.
- **Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren** werden von der Bevollmächtigung der Finanzbehörde abhängig gemacht, im Namen des Anlegers mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen (§ 51 Abs. 1 Nr. 1f Buchst. cc EStG). Dies ermöglicht der

Finanzbehörde den Zugang zu Bankinformationen und soll den gegenüber inländischen auskunftspflichtigen Dritten bestehenden Auskunftsanspruch (§ 93 AO) auch im Verhältnis zum Ausland sichern.

Hinweis: Um Druckmittel gegen die Steueroasen aufzubauen, entfallen diese besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten, wenn mit dem jeweiligen Staat oder Gebiet ein DBA besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend dem OECD-MA vorsieht, oder das Land entsprechende Auskünfte ohne ein solches Abkommen erteilt.

- Sofern Dividenden unmittelbar oder mittelbar aus solchen Staaten zufließen, können die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG sowie nach einem DBA von erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden (§ 33 Abs. 1 Nr. 2e KStG). Dadurch soll einerseits den eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden Rechnung getragen und andererseits der Anreiz für den jeweiligen Staat erhöht werden, mit Deutschland effektiven Auskunfts austausch zu vereinbaren. Das gilt - entgegen dem Referentenentwurf - nicht mehr für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG, sofern die hinter der Beteiligung stehende Gesellschaft in einem solchen Staat sitzt.
- Bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem betroffenen Staat oder Gebiet bestehen, ordnet der neue § 90 Abs. 2 S. 3 AO an, dass nach Aufforderung durch die Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben an Eides statt zu versichern sind. Anders als im Referentenentwurf reichen hierzu noch nicht allgemeine Erfahrungen der Finanzverwaltung aus, vielmehr müssen objektiv erkennbare Anhaltspunkte vorliegen. Die Versicherung kann auch nicht mehr erzwungen werden, sodass es auch nicht mehr zu einem Bußgeld kommt.
- Die Finanzbehörde ist zu bevollmächtigen, im Namen des Stpfl. mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen. Ob und inwieweit diese Mitwirkungspflichten tatsächlich eingefordert werden, sollen nach den Umständen des Einzelfalls nach pflichtgemäßem Ermessen entschieden werden. Damit sollen Betroffene angehalten werden, wahrheitsgemäße Angaben zu machen. Denn sie müssen mit der Möglichkeit rechnen, dass die Finanzbehörde eine eidesstattliche Versicherung der Angaben verlangt und sie sich im Fall der falschen Versicherung strafbar machen (§ 156 StGB).

Sanktionen

- Die Finanzbehörde kann die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung in Bezug auf Angaben verlangen. Dabei wird die Falschaussage mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft (§ 156 StGB).
- Wird die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung verweigert, kommt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 S. 3 AO in Betracht. Entfallen ist der Plan eines amtlichen Vordrucks mit Fragen über Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen.

- Kommt ein Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 S. 3 AO nicht nach, kann die zuständige Finanzbehörde ihm für die Zukunft die Aufbewahrung der Aufzeichnungen und Unterlagen aufgeben. Hierüber soll es der Außenprüfung leichter gemacht werden.

Kontrollen

- § 147 AO führt ab dem Jahr 2010 eine neue Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren bei den Überschusseinkünften ein, sofern die Summe der positiven Überschusseinkünfte mehr als 500.000 EUR im Jahr beträgt. Eine Saldierung mit negativen Einkünften findet dabei nicht statt. Die Regelung erfasst auch den Datenzugriff (§ 147 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 6 AO). Damit soll der Missstand behoben werden, dass die Prüfung der Angaben bei hohen Überschusseinkünften oftmals dadurch verzögert und erschwert wird, dass Aufzeichnungen und Unterlagen über Einnahmen und Werbungskosten nicht aufbewahrt werden. Diese Pflicht entfällt wieder, wenn bisher zur Aufbewahrung Verpflichtete in fünf aufeinander folgenden Kalenderjahren den Schwellenwert von 500.000 EUR nicht erreichen.
- Kommt ein Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 S. 3 AO nicht nach, kann die zuständige Finanzbehörde ihm für die Zukunft die Aufbewahrung der Aufzeichnungen und Unterlagen aufgeben. Hierüber soll es der Außenprüfung leichter gemacht werden.
- Verletzt der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten, kann die Finanzbehörde eine Schätzung vornehmen, da widerlegbar vermutet wird, dass er über Einkünfte im Ausland verfügt (§ 162 Abs. 2 S. 3 AO).
- Eine Außenprüfung wird generell zulässig, wenn die Summe der positiven Überschusseinkünfte mehr als 500.000 EUR im Kalenderjahr beträgt (§ 193 Abs. 1 AO). Einer besonderen Begründung der Prüfungsanordnung bedarf es nicht.
- Nach § 193 Abs. 2 Nr. 3 AO kann die Finanzbehörde auch dann ab 2010 eine Betriebsprüfung anordnen, wenn der erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 S. 3 AO nicht nachgekommen wird. Durch diese Prüfungsbefugnis werden der Finanzbehörde effizientere steuerliche Beurteilungen von Sachverhalten mit Auslandsbezug ermöglicht.
- Die Zollkontrollen werden über die Barmittel hinaus auf Verdachtsmomente der Steuerhinterziehung, sowie Betrug zum Nachteil der Sozialleistungsträger ergänzt (§ 12a Abs. 5 ZollVG). Damit können auch Kontounterlagen zwecks Durchführung der weiteren Ermittlungen weitergeleitet werden. Einen Anfangsverdacht im strafprozessualen Sinne bedarf es hierfür nicht. Bislang waren die seit dem 15.6.2007 eingeführten neuen Kontrollen vorrangig zum Zwecke der Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung durchzuführen. Mit der Ergänzung der Verdachtsmomente auf Steuerhinterziehung und –ordnungswidrigkeiten, sowie Betrug zum Nachteil der Sozialleistungsträger soll sichergestellt werden, dass hier die Zollverwaltung in ihrer Kontrolltätigkeit erweitert wird.

IV Umsatzsteuer (Mehrwertsteuerpaket 2010)

Mit Wirkung zum 01.01.2010 tritt das sog. EU - Mehrsteuerpaket in Kraft und bringt, unter anderem, grundlegende Änderungen zum Ort von sonstigen Leistungen. Die Neuregelung gilt jedoch nur für den Leistungsort von sonstigen Leistungen, nicht aber für Lieferungen.

Unter sonstige Leistungen fallen auch Werkleistungen und Dienstleistungen. Umsatzsteuerlich wirkt sich das neue Recht nur aus, wenn sonstige Leistungen für ein ausländisches Unternehmen ausgeführt, oder von einem ausländischen Unternehmer bezogen werden. Der ausländische Unternehmer kann in einem anderen EU-Mitgliedstaat, oder auch außerhalb der Europäischen Union, (so genannte Drittländer) ansässig sein.

Bei Inlandssachverhalten, das heißt wenn beide der Leistende und der Leistungsempfänger den Wohnsitz, den Unternehmenssitz bzw. die Betriebsstätte im Inland haben, entfällt natürlich die Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung in diesem Zusammenhang.

Nicht zuletzt wird das bisherige Vorsteuer-Vergütungsverfahren für die in der Europäischen Union (EU) ansässigen Unternehmer vereinfacht und modernisiert.

Außerdem müssen Sie beachten, dass Sie die Umsätze aus sonstigen Leistungen eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Leistungsempfängers in einer fortlaufenden zusammenfassenden Meldung (ZM) sowie in der Umsatzsteuer-Voranmeldung deklarieren müssen.

1. Grundregeln für den Ort der Dienstleistung

Bisherige Regelung bis zum 31.12.2009:

Für sonstige Leistungen gilt der Grundsatz, dass sich der Leistungsort dort befindet, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Sitz des Unternehmens). Von diesem Grundsatz gab es zahlreiche Ausnahmen auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll.

Neue Regelung ab dem 01.01.2010:

Um den Ort der sonstigen Leistung bestimmen zu können, ist nach dem neuen Recht grundsätzlich nach der Person des Dienstleistungsempfängers zu unterscheiden.

Leistungen an Privatpersonen

Erbringen Sie als Unternehmer eine sonstige Leistung an eine Privatperson, bzw. einen Nichtunternehmer (kurz auch B2C-Bereich genannt; von business to consumer-Bereich), ändert sich gegenüber den bisherigen Regelungen nichts. Beachten Sie jedoch die Ausnahmetatbestände.

Es bleibt weiterhin bei dem Ursprungslandprinzip, so dass der Ort der sonstigen Leistung dort liegt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Sitz des Unternehmens). Wird dabei die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

Beispiel 1:

Unternehmer A betreibt eine Kfz-Reparaturwerkstatt in Koblenz. Ein Privatkunde aus Salzburg (Österreich) beauftragt A, seinen Pkw zu reparieren und eine Inspektion durchzuführen.

Lösung 1:

Da es sich um einen ausländischen Privatkunden handelt, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung am Betriebssitz der Reparaturwerkstatt in Koblenz. Unternehmer A. muss der österreichischen Privatperson die deutsche Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Leistungen an Unternehmer

Werden jedoch die sonstigen Leistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer geleistet, ändert sich zum 01.01.2010 der Ort der sonstigen Leistungen. In diesen Fällen gilt grundsätzlich nicht mehr das Ursprungslandprinzip, sondern das Bestimmungsland- oder auch Empfängerortprinzip.

Dieses besagt, dass die sonstige Leistung dort mit Umsatzsteuer zu belasten ist, wo der Dienstleistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Bei Umsätzen zwischen Unternehmern spricht man auch kurz vom B2B-Bereich (business-to-business-Bereich).

Verwendet der Dienstleistungsempfänger gegenüber dem leistenden, d.h. ausführenden Unternehmer eine ihm erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, kann davon auszugehen sein, dass die sonstige Leistung für das andere Unternehmen auszuführen ist. Dann sind die neuen Regelungen zur Ortsbestimmung anzuwenden; es gilt das Empfängerortprinzip, sofern keine Ausnahmeregelung greift.

Hinweis:

Vorsicht ist geboten, wenn bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen den Leistungsort unzutreffend bestimmt wird. Der ausführende Unternehmer ist und bleibt Schuldner der Umsatzsteuer, selbst wenn der ausführende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausweist.

Das Reverse-Charge-Verfahren in der EU

Die neue Grundregel im B2B-Bereich vereinfacht die bestehenden Vorschriften zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistungen. Das neue Empfängerortprinzip wird innerhalb der EU durch das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren (= Wechsel der Steuerschuldnerschaft) ergänzt.

Dieses Verfahren befreit den leistenden Unternehmer von der Umsatzsteuerschuld und überträgt sie auf den Leistungsempfänger. Folglich müssen Umsätze aus sonstigen Leistungen im B2B-Bereich in einem anderen EU-Mitgliedstaat regelmäßig, ohne Ausweis der nationalen (deutschen) Umsatzsteuer, in Rechnung gestellt werden. Das Reverse-Charge-Verfahren ist für die meisten EU-Mitgliedstaaten im B2B-Bereich verpflichtend.

Damit das Reverse-Charge-Verfahren innerhalb der EU funktioniert und nicht unterlaufen werden kann, müssen Sie ab 2010 bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen an EU-Unternehmer zusammenfassende Meldungen (ZM) abgeben.

Beispiel 2:

Ein selbständiger Unternehmensberater aus Koblenz (Deutschland) erhält von einem Unternehmer aus Paris (Frankreich) den Auftrag, für ihn einen Businessplan zu erstellen.

Lösung 2:

Da der Leistungsempfänger Unternehmer ist und seinen Sitz in Paris hat, liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG in Paris (Frankreich). Der deutsche Unternehmensberater stellt dem französischen Unternehmer seine Leistungen ohne Umsatzsteuer in Rechnung.

Es findet nach dem französischen Umsatzsteuergesetz ein Wechsel der Steuerschuld statt (vergleichbar dem deutschen § 13b UStG). Somit schuldet der französische Unternehmer wegen des Reverse- Charge - Verfahrens die französische Umsatzsteuer, die er in Frankreich auch wieder als Vorsteuer abziehen darf.

Wird ein ausländischer Unternehmer beauftragt, für einen deutschen Unternehmer eine sonstige Leistung oder Werkleistung auszuführen, so muss ebenfalls der Leistungsort bestimmt werden. Befindet sich der Leistungsort im Inland, zahlt der in Deutschland ansässige Unternehmer, der den Auftrag erteilt hat, die deutsche Umsatzsteuer.

Besonderheit bei Ort der Betriebsstätte

Das EU-Mehrwertsteuerpaket sieht aber noch eine weitere Unterscheidung vor, auf die unbedingt geachtet werden muss. Hat der Unternehmer, für den die sonstige Leistung erbracht wird, neben seiner Betriebsstätte in Deutschland noch weitere Betriebsstätten im Ausland, richtet sich der Ort der sonstigen Leistung danach, für welche Betriebsstätte die Leistung ausgeführt wird.

Wichtig wird diese Unterscheidung, wenn der Unternehmer sowohl inländische als auch ausländische Betriebsstätten hat. Hier ist genau zu prüfen und zu dokumentieren, für welche Betriebsstätte die Leistung tatsächlich erbracht wird.

Beispiel 3:

Ein Unternehmer A betreibt in Koblenz (Deutschland) seine Kfz-Werkstatt. Er erhält einen Auftrag von einem Transportunternehmer, der einen Betriebssitz in Berlin und eine Betriebsstätte in Enschede (Niederlande) hat. Der Unternehmer aus Koblenz repariert in Enschede zwei Lkws. Ein Lkw ist auf die Betriebsstätte in Deutschland und der andere Lkw auf die niederländische Betriebsstätte zugelassen.

Lösung 3:

Obwohl der Unternehmer aus Koblenz seine Arbeit an ein und derselben Stelle ausführt, muss er wie folgt unterscheiden:

Lösung 3a:

Der Lkw mit niederländischer Zulassung gehört zur niederländischen Betriebsstätte, sodass sich der Leistungsort am Betriebssitz in Enschede (Niederlande) befindet. Er berechnet keine Umsatzsteuer. Wegen des Wechsels der Steuerschuldnerschaft zahlt der Transportunternehmer die niederländische Umsatzsteuer als Leistungsempfänger in den Niederlanden.

Lösung 3 b:

Der Lkw mit deutscher Zulassung gehört zur deutschen Betriebsstätte, sodass sich der Leistungsort am Betriebssitz in Berlin befindet. Der Unternehmer aus Koblenz berechnet für die Reparatur dieses Lkw die deutsche Umsatzsteuer (adressiert an den Betriebssitz in Berlin).

Ausnahmetatbestand bei dem Ort der sonstigen Leistung

Von den allgemeinen Ortbestimmungen (siehe Ausführungen unter I.), die ab dem 01.01.2010 gelten werden, gibt es Ausnahmen. Diese Ausnahmen sind für Unternehmens- und Privatkunden teilweise übereinstimmend und teilweise aber auch unterschiedlich. Die nachfolgende Tabelle enthält die Ausnahmen, die unabhängig davon gelten, ob der Empfänger ein Unternehmer oder eine Privatperson ist.

Ab 2010	Beschreibung der sonstigen Leistung	Ort der sonstigen Leistung
§ 3a Abs.3 Nr.1 UStG	Sonstige Leistungen, die mit Grundstücken, z.B. Vermietng und Verpachtungen, Leistungen von Architekten und Maklern zusammenhängen	Ort in dem das Grundstück liegt
§ 3a Abs.3 Nr.2.UStG	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (bis zu 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen, ansonsten bis zu 30 Tage)	Ort, in dem das Beförderungsmittel dem Empfänger zur Verfügung gestellt wird.
§ 3a Abs.3 Nr.3aUStG	kulturelle, künstlerische wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche unterhaltende oder ähnliche Leistungen sowie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen	Ort, in dem der leistende Unternehmer seine Leitung tatsächlich erbringt
§ 3a Abs.3 Nr.3bUStG	Restaurationsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken)	Ort wo die Leistung vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird.
§ 3b UStG	Beförderung von Personen	Beförderungsstrecke (Aufteilung in- und ausländischen Teil)

Leistungen, die mit einem Grundstück zusammenhängen

Über den Ort einer sonstigen Leistung, die mit einem Grundstück zusammenhängen, entscheidet allein die Lage des Grundstücks. Der Grundstücksbegriff umfasst nicht nur das Gebäude und den Grund und Boden, sondern auch die wesentlichen Bestandteile, wie z.B. Außenanlagen, Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile. Zubehör ist allerdings nicht einzubeziehen (vgl. § 3a Abs. 3 UStG).

Die sonstige Leistung muss in einem engen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Dieser liegt vor, wenn sich die sonstige Leistung überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

Zu den sonstigen Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, gehört die:

- Vermietung und die Verpachtung, z.B. die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (Beherbergung im Hotelgewerbe),
- Vermietung von Parkplätzen,
- Überlassung von Bootsliegeplätzen,
- kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen,
- entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist,
- Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer mit dem Grundstück verbundenen Betriebsanlage gehören,
- Veräußerung, oder der Erwerb, wie z.B. die Leistungen der Makler, Sachverständigen, des Notars bei der Beurkundung von Kaufverträgen und der Übertragung von Grundstücksrechten,
- Leistung, die der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dient, insbesondere die Leistung der Architekten, Bau- und Erschließungsleistung, Reparatur- und Wartungsleistung, Abbruch- und Erdarbeiten.

Beispiel 4:

Ein Immobilienmakler aus Koblenz vermittelt in Spanien Ferienimmobilien an deutsche Kunden. Für die Vermittlung einer Eigentumswohnung berechnet er eine Provision von 15.000 € ohne Umsatzsteuer.

Lösung 4:

Der Ort der Vermittlungsleistung befindet sich in Spanien, weil die vermittelte Eigentumswohnung in Spanien liegt. Der Provisionsumsatz ist in Deutschland nicht steuerbar.

Nicht von der Vorschrift erfasst werden Leistungen, die nur mittelbar mit dem Grundstück im Zusammenhang stehen, wie z.B. Immobilienanzeigen, Grundstücksfinanzierung, Rechts- und Steuerberatung.

In diesen Fällen besteht kein räumlicher und somit auch kein enger Zusammenhang mit dem Grundstück.

Beispiel 5:

Ein Hotelier in Koblenz lässt in seinem Hotel von einem luxemburger Unternehmer für 19.000 € Renovierungsarbeiten vornehmen. Das Grundstück, an dem der luxemburger Unternehmer die Arbeiten ausführt, liegt in Deutschland, sodass auch der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland liegt.

Lösung 5:

Der Hotelier aus Koblenz schuldet die deutsche Umsatzsteuer, die er jedoch gleichzeitig wieder als Vorsteuer abziehen kann, weil er die Leistung für sein Unternehmen bezieht (§ 13b UStG). Der Hotelier erhält im April 2010 von dem luxemburger Unternehmer eine Nettrechnung über 19.000 €, die er als Betriebsausgabe erfasst.

In seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung, für den Monat April 2010, muss er die Umsatzsteuer anmelden und abführen. Gleichzeitig muss er in seiner Buchführung die Umsatzsteuer und den Vorsteuerabzug erfassen (§ 13b UStG).

Hinweis:

Der deutsche Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer, wenn er die sonstige Leistung als Unternehmer für sein Unternehmen bezieht. Gleiches gilt, wenn der deutsche Unternehmer als Bauunternehmer (oder in anderen Baubereichen) tätig wird, selbst wenn er von einem anderen Unternehmer Bauleistungen für seinen Privatbereich bezieht. Er schuldet die Umsatzsteuer, die er nicht als Vorsteuer abziehen kann.

Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

Kurzfristig ist eine Vermietung dann, wenn sie nicht länger als 30 Tage dauert (bei Wasserfahrzeugen nicht mehr als 90 Tage). Der Leistungsort liegt bei einer kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln dort, wo Sie das Beförderungsmittel dem Empfänger zur Verfügung stellen, d.h., wo Sie das Fahrzeug Ihrem Kunden übergeben.

Beispiel 6:

Ein Unternehmer betreibt eine Autovermietung und übergibt seinem Kunden das Fahrzeug an seinem Unternehmenssitz in Koblenz.

Lösung 6:

Der Leistungsort liegt in Koblenz, wobei es keine Rolle spielt, ob der Mieter eine Privatperson oder ein Unternehmer ist. Für die Fahrzeugvermietung zahlt der Autovermieter die deutsche Umsatzsteuer, und zwar selbst dann, wenn der Mieter den Leihwagen vorwiegend im benachbarten Frankreich nutzt.

Beispiel 7:

Ein Unternehmer betreibt eine Autovermietung in Koblenz. Er bringt das Leihfahrzeug zu seinem Kunden nach Frankreich.

Lösung 7:

Damit stellt er das Fahrzeug seinem Kunden in Frankreich zur Verfügung, sodass auch der

Leistungsort in Frankreich liegt. Es spielt keine Rolle, wo der Kunde anschließend das Fahrzeug nutzt. Der Unternehmer zahlt also keine deutsche Umsatzsteuer. Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Umsatz, der nur deklaratorisch in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben ist.

Leistungsort bei längerfristiger Vermietung:

Vermietet der deutsche Unternehmer z.B. einen Leihwagen länger als 30 Tage an einen Kunden, gelten die allgemeinen Grundsätze, wonach der Ort der sonstigen Leistung dort liegt,

- wo der Kunde wohnt bzw. seinen Betrieb hat, wenn er ein Unternehmer ist,
- wo der leistende Unternehmer seinen Sitz bzw. Betrieb hat, wenn der Kunde eine Privatperson ist.

Neuregelung bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Bisher liegt der Leistungsort für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen dort, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Ab 01.01.2010 ist der Leistungsort für die Abgabe von Speisen und Getränken dort, wo der Unternehmer seine Leistung tatsächlich erbringt.

Beispiel 8:

Der Unternehmer B aus Koblenz betreibt ein Catering-Unternehmen nahe der niederländischen Grenze. Er erhält von einem Unternehmer aus den Niederlanden den Auftrag, ein Buffet mit Speisen und Getränken zu liefern. Das Geschirr und Besteck wird von dem Unternehmer B zur Verfügung gestellt.

Und er übernimmt auch die Bedienung der Gäste, sodass der deutsche Unternehmer umsatzsteuerrechtlich eine sonstige Leistung ausführt.

Lösung für Beispiel 8 bis 31.12.2009:

Der Ort der Restaurants- und Verpflegungsdienstleistungen ist dort, wo der Unternehmer B sein Catering-Unternehmen betreibt. Das ist im Beispielfall Koblenz in Deutschland, sodass Sie bis zum 31.12.2009 die deutsche Umsatzsteuer zahlen müssen.

Lösung für Beispiel 8 ab 01.01.2010:

Der Ort der Restaurants- und Verpflegungsleistungen befindet sich dort, wo der Unternehmer B mit seinem Catering-Unternehmen seine Leistung tatsächlich erbringt. Das ist in den Niederlanden. Er schuldet also keine deutsche Umsatzsteuer. Aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens schuldet jetzt der niederländische Unternehmer die niederländische Umsatzsteuer. Allerdings muss der deutsche Unternehmer B diesen Umsatz in der zusammenfassenden Meldung erklären.

Ausnahmen:

Abweichungen von den oben genannten Regelungen gelten für Verpflegungsdienstleistungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen; in diesen Fällen gilt der Abgangsort der Personenbeförderung als Leistungsort (§ 3e UStG). Diese Vorschrift greift jedoch nur, wenn die Restaurationsleistung eine selbständige Hauptleistung ist; z.B. wenn die beförderten Personen für Essen und Getränke ein zusätzliches Entgelt bezahlen.

Personenbeförderung

Bei der Personenbeförderung ist entscheidend, wo sich die jeweilige Beförderungsstrecke befindet. Erstreckt sich die Beförderungsstrecke über mehrere Länder, müssen die Beförderungsstrecken aufgeteilt werden.

Beispiel 9:

Ein Busunternehmer C aus Koblenz befördert eine Reisegruppe von Koblenz nach Brüssel.

Lösung 9:

Das Entgelt, das der Busunternehmer C für die Fahrtstrecke bis zur belgischen Grenze erhält, unterliegt der deutschen Umsatzsteuer. Für die Strecke, die der C in Belgien zurücklegt, liegt der Leistungsort in Belgien, sodass dafür keine Umsatzsteuer zu zahlen ist. Es liegt für diese belgische Teilstrecke ein in Deutschland nicht steuerbarer Umsatz vor, der nur pro forma in der Umsatzsteuer- Voranmeldung aufgeführt werden muss.

Anderer Leistungsort bei einer Güterbeförderung

Anders als bei der Personenbeförderung bestimmt sich der Ort für die Güterbeförderung wie folgt:

- Bei einer Güterbeförderung für Unternehmer in ein Drittland und bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung für Unternehmer führt der ausführende Unternehmer seine Leistung in seinem Betrieb, bzw. in seiner Betriebsstätte aus (§ 3a Abs. 2 UStG).
- Bei einer Güterbeförderung für Privatpersonen in ein Drittland wird die Strecke Inland und Ausland ebenso aufgeteilt, wie bei einer Personenbeförderung.
- Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung für Privatpersonen wird die Beförderung dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt (Abgangsort).

Werden das Be- und Entladen, Umschlagen und ähnliche Zusatzleistungen bei der Beförderung gesondert abgerechnet, liegt der Leistungsort bei.

- Unternehmern am Ort des Leistungsempfängers,
- Privatpersonen dort, wo Sie jeweils ausschließlich, oder zum wesentlichen Teil tätig werden.

Ausnahmetatbestände beim Leistungsort für Leistungen an Privatkunden

Bei sonstigen Leistungen an Privatkunden (so auch im B2C-Bereich) führt der Unternehmer seinen Umsatz grundsätzlich dort aus, wo er sein Unternehmen betreiben (Sitz des Unternehmens).

Mit der Einführung des EU-MwSt-Pakets zum 01.01.2010 ergeben sich von dieser Grundregel nachfolgende Ausnahmen:

Art der sonstigen Leistung	Leistungsort
Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und bei der Begutachtung dieser Gegenstände	Leistungsort ist da, wo die sonstige Leistung vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird (§3a Abs.3 Nr. 3c UStG)
Vermittlungsleistung	Leistungsort befindet sich dort, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§3a Abs.3 Nr. 4 UStG)
auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung	siehe Katalogleistung (§ 3a Abs. 5 UStG)
Sonstige Leistungen (Katalogleistung)	Leistungsort befindet sich dort, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz bzw. Sitz hat (§ 3a Abs.4 UStG)

Zusammenstellung der Katalogleistungen

Lfd. NR.	Bezeichnung der Leistung
1.	die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten
2.	die sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen
3.	die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständige, Ingenieure sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung.
4.	die Datenverarbeitung
5.	die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen
6a.	die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g und Nr. 10 bezeichneten Art sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten
6b.	die sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin; das gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen
7.	die Gestellung von Personal

8.	der Verzicht auf Ausübung eines der in Nr. 1 bezeichneten Rechte
9.	der Verzicht ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben
10.	die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände ohne Beförderungsmittel
11.	die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation
12.	die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
13.	die auf elektronischen Weg erbrachten sonstige Leistungen
14.	die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Fernleitungen, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen

Anders als nach der bisherigen Rechtslage spielt es ab dem 01.01.2010 bei den Katalogleistungen eine Rolle, ob der Privatkunde in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem außereuropäischen Land (so genanntes Drittland) wohnt. Der Leistungsort ist bei den Katalogleistungen dort, wo die Privatperson (Drittland) wohnt.

Beispiel 10:

Ein Rechtsanwalt aus Koblenz vertritt einen türkischen Staatsangehörigen, der bereits seit einiger Zeit wieder in der Türkei wohnt, in einem Scheidungsverfahren, das vor einem deutschen Gericht durchgeführt wird.

Lösung 10:

Der Ort der sonstigen Leistung liegt in der Türkei, sodass der Rechtsanwalt in seiner Gebührenrechnung keine Umsatzsteuer ausweisen darf, da die Beratungsleistung in Deutschland nicht steuerbar ist. Der Umsatz ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung nur deklaratorisch zu melden.

Sonstige Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden

Eine elektronische Leistung liegt nicht bereits deshalb vor, weil der Unternehmer mit seinem Leistungsempfänger per E-Mail kommuniziert. Verschafft der Unternehmer seinen Kunden die Möglichkeit, ein Computer-Programm herunterzuladen, handelt es sich um eine elektronische Leistung. Bei der Bestimmung des Leistungsorts sind, entsprechend der nachfolgenden Übersicht, verschiedene Faktoren zu berücksichtigen. (siehe im folgenden BMF Schreiben Verwaltungsanweisung Nr.1)

2. Zusammenfassende Meldung bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen in der EU

Das Reverse-Charge-Verfahren, das in Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten bereits seit längerem gilt, soll jetzt in allen EU-Mitgliedstaaten gelten. Gesetzliche Grundlage ist das 2008 von der EU verabschiedete Mehrwertsteuer-Paket, das durch das Jahressteuergesetz 2009 im nationalen Gesetz zum 01.01.2009 in Kraft getreten ist.

Danach schuldet der Leistungsempfänger, der innerhalb der EU ansässig ist, die Umsatzsteuer, sofern er Unternehmer ist, oder eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat. In einigen Mitgliedstaaten müssen entsprechende Regelungen noch geschaffen werden. Es können auch abweichende Regelungen bestehen bleiben, z.B. bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Wird das Reverse-Charge-Verfahren in einem EU-Mitgliedstaat nicht angewandt, müssen Sie, wenn der Leistungsort im anderen EU-Mitgliedstaat liegt, die Umsatzsteuer in diesem Staat anmelden und zahlen. Jetzt sind Lieferungen und Dienstleistungen zu melden!

Ab dem 01.01.2010 müssen Sie nicht nur Ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen, sondern auch Ihre „innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen“ in einer zusammenfassenden Meldung (ZM) aufführen.

Zusammenfassende Meldungen sind bis zu einem Betrag von 50.000 € vierteljährlich abzugeben, ansonsten monatlich. Die zusammenfassende Meldung muss in elektronischer Form an das Bundeszentralamt für Steuern abgegeben werden.

Hinweis:

Muss ein Unternehmer ab dem 01.01.2010 erstmals für innergemeinschaftliche sonstige Leistungen zusammenfassende Meldungen (ZM) abgeben, benötigt er eine UST ID-Nr., die online beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt werden kann.

Verstöße gegen die Meldepflicht sind Ordnungswidrigkeiten, die mit Bußgeldern belegt werden können.

3. Neues Vorsteuer-Vergütungsverfahren für ausländische Umsatzsteuer

Das EU-MwSt-Paket enthält auch neue Vereinfachungsregelungen zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren für in der EU ansässige Unternehmen. Entstehen einem Unternehmer Aufwendungen, in denen ausländische Umsatzsteuer enthalten ist, kann er diese bekanntlich nicht bei seinem deutschen Finanzamt als Vorsteuer geltend machen. Unter bestimmten

Voraussetzungen kann der Unternehmer sich jedoch die ausländische Umsatzsteuer erstatten lassen.

Dabei ist zu unterscheiden, ob die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuererstattung

- vor dem 01.01.2010 oder
- nach dem 31.12.2009

beantragt wird, denn das Antragsverfahren ändert sich ab dem 01.01.2010. Bisher musste der Antrag in Papierform bei der zuständigen Stelle im jeweiligen Land, unter Umständen auch noch in der entsprechenden Landessprache, gestellt werden. Künftig wird die Erstattung der Umsatzsteuer aus einem anderen EU-Mitgliedstaat auf elektronischem Weg über das deutsche Bundeszentralamt für Steuern beantragt.

Neues Vergütungsverfahren ab 01.01.2010

Innerhalb der EU werden die Anträge, die bisher in Papierform gestellt wurden, ab 2010 ausschließlich elektronisch gestellt. Wie bisher ist Voraussetzung, dass der deutsche Unternehmer, der den Erstattungsantrag stellt, in Deutschland steuerpflichtige Umsätze ausführt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Der deutsche Unternehmer reicht seinen Antrag immer elektronisch beim Bundeszentralamt für Steuern ein und nicht mehr bei der zuständigen ausländischen Behörde. Das Bundeszentralamt für Steuern stellt dafür ein elektronisches Portal zur Verfügung. Adressat ist jedoch weiterhin der EU-Mitgliedstaat, von dem der Unternehmer sich die Umsatzsteuer erstatten lassen will.

Das neue Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren ist in §§ 18 Abs. 9 und 18g UStG und §§ 61, 61a UStDV geregelt. Insoweit ist Deutschland seiner Verpflichtung nachgekommen und hat das sogenannte EUMwSt- Paket im Jahressteuergesetz 2009 umgesetzt.

Eine Unternehmerbescheinigung des Finanzamts ist nicht mehr erforderlich, weil der Antrag unmittelbar über das Bundeszentralamt für Steuern läuft. Originalbelege brauchen nicht mehr beigelegt zu werden.

In seinem Antrag muss der Unternehmer

- die erworbenen Gegenstände und/oder die in Anspruch genommene Dienstleistung bezeichnen, nach vorgegebenen Kennziffern ausschlüsseln und
- spätestens bis zum 30.09. des Folgejahres abgeben.

Beträgt die Bemessungsgrundlage mindestens 1.000 € (bei Kraftstoffen 250 €), kann der andere EU-Mitgliedstaat verlangen, dass die Rechnungen elektronisch beigelegt werden (d.h. in eingescannter Form). Bemessungsgrundlage sind die Nettoentgelte für sonstige Leistungen und Lieferungen, die der deutsche Unternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten verauslagt hat.

Der Ablauf des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens sieht wie folgt aus:

- Nach Einreichen des Antrags erhält der deutsche Unternehmer umgehend eine elektronische Eingangsbestätigung.
- Der Ansässigkeitsstaat (bei deutschen Unternehmen das Bundeszentralamt für Steuern) prüft, ob Sie zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.
- Das Bundeszentralamt für Steuern leitet den Antrag elektronisch an den EU-Mitgliedstaat weiter, der die Erstattung vorzunehmen hat. Anschließend prüft der EU-Mitgliedstaat den Antrag; unter Umständen werden weitere Informationen wie z.B. die Vorlage der Originalbelege verlangt. Die Prüfung des Antrags muss innerhalb von vier Monaten erfolgen. Innerhalb dieser Zeit erfährt der deutsche Unternehmer, ob sein Antrag abgelehnt wird, bzw. welcher Betrag erstattet wird.
- Danach hat der Mitgliedstaat der Erstattung maximal sechs Monate Zeit, um über den Antrag zu entscheiden.
- Die Erstattung muss nach Mitteilung durch den Mitgliedstaat innerhalb von zehn Tagen erfolgen.

Hinweis:

Hält der Mitgliedstaat der Erstattung die Zehn-Tages-Frist nicht ein und hat der deutsche Unternehmer seine Mitwirkungspflichten nicht verletzt, so hat er Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge.

4. Praxishinweise zu dem EU MwSt Paket

Mit der Einführung des EU-MwSt-Pakets kommt es für die Besteuerung von Dienstleistungen zwischen Unternehmern (sogenannter B2B-Bereich) zu weitreichenden Änderungen. Ab dem 01.01.2010 gilt für diese Umsätze das Empfängerortprinzip und die (innergemeinschaftlichen) Leistungen (d.h. in der EU) werden, sofern keine Ausnahmeregelungen greifen, dort besteuert, wo sie wirtschaftlich verbraucht werden.

Erbringt der deutsche Unternehmer nicht nur Leistungen an andere Unternehmer, sondern auch an Privatpersonen, werden verschiedene Grundregelungen für die Ortsbestimmung angewendet. Daneben wird das Reverse- Charge-Verfahren die korrekte Rechnungserstellung wesentlich beeinflussen. Außerdem stehen weitere Umsatzsteuer-Erklärungspflichten vor der Tür.

Hinweis:

Danach muss beachtet werden, dass ab dem 01.01.2010 nicht mehr durch die gezielte Verwendung einer bestimmten USt-ID-Nr. der Ort der sonstigen Leistung verlagert werden kann.

Obwohl noch nicht feststeht, ob und in welcher Weise die Finanzverwaltung eine Übergangsphase zulässt, sollte der Unternehmer alles daransetzen, dass er zum Jahresanfang den erweiterten Meldepflichten ohne große Probleme nachkommen kann.

Daher sollten alle Unternehmer in der zusammengefassten Meldung keine, falsche oder nicht vollständige, oder verspätete Angaben zu meldepflichtigen innergemeinschaftlichen Umsätzen riskieren. Hierfür ist ein Bußgeld von bis zu 5.000 € (§ 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG) möglich.

Es ist daher unumgänglich sich mit folgenden Fragen bzw. Aufgaben auseinanderzusetzen:

1. Liegen sämtliche USt-ID Nummern, der im Ausland ansässigen Kunden, an die innergemeinschaftliche Dienstleistungen erbracht werden vor?
2. Diese USt-ID Nummern sind künftig in den Rechnungsausgängen anzugeben. Sie müssen im EDV-System gepflegt werden!
3. Insbesondere bei neuen Geschäftspartnern sollte die angegebene USt-ID-Nummer beim Bundeszentralamt für Steuern kostenlos abfragt werden.
4. Werden sonstige Leistungen an inländische Betriebsstätten ausländischer Geschäftspartner erbracht, sollten die künftigen umsatzsteuerlichen Folgen mit Ihrem Geschäftspartner geklärt werden.

V. Wachstumsbeschleunigungsgesetz

1. Einkommensteuer

Kindergeld und Kinderfreibetrag

In dem Gesetz wird das Kindergeld um 20 Euro pro Kind auf jeweils 184 Euro beim ersten und zweiten Kind erhöht, für das dritte Kind werden künftig 190 Euro und ab dem vierten Kind jeweils 215 Euro gezahlt. Bei höheren Einkommen wird das Kindergeld mit dem Kinderfreibetrag verrechnet. Zugleich wird die Anhebung des Kinderfreibetrags von derzeit 6024 Euro auf 7008 Euro geregelt.

2. Umsatzsteuer

Auf Beherbergungsleistungen soll künftig nur noch der ermäßigte Mehrwertsteuersatz von sieben Prozent statt bisher 19 Prozent erhoben werden. Damit könnten Übernachtungen in Hotels und Fremdenzimmern billiger werden. Hintergrund ist eine EU-Entscheidung vom März diesen Jahres, die ermäßigte Mehrwertsteuersätze für bestimmte Dienstleistungen grundsätzlich zu erlauben.

Erbschaftsteuer

Im Rahmen des Sofortprogramms sollen unternehmensfreundlichere Änderungen an der Erbschaftsteuer vorgenommen werden. So sollen beispielsweise bei einer Betriebsübergabe nicht mehr nur engste Verwandte wie Kinder oder Ehegatten als Erben von einer verminderten Steuerlast profitieren, sondern auch andere Verwandte wie Geschwister, Nichten oder Neffen.

Außerdem sollen die Bedingungen für Steuerbefreiungen bei der Übernahme von Familienbetrieben gelockert werden. Bislange lautete die Auflage, dass die Erben die Arbeitsplätze sieben Jahre lang erhalten müssen, jetzt sollen es nur noch fünf Jahre sein. Verringert wurde auch die Anforderung an die Summe der gezahlten Löhne nach diesen fünf Jahren von 650 % auf 400 %.

Unternehmenssteuer

Zur Entlastung von international tätigen Konzernen, aber auch von mittelständischen Unternehmen werden Einzelheiten der Unternehmensteuerreform von 2008 korrigiert. So soll die Möglichkeit für Firmen vereinfacht werden, Verluste steuermindernd geltend zu machen. Auch die Bestimmungen zum Abzug von Zinsaufwendungen, die so genannte "Zinsschranke" sollen gelockert werden. Die bislang geltenden strengeren Bestimmungen waren vor allem im Zuge der Wirtschaftskrise von den Unternehmen als starke Belastung kritisiert worden.

Dieses sind im Einzelnen:

- Abmilderung der Verlustnutzungsbeschränkungen bei Körperschaften durch Aufhebung der zeitlichen Beschränkung der Sanierungsklausel, Erhalt des Verlustvortrags in Höhe der stillen Reserven und Verbesserung des Abzugs von Verlusten bei bestimmten konzerninternen Umgliederungen (sog. Konzernklausel),
- Abmilderung der Zinsschranke durch dauerhafte Einführung der höheren Freigrenze von 3 Mio. Euro, Vortrag des nicht genutzten EBITDA und Verbesserung der Möglichkeit zum Eigenkapitalvergleich,
- Einführung einer Regelung zur Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern bis 410 Euro. Alternativ wird ein Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1 000 Euro zugelassen

VI. Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig machen, ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Absatz 1 EStG). Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung die Handelsbilanz unter Beachtung der vorgeschriebenen steuerlichen Anpassungen (§ 60 Absatz 2 Satz 1 EStDV).

Die allgemeinen Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen wurden durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht geändert.

Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte sowie Bewertungswahlrechte

Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen weiterhin zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz.

Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

Beispiel: Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Absatz 3 und 4 HGB)

Nach § 240 Absatz 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen.

Steuerliche Aktivierungs- und Passivierungsverbote sowie Bewertungsvorbehalte

Durch steuerliche Aktivierungs- und Passivierungsverbote und Bewertungsvorbehalte wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen (§ 5 Absätze 1a Satz 1, 2, 2a bis 4b, Absatz 6; § 6; § 6a EStG).

Beispiel:

Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 248 Absatz 2 Satz 1 HGB/§ 5 Absatz 2 EStG)

Nach § 248 Absatz 2 HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden, soweit es sich nicht um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten, oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach § 5 Absatz 2 EStG ausgeschlossen. Das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führt nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte

Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz (BFH vom 3. Februar 1969, GrS 2/68, BStBl II 1969 S. 291).

Handelsrechtliche Passivierungsgebote

Handelsrechtliche Passivierungsgebote gelten auch in der Steuerbilanz, soweit keine besonderen steuerlichen Vorschriften entgegenstehen. So sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Pensionsrückstellungen dürfen nur angesetzt werden, wenn auch die übrigen Voraussetzungen des § 6a EStG (z. B. Schriftformerfordernis nach § 6a Absatz 1 Nummer 3 EStG) erfüllt sind.

Anwendung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG

Steuerliche Wahlrechte können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden; dabei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, insbesondere § 252 Absatz 1 Nummer 6 HGB, nach dem die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten sind.

Steuerliche Wahlrechte

Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen

Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts wird insoweit nicht nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Wertansatzes beschränkt.

Beispiel 1:

Teilwertabschreibungen (§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG)
Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Absatz 3 Satz 3, § 253 Absatz 4 HGB).
Nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden.

Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten.

Beispiel 2:

Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)
Stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter können zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern.
Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden.

Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz ist nach den Vorschriften des HGB nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zugelassen.

Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte

Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können auf Grund des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

Beispiel:

Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB/§ 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG)
Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo).
Steuerlich besteht nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG dieses Wahlrecht nur für das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden (Lifo).

Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen nicht entgegen.

Aufzeichnungspflichten

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Nach § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG müssen darin der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen ausgewiesen werden.

Eine besondere Form des Verzeichnisses ist dabei nicht vorgeschrieben. Soweit diese Angaben bereits im Anlagenspiegel enthalten sind oder der Anlagenspiegel um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.

Die laufende Führung des in § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wenn das Wahlrecht nicht ausgeübt wurde.

Für die Bildung von steuerlichen Rücklagen ist eine Aufnahme in das besondere Verzeichnis nicht erforderlich, weil die Rücklage in der Bilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, ist dieses Wirtschaftsgut mit den erforderlichen Angaben in das Verzeichnis aufzunehmen.

Anwendungsregelungen

§ 5 Absatz 1 EStG i. d. F. des BilMoG ist nach § 52 Absatz 1 Satz 1 EStG i. V. m. Artikel 15 des BilMoG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d. h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, anzuwenden.

Danach ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden.

Änderungen in der Handelsbilanz, wie z. B. die Auflösung eines auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes beruhenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach § 247 Absatz 3 HGB a. F., haben ab diesem Zeitpunkt keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz. Soweit handelsrechtlich die steuerlichen Ansätze im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG noch beibehalten werden, bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht.

B. Rechtsprechung

I. Betriebsprüfung

1. Entscheidung über Einspruch wegen Prüfungsanordnung bei Auftragsprüfung

Leitsatz:

Bei Beauftragung mit einer Außenprüfung (§ 195 Satz 2 AO) hat das beauftragte Finanzamt über den gegen die Prüfungsanordnung gerichteten Einspruch zu entscheiden, wenn auch die Prüfungsanordnung von ihm und nicht vom beauftragenden Finanzamt erlassen wurde.

BFH Urteil vom 18. November 2008 VIII R 16/07

Begründung:

Erlässt die beauftragende, zuständige Behörde die Prüfungsanordnung, ist sie der richtige Einspruchsadressat (§ 357 Abs. 2 Satz 1 AO) und gemäß § 367 Abs. 1 Satz 1 AO befugt und verpflichtet, über einen gegen die Prüfungsanordnung gerichteten Einspruch zu entscheiden.

Es sind keine gesetzessystematischen Gesichtspunkte von Gewicht erkennbar, die im Streitfall den Verbleib der Entscheidungsbefugnis bei der beauftragenden Behörde gebieten würden. Zwar trifft es zu, dass die Entscheidung darüber, ob geprüft werden soll und gegebenenfalls in welchem Umfang, nach der gesetzlichen Ausgangslage bei der beauftragenden Behörde liegt. Hat aber die beauftragte Finanzbehörde die Prüfungsanordnung einmal erlassen, kann sie auch die Rechtmäßigkeit der Anordnung im Einspruchsverfahren überprüfen. Unmittelbar einsichtig ist dies in Fällen, in denen Fehler der Prüfungsanordnung gerügt werden, die erst in der Sphäre des beauftragten Finanzamts auftreten, wie etwa eine Abweichung von der Beauftragung oder Mängel bei der Adressierung oder der Bekanntgabe. Das gebietet es nach Auffassung des Senats, die Befugnis zur Entscheidung über den Einspruch insgesamt bei der beauftragten Behörde anzusiedeln, weil eine Aufspaltung je nach der Art der Einspruchsbegründung nicht vorgesehen ist.

2. Ergänzungs- bzw. Erweiterungsprüfungsanordnung

Leitsatz:

Eine wirksame Prüfungsanordnung kann sachlich sich auch auf neue Steuerarten erstrecken oder zeitlich sich auf weitere Besteuerungsabschnitte ausdehnen. Die sog. Ergänzungs- bzw. Erweiterungsprüfungsanordnung ist ein selbständiger Verwaltungsakt und somit eine selbständige Prüfungsanordnung, die nach den für die Prüfungsanordnung geltenden Regeln zu beurteilen ist.

BFH Urteil vom 02.09.2008 - X R 9/08 BFHNV 2009 S. 3 f

Begründung:

Eine Ergänzungsanordnung, die eine Prüfungsanordnung sachlich oder zeitlich ergänze, sei ein selbständiger Verwaltungsakt, der allein für sich nach den für die Prüfungsanordnung als solche geltenden Regeln zu beurteilen sei. Dies ergebe sich auch aus § 5 Abs. 2 Satz 5 BpO 2000. Dort

sei im Falle einer Prüfungserweiterung von einer (zusätzlichen) ergänzenden Prüfungsanordnung und nicht von einer Aufhebung der alten und dem Erlass einer neuen, umfanglicheren Anordnung die Rede. Im Übrigen sei eine Prüfungsanordnung stets und ausschließlich ein belastender Verwaltungsakt.

Nach § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Nach ständiger Rechtsprechung genügt bei routinemäßigen Außenprüfungen der bloße Hinweis auf die Rechtsgrundlage in § 193 Abs. 1 AO.

Will das FA den Prüfungszeitraum über die für Mittelbetriebe regelmäßig vorgesehene Zeitgrenze hinaus verlängern, so muss die Anordnung so begründet werden, dass das FG in der Lage ist, seiner gerichtlichen Ermessenskontrolle nachzukommen.

Wird die Ausdehnung des Prüfungszeitraums im Hinblick auf die Erwartung nicht unerheblicher Steuernachforderungen vorgenommen, so muss die erforderliche Zukunftsprognose auf Tatsachen gestützt werden. Diese Gesichtspunkte bestimmen und begrenzen die Anforderungen an den Begründungszwang des FA.

3. Sammelauskunftersuchen an eine Bank wegen der Ausgabe von Bonusaktien sind unzulässig

Leitsatz:

Die allgemeine, nach der Lebenserfahrung gerechtfertigte Vermutung, dass Steuern nicht selten verkürzt und steuerpflichtige Einnahmen nicht erklärt werden, genügt nicht, um Sammelauskunftersuchen der Steuerfahndung als "hinreichend veranlasst" und nicht als Ausforschung "ins Blaue hinein" erscheinen zu lassen. Hierfür bedarf es vielmehr der Darlegung einer über die bloße allgemeine Lebenserfahrung hinausgehenden, erhöhten Wahrscheinlichkeit, unbekannte Steuerfälle zu entdecken.

Sind die durch den Bezug von Bonusaktien der Deutschen Telekom AG erzielten Einkünfte in der von der Bank ihren Kunden übersandten Ertragnisaufstellung nicht erfasst worden, die Kunden aber durch ein Anschreiben klar und unmissverständlich dahin informiert worden, dass diese Einkünfte nach Auffassung der Finanzverwaltung einkommensteuerpflichtig sind, stellt dies keine für eine Steuerhinterziehung besonders anfällige Art der Geschäftsabwicklung dar, die etwa mehr als bei Kapitaleinkünften aus bei Banken gehaltenen Wertpapierdepots sonst dazu herausfordert, solche Einkünfte dem Finanzamt zu verschweigen.

BFH Urteil vom 16. Januar 2009 VII R 25/08

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 16. Januar 2009 (Az. VII R 25/08) ein an eine Bank gerichtetes Sammelauskunftersuchen der Steuerfahndung für unzulässig erklärt. Das Ersuchen betraf die Ausgabe von sog. Bonusaktien (Treueaktien), die den Inhabern der Aktien der Deutschen Telekom AG im Jahr 2000 bei Erfüllung einer bestimmten Haltefrist zugeteilt

worden waren. Deren Bezug führt nach dem Urteil des BFH vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02 zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften. Auch eine weitere Zuteilung von Treueaktien, die im Jahr 2002 vorgenommen wurde, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung einkommensteuerpflichtig. Um die ordnungsgemäße Versteuerung dieser Einkünfte zu überprüfen, hat die Fahndungsstelle eines Finanzamts (FA), nachdem sie bei einem Kunden eines Kreditinstituts festgestellt hatte, dass dieser Einkünfte aus fünf Treueaktien nicht in seiner Steuererklärung angegeben hatte, an dieses Kreditinstitut ein Sammelauskunftsersuchen gerichtet; sie möchte wissen, welchen Kunden in welcher Zahl Treueaktien zugeteilt worden sind. Auf die Klage der betreffenden Bank hatte jedoch das Finanzgericht dieses Ersuchen aufgehoben. Der BFH hat mit Urteil vom 16. Januar 2009 die dagegen von der Finanzverwaltung eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Sammelauskunftsersuchen der Steuerfahndung seien nicht schon dann zulässig, wenn nach der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Steuern nicht selten verkürzt und insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht erklärt werden, das Auskunftsersuchen möglicherweise zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle führen könnte. Es bedürfe vielmehr eines hinreichenden Anlasses für die Prognose, dass eine erhöhte Wahrscheinlichkeit besteht, unbekannte Steuerfälle zu entdecken.

Im Streitfall falle ins Gewicht, dass die Kunden bei der Übersendung der Ertragnisaufstellung von ihrer Bank klar und unmissverständlich auf die (mutmaßliche) Einkommensteuerpflichtigkeit des Aktienbezugs hingewiesen worden seien und überdies wegen Ablaufs der regulären Festsetzungsfrist eine Steuernacherhebung ohnehin nur in Fällen der vorsätzlichen Steuerhinterziehung in Betracht käme. Es gebe aber keinen hinreichenden Anhaltspunkt für die Prognose, dass Einkünfte aus dem Bezug der Treueaktien gerade von Kunden dieser Bank hinterzogen worden seien. Die Handhabung der Bank, die Bonusaktien in der Ertragnisaufstellung nicht zu berücksichtigen und nur in dem Anschreiben auf eine mögliche Einkommensteuerpflicht hinzuweisen, stelle auch keine für eine Steuerhinterziehung besonders anfällige Art der Geschäftsabwicklung dar, die etwa mehr als bei Kapitaleinkünften aus bei Banken gehaltenen Wertpapierdepots sonst dazu herausfordert, solche Einkünfte dem FA zu verschweigen.

4. Anordnung einer Außenprüfung

Leitsatz:

Eine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO zulässig beim Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind.

Die Bestimmung des Steuerpflichtigen wie auch der sachliche und zeitliche Umfang der Außenprüfung liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde.

BFH Beschluss vom 03.02.2009 – VIII B 114/08 BFH NV 2009 S. 887 f.

5. Ungeklärte Geldmittel bei Ehegatten in der Betriebsprüfung

Leitsatz:

Bei Mitbenutzung eines privaten Kontos des Ehegatten für betriebliche Zahlungen ist entscheidend, aus welchen Gründen dies geschieht. Ergibt sich, dass der Betriebsinhaber dafür die Veranlassung gibt, dass Betriebseinnahmen auf dem privaten Konto eingehen, liegt es in seinem Risiko- und Verantwortungsbereich die Herkunft dort eingehender Mittelzuflüsse zu erläutern. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Betriebsinhaber das private Konto seines Ehegatten "mitnutzt".

BFH Urteil vom 28.01.2009 – X R 20/05 BFH NV 2009 S. 912 ff.

Begründung:

Das Finanzgericht (FG)G hat eine eigene Schätzungsbefugnis. Ein ungeklärter Geldzuwachs im Privatvermögen, oder eine ungeklärte Einlage in das Betriebsvermögen, rechtfertigen unter weiteren Voraussetzungen auch bei einer formell ordnungsmäßigen Buchführung die Annahme, dass höhere Betriebseinnahmen erzielt und höhere Privatentnahmen getätigt als gebucht wurden. Zeigt sich, dass höhere Einkünfte erzielt worden sind, ist die Buchführung sachlich unrichtig, so dass ein eigenständiger Schätzungsgrund und ein ausreichend sicherer Anhalt für die Höhe der Zuschätzung gegeben sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. für ungeklärte Zuflüsse auf Privatkonten, ungeklärte Einlagen in das Betriebsvermögen).

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führen Einzahlungen auf betriebliche Bankkonten aus dem Privatvermögen, die als Einlagen verbucht werden, zu einer verstärkten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, weil dieser durch die Mittelzuführung selbst eine Verbindung zwischen seinem Privat- und Betriebsvermögen herstellt.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, bleibt die Mittelherkunft ungeklärt und kann das FA höhere Betriebseinnahmen nicht nachweisen, führt dies nicht zwangsläufig dazu, nach Beweislastgrundsätzen zu Lasten des FA zu entscheiden. Vielmehr wird im finanzgerichtlichen Verfahren dann, wenn der Sachverhalt nicht vollständig aufgeklärt werden kann, weil der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls die Sachaufklärungspflicht begrenzt und das Beweismaß für die vom FA nachzuweisenden steuerbegründeten Tatsachen gemindert. Das Finanzgericht kann den Sachverhalt dahin würdigen, dass unklare Einlagen auf nicht versteuerten Einnahmen beruhen, ohne dass es weiterer Verprobungsmethoden, wie einer Geldverkehrsrechnung bedarf.

Ungeklärte Mittelzuflüsse auf einem privaten Konto des Steuerpflichtigen widerlegen die sachliche Richtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung hingegen noch nicht vollständig. Ein Steuerpflichtiger muss für seine privaten Sparkonten weder eine Buchführung einrichten noch einen Nämlichkeitsnachweis führen, weshalb nicht angenommen werden kann, dass alle Einzahlungen, für die kein Buch- oder Nämlichkeitsnachweis erbracht wird, aus einkommensteuerpflichtigen Einkunftsquellen stammen.

Kann die Herkunft bestimmten Vermögens eines Steuerpflichtigen nicht aufgeklärt werden, so ist, wenn die Buchführung des Steuerpflichtigen ordnungsmäßig ist, nach den Grundsätzen der

objektiven Beweislast (Feststellungslast) darüber zu befinden, wer den Nachteil der Unaufklärbarkeit des Sachverhaltes zu tragen hat. Ein Geldzuwachs kann in der Regel dann den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet werden, wenn mit einer dem Einzelfall angepassten Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung ein ungeklärter Vermögenszuwachs oder Ausgabenüberschuss aufgedeckt wird, mithin feststeht, dass die auf einem Privatkonto eingezahlten Beträge nicht aus den sog. ungebundenen Entnahmen, oder aus anderen versteuerten oder steuerfreien Einkunftsquellen stammen können.

Von einem (gemischten) betrieblichen Konto im Sinne der vorstehenden Grundsätze statt von einem Privatkonto, ist bei einem Steuerpflichtigen auszugehen, der ein nicht in der betrieblichen Buchführung erfasstes Konto nutzt, um neben privaten auch betriebliche Geschäftsvorfälle abzuwickeln. Er führt dann nicht nur eine Vermischung zwischen privatem und betrieblichem Bereich herbei, sondern verfügt als Kontoinhaber über die notwendigen Kenntnisse, die es ihm erlauben, Bewegungen auf diesem Konto erläutern zu können. Es ist dann sachgerecht, von ihm hinsichtlich des gemischtgenutzten Kontos eine verstärkte Mitwirkung zu verlangen. Umgekehrt kann nicht jede Überweisung von Geldbeträgen eines solchen Kontos auf ein betriebliches Bankkonto dazu führen, dass nunmehr auch das private Bankkonto des Steuerpflichtigen als betriebliches Konto behandelt wird und deshalb verstärkte Darlegungspflichten des Betriebsinhabers bestehen.

Entscheidend ist, aus welchen Gründen betriebliche Vorgänge im Einzelfall über ein privates Konto abgewickelt werden. Stellt sich heraus, dass hierfür nachvollziehbare Gründe existieren oder versehentliche Zahlungseingänge vorliegen, kann der Vorwurf entkräftet sein, der Betriebsinhaber vermische betriebliche und private Sphäre. Ergibt sich demgegenüber, dass der Betriebsinhaber dafür die Veranlassung gibt, dass Betriebseinnahmen auf dem privaten Konto eingehen, liegt es in seinem Risiko- und Verantwortungsbereich, die Herkunft dort eingehender Mittelzuflüsse zu erläutern.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Betriebsinhaber das private Konto seines Ehegatten "mitnutzt". Es ist anhand der Umstände des Einzelfalls vom FG zu würdigen, welche Gründe für die Kontenvermischung maßgeblich sind. Kann der Betriebsinhaber keine nachvollziehbaren und belegbaren Gründe für die Vermischung anführen, trifft ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht, ungeklärte Zahlungseingänge auch auf dem Konto des Ehegatten aufzuklären, weil dann Kontobewegungen beim Ehegatten in seine Risikosphäre fallen. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht ist sowohl gegeben, wenn - wie im Streitfall - einzelne Zahlungseingänge des Betriebsinhabers auf dem Konto des Ehegatten anschließend als Betriebseinnahmen verbucht werden und sich daneben unaufklärbare Mittelzuflüsse finden, als auch in Fällen, in denen die ungeklärten Mittelzuflüsse auf dem Ehegattenkonto auf das betriebliche Konto überwiesen und als Einlagen verbucht werden.

Hat der Betriebsinhaber-Ehegatte hingegen nachvollziehbare Gründe für die Kontomitbenutzung, trifft ihn die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht und das FA hat die ungeklärten Mittelzuflüsse als solche des Kontoinhaber-Ehegatten zu behandeln. Ob und in welchem Umfang Mitwirkungspflichten des Betriebsinhabers zur Aufklärung der Herkunft von Geldmitteln auf dem Konto des Ehegatten im Einzelfall durch Zumutbarkeitserwägungen zu begrenzen sind, bedarf im Streitfall keiner weiteren Konkretisierung.

6. Digitale Betriebsprüfung in der Gastronomie

Leitsatz:

Eine Buchführung ist formell ordnungsgemäß, auch wenn neben den täglichen Aufzeichnungen und den Z-Bons keine weiteren Registrierkassenstreifen aufbewahrt werden.

Eine Aufzeichnung der Trinkgelder ist nicht erforderlich.

Es liegt keine schädliche Aufzeichnung vor, wenn die täglich geführten Kassenaufzeichnungen durch den Eigentümer erst nach dem Urlaub erfolgen.

Ein von dem Finanzamt durchgeführte wöchentlichen Zeitreihenvergleich rechtfertigt keine Zuschätzung wenn die Buchführung ordnungsgemäß ist.

Finanzgerichts Köln in seinem Urteil vom 27.1.2009 (6 K 3954/07).

Erläuterungen:

Wer seine Geschäfte ordentlich führt und korrekt verbucht, hat auch im Rahmen der sog. digitalen Betriebsprüfung vom Finanzamt wenig zu befürchten. Zu diesem Ergebnis kommt der 6. Senat des Finanzgerichts Köln in seinem Urteil vom 27.1.2009 (6 K 3954/07). Das Finanzamt hatte bei der Prüfung einer Gaststätte im Rahmen eines sog. „Zeitreihenvergleiches“ die Ein- und Verkäufe aller Speisen und Getränke wochenweise gegenübergestellt und Schwankungen beim Rohgewinnaufschlagsatz festgestellt. Es nahm dies neben kleineren Beanstandungen der Kassenführung zum Anlass, die Buchführung der Gaststätte zu verwerfen und deren Einnahmen zu schätzen. Das führte für die drei Streitjahre zu einer Steuernachforderung in Höhe von rund 89.000 €. Der Senat hat der Klage des Gastwirts in vollem Umfang stattgegeben. Er wies darauf hin, dass nach dem Gesetz eine formell ordnungsmäßige Buchführung die Vermutung der Richtigkeit für sich habe und das Finanzamt diese Vermutung erst erschüttern müsse, bevor es Steuern im Schätzungswege festsetzen dürfe. Die einzelnen Beanstandungen bei der Kassenführung hielt er im Urteilsfall für unwesentlich. Durch den Zeitreihenvergleich sah es der Senat nicht als erwiesen an, dass die Buchführung unrichtig sei.

Der 6. Senat hat die Revision zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in München die Entscheidung des Finanzgerichts Köln bestätigt und den Beweiswert eines Zeitreihenvergleiches entsprechend beurteilt.

Seit einigen Jahren führt die Finanzverwaltung die Betriebsprüfung „digital“ durch. Die Betriebsprüfer können über die IT eines Unternehmens unmittelbar Einsicht in die Buchführung ab dem Jahr 2002 nehmen und die gewonnenen Daten mit moderner Hard- und Software noch vor Ort auf ihre Plausibilität hin analysieren. Davon ist vor allem die Gastronomiebranche betroffen, in der die Einnahmen ganz überwiegend in bar erzielt werden. Beim Zeitreihenvergleich werden die Ein- und Verkäufe aller Speisen und Getränke wochenweise gegenübergestellt und Schwankungen beim Rohgewinnaufschlagsatz sichtbar. Mit dem Chi-Quadrat-Test wird die Verteilung der Ziffern 0 bis 9 in einem großen Zahlenwerk – hier in den Aufzeichnungen aller Kasseneinnahmen in drei Jahren – geprüft und festgestellt, ob das Ergebnis mathematisch-statistisch signifikant ist oder nicht. Dazu kann es bei manipulierten

Aufzeichnungen kommen, wenn unbewusst eine „Lieblingszahl“ häufiger eingegeben wird als andere. Dieses Verfahren hatte im entschiedenen Fall keine Auffälligkeiten gezeigt.

7. Zeitnahe Betriebsprüfung "im Jahrestakt" gegen den Willen des Unternehmens bedenklich

Leitsatz: (eigener)

Die Selbstbindung der Finanzverwaltung durch Ihre Betriebsprüfungsordnung kann gegen den Gleichheitsgrundsatz Artikel 3 des Grundgesetz (GG) verstoßen.

FG Köln Beschluss vom 07.07.2009, 13 V 1232/09

Erläuterung:

Nach der Betriebsprüfungsordnung unterliegen sog. Großbetriebe der lückenlosen Anschlussprüfung. Jeder Prüfungszeitraum schließt an den vorherigen Prüfungszeitraum an, so dass im Ergebnis jeder Veranlagungszeitraum vom Betriebsprüfer des Finanzamts überprüft wird. In der Vergangenheit wurden im Rahmen einer Prüfung regelmäßig drei oder mehr Jahre überprüft, so dass die Unternehmen bisher nicht jedes Jahr die Betriebsprüfung im Unternehmen hatten.

Vor diesem Hintergrund hält der 13. Senat des Finanzgerichts Köln es grundsätzlich für bedenklich, ob die in Nordrhein-Westfalen eingeführte zeitnahe Betriebsprüfung von Großbetrieben, bei der vom Finanzamt jeweils nur ein Veranlagungszeitraum geprüft wird, gegen den Willen des Unternehmens ermessensfehlerfrei angeordnet werden könne. In seinem Beschluss vom 7.7.2009 ([13 V 1232/09](#)) wies er darauf hin, dass die Verkürzung des Prüfungszeitraums für einen Großbetrieb nicht nur vorteilhaft sei, dem Vorteil der größeren Zeitnähe stünden insbesondere die Nachteile sich jährlich wiederholender Prüfungen und eines erheblich höheren Aufwands für die einzelne Prüfung gegenüber. Durch die Anordnung von Betriebsprüfungen im Jahrestakt gegen den ausdrücklichen Willen des betroffenen Unternehmens könnten daher die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten werden.

Der Beschluss erging im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes. Seine grundsätzlichen Bedenken konnte der Senat letztlich dahingestellt lassen, weil in dem zu entscheidenden Fall bereits aufgrund von Ermessensfehlern im Einzelfall Zweifel daran bestanden, ob die Verkürzung des Prüfungszeitraums rechtmäßig ist.⁷

8. Verwertungsverbot

Leitsatz:

Im Besteuerungsverfahren besteht kein allgemeines gesetzliches Verwertungsverbot für Tatsachen, die unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt wurden. Im Steuerrecht besteht vielmehr nur ein verfahrensrechtliches Verwertungsverbot, auf das sich nur derjenige berufen kann, der die Prüfungsanordnung, oder einzelne Prüfungsmaßnahmen erfolgreich angefochten hat, oder dessen Rechtswidrigkeit hat feststellen lassen.

Bei einer Prüfungsanordnung führt die örtliche Unzuständigkeit nicht zur Nichtigkeit, sondern nur zur Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung.

BFH Beschluss vom 25.03.2009 - VIII B 210/08 (NV) BFHNV 2009 S. 1396

9. Kein Rechtsbehelfsverfahren gegen den Betriebsprüfer

Leitsatz:

In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass gegen die Bestimmung des Betriebsprüfers grundsätzlich kein Rechtsbehelf gegeben ist.

BFH Beschluss vom 15.05.2009 - IV B 3/09 (NV) BFHNV 2009, 1401

Begründung:

In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass gegen die Bestimmung des Betriebsprüfers kein Rechtsbehelf gegeben ist. Diese Auffassung stimmt mit der Rechtsprechung des BFH zu § 83 AO überein, wonach die Entscheidung des Behördenleiters über das Gesuch auf Ablehnung eines Verfahrensbeteiligten kein Verwaltungsakt ist, der mit Rechtsmitteln angegriffen werden kann.

Diese Grundsätze gelten in der Regel auch für den Fall, dass ein Amtsträger erneut als Prüfer benannt wird. Zwar hat der erkennende Senat für ernstlich zweifelhaft gehalten, ob nicht dem Steuerpflichtigen ein Recht auf gerichtliche Überprüfung der Festlegung des Außenprüfers zusteht, wenn zu befürchten ist, dass der Prüfer Rechte des Steuerpflichtigen verletzen wird, ohne dass diese Rechtsverletzung durch spätere Rechtsbehelfe rückgängig gemacht werden könnte.

10. Finanzamt kann Zugriff auf Daten von gesetzlich nicht vorgeschriebenen elektronischen Aufzeichnungen nicht verlangen

Leitsatz:

Die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO stehen der Finanzbehörde nur in Bezug auf Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat.

Die Verpflichtung zur geordneten Aufbewahrung von Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO trifft auch Steuerpflichtige, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO ist grundsätzlich abhängig vom Bestehen und vom Umfang einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht. Aufzubewahren sind danach alle Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sein können. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ist mit dieser Maßgabe einschränkend auszulegen.

Das Recht, nach § 146 Abs. 5 Satz 1 AO eine bestimmte Form der Aufzeichnung und der Aufbewahrung zu wählen, ist ausgeübt, wenn sich der Steuerpflichtige entschieden hat, Aufzeichnungen sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form zu führen und wenn er die notwendigen Unterlagen ebenfalls in beiden Formen aufbewahrt. In diesem Fall erstreckt sich die

Pflicht zur Aufbewahrung nach § 147 Abs. 1 AO auf sämtliche Aufzeichnungen und Unterlagen.

Führt der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, so sind die Aufzeichnungen dann nicht gemäß § 146 Abs. 6 AO "für die Besteuerung von Bedeutung", wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind.

BFH Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06 eine Grundsatzentscheidung zum neuen Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung getroffen.

Die mit dem Steuersenkungsgesetz eingeführte und seit 2002 anwendbare Vorschrift des § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) eröffnet den Außenprüfungsdiensten der Steuerverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, in elektronisch geführte Daten und Aufzeichnungen Einsicht zu nehmen und diese maschinell auszuwerten. Die Finanzverwaltung ist auf diese Weise erstmals in der Lage, sehr große Datenmengen mit überschaubarem Aufwand und innerhalb vergleichsweise kurzer Zeit effektiv zu überprüfen.

Im Streitfall ging es um die Reichweite der Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO. Geklagt hatte eine Freiberufler - Sozietät, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte. Sie hatte sich in der Außenprüfung geweigert, einer entsprechenden Aufforderung des Prüfers Folge zu leisten, ihm Einsicht in die von ihr freiwillig erstellte elektronische Bestandsbuchhaltung zu gewähren. Das Finanzgericht (FG) hatte der Klägerin Recht gegeben. Der BFH hat das Urteil des FG nun bestätigt und zu den Grenzen des Dateneinsichtsrechts grundsätzlich Stellung genommen.

Nach dem Gesetz besteht das Einsichtsrecht nur im Umfang der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO. Deren Umfang war bislang unklar. Der BFH hat entschieden, dass nur solche Unterlagen gemäß § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind, die zum Verständnis und zur Überprüfung gesetzlich geforderter Aufzeichnungen erforderlich sind. Gesetzliche Aufzeichnungs- und in der Folge entsprechende Aufbewahrungspflichten treffen zwar auch sog. Einnahmenüberschussrechner. Da das Finanzamt im Streitfall aber Einsicht in gesetzlich nicht geforderte Aufzeichnungen verlangt hatte, war sein Verlangen rechtswidrig.

11. Beendigung der Betriebsprüfung

Leitsatz:

Die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses einer Außenprüfung in einem Betriebsprüfungsbericht stellt keine --den Ablauf der Festsetzungsfrist hinausschiebende-- letzte Ermittlungshandlung im Rahmen der Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO dar.

Reicht der Steuerpflichtige nach Zusendung des Betriebsprüfungsberichts eine --ausdrücklich vorbehaltene-- Stellungnahme und Unterlagen ein, die zu einem Wiedereintritt in Ermittlungshandlungen führen, erfolgen diese noch im Rahmen der Außenprüfung.

BFH Urteil vom 8. Juli 2009 XI R 64/07

Begründung:

Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass im Dezember 1990 mit der Betriebsprüfung begonnen wurde und es im Anschluss hieran zu keiner mehr als sechsmonatigen Unterbrechung kam. Entgegen der Auffassung des FG ist die Zusammenstellung des Prüfungsergebnisses einer Außenprüfung in einem Betriebsprüfungsbericht, den Ablauf der Festsetzungsfrist hinausschiebende, letzte Ermittlung im Rahmen der Außenprüfung. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, weil noch zu klären ist, ob der Kläger unter dem 12. August 1994 eine Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht gegenüber dem FA für Großbetriebsprüfung abgegeben und der Betriebsprüfer daraufhin weitere Ermittlungen durchgeführt hat.

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, oder im Falle der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind § 171 Abs. 4 Satz 1 AO. Das gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift jedoch dann nicht, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat.

Nach ständiger Rechtsprechung ist für eine Ablaufhemmung durch den Beginn einer Außenprüfung erforderlich, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen wurde und -wenn auch nur stichprobenweise- tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden.

Ob eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen wurde, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen, wobei neben dem zeitlichen Umfang der bereits durchgeführten Prüfungsmaßnahmen alle Umstände hinzuzuziehen sind, die Aufschluss über die Gewichtigkeit der Prüfungshandlungen vor der Unterbrechung geben.

Ein Aktenstudium, das vor dem in der Betriebsprüfungsanordnung genannten Termin des Beginns der Prüfung durchgeführt wurde, gehört noch zu den Prüfungsvorbereitungen. Soweit der BFH das Aktenstudium als Prüfungsbeginn hat ausreichen lassen, lag das Aktenstudium nicht vor dem Termin, der in der Prüfungsanordnung als Prüfungsbeginn genannt war.

Nach dieser Vorschrift endet die aufgrund einer Außenprüfung gehemmte Festsetzungsfrist spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind.

Nach den gesetzlichen Regelungen folgt, dass unter "Ermittlungen" diejenigen Maßnahmen eines Betriebsprüfers fallen, die auf eine umfassende Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen gerichtet sind. Das Erstellen eines Betriebsprüfungsberichts dient nicht der Überprüfung von Besteuerungsgrundlagen, sondern beschränkt sich darauf, das Ergebnis der vorausgehenden

Ermittlungen und Überprüfungen darzustellen. Das Erstellen eines Betriebsprüfungsberichts ist daher nicht im Zusammenhang mit den Ermittlungsmaßnahmen des Prüfers in § 200 AO, sondern in § 202 AO geregelt.

Dem Eintritt der Festsetzungsverjährung im Streitfall kann aber entgegenstehen, dass der Prüfer auf Einwendungen des Klägers und wegen nachgereichter Unterlagen weitere Ermittlungen "im Rahmen der Außenprüfung" durchführte. In der Regel wird die Außenprüfung zwar mit der Zusendung des Prüfungsberichts, sodass nach diesem Zeitpunkt stattfindende Ermittlungen nicht mehr im Rahmen der Außenprüfung erfolgen. Etwas anderes kann sich jedoch dann ergeben, wenn Tatsachen vorliegen, die darauf hindeuten, dass aus der maßgeblichen Sichtweise des Betroffenen die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts noch nicht abgeschlossen sein sollte.

Ein derartiger Ausnahmefall könnte im Streitfall gegeben sein, weil sich der Kläger laut Tz 5 des Betriebsprüfungsberichts eine Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht vorbehalten hatte (vgl. § 202 Abs. 2 AO). Sofern er eine derartige Stellungnahme tatsächlich abgegeben und dieser Stellungnahme auch Unterlagen beigefügt hat, die objektiv zur Wiederaufnahme von Ermittlungshandlungen im oben definierten Sinne geeignet waren, kann ein Steuerpflichtiger nicht davon ausgehen, dass mit der Übersendung des Prüfungsberichts die Außenprüfung beendet war.

12. Bankgeheimnis steht nicht generell Kontrollmitteilungen anlässlich einer Bankprüfung im Wege

Leitsatz:

Kontrollmitteilungen aus Anlass von Bankenprüfungen sind, wenn keine legitimationsgeprüften Konten oder Depots betroffen sind, nach § 194 Abs. 3 AO grundsätzlich ohne besonderen Anlass zulässig. Aus § 30a Abs. 1 AO ergibt sich keine weitergehende Auswertungsbeschränkung "im Bankenbereich".

Ein bankinternes Aufwandskonto ist kein legitimationsgeprüftes Konto i. S. des § 154 Abs. 2 AO. Buchungsbelege zu diesem Konto, die ein legitimationsgeprüftes Konto oder Depot betreffen, fallen gleichwohl unter den Schutz des § 30a Abs. 3 Satz 2 AO, weil sie notwendigerweise auch zu diesem Kundenkonto gehören.

§ 30a Abs. 3 AO entfaltet auch im Rahmen nicht strafrechtlich veranlasster, typisch steuerrechtlicher Ermittlungen zur Gewinnung von Prüfmateriale für die Veranlagung keine "Sperrwirkung", wenn ein hinreichender Anlass für die Kontrollmitteilung besteht (Abgrenzung zum BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1997 VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424).

"Hinreichend veranlasst" ist eine Kontrollmitteilung dann, wenn das zu prüfende Bankgeschäft Auffälligkeiten aufweist, die es aus dem Kreis der alltäglichen und banküblichen Geschäfte hervorheben oder eine für Steuerhinterziehung besonders anfällige Art der Geschäftsabwicklung erkennen lassen, die - mehr als es bei Kapitaleinkünften aus bei Banken geführten Konten und Depots stets zu besorgen ist - dazu verlockt, solche Einkünfte dem FA zu verschweigen, wenn also eine erhöhte Wahrscheinlichkeit der Entdeckung unbekannter Steuerfälle besteht.

Der hinreichende Anlass für die "Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse" muss sich anhand der konkreten Ermittlungen im Einzelfall und der in vergleichbaren Prüfsituationen gewonnenen verallgemeinerungsfähigen Erkenntnisse nachvollziehbar ergeben.

BFH Urteil vom 9. Dezember 2008 VII R 47/07

Erläuterungen:

Mit Urteil vom 9. Dezember 2008 VII R 47/07 hat der Bundesfinanzhof (BFH) darüber befunden, ob anlässlich einer Außenprüfung des Finanzamts (FA) bei einem Kreditinstitut Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter von Bankkunden erteilt werden dürfen, wenn die gewonnenen Erkenntnisse im Zusammenhang mit sog. legitimitätsgeprüften Guthabenkonten oder Depots stehen. Dabei ging es um die Tragweite des Schutzbereichs des § 30a Abs. 3 der Abgabenordnung (AO), nach dessen Wortlaut solche Guthabenkonten oder Depots anlässlich einer Bankenprüfung "nicht zwecks Nachprüfung der ordnungsmäßigen Versteuerung festgestellt oder abgeschrieben werden" dürfen (sog. Bankgeheimnis). Der VII. Senat des BFH hat nun entschieden, dass Kontrollmitteilungen anlässlich einer Bankenprüfung mit Bezug auf legitimationsgeprüfte Guthabenkonten oder Depots dann zulässig sind und gleichwohl den Kernbestand des Bankgeheimnisses wahren, wenn sich ein, unter Berücksichtigung des gesetzlichen Schutzes, des sog. Bankgeheimnisses, zu bestimmender hinreichender Anlass für die "Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse" anhand der konkreten Ermittlungen im Einzelfall und der in vergleichbaren Prüfsituationen gewonnenen verallgemeinerungsfähigen Erkenntnisse nachvollziehbar ergibt.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht (FG) beabsichtigte Kontrollmitteilungen für zulässig gehalten. Der BFH hat das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zur weiteren Prüfung zurückverwiesen. Der BFH konnte den Feststellungen des FG nicht entnehmen, welche Umstände den Prüfer im Einzelnen veranlasst hatte, die umstrittenen Kontrollmitteilungen zu fertigen. Anders als das FG hielt er es jedenfalls für nicht ausreichend, pauschal von hohen Schadensersatzzahlungen für Wertpapierfehlkäufe auf nicht unerhebliches Kapitalvermögen und hieraus erzielte höhere Kapitaleinnahmen als vom Steuerpflichtigen angegeben zu schließen und dies damit zu untermauern, dass gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte das Erklärungsverhalten vieler Steuerpflichtiger alles andere als vorbildlich sei. Im zweiten Rechtsgang wird das FA Gelegenheit haben, die Kriterien darzulegen, die möglicherweise einen hinreichenden Anlass für die beabsichtigten Kontrollmitteilungen ergeben.

Mit dem Urteil hat sich der VII. Senat einer früheren Entscheidung des VIII. Senats des BFH angeschlossen. In der Vergangenheit waren sich die Senate des BFH in der hier entschiedenen Frage nicht völlig einig. Übereinstimmung bestand zwar darin, dass Zufallserkenntnisse, die den Verdacht einer Steuerverkürzung im Einzelfall begründen, auch hinsichtlich legitimationsgeprüfter Konten mitgeteilt werden dürfen, für den Regelfall, in dem die Mitteilungen nur der Gewinnung von Prüfmaterial für die Veranlagung dienen, gingen die Meinungen aber auseinander. Während der VIII. Senat § 30a Abs. 3 AO dahin auslegte, dass auch solche Kontrollmitteilungen durch den Außenprüfer bei hinreichendem Anlass gefertigt und ausgeschrieben werden dürfen, war der VII. Senat allerdings bei der bloß summarischen Prüfung in einem einstweiligen Rechtsschutzverfahren, in dem unbeschadet entsprechender Zweifel von der Verfassungsmäßigkeit der Norm auszugehen war der Auffassung, dass eine solche Auslegung

eine ungerechtfertigte Aushöhlung des Bankgeheimnisses bedeute, da ein hinreichender Anlass Voraussetzung für jede Anfertigung von Kontrollmitteilungen sei. Wenigstens ein Kernbestand des Bankgeheimnisses müsse gewahrt bleiben, solange die Norm vom Gesetzgeber trotz der geäußerten Zweifel an ihrer Verfassungsmäßigkeit nicht aufgehoben und auch nicht für verfassungswidrig erklärt worden ist.

13. Einnahmezuschätzung bei Gewinnermittlung nach Einnahmenüberschussrechnung

Leitsatz:

Die Aufzeichnungen, die einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde liegen, müssen klar und vollständig sein, dass sie einem sachverständigen Dritten den Umfang der Einkünfte in einem vertretbaren Zeitrahmen plausibel machen.

Bei einem Arzt werden Aufzeichnungen in der Patientenkartei oder auf dem Pc gespeicherten Rechnungsausgänge, die nach Zahlungseingang gelöscht werden, nicht gerecht.

Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 17. Dezember 2008 1 K 2011/04-Nichtzulassungsbeschwerden eingelegt EFG 2009 S. 307 ff.

II. Abgabenordnung

Änderung von Steuerbescheiden

1. Rücknahme eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakts

Leitsätze:

Ein rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakt kann nach § 130 Abs. 2 AO nur dann zurückgenommen werden, wenn bei seinem Erlass von einem tatsächlich nicht gegebenen Sachverhalt ausgegangen oder das im Zeitpunkt seines Erlasses geltende Recht unrichtig angewandt worden ist; eine nachträgliche Änderung der Sach- oder Rechtslage hingegen macht einen ursprünglich rechtmäßigen Verwaltungsakt grundsätzlich nicht i.S. des § 130 AO rechtswidrig, es sei denn, es läge ein Fall steuerrechtlicher Rückwirkung vor.

Eine "nachträglich eingetretene Tatsache" i.S. des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO kann auch die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts in einem anderen Bescheid sein, der Bindungswirkung für den zu widerrufenden Bescheid hat.

Wird ein Einkommensteuerbescheid geändert, weil die in ihm erfassten Lohnzahlungen wegen Festsetzungsverjährung nicht erfasst werden dürfen, kann die mit dem Einkommensteuerbescheid verbundene Anrechnungsverfügung, welche die auf den Lohn entrichtete Lohnsteuer angerechnet hatte, widerrufen werden.

BFH Urteil vom 9. Dezember 2008 VII R 43/07

Begründung:

Nach Erlass des Einkommensteueränderungsbescheids, in dem die Bezüge des Klägers als Geschäftsführer der GmbH nicht mehr der Besteuerung unterworfen worden sind, ist das FA berechtigt, die von diesen Bezügen von der GmbH einbehaltene und an das FA abgeführte Lohnsteuer nicht mehr gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG anzurechnen.

2. Änderung eines Steuerbescheides nach § 174 Abs. 4 AO**Leitsatz:**

Ein Steuerbescheid kann auch dann nach § 174 Abs. 4 AO geändert werden, wenn die Änderungsmöglichkeit vor Erlass des erstmaligen Steuerbescheids eingetreten ist.

BFH Urteil vom 28. Januar 2009 X R 27/07

Begründung:

Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Durch § 174 AO soll die Finanzbehörde die Möglichkeit erhalten, in bestimmten Fällen der materiellen Richtigkeit Vorrang einzuräumen, indem vermieden wird, dass Steuerfestsetzungen bestehen bleiben, die inhaltlich zueinander im Widerspruch stehen. Die Regelung bezweckt den Ausgleich einer zugunsten des Steuerpflichtigen eingetretenen Änderung; derjenige, der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen.

3. Verbesserungshinweis bei Änderung des angefochtenen Steuerbescheids während des Einspruchsverfahrens

§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO ist auf Änderungen des angefochtenen Steuerbescheids während des Einspruchsverfahrens nach § 132 AO i.V.m. § 164 Abs. 2 AO entsprechend anzuwenden, wenn die Änderungsmöglichkeit nur deshalb besteht, weil die Festsetzungsfrist durch den Einspruch gemäß § 171 Abs. 3a AO in ihrem Ablauf gehemmt ist.

BFH Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 24/08

Begründung:

Der Einspruchsführer soll mit dem Verbesserungshinweis die Gelegenheit erhalten, den Einspruch zurückzunehmen und dadurch die Verbesserung abzuwenden. Diesem Zweck entsprechend greift § 367 Abs. 2 Satz 2 AO dann nicht ein, wenn eine Entscheidung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ungeachtet der Rücknahme seines Einspruchs möglich ist. Danach setzt auch die Verbesserung durch Einspruchsentscheidung eines Steuerbescheids, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht, einen Verbesserungshinweis voraus, wenn die Festsetzungsfrist lediglich durch den Einspruch gemäß § 171 Abs. 3a AO in ihrem Ablauf gehemmt ist; denn

durch die Rücknahme des Einspruchs würde diese Ablaufhemmung enden und damit nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO der Vorbehalt der Nachprüfung entfallen.

4. Teilaufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung

Leitsatz:

Da der Vorbehalt der Nachprüfung regelmäßig den ganzen Bescheid erfasst, ist eine Teilaufhebung des Vorbehalts nicht zulässig.

Finanzgericht Hamburg, Beschluss vom 14 Januar 2009 4 V 250/08 –rechtskräftig EFG 2009 S. 892 ff.

5. Unwirksamkeit eines Steuerbescheids durch telefonische Mitteilung,

Leitsatz:

Teilt der Sachbearbeiter nach Aufgabe des Steuerbescheids zur Post, aber vor dessen Zugang, den Empfangsbevollmächtigten telefonisch mit, der Bescheid sei falsch und solle deshalb nicht bekannt gegeben werden, wird der Bescheid trotz des späteren Zugangs nicht wirksam.

Nimmt ein nicht zur Entgegennahme von Willenserklärungen ermächtigter Mitarbeiter der Empfangsbevollmächtigten die Mitteilung entgegen, ist diese den Empfangsbevollmächtigten zu dem Zeitpunkt zugegangen, zu dem unter regelmäßigen Umständen damit zu rechnen ist, dass der Mitarbeiter als Empfangsbote die Mitteilung weiterleitet.

BFH Urteil vom 28. Mai 2009 III R 84/06

6. Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes durch das BVerfG - Kein rückwirkendes Ereignis und keine neue Tatsache

Leitsatz:

Die Änderung eines Steuerbescheids wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen gemäß § 173 AO kommt nicht in Betracht, wenn das FA bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen nicht anders hätte entscheiden können.

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes durch das BVerfG ist keine Tatsache i.S. von § 173 AO.

BFH Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 45/08

7. Berichtigung eines Steuerbescheids wegen offener Unrichtigkeit durch vom FA übernommener Fehler des Steuerpflichtigen

Leitsatz:

Eine die Berichtigung nach § 129 AO ermöglichende offenbare Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit des

Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Die Unrichtigkeit ist offenbar, wenn sie sich ohne weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen sowie den in den Akten befindlichen Unterlagen für das betreffende Veranlagungsjahr ergibt.

BFH Urteil vom 27. Mai 2009 X R 47/08

Begründung:

Nach § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit (innerhalb der Verjährungsfrist) berichtigen. Das setzt grundsätzlich voraus, dass der Fehler in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist. Das Tatbestandsmerkmal "ähnliche offenbare Unrichtigkeiten" setzt voraus, dass die Unrichtigkeit einem Schreib- oder Rechenfehler ähnlich ist, d.h. dass es sich um einen "mechanischen" Fehler handelt, der ebenso "mechanisch", also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden kann.

Eine offenbare Unrichtigkeit kann zwar auch dann vorliegen, wenn das FA eine in der Steuererklärung enthaltene offenbare, d.h. für das FA erkennbare Unrichtigkeit als eigene übernimmt.

8. Rückwirkendes Ereignis bei nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Leitsatz:

Der Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile wird steuerlich rückwirkend geändert, wenn die Vertragsparteien wegen Streitigkeiten über Wirksamkeit oder Inhalt des Vertrages einen Vergleich schließen und den Veräußerungspreis rückwirkend mindern.

BFH Urteil vom 19. August 2009 I R 3/09

III. Einkommensteuer

Arbeitszimmer

1. Arbeitszimmer bei Kapitaleinkünften

Leitsatz:

Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nicht deshalb bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in voller Höhe abzuziehen, weil der Steuerpflichtige Anlageentscheidungen ausschließlich im Arbeitszimmer trifft.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2006 geltenden Fassung ist

gemäß § 9 Abs. 5 EStG auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass bei der Bestimmung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit auf die gesamte der Erzielung von Einkünften dienende Tätigkeit des Steuerpflichtigen abzustellen ist.

BFH Beschluss vom 27. März 2009 VIII B 184/08

Begründung:

Über die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist bisher höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Die Frage hat aber gleichwohl keine grundsätzliche Bedeutung, da sie nicht klärungsbedürftig ist.

Nach der Grundregel in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer durch die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen veranlasst und deshalb Werbungskosten sein. Voraussetzung ist, dass der Arbeitsraum so gut wie ausschließlich zur Einkünfterzielung dient und nicht privat genutzt wird.

Trotzdem sind die Aufwendungen für ein solches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG grundsätzlich nur beschränkt abziehbar. Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, können die Aufwendungen in vollem Umfang abgezogen werden. Diese Regelung gilt nach § 9 Abs. 5 EStG sinngemäß auch für alle Überschusseinkunftsarten. Die Abzugsbeschränkung verstößt nicht gegen das objektive Nettoprinzip; sie ist verfassungsgemäß.

Die Verweisung in § 9 Abs. 5 EStG ("gilt sinngemäß") bedeutet, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuwenden ist. Dem steht nicht entgegen, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG seinem Wortlaut nach auf den Mittelpunkt der gesamten "betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" abstellt und dass im natürlichen Sprachgebrauch durchaus zwischen der Ausübung eines Berufs und der Verwaltung des privaten Vermögens unterschieden wird. Für eine nach den Einkunftsarten unterschiedliche steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer spricht nichts.

2. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung bei einem Dozenten

Leitsatz:

Der Betätigungsmittelpunkt eines selbständigen Dozenten, der seine Lehrveranstaltungen und Seminare im häuslichen Arbeitszimmer vorbereitet und dort zusätzlich schriftstellerisch und beratend tätig wird, befindet sich nicht im häuslichen Arbeitszimmer.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 10. Dezember 2008 7 K 97/07 EFG 2009S. 649ff

Anmerkung:

Gegen die Entscheidung ist Revision eingelegt worden.

3. Die steuerliche Neuregelung zum häuslichen Arbeitszimmer soll zumindest teilweise verfassungswidrig sein

Leitsatz:

Es soll eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt werden, ob durch die im Steueränderungsgesetz 2007 eine Regelung getroffen worden ist, die insoweit gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, als der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht mehr möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Finanzgericht Münster Beschluß vom 08.05.2009, 1 K 2872/08 E

Begründung:

Die Neuregelung zum häuslichen Arbeitszimmer gilt seit 2007 und besagt, dass ein häusliches Arbeitszimmer nur abzugsfähig ist, wenn es den Mittelpunkt des Berufslebens darstellt. Dadurch werde eine Reihe von Arbeitnehmern nach Auffassung des Gerichts benachteiligt. Sie konnten bis 2006 ihr Arbeitszimmer von der Steuer absetzen, weil ihnen ihr Arbeitgeber keinen eigenen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt hat. Dieses Arbeitszimmer war bis zu 1250 Euro als Werbungskosten abzugsfähig.

Im aktuellen Fall hatte ein Lehrer am Finanzgericht in Münster geklagt (Az.: 1 K 2872/08 E) und einen Teilerfolg erzielt, denn der zuständige Senat setzte das Verfahren aus und gab die Frage an das Bundesverfassungsgericht weiter. Die Münsteraner Richter beurteilten die Neuregelung als teilweise verfassungswidrig, weil sie gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstößt. Es entspreche nicht der Verfassung, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht berücksichtigt werden, obwohl im Falle des Lehrers für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dadurch entstehe ein Nachteil gegenüber anderen Arbeitnehmern, die ein Arbeitszimmer außerhalb des Hauses nutzen oder gegenüber Arbeitnehmern, die ihren beruflichen Mittelpunkt zu Hause haben.

Entgegen der Entscheidung der Finanzgerichte in Rheinland-Pfalz und Berlin-Brandenburg hatten die Richter in Münster die Verfassungsmäßigkeit bezweifelt.

4. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für häusliche Arbeitszimmer

Leitsatz:

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das ab Veranlagungszeitraum 2007 geltende Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betreffend Aufwendungen (hier: eines Lehrers, dem kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht) für ein häusliches Arbeitszimmer, mit Ausnahme der Fälle, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, verfassungsgemäß ist.

BFH Beschluss vom 25. August 2009 VI B 69/09

Erläuterungen:

Mit Beschluss vom 25. August 2009 VI B 69/09 hat der Bundesfinanzhof (BFH) ernstliche Zweifel daran geäußert, ob das ab 2007 geltende Verbot, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten abzuziehen, wenn das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, verfassungsgemäß ist. Im entschiedenen Fall ging es um Arbeitszimmer von Lehrern, denen kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2007 sind Aufwendungen für ein beruflich/betrieblich genutztes häusliches Arbeitszimmer nur noch steuerlich abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet (§ 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes –EstG-). Arbeitszimmerkosten von Lehrern, bei denen der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit regelmäßig in der Schule liegt, sind nach dieser Regelung grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig. Gleichwohl hat der BFH nun in einem vorläufigen Rechtsschutzverfahren --ohne Präjudiz für die Hauptsache-- mit Beschluss vom 25. August 2009 entschieden, dass bei einem Lehrer, dem kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten im Lohnsteuerermäßigungsverfahren zu berücksichtigen sind.

Es bestünden ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung, da die Frage, ob § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verfassungsmäßig ist, in der Literatur kontrovers diskutiert werde und zu unterschiedlichen Entscheidungen der Finanzgerichte geführt habe. Der BFH hat deshalb die Interessen des Antragstellers und des von Steuereinnahmen abhängigen Gemeinwesens gegeneinander abgewogen. Dabei ist er zu dem Ergebnis gelangt, dass jedenfalls im Streitfall dem Interesse des Steuerpflichtigen an einem -möglicherweise nur vorläufigen-Werbungskostenabzug ein überwiegendes öffentliches Interesse, insbesondere das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung, nicht entgegensteht. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung selbst hat sich der BFH nicht geäußert. Diese Fragestellung bleibt dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

5. Unbeschränkter Abzug von Aufwendungen für beruflich genutzte Räume, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen

Leitsatz:

Ein Raum ist als häusliches Arbeitszimmer von anderen beruflich genutzten Zimmern im häuslichen Bereich abzugrenzen.

Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, sind auch dann nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen, wenn sie ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Steuerpflichtigen verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind.

Ist eine Zuordnung zum Typus des häuslichen Arbeitszimmers nicht möglich, sind die durch die berufliche Nutzung veranlassten Aufwendungen grundsätzlich unbeschränkt als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar.

BFH Urteil vom 26. März 2009 VI R 15/07

Erläuterungen:

Nutzt ein Arbeitnehmer Räume zu beruflichen Zwecken, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zugeordnet werden können, sind die durch die berufliche Nutzung veranlassten Aufwendungen grundsätzlich uneingeschränkt als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abziehbar, so hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 26. März 2009 VI R 15/07 entschieden.

Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG kann ein Arbeitnehmer Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehen. Ein uneingeschränkter Abzug ist nach Satz 3 der Vorschrift in der bis 2006 geltenden Fassung nur zulässig, wenn das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Häusliches Arbeitszimmer ist das häusliche Büro, d.h. ein Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre eingebunden und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher und verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Begehrt der Arbeitnehmer den Werbungskostenabzug für mehrere in seine häusliche Sphäre eingebundene Räume, ist die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer für jeden Raum gesondert vorzunehmen, es sei denn, die Räume bilden eine funktionale Einheit.

Im Streitfall gab der Kläger an, die im Erdgeschoss seines Zweifamilienhauses gelegene 70 qm große Wohnung ausschließlich für berufliche Zwecke zu nutzen. Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass nur zwei Räume ihrer Ausstattung und Funktion nach einem Büro entsprächen. Die übrigen Räume seien nicht büromäßig ausgestattet mit der Folge, dass allein deshalb ein Werbungskostenabzug ausscheide. Der BFH folgte dieser Auffassung nicht und hob die Vorentscheidung auf.

Gewerblicher Grundstückshandel

6. Drei-Objekt-Grenze bei privater Vermögensverwaltung

Leitzatz:

Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, sind solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen, die die Gesellschafter allein, oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft entwickelt haben.

BFH Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 85/06

Begründung:

Entgegen der Auffassung des FA hat die Klägerin den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht bereits deswegen verlassen, weil ihre Gesellschafter mehr als drei Objekte veräußert und somit die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte sog. Drei-Objekt-Grenze überschritten hätten. Das FA missversteht den Beschluss des Großen Senats des BFH, wenn es aus diesen Entscheidungen herleiten will, für die Frage, ob eine Personengesellschaft, die selbst weniger als vier Objekte veräußert, den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, seien auch Grundstücksverkäufe seitens einer gesellschafteridentischen Grundstückshandelsgesellschaft heranzuziehen..

In seinem Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 hat der Große Senat des BFH lediglich erkannt, dass Grundstücksveräußerungen einer Personengesellschaft (Gemeinschaft) bei der Frage, ob einer ihrer Gesellschafter die Drei-Objekt-Grenze überschritten hat, mitzuzählen sind. Dass umgekehrt die von einem Gesellschafter allein oder innerhalb einer anderen Gesellschaft entwickelten Grundstücksaktivitäten bei der Frage, ob die Personengesellschaft die Drei-Objekt-Grenze überschritten hat, mitzuzählen sind, hat er nicht entschieden.

7. Gewerblicher Grundstückshandel bei Schwesterpersonengesellschaften

Leitsatz:

Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, sind solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen, die die Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft entwickelt haben.

Ein zeitlicher Zusammenhang von mehr als zwei Jahren zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Das gilt auch dann, wenn der Veräußerer Grundstücksmakler ist oder der Baubranche angehört.

BFH Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 72/07

8. Gewerblicher Grundstückshandel bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze mit unbedingte Veräußerungsabsicht

Leitsatz:

Bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze wird in Fällen der Grundstücksbebauung der Bereich der privaten Vermögensverwaltung nur überschritten, wenn der (unbedingte) Entschluss zur Grundstücksveräußerung spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden ist.

BFH Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06

Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt.

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH die sogenannte Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Sie besagt, dass grundsätzlich kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen sei, desto weniger sei anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund stehe. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trage der gebotenen Vereinfachung Rechnung.

Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. Daher können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Das ist nach Auffassung des BFH beispielsweise dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird. Der Drei-Objekt-Grenze bedarf es mithin nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände zweifelsfrei feststeht, dass die maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung) in unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind. In derartigen Fällen wird der Veräußerer, sofern er das Grundstück für den Erwerber bebaut, also wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer und damit gewerblich tätig. Vorausgesetzt ist hierbei allerdings, dass der Entschluss zur Veräußerung nicht erst während der eigentlichen Bautätigkeit, sondern spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden ist.

Gelangt das Gericht bei der tatrichterlichen Würdigung schließlich zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige erst nach Erteilung des Bauauftrags für das Bürogebäude zur Grundstücksveräußerung entschlossen hat, so ist dies mangels eines Handelns in unbedingter Veräußerungsabsicht nicht als gewerbliche Grundstückshandel zu sehen.

9. Überschreitung des Fünfjahreszeitraums bei gewerblichen Grundstückshandels**Leitsatz:**

Jedenfalls bei branchenkundigen Steuerpflichtigen ist die für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels erforderliche bedingte Veräußerungsabsicht auch dann anzunehmen, wenn innerhalb des Fünf-Jahreszeitraums zwar weniger als vier Objekte veräußert werden, sich aber in relativ kurzer Zeit danach planmäßig weitere Veräußerungen anschließen. Hierin ist zugleich ein Indiz dafür zu sehen, dass ein Gewerbebetrieb (einschließlich bedingter Veräußerungsabsicht) bereits zum Zeitpunkt der Grundstücksanschaffung (beziehungsweise Gebäudeerrichtung)

vorgelegen hat.

BFH Beschluss vom 06.02.2009 – IV B 74/08 BFHNV 2BB9 S. 919 f.

10. Bedingte Veräußerungsabsicht beim gewerblichen Grundstückshandel

Leitsatz:

Wird die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten, so hat der Steuerpflichtige den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht bereits deswegen verlassen, weil er beim Erwerb oder der Bebauung des Grundstücks jedenfalls eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hatte.

Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Nur wenn schon andere Umstände dafür sprechen, dass bereits beim Erwerb oder bei der Bebauung des Grundstücks eine unbedingte Veräußerungsabsicht bestand, kann die Indizwirkung dieser Umstände durch die Kürze der zwischen Erwerb oder Bebauung und Verkauf liegenden Zeit verstärkt werden.

Ob bei der Errichtung und Veräußerung nur eines Gebäudes infolge der Vielzahl und des Gewichts der vom Verkäufer im Hinblick auf die Bebauung entfalteten Aktivitäten die Gesamttätigkeit als nachhaltig anzusehen ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse.

BFH Urteil vom 19.02.2009 – IV R 8, 9/07 BFH NV 2009 S. 923

11. Gewerblicher Grundstückshandel

Leitsatz:

Maßgeblich für die steuerrechtliche Qualifizierung einer Tätigkeit ist nicht die vom Steuerpflichtigen subjektiv vorgenommene Beurteilung und die angegebene Bezeichnung, sondern vielmehr die Wertung nach objektiven Kriterien. Deshalb ist gewerblicher Grundstückshandel nicht allein deshalb zu bejahen, weil der Steuerpflichtige beim FA und seiner Gemeindebehörde einen Gewerbebetrieb anmeldet und Dritten gegenüber erklärt, er sei gewerblicher Grundstückshändler.

BFH Urteil vom 18. August 2009 X R 25/06

Vermietung und Verpachtung

12. Zum Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung

Leitsatz:

Wer Aufwendungen für seine zunächst selbst bewohnte, anschließend leer stehende und noch nicht vermietete Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten geltend macht, muss seinen endgültigen Entschluss, diese Wohnung zu vermieten, durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen belegen.

BFH Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 1/07

Begründung:

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen und das heißt, durch die sie veranlasst sind. Fallen solche Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat. Der Steuerpflichtige hat sich noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden, wenn er alternativ auch erwägt, die Wohnung zu veräußern.

Deshalb muss sich der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen zur Vermietung stets anhand objektiver Umstände belegen lassen. Derartige Umstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen. Es wurde berücksichtigt, dass der Steuerpflichtige seine Vermietungsbemühungen, obschon es sich um eine teure, schwer vermietbare und schon seit Jahren leer stehende Wohnung handelt, abgesehen von einer Wohnungsbesichtigung und einer Vermietungsanzeige im Streitjahr nicht weiter forciert und auch keinen Makler eingeschaltet hatte.

13. Einkunftserzielungsabsicht bei leer stehenden Wohnungen

Leitsatz:

Aufwendungen, für eine leer stehende Wohnung, können im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Entschluss zur Vermietung endgültig gefasst wurde.

Die Vermietungsabsicht ist anhand objektiver Umstände darzulegen. Zwei Vermietungsanzeigen in einem Jahr bei einem langjährigen Leerstandes einer Wohnung ist nicht ausreichend.

Finanzgericht München, Urteil vom 22. Oktober 2008 1 K 77/07-rechtskräftig EFG 2009 S. 250

14. Grundstücksbezogene Prüfung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist grundsätzlich für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen.

Vermietet ein Steuerpflichtiger aufgrund eines einheitlichen Mietvertrags ein bebautes zusammen mit einem unbebauten Grundstück, so gilt die § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegende Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit grundsätzlich nicht für die Vermietung des unbebauten Grundstücks.

BFH Urteil vom 26. November 2008 IX R 67/07

Begründung:

Das Gericht hat die auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit des Klägers nur in Bezug auf das mit einem Einfamilienhaus bebaute Grundstück als Basis für eine gesetzliche Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht behandelt, in diese Typisierung nicht die Vermietung des unbebauten Grundstücks einbezogen und insoweit den subjektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgrund einer Prognose mit einem Prognosezeitraum von 30 Jahren geprüft und als nicht gegeben erachtet.

Die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei bebauten Immobilien gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz.

15. Entgeltlich erworbener Mietvorteil als selbständiges Wirtschaftsgut

Leitsatz:

Die Möglichkeit, ein Grundstück in bestimmter Weise zu nutzen, hat nicht zur Folge, dass diese Nutzungsmöglichkeit als besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden und dem Gebäude anzusehen wäre. Für ein zusätzliches immaterielles Wirtschaftsgut "Mietrecht" ist nur Raum, wenn es von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung ist und dieser Umstand in den getroffenen vertraglichen Vereinbarungen eindeutig zum Ausdruck kommt.

BFH Beschluss vom 13.08.2008 - IX B 91/08 BFH BFHNV 2009 S. 11 f

Begründung:

Die Möglichkeit, ein Grundstück in bestimmter Weise zu nutzen, hat nicht zur Folge, dass diese Nutzungsmöglichkeit als besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden und dem Gebäude anzusehen wäre. Für ein zusätzliches immaterielles Wirtschaftsgut "Mietrecht" ist nur Raum, wenn es von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung ist und dieser Umstand in den getroffenen vertraglichen Vereinbarungen eindeutig zum Ausdruck kommt.

16. Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung einer Ferienwohnung

Leitsatz:

Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht

des Steuerpflichtigen auszugehen. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige hohe Werbungskostenüberschüsse erzielt.

Nutzt der Steuerpflichtige die Ferienwohnung auch selbst, ist die Überschusserzielungsabsicht grundsätzlich durch eine auf 30 Jahre angelegte Prognose zu überprüfen. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist immer anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen, ohne dass Vermietungshemmnisse gegeben sind, erheblich, d.h. mindestens um 25 v.H. unterschreitet.

BFH Beschluss vom 07.10.2008 – IX B 92/08 BFH/NV 2009 S. 22 f.

Begründung:

Der Bundesfinanzhof ist in den genannten Entscheidungen davon ausgegangen, dass nur bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist - und zwar auch dann, wenn dabei hohe Werbungskostenüberschüsse erzielt werden. Nutzt der Steuerpflichtige die Ferienwohnung indes auch selbst, ist die Überschusserzielungsabsicht durch eine grundsätzlich auf 30 Jahre angelegte Prognose zu überprüfen. Darüber hinaus ist die Einkünfteerzielungsabsicht immer dann anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen, ohne dass Vermietungshemmnisse gegeben sind, erheblich, d.h. mindestens um 25 v.H. unterschreitet.

17. Schuldzinsenabzug bei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Leitsatz:

Der für den Abzug von Schuldzinsen als Werbungskosten notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nur dann gegeben, wenn die Darlehensschuld tatsächlich zum Erzielen solcher Einkünfte aufgenommen und verwendet wird.

BFH Beschluss vom 23.10.2008 – IX B 134/08 BFH/NV 2009 S. 26

Begründung:

Das Gericht führt in seinem Beschluss aus, dass Schuldzinsen für ein Darlehen, das durch ein Grundpfandrecht auf einem Mietwohngrundstück gesichert, jedoch zum Bau eines Einfamilienhauses genutzt wurde, lediglich in einem rechtlichen Zusammenhang mit den Einnahmen aus diesem Grundstück stehen.

Der für den Schuldzinsenabzug notwendige wirtschaftliche Zusammenhang ist nur dann gegeben, wenn die Darlehensschuld zu dem Zweck aufgenommen und tatsächlich verwendet wird, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Im Streitfall ist der wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit den Einnahmen aus dem Mietwohngrundstück zu verneinen, weil das Darlehen zur Errichtung des Einfamilienhauses aufgenommen wurde.

Selbst wenn die Kläger, wie vorgetragen, ihr Mietwohngrundstück ohne Belastung mit dem Grundpfandrecht hätten verkaufen müssen, um sich Mittel für die Errichtung des Einfamilienhauses zu beschaffen, wäre die Entstehung der Darlehensschuld ursächlich und

unmittelbar auf die Errichtung dieses Einfamilienhauses und nicht auf die Erhaltung des Eigentums und der Nutzungsmöglichkeit des belasteten Mietwohngrundstücks zurückzuführen.

18. Nachhaltigkeit einer Tätigkeit

Leitsatz:

Bei der Prüfung, ob eine Tätigkeit wie z.B. die Errichtung von Gebäuden als nachhaltig anzusehen ist, sind die Vertragsleistungen eines Generalunternehmers dem Auftraggeber jeweils gesondert als Einzelaktivitäten zuzurechnen.

BFH Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06

19. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Leitsatz:

Der Werbungskostenabzug ist unabhängig von der Herkunft der aufgewendeten Mittel.

BFH Urteil vom 11.11.2008 – IX R 27/08

Begründung:

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen; sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG), d.h. durch die sie veranlasst sind. Im Streitfall stehen die vom Konto der Mutter der Steuerpflichtigen bezahlten Erhaltungsaufwendungen mit der von der Steuerpflichtigen verwirklichten Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in wirtschaftlichem Zusammenhang. Die Aufwendungen bilden damit Werbungskosten, auch wenn nicht die Steuerpflichtige, sondern ihre Mutter die Kosten getragen hat, indem sie die Bezahlung der Handwerkerrechnungen von ihrem Konto gestattete.

Die Steuerpflichtige hat im eigenen Namen die Aufträge für die Erhaltungsaufwendungen erteilt und die Handwerkerrechnungen beglichen. Woher die Mittel hierfür stammten, ist unerheblich

20. Keine Teilwertabschreibung im Privatvermögen

Leitsatz:

Eine Teilwertabschreibung auf ein im Privatvermögen gehaltenes Gebäude, aus dem der Steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, kommt nicht in Betracht.

BFH Beschluss vom 10.03.2009 – IX B 136 /08 BFH NV 2009 S. 931

Begründung:

Im Bereich der Überschusseinkünfte, zu denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören, sind Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten lässt Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen zum

Abzug als Werbungskosten zu, nicht aber Teilwertabschreibungen.

21. Objektbezogene Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei nicht zu Wohnzwecken vermietetem Gebäude

Leitsatz:

Die Einkünfteerzielungsabsicht ist bei § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht grundstücksbezogen, sondern für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen, wenn sich die Vermietungstätigkeit nicht auf das gesamte Grundstück bezieht, sondern auf darauf befindliche Gebäude oder Gebäudeteile.

Ist die Vermietung eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf Dauer angelegt, so ist auch dann grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn der Mieter oder Pächter das Objekt nicht zu Wohnzwecken nutzt.

BFH Urteil vom 1. April 2009 IX R 39/08

Begründung:

Ist die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt, so ist grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Dies gilt nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich für alle dort genannten Vermietungstätigkeiten, es sei denn, es handelt sich um die Verpachtung unbebauten Grundbesitzes. Nicht entscheidend ist, in welcher Art und Weise der Mieter oder Pächter das Objekt nutzt. Deshalb ist die Einkünfteerzielungsabsicht des Vermieters auch dann zu typisieren, wenn der Mieter die Immobilien zu anderen als Wohnzwecken verwendet.

Nach diesen Grundsätzen ist das angefochtene Urteil aufzuheben. Denn das FG hat die Einkünfteerzielungsabsicht auf das gesamte Grundstück bezogen, obwohl nur bestimmte Teile davon an verschiedene Personen vermietet worden sind. So vermietete die Klägerin den Stall einschließlich einiger offenbar im Wohnhaus befindlicher Nebenräume an X zur Einstellung von Pferden, die auch im Garten auslaufen durften. Den Stadel vermietete sie an Y zur Unterstellung eines Wohnmobils. Den Rest des Grundstücks, also z.B. das Wohnhaus, abgesehen von den Nebenräumen, hatte sie nicht vermietet. Deshalb bezieht sich die Vermietungstätigkeit der Klägerin nur auf Stall und Stadel. Nur insoweit konnte das FG wegen der auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit ungeprüft von der Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin ausgehen. Allerdings sind auch nur solche Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, die (gegebenenfalls anteilmäßig) auf diese Vermietungsobjekte entfallen.

22. Instandsetzungsaufwendung können bei Veräußerung nicht abzugsfähig sein

Leitsatz:

Aufwendungen, die der Verkäufer eines Mietwohngrundstücks vertraglich im Rahmen der Veräußerung für die Instandsetzung eines auf dem Grundstück befindlichen denkmalgeschützten Objekts übernimmt, sind auch dann keine Werbungskosten, wenn die betreffenden Arbeiten noch während der Vermietungszeit beauftragt und durchgeführt werden.

BFH Urteil vom 25.02.2009 – IX R 80/07 BFHNV 2009 S. 1414

Begründung:

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen.

Werden im Rahmen einer Grundstücksveräußerung vom Verkäufer übernommene Reparaturen durchgeführt, sind die dafür zu erbringenden Aufwendungen ebenfalls nicht mehr der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern der nicht einkommensteuerbaren Vermögensebene zuzurechnen. Die Mitveranlassung der Aufwendungen durch die Abnutzung der Immobilie während der bisherigen Vermietungstätigkeit reicht nicht aus, um den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu rechtfertigen; denn der objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit der früheren Einkunftserzielung wird durch die von den Beteiligten gewollte Verknüpfung mit der nicht einkommensteuerbaren Grundstücksveräußerung überlagert.

23. Schuldzinsenabzug nach teilweiser Veräußerung einer Immobilie

Leitsatz:

Veräußert ein Steuerpflichtiger (ideelle) Anteile an einer zu Wohnzwecken vermieteten, darlehensfinanzierten Immobilie und verwendet er unter Aufrechterhaltung des Darlehens den Verkaufserlös für private Zwecke, so kann er aus dem fortgeführten Darlehen nicht mehr an Schuldzinsen als Werbungskosten abziehen, als dem bei ihm verbliebenen Anteil an der Immobilie entspricht.

Begründung:

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG sind Schuldzinsen als Werbungskosten abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, und das bedeutet, für eine Verbindlichkeit geleistet worden sind, die durch die Einkünfterzielung veranlasst ist.

Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn und soweit das Darlehen tatsächlich zum Erzielen von Einkünften -im vorliegenden Fall von solchen aus Vermietung und Verpachtung- verwendet worden ist. Das ist beispielsweise der Fall, wenn mit dem den Schuldzinsen zugrunde liegenden Darlehen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines der Einkünfterzielung dienenden Gebäudes oder Gebäudeteils finanziert werden. Ein allein rechtlicher Zusammenhang -etwa aufgrund einer Besicherung des Grundstücks-- reicht hierzu ebenso wenig aus wie eine bloße

gedankliche Zuweisung des Steuerpflichtigen. Die Darlehensmittel müssen vielmehr -tatsächlich-- einem bestimmten Wirtschaftsgut zugeordnet werden können.

Ein dahin gehender Zusammenhang kann andererseits auch dann anzunehmen sein, wenn ein mit Darlehensmitteln angeschafftes Grundstück veräußert und der Veräußerungserlös seinerseits zum Zwecke der Einkünfteerzielung eingesetzt wird.

Im Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger die aus dem Ablösungsdarlehen vom März 2002 geleisteten Schuldzinsen nach der Veräußerung des hälftigen Miteigentumsanteils an der Eigentumswohnung nur noch hälftig als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung geltend machen kann.

24. Ingangsetzungsaufwendungen in der Selbstnutzungsphase keine vorab entstandenen Werbungskosten

Leitsatz:

Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten an einer Wohnung, die der Steuerpflichtige während der Zeit der Selbstnutzung durchführt, sind grundsätzlich nicht als vorab entstandene Werbungskosten im Zusammenhang mit einer nach der Eigennutzung geplanten Vermietung abziehbar.

BFH Urteil vom 01.04.2009 IX R 51/08 BFH NV 2009 S. 1259f.

Begründung:

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen und das heißt, durch die sie veranlasst sind.

Fallen solche Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Sind demgegenüber die Aufwendungen nicht (fast) ausschließlich durch die Einnahmeerzielung (§ 21 Abs. 1 EStG), sondern daneben auch, und zwar nicht unerheblich, durch die private Lebensführung veranlasst (§ 12 Nr. 1 EStG), können sie insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Werden Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten während der Vermietungszeit ausgeführt, geht der BFH typisierend davon aus, dass sie noch der Einkünfteerzielung dienen und die dadurch entstandenen Aufwendungen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Dagegen sind die Aufwendungen nicht zu berücksichtigen, wenn die Reparatur während der Zeit der Selbstnutzung durchgeführt wird. Nach diesen Grundsätzen ist die Erneuerung der Heizungsanlage der steuerrechtlich nicht bedeutsamen Eigennutzung zuzuordnen; denn die

Kläger ließen den Kessel im August des Streitjahres zu einer Zeit einbauen, in der sie selbst die Wohnung bewohnten. Es ist nicht erheblich, inwieweit diese Maßnahme nach den Intentionen der Kläger, der sich an die Selbstnutzung der Wohnung anschließenden Vermietungsphase zugute kommen sollte.

25. Vermietung einer Ferienwohnung als Gewerbebetrieb

Leitsatz:

Die Vermietung einer Ferienwohnung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter (hotelmäßiges Angebot) und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind.

Das hotelmäßige Angebot erfordert, dass die Wohnungen auch ohne Voranmeldungen jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt.

BFH Beschluss vom 17.03.2009 IV B 52/08 BFH NV 2009 S. 1114 f

Begründung:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) begründet die Vermietung einer Ferienwohnung (bei Vorhandensein der Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen) einen Gewerbebetrieb, wenn die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter (hotelmäßiges Angebot) und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind. Das hotelmäßige Angebot erfordert, dass die Wohnungen auch ohne Voranmeldungen jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt.

26. Einbeziehung von Sonderabschreibungen in Totalüberschussprognose bei befristeter Vermietungstätigkeit

Leitsatz:

Geltend gemachte Sonderabschreibungen nach den §§ 1, 3 und 4 FördG sind nicht in eine befristete Totalüberschussprognose (hier: zehn Jahre) einzubeziehen, wenn die nachträglichen Herstellungskosten innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 FördG vollständig abgeschrieben werden.

BFH Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 24/07

Begründung:

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer ein Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Grundstücks einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Nach dem Regelungszweck dieser Norm ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben.

Dagegen kann sich ein Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige in der Zeit seiner nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit kein positives Gesamtergebnis erreichen kann.

Ob ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, ergibt sich aus einer den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung umfassenden Totalüberschussprognose. Bei der Ermittlung des "Totalüberschusses" ist von den Ergebnissen auszugehen, die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben werden.

Geltend gemachte Sonderabschreibungen nach den §§ 1, 3, 4 FördG sind dann nicht in eine befristete Prognose einzubeziehen, wenn die nachträglichen Herstellungskosten innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 FördG vollständig abgeschrieben werden.

27. Einkünfteerzielungsabsicht bei jahrlangem Leerstand eines Gebäudes

Leitsatz:

Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen.

Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten, oder sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben, für deren Aufgabe.

BFH Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 54/08

Begründung:

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen und das heißt, durch sie veranlasst sind. Fallen solche Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene

Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird.

Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat. Dieser endgültige Entschluss zu vermieten muss sich anhand ernsthafter und nachhaltiger Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen belegen lassen. Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben, für deren Aufgabe.

28. Anschaffungsnahe Aufwendungen bei einheitlich zu würdigenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen

Leitsatz:

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes sind --unabhängig davon, ob sie auf jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 EStG beruhen-- nicht als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG anfallen.

BFH Urteil vom 25. August 2009 IX R 20/08

Begründung:

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Die baulichen Maßnahmen, um die es hier geht, sind solche zur Instandsetzung und Modernisierung und nicht lediglich Schönheitsreparaturen. Schönheitsreparaturen, die nicht zu den Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen, beseitigen Mängel, die durch vertragsgemäßen Gebrauch entstanden sind. Darunter fallen nur das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen.

Fallen alle Aufwendungen im Rahmen einer umfassenden Instandsetzung und Modernisierung an, sind sie insgesamt als Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandeln.

Kapitaleinkünften

29. Finanzierungskosten von Beiträgen für eine zur Sicherung eines Anschaffungsdarlehens abgetretenen Lebensversicherung

Leitsatz:

Dient eine Kapitallebensversicherung der Rückzahlung von Darlehen, die zum Erwerb von Mietgrundstücken aufgenommen worden ist, so sind die Zinsen für ein zur Finanzierung der Versicherungsbeiträge aufgenommenes Darlehen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar.

BFH Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 62/07

Erläuterungen:

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat mit Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 62/07 den Werbungskostenabzug von Zinsen für ein Darlehen zur Finanzierung der Beiträge für eine Kapitallebensversicherung zugelassen, wenn die Versicherung als Bestandteil eines einheitlichen Gesamtkonzepts zur Finanzierung der Anschaffungskosten von Mietgrundstücken dient, für deren Erwerb Darlehen aufgenommen worden sind.

Im entschiedenen Fall hatte der Kläger im Zusammenhang mit dem Kauf verschiedener, für Vermietungszwecke vorgesehener Immobilien Darlehen aufgenommen, deren Rückzahlung durch gleichzeitig abgeschlossene Kapitallebensversicherungen mit einer Mindestlaufzeit von 12 Jahren erfolgen sollte. Die Ansprüche aus den Lebensversicherungen wurden an die finanzierenden Kreditinstitute abgetreten. Die Versicherungsprämie finanzierte der Kläger durch verzinsliche Darlehen, wodurch ihm die Aufwendungen entstanden, über deren Abziehbarkeit zu entscheiden war.

Das Finanzgericht hatte die Zinsaufwendungen für die Versicherungsbeiträge nicht als Werbungskosten zum Abzug zugelassen, da die Schuldzinsen auch der Absicherung des Todesfallrisikos dienten.

Schuldzinsen sind nach ständiger Rechtsprechung abziehbare Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige ein Darlehen dazu verwendet, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, insbesondere indem er damit Anschaffungskosten eines der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudes finanziert. So beurteilte der BFH im jetzt entschiedenen Fall auch die Schuldzinsen, die der Kläger aufwenden musste, weil er die – selbst nicht abziehbaren - Prämienzahlungen durch Darlehen finanziert hat. Während mit den Versicherungsbeiträgen die Anschaffungsdarlehen getilgt werden und sie deshalb zum privaten Vermögensbereich des Darlehensnehmers zählen, dienen die genannten Schuldzinsen der Finanzierung der Tilgung der Anschaffungskosten und sind deshalb in gleicher Weise zu beurteilen wie Schuldzinsen für ein

Anschaffungsdarlehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige – anstelle einer Langfristfinanzierung allein durch Darlehen – für eine kürzere Laufzeit der Finanzierung unter Einsatz von Kapitallebensversicherungen, so würde seine Finanzierungsfreiheit in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt, wenn der wegen der kürzeren Finanzierungszeit höhere Finanzierungsaufwand nicht realitätsgerecht berücksichtigt würde.

30. Verkauf und (Wieder-)Ankauf gleichartiger Wertpapiere am selben Tag zu unterschiedlichen Preisen grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch

Leitsatz:

Werden Wertpapiere, die innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Verlust veräußert werden, am selben Tage in gleicher Art und Anzahl, aber zu unterschiedlichem Kurs wieder gekauft, so liegt hierin kein Gestaltungsmissbrauch i. S. von § 42 AO.

BFH Urteil vom 25. August 2009 IX R 60/07

Erläuterungen:

Werden Wertpapiere, die innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit Verlust veräußert werden, am selben Tage in gleicher Art und Anzahl, aber zu unterschiedlichem Kurs wieder gekauft, so liegt hierin kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 der Abgabenordnung.

So entschied der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 25. August 2009 IX R 60/07 in einem Fall, in dem die Kläger börsennotierte Aktien von zwei Kapitalgesellschaften jeweils innerhalb der Jahresfrist mit Verlust veräußerten und am selben Tag Aktien dieser Gesellschaften in gleicher Art und Anzahl, allerdings zu einem unterschiedlichen Preis wieder erwarben. Das Finanzamt erkannte die Verluste aus dem Verkauf wegen Gestaltungsmissbrauchs nicht an. Dies sahen Finanzgericht und BFH anders.

Wenn es dem Zweck des § 23 EStG entspricht, realisierte Wertänderungen in Gestalt von Veräußerungsgewinnen aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertdurchgängen eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen, stellt es keinen Gestaltungsmissbrauch dar, wenn der Steuerpflichtige gleichartige Wertpapiere kurz nach deren Veräußerung zu unterschiedlichen Preisen wieder erwirbt. Angesichts der Schwankungsbreite börsennotierter Wertpapiere und des daraus resultierenden Kursrisikos bewegt er sich insoweit im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben. Es steht in seinem Belieben, ob, wann und mit welchem Risiko er von ihm gehaltene Wertpapiere ankauft, verkauft und danach wieder ankauft. Bei dem Verkauf von Wertpapieren und dem anschließenden Wiederkauf gleichartiger Wertpapiere zu unterschiedlichen Ankaufs- und Verkaufspreisen handelt es sich um eigenständige und damit auch separat zu beurteilende Vorgänge.

Nahe Angehörige

31. Provisionen bei ringweiser Vermittlung von Lebensversicherungen

Leitsatz:

Auch bei ringweiser Vermittlung von Lebensversicherungen unter nahen Angehörigen und wechselseitiger Weitergabe der dafür erhaltenen Provisionen wird eine nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbare sonstige Leistung erbracht..

Die bei ringweiser Vermittlung als Gegenleistung von der Versicherungsgesellschaft vereinnahmte Provision kann nicht um eben den Betrag der Provision als Werbungskosten gemindert werden, wenn der Vermittler diesen Betrag aufgrund einer Vereinbarung der an der ringweisen Vermittlung beteiligten Personen untereinander zwar an den Versicherungsnehmer weiterleiten muss, er umgekehrt aber einen Auskehrungsanspruch gegenüber demjenigen hat, der den Abschluss seiner Versicherung vermittelt.

BFH Urteil vom 20. Januar 2009 IX R 34/07

Erläuterung:

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. Januar 2009 IX R 34/07 müssen Provisionen aus der ringweisen Vermittlung von Lebensversicherungen von jedem Empfänger versteuert werden.

Treffen mehrere Steuerpflichtige die Abrede, sich sozusagen ringweise Lebensversicherungen zu vermitteln und die dafür erhaltenen Provisionen an den jeweiligen Versicherungsnehmer weiterzugeben, so kann die als Gegenleistung für die Vermittlung von der Versicherungsgesellschaft vereinnahmte und nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes steuerbare Provision nicht um eben den Betrag der Provision als Werbungskosten gemindert werden, die der Vermittler an den Versicherungsnehmer weiterleiten muss, wenn er umgekehrt einen Auskehrungsanspruch gegen denjenigen hat, der den Abschluss seiner Versicherung vermittelt.

In dem vom BFH mit Urteil vom 20. Januar 2009 entschiedenen Fall hatten drei Personen (A, B und C) miteinander vereinbart, dass A für B eine Versicherung vermitteln, die dafür erhaltene Provision (31 500 DM) aber an B weiterleiten sollte, während C eine Versicherung für A vermitteln und die verdiente Provision (31 500 DM) A überweisen sollte – und so fort. Diese die Vermittlungsleistungen umfassende Verwendungsvereinbarung lässt den Aufwandscharakter der (Weiterleitungs-)Zahlungen entfallen.

32. Fehlende Darlehenssicherung bei Vereinbarungen unter nahen Angehörigen

Leitsatz:

Bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen, die nach ihrem Anlass wie von einem Fremden gewährt worden sind, ist eine fehlende Besicherung als Kriterium des Fremdvergleichs zu berücksichtigen. Dieser Sachverhalt kommt aber für sich alleine genommen keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

BFH Urteil vom 19.08.2008 - IX R 23/07 BFHNV 2009 S. 12 f.

Begründung:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese Anforderungen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es daher geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen.

Bei einem Darlehen ist die Fremdüblichkeit anhand der Vereinbarung über die Laufzeit und Rückzahlbarkeit des Darlehens, der regelmäßigen Entrichtung der Zinsen sowie der Darlehensbesicherung zu überprüfen. Eine fehlende Besicherung ist in die Gesamtwürdigung mit einzubeziehen. Ihr kommt nur für sich allein keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.

33. Liebhaberei Totalgewinnprognose

Leitsatz:

In die Totalgewinnprognose sind Gewinne und Verluste eines Unternehmens von der Gründung bis zur Betriebsveräußerung einzubeziehen. Das Streben nach einem finanzwirtschaftlichen Überschuss (Cash-flow) reicht ebenso wenig wie das Streben nach Kostendeckung aus, eine Gewinnerzielungsabsicht zu begründen.

Betriebswirtschaftliche Grundsätze einer gewinnorientierten Unternehmensführung können schon deshalb bei der Frage, ob ein Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird, nicht übernommen werden, weil steuerlich die Aufwendungen der Vergangenheit nicht irrelevant sind. Über die Abschreibungen haben sie vielmehr Auswirkungen auch auf steuerliche Gewinne zukünftiger Veranlagungszeiträume.

Fehlende Reaktionen auf bereits eingetretene hohe Verluste und das unveränderte Beibehalten eines verlustbringenden Geschäftskonzepts sind gewichtige Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. An die Feststellung persönlicher Gründe und Motive, die den Steuerpflichtigen zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind in diesen Fällen keine hohen Anforderungen zu stellen.

BFH Beschluss vom 24.09.2008 – X B 86/07 BFH/NV 2009 S. 18 ff.

34. Zinsbesteuerung ohne Zinsvereinbarung rechtmäßig

Leitsatz:

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob eine länger als ein Jahr zinslos gestundete Ausgleichsforderung beim Anspruchsinhaber zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt.

FG Münster, Beschluss vom 06. April 2009, 12 V 446/09 E

Erläuterungen:

Mit dieser im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ergangenen Entscheidung stellt das Gericht die langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in Frage. Diese nimmt grundsätzlich an, dass bei einer länger als ein Jahr gestundeten privaten Forderung die geleisteten Zahlungen in einen Tilgungs- und einen steuerpflichtigen Zinsanteil zu zerlegen sind, und zwar selbst dann, wenn die Beteiligten Zinszahlungen nicht vereinbart oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen haben. Folge dieser Rechtsprechung ist, dass z.B. bei der über einen längeren Zeitraum gestreckten Ablösung von erb- oder familienrechtlichen Ausgleichsansprüchen beim Anspruchsinhaber Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern sind - für viele Betroffene eine unliebsame und unerwartete Überraschung.

In dem jetzt vom Gericht entschiedenen Fall hatte der Antragsteller mit seiner Ehefrau eine Vereinbarung zur Beendigung des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft geschlossen. Er hatte sich verpflichtet, seiner Ehefrau hierfür innerhalb von fünf Jahren einen Ausgleichsbetrag in Höhe von ca. 300.000 EUR zu zahlen. Die Beteiligten hatten ausdrücklich vereinbart, dass der Ausgleichsbetrag „zinslos fällig sei“. Gleichwohl nahm das Finanzamt unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sowie auf § 12 Abs. 3 BewG an, dass in dem Ausgleichsbetrag ein Zinsanteil von etwa 72.000 EUR enthalten und dieser bei der Ehefrau des Antragstellers als Kapitalertrag gem. § 20 EStG zu versteuern sei.

Das Gericht hält die Rechtmäßigkeit dieser Auffassung für ernstlich zweifelhaft. Für ihn ist bereits fraglich, ob § 12 Abs. 3 BewG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen überhaupt anwendbar ist.

35. Fehlerhafte Gesamtwürdigung bei Darlehens-Verträgen zwischen nahe stehenden Personen

Leitsatz:

Halten nahe Angehörige zivilrechtliche Formerfordernisse nicht ein, spricht dies im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung des Vertrages indiziell gegen den vertraglichen Bindungswillen. Die Gesamtwürdigung mehrerer Beweisanzeichen ist insgesamt fehlerhaft, wenn das FG aus einem Indiz, das es in seine Gesamtbetrachtung einbezieht, den falschen Schluss zieht.

BFH Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08

Begründung:

Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Fehlt es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz und können zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden, so ist es im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen.

Die besonderen Anforderungen der Rechtsprechung bilden Beweisanzeichen (Indizien) bei der

im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 des Einkommensteuergesetzes –EstG-) zugehörig sind. Lassen die Vertragsbeteiligten zivilrechtliche Formerfordernisse unbeachtet, so führt dieses Beweisanzeichen gegen die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung --anders als z.B. das Nichterfüllen eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals-- nicht allein und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird verstärkt, wenn es den Vertragspartnern angelastet werden kann, zivilrechtliche Formvorschriften insbesondere bei klarer Rechtslage nicht beachtet zu haben.

Indes ergibt sich der Rechtsfehler und Aufhebungsgrund aus dem zusätzlich in die Würdigung einbezogenen Indiz der fehlenden Sicherung der Darlehensverträge. Denn dieses Beweisanzeichen ist im Streitfall nicht ergiebig, erlaubt also nicht den Schluss auf einen fehlenden Bindungswillen der Vertragsparteien. Zwar geht die Rechtsprechung grundsätzlich davon aus, der Rückzahlungsanspruch aus einem langfristigen Darlehen zwischen nahen Angehörigen müsse ausreichend besichert sein. Dieses aus dem Fremdvergleich abgeleitete generelle Erfordernis wird durch einen konkreten Fremdvergleich im jeweiligen Einzelfall überlagert. In diesem Zusammenhang hätte das FG nach der Aktenlage, wie sie in den Entscheidungen im ersten Rechtszug in Bezug genommen wurden, berücksichtigen müssen, dass drei verschiedene Kreditinstitute der Klägerin ungesicherte Darlehen von 200 000 DM, 250 000 DM und nochmals 250 000 DM bestätigt haben.

Vor diesem konkreten Hintergrund verliert das zwischen fremden Dritten übliche Vertragsgebaren für die Indizienwürdigung an Gewicht, so dass die fehlende Besicherung nicht ohne weiteres auf eine steuerrechtlich unerhebliche Veranlassung des hingegebenen Geldes hindeutet.

36. Liebhaberei bei Verlusten

Leitsatz:

Werden aus der Aufstellung von Automaten Verluste erzielt, kann auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht nur geschlossen werden, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür festgestellt werden, dass für die Hinnahme der Verluste persönliche Gründe ausschlaggebend waren.

Unterlässt der Steuerpflichtige nach Erzielung langjähriger Verluste geeignete Umstrukturierungsmaßnahmen, ist darin ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu sehen. An die Feststellung persönlicher Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung des Unternehmens bewogen haben, sind in einem solchen Fall keine hohen Anforderungen zu stellen.

BFH Urteil vom 19.03.2009 IV R 40/06 BFH NV 2009 S. 1115

Außergewöhnliche Belastungen

37. Straftatbedingter Verlust von Wertgegenständen

Leitsatz:

Außergewöhnliche Belastungen liegen nicht vor, wenn der straftatbedingte Verlust von Gegenständen nicht durch eine allgemein übliche Versicherung (Hausrat) gedeckt wurde.

Gleiches gilt, wenn ein gegen eine Versicherung bestehender Anspruch nicht durchgesetzt wird. Dann kann man diesen Schaden nicht der Allgemeinheit auferlegen.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 9. September 2008 3 K 3072/06 E rechtskräftig EFG 2009 S. 182 ff.

38. Pflegekosten als außergewöhnliche Belastungen

Die Kosten für ein Pflegeheim sind Aufwendungen wegen allgemeiner Belastung. Der erforderliche Abzug der Haushaltsersparnis kann mangels besserer Erkenntnisse mit den in der Einkommensteuerrichtlinien vorgesehenen Höchstbeträgen geschätzt werden. Werden Kostenerstattungen oder Überzahlungen vorgenommen, dann mindern diese die eingetretene Belastung.

Finanzgericht München Urteil vom 5. November 2008 15 K 2814/07 – rechtskräftig EFG 2009 S. 345.

39. Ermittlung der als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Aufwendungen bei Ehegatten

Leitsatz:

Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die zumutbare Belastung bei getrennter Veranlagung von Ehegatten vom Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten berechnet wird

BFH Urteil vom 26. März 2009 VI R 59/08

Begründung:

Nach dem Gesetz werden bei getrennter Veranlagung zur Einkommensteuer Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.

Zum Abzug dieser außergewöhnlichen Belastungen wiederum unterscheidet für die Berechnung der zumutbaren Belastung bei Steuerpflichtigen, die der Besteuerung nach dem Grundtarif unterliegen, von anderen, auf die das Splittingverfahren anzuwenden ist.

Zutreffend hat das FA die außergewöhnlichen Belastungen des Klägers (und seiner Frau) in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommenden Betrags ermittelt, um sie dann antragsgemäß in vollem Umfang bei den Veranlagungen des Klägers für die Streitjahre abzuziehen. Auch der Berechnung der zumutbaren Belastung ist daher wie bei einer Zusammenveranlagung der Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten zugrunde zu legen und folgerichtig auch der bei einer Zusammenveranlagung (mit Splitting-Verfahren) in Betracht kommenden Prozentsatz anzuwenden.

Getrennt veranlagte Ehegatten unterliegen zwar der Besteuerung dem Grundtarif. Diese zu einer höheren zumutbaren Belastung führende Regelung betrifft jedoch ausschließlich ledige Steuerpflichtige und Ehegatten, die der Einzelveranlagung unterliegen. Die in § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG vorgesehene Anordnung des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags führt jedoch zwingend zur Anwendung der Prozentsätze, die für Steuerpflichtige gelten, bei denen die Einkommensteuer nach dem Splittingverfahren zu berechnen ist.

40. Kosten der Besuchsfahrten als außergewöhnliche Belastung

Leitsatz:

Zu den nicht außergewöhnlichen, bei typisierender Betrachtung abgegoltenen Aufwendungen gehören in der Regel die Kosten für Fahrten, um nahe Angehörige zu besuchen.

BFH Urteil vom 25.02.2009 – VI B 147/08

Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen.

Zu den nicht außergewöhnlichen, bei typisierender Betrachtungsweise abgegoltenen Aufwendungen gehören in der Regel die Kosten (Reisekosten) für Fahrten, um nahe Angehörige zu besuchen. Ausnahmen hat der BFH bei Aufwendungen für Besuchsfahrten anerkannt, die ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit oder eines Leidens unternommen werden oder den Zweck verfolgen, die Krankheit oder das Leiden erträglicher zu machen, oder die der krankheitsbedingten Betreuung eines pflegebedürftigen nahen Angehörigen dienen.

41. Aufwendungen der Großeltern für Besuche ihres Enkelkindes

Leitsatz:

Aufwendungen der Großeltern für Besuche ihres im Ausland lebenden Enkelkinds sind grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Allein der Umstand, dass der Umgang der Großeltern mit dem von ihnen getrennt lebenden Enkelkind aus familiengerichtlicher Sicht dessen Wohl dient, führt nicht zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für Besuche des Enkelkinds.

Solche Aufwendungen sind grundsätzlich mit dem Grundfreibetrag abgegolten.

BFH Urteil vom 05.03.2009 VI R 60/07 BFHNV 2009 S. 1111ff

42. Adoptionskosten keine außergewöhnlichen Belastungen

Leitsatz:

Adoptionskosten sind keine außergewöhnlichen Belastungen, auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines angeblichen Makels der Kinderlosigkeit.

FG Rheinland Pfalz Urteil vom 15. September 2009 3 K 1841/06

Erläuterung:

Das FG Rheinland-Pfalz führte u.a. aus, die notwendige, zur Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen führende Zwangsläufigkeit der Aufwendungen sei nicht gegeben. Es gäbe einerseits keine Rechtspflicht, Kinder zu haben, andererseits würde eine gesetzliche Verpflichtung, Kinder zu haben, in unzulässiger Weise in das höchstpersönliche Recht des Einzelnen, dem allein die Entscheidung hierüber zustehe, eingreifen. Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen sei nicht gegeben.

Sittliche Motive müssten so stark sein, dass eine andere Entscheidung kaum möglich sei, d.h. der Steuerpflichtige müsse bei Unterlassung der Leistung, also hier der Adoption, vor anderen als „unsittlich“ oder „unanständig“ gelten. Im Streitfall fehle es an einer solchen sittlichen Verpflichtung der Kläger. Es bestehe kein Gebot zur Adoption hilfsbedürftiger Kinder. Das Gericht könne eine gesellschaftliche Haltung, die Kinderlosigkeit ohne weiteres als Ausdruck einer egoistischen und unsolidarischen Grundhaltung eines Kinderlosen verstehe, nicht erkennen. Mit seinen Ausführungen zur Funktionsfähigkeit der Pflegeversicherung nicht nur durch Beitragszahlung, sondern auch durch Betreuung und Erziehung von Kindern habe das BVerfG keinen sittlich-moralischen Vorwurf gegenüber Kinderlosen erhoben und weder unmittelbar noch mittelbar die Forderung aufgestellt, Kinderlose müssten durch das Adoptieren von Kindern zum Funktionieren des Sozialsystems beitragen. Demnach sei die Adoption für die Kläger nicht aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen unausweichlich gewesen, sondern habe auf ihrem freien, nicht von außen bestimmten Willen beruht. Das könne keine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen begründen.

43. Schuldenübernahme durch die Eltern

Leitsatz:

Schulden eines erwachsenen Kindes keine außergewöhnliche Belastungen für die zahlenden Eltern.

FG Rheinland-Pfalz Urteil zur Einkommensteuer vom 3. November 2009 (Az.: 6 K 1358/08)

Begründung:

Das FG Rheinland-Pfalz führte u. a. aus, eine rechtliche Verpflichtung der Kläger für die Steuerschulden ihrer Tochter aufzukommen, habe nicht bestanden. Eltern hätten ihren Kindern gegenüber zwar angemessenen Unterhalt zu zahlen. In der familiengerichtlichen Rechtsprechung werde jedenfalls dann, wenn ein volljähriges Kind eine selbständige Lebensstellung erreicht habe, eine Unterhaltspflicht der Eltern ganz überwiegend verneint. Auf die Frage, ob Steuerschulden zum Lebensbedarf des Unterhaltsberechtigten gehörten, komme es daher nicht mehr an. Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz bestand zur Übernahme der Verbindlichkeit auch keine sittliche Verpflichtung im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung. Sittlich zu billigende oder besonders aner kennenswerte Gründe allein genügten nicht; es reiche vor allem nicht aus, dass die Leistung menschlich verständlich sei. Eine Zwangsläufigkeit sei nicht schon gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige subjektiv verpflichtet fühle. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen nur anzunehmen, wenn die sittliche Verpflichtung so unabdingbar sei, dass sie einer Rechtspflicht gleichkomme. Diese Voraussetzung sei im Streitfall nicht gegeben.

44. Behinderungsbedingte Umbau als außergewöhnliche Belastung

Leitsatz:

Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Hauses können als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein, wenn sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die etwaige Erlangung eines Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalles in den Hintergrund tritt.

BFH Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09

Erläuterungen:

Mit Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09 ließ der Bundesfinanzhof (BFH) Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für den behindertengerechten Umbau seines Wohnhauses zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zu. Ein durch die Aufwendungen etwa erlangter Gegenwert blieb dabei außer Betracht.

Nach § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird die Einkommensteuer auf Antrag in bestimmtem Umfang ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen. zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher

Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ist diese Steuerermäßigung allerdings ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige durch seine Aufwendungen einen Gegenwert erhält.

Im Streitfall wurde der verheiratete Steuerpflichtige durch einen Schlaganfall im Jahre 1999 schwer behindert. Um ihm trotz seiner außergewöhnlich starken Gehbehinderung weiterhin ein Leben in seiner gewohnten Umgebung zu ermöglichen und ihm den Aufenthalt in einem Pflegeheim zu ersparen, nahmen die Ehegatten im Streitjahr (2000) verschiedene Umbaumaßnahmen an ihrem Einfamilienhaus vor. Die von der Krankenkasse nicht bezuschussten Kosten für den Bau einer Rollstuhllrampe, die Einrichtung eines behindertengerechten Bades sowie die Umwandlung des ebenerdigen Arbeitszimmers in einen Schlafräum, machten die Ehegatten in Höhe von ca. 140.000 DM in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als außergewöhnliche Belastung geltend. Dies lehnte das Finanzamt ab, gewährte jedoch den Behinderten-Pauschbetrag in Höhe von 7.200 DM und den Pflege-Pauschbetrag von 1.800 DM. Die dagegen gerichtete Klage der Erben des inzwischen verstorbenen Steuerpflichtigen wurde mit der Begründung zurückgewiesen, es fehle an einer Belastung der Kläger, weil sie für ihre Aufwendungen einen Gegenwert erlangt hätten.

Mit Urteil vom 1. Oktober 2009 VI R 7/09 entschied der BFH nun, dass die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau des Hauses als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind, weil sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass auch die etwaige Erlangung eines Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalles in den Hintergrund tritt.

Haushaltsnahe Beschäftigung und Handwerkerrechnungen

45. Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Barzahlung der Rechnung

Leitsatz:

Die Barzahlung einer Rechnung aus der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ohne bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs schließt die entsprechenden Aufwendungen von der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG in seiner im Veranlagungszeitraum 2006 geltenden Fassung aus.

BFH Urteil vom 20. November 2008 VI R 14/08

Erläuterung:

Mit Urteil vom 20. November 2008 VI R 14/08 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die Barzahlung einer Rechnung aus der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die entsprechenden Aufwendungen von der Steuerermäßigung nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausschließt.

Nach § 35a EStG ermäßigt sich für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag um 20 %, höchstens 600 € (ab 2009: 1 200 €), der Aufwendungen, sofern diese nicht anderweitig

abziehbar sind. Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung erfolgt ist.

Die in der Vorschrift geforderte bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs ist nach Auffassung des BFH eine folgerichtige Ausgestaltung der gesetzgeberischen Zielsetzung, die Schwarzarbeit im Privathaushalt zu bekämpfen. Dieser am Gemeinwohl orientierte Zweck des in den Gesetzmaterialien eindeutig als Lenkungsnorm bezeichneten § 35a EStG rechtfertigt verfassungsrechtlich die Ungleichbehandlung unbarer und barer Zahlungsvorgänge. Auch gegen die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes) verstößt das Erfordernis unbarer Zahlung nicht. Denn selbst ohne eigenes Bankkonto könne der Steuerpflichtige die formellen Voraussetzungen des § 35a EStG erfüllen, indem er den Rechnungsbetrag bei einem Kreditinstitut einzahle und sodann unbar auf das Konto des Leistungserbringers überweise.

Mit den gleichen Erwägungen hat der BFH außerdem in einem weiteren Urteil vom 20. November 2008 mit dem Aktenzeichen VI R 22/08 auch bei Barzahlung einer Rechnung aus der Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen die Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung verneint.

46. Steuerbegünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen auch für Bewohner eines Wohnstifts

Leitsatz:

Aus der Rechnung i.S. des § 35a Abs. 2 Satz 3 EStG müssen sich der Erbringer der haushaltsnahen Dienstleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger dieser Dienstleistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte ergeben.

BFH Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 28/08

Begründung:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 28/08 seine Rechtsprechung zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) fortgeführt und entschieden, dass auch der Bewohner eines Wohnstifts die Steuerermäßigung für vom Betreiber des Stifts erbrachte Leistungen in Anspruch nehmen kann.

Der BFH hatte früher schon entschieden, dass die Steuerermäßigung ausscheidet, wenn die steuerbegünstigten Handwerker- und Dienstleistungen bar bezahlt werden (BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 14/08). Außerdem gilt auch hier, wie für jede Steuerermäßigung nach § 35a EStG in der Fassung vor 2006, dass eine Rechnung über die erbrachten Dienstleistungen erstellt und dem Finanzamt vorgelegt werden muss. Aus dieser Rechnung müssen sich nicht nur Erbringer und Empfänger, sondern auch Art, Zeitpunkt und Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte ergeben.

Im vom BFH entschiedenen Streitfall hatte ein Bewohner eines Wohnstifts die Steuerermäßigung nach § 35a EStG für die Kosten der Dienstleistungen geltend gemacht, die ihm im Wohn- und Betreuungsbereich erbracht worden waren. Diese entstanden insbesondere für Hausmeistertätigkeiten, für Reinigung des Apartments sowie der Gemeinschaftsflächen und für das Vorhalten von Haus- und Etagedamen, die zur Begleitung der Bewohner, zur Erledigung kleiner Botengänge und zur Erbringung von Betreuungsleistungen zur Verfügung standen. Aus mehreren vom Betreiber des Wohnstifts stammenden Schreiben ergaben sich diese Dienstleistungen sowie die dafür bezahlten Entgelte.

Nachdem das Finanzamt die Steuerermäßigung abgelehnt hatte, entsprach das Finanzgericht der dagegen erhobenen Klage und sprach die begehrte Steuerermäßigung in Höhe von 600 € zu. Der BFH bestätigte diese Entscheidung. Die Steuerermäßigung werde für Dienstleistungen im privaten Haushalt gewährt. Ein solcher Haushalt könne grundsätzlich auch von dem Bewohner eines Wohnstifts geführt werden. Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehörten Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder dort Beschäftigter erledigt würden und regelmäßig anfielen. Die vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Tätigkeiten des Wohnstiftbetreibers seien solche haushaltsnahen Dienstleistungen. Der Steuerpflichtige habe schließlich auch die nach § 35a Abs. 2 Satz 3 EStG vorgeschriebene Rechnung über diese erbrachten Dienstleistungen vorgelegt. Denn aus den Schreiben des Wohnstiftbetreibers ließen sich Erbringer und Empfänger der haushaltsnahen Dienstleistung, Art, Zeitpunkt und Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte entnehmen.

47. Verfall eines nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbetrags für Handwerkerleistungen ist verfassungsgemäß

Leitsatz:

Entsteht bei einem Steuerpflichtigen infolge der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG ein sog. Anrechnungsüberhang, kann der Steuerpflichtige weder die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer in Höhe dieses Anrechnungsüberhangs noch die Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen Steuerermäßigung beanspruchen.

BFH Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 44/08

Begründung:

Mit Urteil vom 29. Januar 2009 VI R 44/08 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass der Verfall eines nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbetrags für Handwerkerleistungen nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfassungsgemäß ist.

Im Streitjahr (2006) nahmen die Kläger Handwerkerleistungen für Renovierungsmaßnahmen in Anspruch. Die von den Klägern geltend gemachte Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Höhe von 600 € wirkte sich steuerlich nicht aus, weil die Einkommensteuer aufgrund des zu versteuernden Einkommens der Kläger auf Null € festzusetzen war. Die Kläger begehrten deshalb, den steuerlich nicht absetzbaren Betrag - den sog. Anrechnungsüberhang - als negative Einkommensteuer zu erstatten. Hilfsweise sollte ein Anrechnungsüberhang festgestellt werden, der in andere Veranlagungszeiträume zurück bzw. vorgetragen werden kann.

Der BFH war der Auffassung, dass der Steuerpflichtige weder die Erstattung eines solchen Anrechnungsüberhangs noch die Feststellung einer rück oder vortragsfähigen Steuerermäßigung beanspruchen kann. Nach seiner Ansicht begegnet es keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass in § 35a EStG keine Erstattung eines Anrechnungsüberhangs vorgesehen ist. Die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer bewirkt im wirtschaftlichen Ergebnis eine dem EStG fremde Gewährung von (Sozial-)Leistungen. Gleichheitsrechtlich ist es nicht geboten, die geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen über die Festsetzung einer Einkommensteuer in Höhe von Null hinaus zu berücksichtigen. Auch die verfassungsrechtlich zulässige Verfolgung von Lenkungszielen im Rahmen einkommensteuerrechtlicher Regelungen (hier des § 35a EStG) gebietet nicht die Erstattung eines nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbetrags.

Die weitgehende Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers lässt es zu, von einem Rück oder Vortrag eines ganz oder teilweise nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbetrags nach § 35a EStG abzusehen. Soweit in § 34f Abs. 3 EStG (sog. Baukindergeld) ein zeitlich begrenzter Rück und Vortrag einer Steuerermäßigung zugelassen wird, ist die unterschiedliche Ausgestaltung der steuerlichen Lenkung nach Ansicht des BFH sachlich begründet und damit gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden.

48. Grabpflege ist keine haushaltsnahe Dienstleistung

Leitsatz:

Haushaltsnahe Dienstleistungen sind nur die Tätigkeiten, die Bestandteil der Ausbildung eines Hauswirtschaftlerin/ eines Hauswirtschaftlers sind.

Niedersächsisches Finanzgericht Urteil vom 25. Februar 2009 4 K 12315/06 rechtskräftig EFG 2009 S. 761.

Solidaritätszuschlag

49. Niedersächsisches Finanzgericht hält Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig

Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hält die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags für verfassungswidrig und legt das Klageverfahren mit dem Aktenzeichen 7 K 143/08 dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vor.

Das Gericht ist davon überzeugt, dass die Ergänzungsabgabe nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz spätestens ab dem Jahr 2007 ihre verfassungsrechtliche Berechtigung verloren hat. Eine Ergänzungsabgabe dient nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur der Deckung vorübergehender Bedarfsspitzen. Mit dem Solidaritätszuschlag sollen die Kosten der deutschen Einheit finanziert werden. Hierfür besteht nach Auffassung des Gerichts kein vorübergehender, sondern ein langfristiger Bedarf. Dieser darf nicht durch die Erhebung einer Ergänzungsabgabe gedeckt werden.

Das Gericht hat das Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und dem BVerfG zur verfassungsrechtlichen Überprüfung vorgelegt.

Ergänzender Hinweis:

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 7.12.2009 - IV A 3 - S 0338/07/10010 - darauf hingewiesen, dass im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten Festsetzungen des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum 2005 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorzunehmen sind. Solidaritätszuschlag verfassungsgemäß.

Anderer Auffassung ist der 1. Senat des Finanzgerichts Münster. Dieser hält den Solidaritätszuschlag für das Jahr 2007 für verfassungsgemäß (Urteil vom 8. Dezember 2009, 1 K 4077/08 E).

Der Senat teilt damit nicht die Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts, das dem Bundesverfassungsgericht jüngst die Frage der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlages für das Jahr 2007 vorgelegt hat.

Es sei höchstrichterlich geklärt, dass eine Ergänzungsabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht nur befristet erhoben werden dürfe; die Erhebung des Solidaritätszuschlags sei unter diesem Gesichtspunkt nicht zu beanstanden.

Zudem könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Bedarf für die Erhebung des Solidaritätszuschlages im Jahr 2007 gedeckt gewesen sei. Die im sog. Solidaripakt II vorgesehene Absenkung der Ergänzungszuweisungen an die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen bestätige, dass die Kosten der deutschen Einheit, die tragendes Motiv des Gesetzgebers zur Einführung des Solidaritätszuschlages gewesen seien, als begrenzt eingeschätzt würden. Ihre Deckung könne, auch wenn der Zeitraum als langfristig zu bezeichnen sei, durch die Erhebung der Ergänzungsabgabe erfolgen.

IV. Körperschaftsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

1. Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Gesellschaften

Leitsatz

Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Kapitalgesellschaft setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat.

Wurde eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste, nicht vollwertige Darlehensforderung im Jahr der Darlehensgewährung fehlerhaft nicht wertberichtigt und wird die Wertberichtigung aufgrund des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum nachgeholt, so kann die Nachholung in dem nachfolgenden Veranlagungszeitraum zu einer vGA führen.

Reicht der Steuerpflichtige mit der Steuererklärung zunächst einen formnichtigen Jahresabschluss ein und ersetzt er diesen später durch einen wirksamen Jahresabschluss, ist für die Übereinstimmung der steuerlichen mit der handelsrechtlichen Wahlrechtsausübung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG auf den wirksamen Jahresabschluss abzustellen.

BFH Urteil vom 8. Oktober 2008 I R 61/0

2. Eine nachträglich Stundung einer Tantieme braucht keine vGA zu sein

Die Stundung einer Tantieme rechtfertigt nicht den Rückschluss auf das Fehlen einer wirkamen Tantiemezusage, wenn die Stundung als Beitrag zur Gesellschafterfinanzierung zu qualifizieren ist. In diesem Fall stellt dies eine Gesellschafter-Einkommensverwendung dar.

Finanzgericht München, Beschluss vom 2. Juni 2008 6 V 523/08 - rechtskräftig

Begründung:

Im Streitjahr ist die Tantiemevereinbarung zwar nicht bei Fälligkeit ausgezahlt worden, aber die Gesellschaft hat die Tantieme zunächst als Rückstellung und im folgenden Jahr als Verbindlichkeiten bilanziert und die Vereinbarung insoweit vollzogen.

Des Weiteren spricht für die Durchführung der Tantiemevereinbarung, dass bei der Gesellschaft eine Liquiditätsunterdeckung zu erwarten war.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung durch private PKW Nutzung

Leitsatz:

Wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-PKW ohne entsprechende Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke nutzt, ist eine vGA anzusetzen. Nur diejenige Nutzung des PKW ist betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.

BFH Urteil vom 17.07.2008 - I R 83/07 (BFH NV 2009 S. 417 f.)

Begründung:

Der erkennende Senat hat entschieden, dass die vertraglich nicht geregelte private PKW-Nutzung durch den Geschäftsführer und Ehemann der Alleingesellschafterin einer Kapitalgesellschaft in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellt. Somit stellt auch eine vertragswidrige Nutzung eine vGA dar. Damit ist in allen Fällen, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-PKW ohne entsprechende Gestattung der Gesellschaft für private Zwecke nutzt, eine vGA anzusetzen. Nur diejenige Nutzung des PKW ist betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.

Gerade wenn der Arbeitgeber eine private Nutzung des Betriebs-PKW abstreitet und wenn ein entsprechender Vergütungsbestandteil nicht zeitnah erfasst ist, eine private Nutzung aber

tatsächlich festgestellt wird, kann jedenfalls in einer Situation eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers als Begünstigtem von einer ausschließlichen Veranlassung durch das Anstellungsverhältnis nicht gesprochen werden. Vielmehr indiziert die nicht durch eine Vereinbarung abgesicherte und ohne besondere Vorkehrungen gegen eine nicht gewollte Privatnutzung erfolgte Überlassung an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis; denn es handelt sich dabei um eine Vorteilszuwendung, die nicht auf einer klaren, vorherigen Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer beruht.

Zur Bewertung der vGA ist nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (1 % des Listenpreises des Fahrzeugs) zu bewerten. Der Vorteil ist auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ausschließlich nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten, was in der Regel zum Ansatz des gemeinen Wertes führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

4. Keine Verpflichtung zur Weiterleitung eines Vorteils welcher vor Gründung der GmbH erlangt wurde

Vermietet der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH an diese ein Wirtschaftsgut, darf er auch dann hierfür ein verkehrsübliches Entgelt verlangen, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zu einem Zeitpunkt, als die GmbH noch nicht existent war, zu einem geringeren Preis gemietet hat.

BFH Urteil vom 20.08.2008 – I R 16/08 BFHNV 2009 S. 49f

Begründung:

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Der Bundesfinanzhof hat eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter -dem Grunde oder der Höhe nach- nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung fehlt.

Entgegen der Auffassung des FG ist der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht gehindert, für die Vermietung eines Wirtschaftsgutes ein verkehrsübliches Entgelt zu verlangen. Dies gilt unabhängig davon, zu welchen Bedingungen er selbst das Wirtschaftsgut erworben oder gemietet hat. Er ist grundsätzlich nicht verpflichtet, Vorteile, die er durch einen günstigen Vertragsabschluss selbst erlangt hat, an die GmbH weiterzugeben. Mietet er Räume, um darin selbst ein Einzelunternehmen zu betreiben, muss er diese nicht später zu denselben Konditionen an eine von ihm nach Abschluss des Mietvertrages gegründete Kapitalgesellschaft überlassen. Von einer vGA ist vielmehr erst dann auszugehen, soweit der Mietpreis, für sich oder in der Zusammenschau mit anderen vertraglichen Gestaltungen betrachtet, unangemessen ist. Ob eine Vermögensminderung bei einer GmbH ausschließlich betrieblich veranlasst oder auch durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, ist aus Sicht der Kapitalgesellschaft zu beurteilen.

Der Abschluss eines Mietvertrages zu ortsüblichen Bedingungen kann daher grundsätzlich nicht zur Annahme von vGA führen.

Eine andere Beurteilung kommt nur dann in Betracht, wenn sich der Kapitalgesellschaft, etwa wegen besonderer geschäftlicher Kontakte ihres Geschäftsführer, die Möglichkeit bietet, Räume zu einem niedrigeren als dem ortsüblichen Entgelt zu mieten. In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese Gelegenheit nutzen und den vorteilhaften Vertrag abschließen. Nimmt stattdessen der Gesellschafter-Geschäftsführer diese Geschäftschance, die der Kapitalgesellschaft gebührt, als Eigengeschäft wahr oder zieht er in anderer Weise Erkenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art an sich und nutzt sie für eigene Rechnung, kann dies nach der Rechtsprechung des Senats als vGA zu beurteilen sein..

5. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Erteilung einer Pensionszusage vor Ablauf einer Probezeit

Leitsatz:

Erteilt eine GmbH ihrer Geschäftsführerin, die Ehefrau des Mehrheitsgesellschafters ist, vor Ablauf einer angemessenen Probezeit eine Pensionszusage, so liegt in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor.

Stellt die Pensionszusage einen Ersatz für die gesetzliche Sozialversicherungsrente dar, so ist die vGA um die im Jahr der Erteilung der Pensionszusage ersparten Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu kürzen.

Finanzgerichts des Saarlandes, Urteil vom 3. Dezember 2008 1 K 1377/04-Rev. Eingelegt EFG 2009 S.774 ff

6. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Leistungen an nahe stehende Personen.

Leitsatz:

Erbringt eine Kapitalgesellschaft an einen nicht beherrschenden Gesellschafter ohne klare und eindeutige im Voraus getroffene Vereinbarung eine Leistung, kann die Annahme von vGA gerechtfertigt sein, wenn der Gesellschafter zugleich eine dem beherrschenden Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nahe stehende Person ist.

BFH Beschluss vom 22.12.2008 – IB 161/08 BFH NV 2009 S. 969 f

7. vGA bei Abfindungszahlungen an den beherrschenden Gesellschafter Geschäftsführer

Leitsatz:

Eine vGA kann bei einer Abfindungszahlung an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer auch dann anzunehmen sein, wenn es hierfür an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Eine klare, im Voraus getroffene Vereinbarung liegt nicht vor, wenn durch den Beschluss der Gesellschafterversammlung nur ein Höchstbetrag für die Abfindungszahlung festgelegt wird.

BFH Beschluss vom 22.04.2009 I B 162/08 BFH NV 2009 S. 1458 f

8. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Veräußerung eigener Anteile

Leitsatz:

Die Veräußerung eigener Anteile einer GmbH an die Gesellschafter kann als vGA zu werten sein. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ist nicht mit Blick auf die Beteiligungsinteressen der Altgesellschafter gehindert, eigene Anteile der Gesellschaft gewinnbringend an Dritte zu veräußern.

BFH Beschluss vom 03.03.2009 I B 51/08 BFH NV 2009 S. 1280 ff

9. Wirksamkeit eines Beschlusses über die Ausschüttung eines tatsächlich nicht vorhandenen Gewinns

Leitsatz:

Eine Gewinnausschüttung kann nur insoweit "für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr" i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 erfolgen, als sich aus dem Jahresabschluss für das betreffende Wirtschaftsjahr ein verteilungsfähiger Gewinn ergibt. Daran fehlt es, soweit in dem Jahresabschluss eine Rücklage für eigene Anteile gebildet worden ist, die nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften in jenem Wirtschaftsjahr nicht aufgelöst werden durfte.

BFH Urteil vom 29. April 2009 I R 44/08

V. Bilanzsteuerrecht

Betriebsvermögen- Ansatzvorschriften von Wirtschaftsgütern

1. Nachholverbot" für Pensionsrückstellung bei Berechnungsfehler

Wurde infolge eines Berechnungsfehlers eine Pensionsrückstellung in einer früheren Bilanz mit einem Wert angesetzt, der dem Betrag nach unterhalb des Teilwerts liegt, so greift das in § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG bestimmte sog. Nachholverbot ein.

BFH Beschluss vom 14. Januar 2009 I R 5/08

Begründung:

Im Streitfall hat der Steuerpflichtige in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 1997 die Pensionsrückstellung mit einem Wert gebildet, dessen Betrag den nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 EStG berechneten Teilwert unterschreitet. Er will nunmehr den Unterschiedsbetrag zwischen

diesem Wert und dem Teilwert zum 31. Dezember 1998 der Rückstellung zuführen, und zwar in der Steuerbilanz für das Streitjahr. Dem steht indessen das in § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG verankerte "Nachholverbot" entgegen.

Nach § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erhöht werden.

Mit ihrem Einwand, dass die Bemessung der Rückstellung in der Bilanz auf den 31. Dezember 1997 auf einem Fehler des S beruhe und dass dieser Fehler für sie nicht erkennbar gewesen sei, kann die Klägerin keinen Erfolg haben. Nach den Feststellungen des FG ist zwar davon auszugehen, dass die Klägerin in den Vorjahresbilanzen die Pensionsrückstellung jeweils mit ihrem vollen Teilwert ansetzen wollte und dass es zum Ansatz niedrigerer Werte nur deshalb gekommen ist, weil der Sachverständige die Teilwerte unrichtig berechnet hat. Dessen ungeachtet greift das Nachholverbot aber im Streitfall ein.

Eine Abweichung von § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG ist hiernach nur dann angezeigt, wenn die Unterschreitung des Teilwerts in der Vergangenheit durch staatliche Stellen veranlasst worden ist. Daran fehlt es, wenn der Versorgungsschuldner, oder ein von ihm Beauftragter den Teilwert der Pensionsverpflichtung unrichtig berechnet hat. In einem solchen Fall –und damit auch im Streitfall– greift das Nachholverbot daher ein.

2. GmbH Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen

Die Beteiligung des Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft kann auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens gehören, wenn durch die Beteiligung erhebliche Umsätze im Dienstleistungsbereich erstrebt, oder gesichert werden sollen.

BFH Beschluss vom 25.11.2008 - X B 268/07 BFH NV 2009 S. 162ff.

3. Übernahme von nicht passivierten Verpflichtungen

Leitsatz:

Bei der Berechnung des Gewinns aus einer Betriebsveräußerung sind vom Erwerber übernommene betriebliche Verbindlichkeiten, die aufgrund von Rückstellungsverboten (hier: für Jubiläumswendungen und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) in der Steuerbilanz nicht passiviert worden sind, nicht gewinnerhöhend zum Veräußerungspreis hinzuzurechnen.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17. Oktober 2007 I R 61/06

4. Bildung von gewillkürten Betriebsvermögen setzt eine betriebliche Veranlassung voraus.

Leitsatz:

Es besteht kein (freies) Wahlrecht, gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen zu bilden. Die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens setzt vielmehr eine betriebliche

Veranlassung voraus. Der Steuerpflichtige muss daher darlegen, welche Beziehung das Wirtschaftsgut zum Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlassen haben, das Wirtschaftsgut als Betriebsvermögen zu behandeln.

BFH Beschluss vom 29.01.2009 – III B 123 /07 BFHNV 2009 S. 916 f

5. Erwerb eines Grundstücks mit abbruchreifem Gebäude

Leitsatz:

Liegt für ein Grundstück mit abbruchreifem Gebäude bereits eine bestandskräftige Feststellung des Grundstückswerts - ermittelt nach der Regelung für unbebaute Grundstücke - vor, ist nicht mehr klärungsfähig, ob beim Versuch, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, die Abbruchreife des Gebäudes sowie Müllablagerungen auf dem Grundstück zu berücksichtigen gewesen wären.

Die Frage, ob die Abbruchreife des Gebäudes sowie die Müllablagerungen als Abzugsposten gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 ErbStG zu berücksichtigen sind, ist ohne weiteres dahin zu beantworten, dass ein Abzug mangels einer rechtlichen Verpflichtung zum Abbruch des Gebäudes und zur Beseitigung des Mülls ausscheidet.

BFH Beschluss vom 19.02.2009 – II B 132/08 BFH NV 2009 S. 966 f.

6 Aufteilung der Anschaffungskosten bei gemischt genutztem Grundstück

Leitsatz:

Nimmt der Steuerpflichtige Darlehen zur Finanzierung je unterschiedlicher Grundstücksteile auf, die eigenständige Wirtschaftsgüter bilden, scheidet der Zuordnungszusammenhang zu einzelnen Grundstücksteilen aber, weil die Valuten sämtlicher Darlehen auf ein Girokonto fließen, von dem dann der Steuerpflichtige den gesamten Kaufpreis an den Verkäufer überweist, so sind die entstandenen Schuldzinsen grundsätzlich nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen aufzuteilen.

Dies gilt nicht, wenn die Parteien des Kaufvertrags den Kaufpreis in anderer Weise auf die erworbenen Wirtschaftsgüter aufgeteilt haben und dieser Maßstab auch steuerrechtlich bindend. In diesem Fall ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis, des auf den vermieteten Grundstücksteil entfallenden Kaufpreises zum Gesamtkaufpreis ,aufzuteilen und die entstandenen Schuldzinsen in Höhe des hiernach auf den vermieteten Grundstücksteil entfallenden Anteils abzuziehen. Ausnahme hiervon stellen Vereinbarungen zum Schein oder missbräuchliche Gestaltungen dar.

BFH Urteil vom 1. April 2009 IX R 35/08

7. Keine gewinnmindernde Berücksichtigung eines veränderten Wechselkurses von langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

Leitsatz:

Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauerhafte Teilwerterhöhung ist, hängt maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab.

Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von ca. zehn Jahren haben, begründet ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass sich Währungsschwankungen in der Regel ausgleichen.

Eine Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 8 EStG darf nicht dafür gebildet werden, dass im Jahr 1999 eine nur vorübergehende Teilwerterhöhung einer Verbindlichkeit aufgrund der Neufassung des § 6 Abs. 1 EStG nicht mehr zu einer gewinnmindernden Höherbewertung berechtigt.

BFH Urteil vom 23. April 2009 IV R 62/06

Erläuterung:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 23. April 2009 IV R 62/06 entschieden, dass bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von ca. zehn Jahren haben, ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine gewinnmindernde Teilwertzuschreibung rechtfertigt.

Eine Teilwertabschreibung von Wirtschaftsgütern, oder eine Teilwertzuschreibung von Verbindlichkeiten ist seit 1999 nur bei einer "voraussichtlich dauernden" Wertänderung zulässig. Die hierfür erforderliche Prognose muss sich an der Eigenart des jeweiligen Wirtschaftsgutes orientieren.

Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Währungskurses zum Bilanzstichtag, eine voraussichtlich dauerhafte Teilwerterhöhung ist, hängt maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die wie im Streitfall ein Schiffshypothekendarlehen in japanischen Yen eine Restlaufzeit von ca. zehn Jahren haben, ist davon auszugehen, dass sich Währungsschwankungen grundsätzlich ausgleichen und daher nur vorübergehende Wertänderungen sind.

Für börsennotierte Aktien, die als Finanzanlage gehalten werden, hat der I. Senat des BFH mit Urteil vom 26. September 2007 I R 58/06 zwar entschieden, dass eine Teilwertabschreibung bereits dann zulässig ist, wenn der Börsenkurs zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und keine konkreten Anhaltspunkte für ein alsbaldiges Ansteigen vorliegen. Im Gegensatz zu Aktien haben Verbindlichkeiten aber in der Regel eine bestimmte Laufzeit, die für die Prognose zu berücksichtigen ist.

8. Leasingfahrzeuge als gewillkürten Betriebsvermögen bei einem Arzt

Leitsatz (eigener):

Ein Leasingfahrzeug bei 30% betrieblicher Nutzung, ist dem gewillkürten Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen, wenn er die entsprechenden Aufwendungen geltend macht.

Die private Nutzung der Leasingfahrzeuge ist entgegen der Ansicht des Beklagten nach der typisierenden Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln und der Besteuerung zugrunde zu legen. Nach dieser Vorschrift ist die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen.

Finanzgerichts Köln Urteil vom 20.05.2009, ([14 K 4223/06](#))

Erläuterung:

Bis einschließlich 2005 erhalten Freiberufler für Leasingfahrzeuge den vollen Betriebsausgabenabzug, auch wenn sie nur zu 30 Prozent betrieblich genutzt wurden. Dies hat der 14. Senat des Finanzgerichts Köln mit Urteil vom 20.05.2009 entschieden ([14 K 4223/06](#)). Gleichzeitig kann die Versteuerung der Privatnutzung nach der Ein-Prozent-Regelung erfolgen.

In dem Verfahren wendete sich ein Zahnarzt dagegen, dass das Finanzamt bei einer Betriebsprüfung die Kosten seiner Leasingfahrzeuge nur in Höhe der betrieblichen Nutzung von 30 Prozent anerkannte. Dem ist der Senat nicht gefolgt. Er entschied, dass Leasingfahrzeuge mit einer betrieblichen Nutzung von 10 bis 50 Prozent dann zum sogenannten gewillkürten Betriebsvermögen des Freiberuflers zählen, wenn er die Leasing- und Verbrauchskosten laufend und zeitnah als betriebliche Aufwendungen bucht, das Kfz im Leasingvertrag als Geschäftsfahrzeug bezeichnet ist und die private Nutzung nach der Ein-Prozent-Regelung versteuert wird.

Der 14. Senat hat die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen. In der Vergangenheit hat der BFH die Voraussetzungen der Zuordnung von Leasingfahrzeugen zum gewillkürten Betriebsvermögen von der Tendenz enger gefasst.

Ab 2006 kann aufgrund einer Gesetzesänderung die Privatnutzung nur noch dann nach der Ein-Prozent-Regelung besteuert werden, wenn die betriebliche Nutzung des Kfz über 50 Prozent liegt.

9. Rechnungsabgrenzung bei Zinszuschuss für die Aufnahme eines Darlehens

Leitsatz:

Der kapitalisiert ausgezahlte Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kapitalmarktdarlehens ist passiv abzugrenzen.

Der Rechnungsabgrenzungsposten ist rätierlich über die gesamte Darlehenslaufzeit und je nach Ausgestaltung des Darlehensvertrages linear oder degressiv aufzulösen.

Bei vorzeitiger Sondertilgung des Darlehens ist der Passivposten im Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtdarlehensbetrag aufzulösen.

BFH Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 26/06

10. Rückkaufverpflichtung von Kfz-Händlern ist als Verbindlichkeit zu bilanzieren

Leitsatz:

Die Rückkaufverpflichtung von Kfz-Händlern ans Dritte (Autovermietungen) ist als Verbindlichkeit zu bilanzieren

FG Münster Urteil vom 25. August 2009 (9 K 4142/04 K, F)

Erläuterungen:

Der 9. Senat des Finanzgerichts Münster hat in einem heute veröffentlichten Urteil vom 25. August 2009 (9 K 4142/04 K, F) bestätigt, dass Kfz-Händler in ihren Bilanzen Verbindlichkeiten auszuweisen haben für die von ihnen übernommene Verpflichtung, verkaufte Fahrzeuge zu einem verbindlich festgelegten Preis zurückzukaufen.

Verkaufen Kfz-Händler Neuwagen an Autovermietungen, verpflichten sie sich häufig, die Fahrzeuge nach Ablauf einer bestimmten Vertragslaufzeit auf Verlangen des Käufers zu einem bereits beim Verkauf des Neuwagens festgelegten Preis zurückzukaufen. Ähnliches geschieht beim Verkauf von Fahrzeugen an Leasinggesellschaften. Da in vielen Fällen der Preis für den Rückkauf über dem Marktwert der Fahrzeuge liegt, drohen den Händlern aus dem Rückkauf der Fahrzeuge häufig Verluste. Wegen solcher drohenden Verluste hatte auch die klagende Autohändlerin für das Jahr 1998 Rückstellungen gebildet. Diese erkannte das Finanzamt jedoch nicht an.

Der 9. Senat folgte dem nicht und gab der Klage statt. Er entschied, dass die Klägerin in ihren Bilanzen Verbindlichkeiten aus der gesondert vergüteten Rückkaufoption auszuweisen habe. Die Verbindlichkeit sei mit dem Entgelt zu bewerten, das im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf die Rückkaufoption entfalle. Die Rückkaufverpflichtung stelle für die Klägerin eine wirtschaftliche Belastung dar, die durch den Ansatz einer den Gewinn mindernden Verbindlichkeit berücksichtigt werden müsse. Das grundsätzliche Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte stehe dem Ausweis der Rückkaufverpflichtung nicht entgegen, denn es gehe nicht um die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, sondern um den Ansatz einer Verbindlichkeit. Der 9. Senat hat sich ausdrücklich der Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04) angeschlossen. Die hiergegen von der Finanzverwaltung erhobenen Einwendungen überzeugten - so der Senat - nicht.

Gleichwohl hat der Senat die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zugelassen. Denn zum einen wende die Finanzverwaltung die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 11. Oktober 2007 über den entschiedenen Streitfall hinaus nicht an (sog. Nichtanwendungserlass), zum anderen gebe es eine Vielzahl weiterer anhängiger Verfahren zu dieser Frage.

11. Kein Bilanzausweis von Pfandgeldern

Leitsatz:

Hat ein Getränkehändler einerseits an seinen Lieferanten Pfandgelder für die an ihn gelieferten Kästen und Flaschen gezahlt und andererseits von seinen Kunden Pfandgelder in gleicher Höhe vereinnahmt, so gleichen sich diese Vorgänge in der Regel bilanziell aus. Der Händler ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände berechtigt, in seiner Bilanz insoweit ein Verlustgeschäft auszuweisen.

BFH Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 36/07

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) musste durch Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 36/07 darüber entscheiden, wie von einem Getränkehändler geleistete und vereinnahmte Pfandgelder zu bilanzieren sind:

Hat ein Getränkehändler einerseits an seinen Lieferanten Pfandgelder für die an ihn gelieferten Kästen und Flaschen gezahlt und andererseits von seinen Kunden Pfandgelder in gleicher Höhe erhalten, so gleichen sich diese Vorgänge in der Regel bilanziell aus. Ob das Eigentum an den Flaschen beim Getränkelieferanten bleibt oder ob es auf den Getränkehändler und im Falle des Weiterverkaufs auf den Endkunden übergeht, ist dafür ohne Bedeutung. Nur bei Vorliegen besonderer Umstände beispielsweise bei drohenden Schadensersatzansprüchen der Getränkehersteller verhält es sich anders. Dann ist der Händler berechtigt, in seinen Bilanzen insoweit ein Verlustgeschäft auszuweisen.

Der BFH hat sich damit im Ergebnis der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen.

12. Betriebsvermögenseigenschaft von Grundstücken nach Umlegungsverfahren

Leitsatz:

Die Betriebsvermögenseigenschaft eines in das Umlegungsverfahren eingebrachten Grundstücks setzt sich nur insoweit an dem zugeteilten Grundstück fort, als dieses in Erfüllung des Sollanspruchs gemäß § 56 Abs. 1 Satz 1 BauGB zugeteilt wird.

Die Zuordnung des den Sollanspruch übersteigenden ideellen Teils des Grundstücks zum Betriebs- oder Privatvermögen richtet sich nach den allgemeinen Beurteilungskriterien im Ertragsteuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG).

BFH Urteil vom 23. September 2009 IV R 70/06

Bewertung:

13. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts

Legt der Steuerpflichtige zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts das Gutachten eines Sachverständigen für Grundstücksbewertung vor und gelangt der Gutachter nach einer

Wertermittlung sowohl im Sachwert-, als auch im Ertragswertverfahren mit zutreffender Begründung dazu, dass das Grundstück ausschließlich im Ertragswertverfahren zu bewerten ist, handelt das FA rechtswidrig, wenn es den Grundstückswert ohne weitere Begründung auf den Mittelwert beider Werte feststellt.

Fehlt als letzter Schritt einer Grundstücksbewertung nach der WertV die Anpassung an die Marktverhältnisse gemäß § 7 Abs. 1 Satz 2 WertV, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (noch) nicht geführt. Die Preisbildung am Grundstücksmarkt richtet sich nicht nur nach den Ertragserwartungen der Nachfrager.

BFH Urteil vom 3. Dezember 2008 II R 19/08

14. Nutzungsdauer von Musterhäusern

Leitsatz:

Musterhäuser eines Fertighausherstellers unterliegen der in § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG für Wirtschaftsgebäude bestimmten Abschreibungsrate.

In die Bemessung der tatsächlichen Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist bei Musterhäusern auch der Zeitraum einer nach dem Ausscheiden aus dem Betrieb voraussichtlichen anschließenden Nutzung des Hauses als Wohngebäude einzubeziehen. Das gilt auch für auf fremdem Grund errichtete Fertighäuser, die zum Zwecke der Veräußerung demontiert und anderenorts wieder aufgebaut werden müssen.

BFH Urteil vom 23. September 2008 I R 47/07

15. Die Gewinnermittlung im Zusammenhang mit einer Fremdwährungsbuchführung

Leitsatz:

Bei der Gewinnermittlung einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, die ihre Bücher in einer Fremdwährung führt, müssen wechselkursbedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen bei der Umrechnung der Geschäftsvorfälle in Euro berücksichtigt werden.

BFH Beschluss vom 16.12.2008 – I B 44/08 BFH NV 2009 S. 940 ff.

Begründung:

Die zur Klärung gestellte Rechtsfrage betrifft die Art und Weise, wie die Umrechnung der in ausländischer Währung aufgestellten Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfolgen hat. Das ist indes durch die Senatsrechtsprechung, auf der das FG-Urteil beruht, im Grundsatz geklärt:

Nach der Rechtsprechung des Senats regeln weder die GoB noch das Steuerrecht, nach welchem Verfahren die Werte aus einem ausländischen Jahresabschluss für Zwecke einer nach deutschem Steuerrecht aufzustellenden Bilanz (Steuerbilanz) umzurechnen sind. Daraus folgt, dass jedes

Umrechnungsverfahren zulässig ist, soweit es nicht im Einzelfall mit den materiellen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung kollidiert; insoweit hat der Senat insbesondere die Anwendung des Zeitbezugsverfahrens, des Stichtagskursverfahrens, des Fristigkeitsverfahrens oder des Nominal-Sachwertverfahrens, als in Betracht zu ziehende Umrechnungsverfahren bezeichnet.

Des Weiteren hat der Senat zur Ermittlung des Gewinns von ausländischen Betriebsstätten unbeschränkt Steuerpflichtiger entschieden, dass die GoB und die allgemeinen Bewertungsgrundsätze es erfordern, dass sich bei Geschäftsvorfällen in ausländischer Währung -unabhängig von der gewählten Umrechnungsmethode- auch der jeweilige Wechselkurs als einer der für die Bewertung der Wirtschaftsgüter relevanten Faktoren niederschlägt. Der nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts ermittelte Gewinn enthält sonach nicht nur die aus der Tätigkeit der Betriebsstätte resultierende Vermögenmehrung in Fremdwährung, sondern zugleich damit in Zusammenhang stehende wechselkursbedingte Wertverluste oder Wertsteigerungen; die Umrechnung ist Bestandteil der Gewinnermittlung der Betriebsstätte.

Nichts anderes kann für den Fall der Gewinnermittlung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens gelten, für den ebenfalls das deutsche Steuerrecht und die allgemeinen innerstaatlichen Gewinnermittlungsgrundsätze maßgeblich sind.

Mit diesen Grundsätzen ist das Begehren der Klägerin, das letztlich darauf hinausläuft, den Ausweis von Wechselkursgewinnen oder -verlusten bei der Umrechnung einzelner Geschäftsvorfälle dadurch zu vermeiden, dass nicht die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der inländischen Betriebsstätte auf DM-Basis aufgestellt wird, sondern schlicht der sich aufgrund eines in US-\$ aufgestellten Jahresabschlusses ergebende US-\$-Gewinn (nach den Kurswerten des Bilanzstichtags oder nach dem durchschnittlichen Jahreskurswerten) umgerechnet und der Besteuerung zugrunde gelegt wird, nicht zu vereinbaren. Ob die laufende Buchhaltung der Betriebsstätte dabei ganz oder teilweise in einem geschlossenen Buchführungskreis in der Fremdwährung geführt wird oder nicht, kann für die Frage, ob Wechselkursgewinne auf der Grundlage der innerstaatlichen Gewinnermittlungsgrundsätze zu besteuern sind, keine Rolle spielen.

16. Teilwertabschreibung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Leitsatz:

Nur ein Wertverlust, der mindestens während der halben Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes andauert, ermöglicht bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine Teilwertabschreibung (Bestätigung des Senatsurteils vom 14. März 2006 I R 22/05, BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680).

Die verbleibende Nutzungsdauer ist bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG, bei anderen Wirtschaftsgütern grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.

BFH Urteil vom 29. April 2009 I R 74/08

17. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswert

Leitsatz:

Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts kann nicht dadurch geführt werden, dass der Steuerpflichtige beim FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt. Das FG hat nicht selbst zu ermitteln, welcher Wert dem Grundstück zukommt.

BFH Beschluss vom 25.03.2009 II B 62/08 BFH NV 2009 S. 1091

Begründung:

Gemäß § 146 Abs. 7 BewG ist für bebaute Grundstücke ein niedrigerer Grundstückswert festzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der nach den Absätzen 2 bis 6 der Vorschrift ermittelte Wert. Der Nachweis kann u.a. durch Vorlage des Gutachtens eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden. Ob das Gutachten den erforderlichen Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FA und ggf. der Gerichte erbracht, wenn das FA und ggf. das Gericht dem Gutachten ohne Einschalten bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger folgen können.

Einem Sachverständigengutachten, das bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen den Vorgaben der Wertermittlungsverordnung vom 6. Dezember 1988 (BGBl I 1988, 2209) entspricht und plausibel ist, wird regelmäßig zu folgen sein. Vom Gutachter vorgenommene Wertabschläge müssen ausreichend begründet werden. Der Steuerpflichtige kann den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts demgegenüber nicht dadurch führen, dass er beim FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt. Ein solcher Antrag ist mit der dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweislast nicht vereinbar. Das FG hat den angefochtenen Bescheid nur daraufhin zu überprüfen, ob dem Steuerpflichtigen entgegen der Annahme des FA der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gelungen ist. Es hat nicht selbst zu ermitteln, welcher Wert dem Grundstück zukommt.

18. Prognosezeitraum bei Teilwertabschreibung

Leitsatz:

Von einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung ist auszugehen, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Finanzgericht München Urteil vom 29. Januar 2009 2 K 1036/08 E rechtskräftig EFG 2009 S. 1371 f

19. Wertaufholungen sind vorrangig mit steuerlich unwirksamen Teilwertabschreibungen zu kompensieren

Leitsatz:

Sog. Wertaufholungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, sind zunächst mit den nicht steuerwirksamen und erst

danach, mit der Folge der Steuerpflicht daraus resultierender Gewinne-, mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen.

BFH Urteil vom 19. August 2009 I R 2/09

20. Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach Einlage zum Teilwert

Leitsatz:

Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung nach Einlage ist die Differenz zwischen dem Einlagewert und den vor der Einlage bei den Überschusseinkunftsarten bereits in Anspruch genommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Absetzungen.

BFH Urteil vom 18. August 2009 X R 40/06

Begründung:

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, die für mehr als ein Jahr zur Erzielung von Einkünften verwendet oder genutzt werden, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Ergänzend bestimmt § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG, dass sich bei Wirtschaftsgütern, die nach der Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkunftsarten in ein Betriebsvermögen eingelegt werden, die "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" um die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen mindern.

Das Gericht führt aus, dass bei zum Teilwert eingelegten Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1, 1. Halbsatz EStG mit "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG der Einlagewert gemeint ist.

7g Rücklage

21. 7g Abschreibung für Standardsoftware

Leitsatz:

Für fixe Standardsoftwareprogramme kann eine Ansparrabschreibung nach § 7g Abs. 3 bis 5 EStG gebildet werden, da es sich hierbei um materielle, bewegliche Wirtschaftsgüter handelt.

Finanzgericht Köln Urteil vom 17.02.2009 1K 1171/06

22. Bei Betriebseröffnung strengere Anforderungen für Ansparrücklage

Leitsatz (eigene):

Bei Betriebseröffnung kann eine Ansparrücklage in der Regel nur dann gewährt werden, wenn z. B. die geplanten Wirtschaftsgüter bereits verbindlich bestellt wurden.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz Urteil vom 9. Juni 2009 (Az.: 1 K 1447/07)

Begründung:

Mit Urteil zur Einkommensteuer 2005 vom 9. Juni 2009 (Az.: 1 K 1447/07) hat das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Ansparrücklage berücksichtigt werden kann.

Im Streitfall hatte der Kläger im Streitjahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Controller. In seiner Einkommensteuererklärung 2005 machte er auch negative gewerbliche Einkünfte (d.h. einen Verlust) aus selbständiger Arbeit als Unternehmensberater/Controlling i.H.v. rd. 20.000.- € geltend, die hauptsächlich aus Ansparabschreibungen in Höhe von 18.400 € resultierten.

Das FG führte u.a. aus, das FA habe die begehrte weitere Ansparrücklage zu Recht nicht berücksichtigt. Nach dem Gesetz könnten Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsgutes – WG – des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden. Der Steuerpflichtige müsse die Absicht einer Investition zwar nicht nachweisen oder glaubhaft machen; allerdings müsse die voraussichtliche Investition bei Bildung der Rücklage so genau bezeichnet werden, dass im Investitionsjahr überprüft werden könne, ob die durchgeführte Investition derjenigen entspreche, für deren Finanzierung die Rücklage gebildet worden sei. Dazu seien Angaben insbesondere zur Funktion des WG und zu den voraussichtlichen Kosten erforderlich. Außerdem setze das Gesetz voraus, dass ein WG in einem nachfolgenden Wirtschaftsjahr voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werde. Bei bestehenden Betrieben könnte für diese Prognoseentscheidung auf vergangene Zeiträume zurückgegriffen werden. Bei Neugründungen fehlten derartige Erkenntnisse. Handele es sich um eine Neugründung eines Betriebes und beziehe sich die Bildung der Ansparrücklage auf erst noch anzuschaffende wesentliche Betriebsgrundlagen, so setze eine - zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme der steuerlichen Förderung durch gleichsam „ins Blaue hinein“ gebildete - Ansparrücklage voraus, dass diese wesentlichen Betriebsgrundlagen am maßgeblichen Stichtag bereits verbindlich bestellt worden seien. In der Phase der Betriebseröffnung würden demnach strengere Anforderungen an die Konkretisierung der vorgeblich geplanten Investitionen bestehen. Im Streitfall (im Jahr 2005) sei die Eröffnung des Betriebes des Klägers noch nicht abgeschlossen gewesen, daher würden die strengeren Anforderungen dahingehend gelten, dass eine Ansparrücklage nur zulässig sei, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen am maßgeblichen Stichtag, dem 31.12.2005, verbindlich bestellt gewesen seien. Daran fehle es. Daher könne die begehrte weitere Ansparrücklage nicht gewährt werden.

23. Voraussetzung für die Bildung einer Ansparrücklage

Leitsatz:

Sollen für mehrere Wirtschaftsgüter Ansparrücklagen gemäß § 7g Abs. 3 EStG gebildet werden, so sind die einzelnen Rücklagen in der Buchführung jeweils getrennt zu behandeln.

Sammelbuchungen für mehrere Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nicht zulässig. Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Anschaffung vollkommen gleichartiger Wirtschaftsgüter geplant ist und die Summe der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht über den für einen einzelnen Bilanzstichtag in § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG statuierten Höchstbetrag der begünstigten Investition hinausgeht

BFH Beschluss vom 31.03.2009 X B 226/08 BFH NV 2009 S. 1116f

Begründung:

Der BFH leitet aus der gesetzlichen Regelung ab, dass grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, eine gesonderte Rücklage zu bilden ist. Dementsprechend sind bei mehreren künftigen Investitionen die einzelnen Rücklagen in der Buchführung prinzipiell getrennt zu behandeln.

Sammelbuchungen für mehrere Wirtschaftsgüter sind daher in aller Regel ausgeschlossen. Sei indessen die Anschaffung mehrerer vollkommen gleichartiger Wirtschaftsgüter geplant, so könne ausnahmsweise eine Sammelbuchung dann für genügend erachtet werden, wenn die Summe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht über den für einen einzelnen Bilanzstichtag in § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG statuierten Höchstbetrag der begünstigten Investitionen hinausgehe.

24. Anwendung der neuen 7g Vorschriften

Leitsatz:

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit für 2007 keine Ansparabschreibung nach § 7g EStG alter Fassung geltend machen können, wenn sie die neuen Größenmerkmale nach § 7g EStG neuer Fassung überschreiten.

BFH Beschluss vom 13. Oktober 2009 VIII B 62/09

Begründung:

Die vom Antragsteller vertretene Rechtsauffassung, Freiberufler hätten kein Wirtschaftsjahr und deshalb sei die Übergangsregelung nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. auf diesen Personenkreis nicht anwendbar, mit der Folge, dass die Neufassung des § 7g EStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 Anwendung finde, wird vom Gericht nicht geteilt.

Der Senat hält die Rechtslage bereits bei summarischer Prüfung für eindeutig. Auch für Freiberufler ist die Neufassung des § 7g EStG bereits im Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Dafür sprechen sowohl der Wortlaut der Vorschrift als auch ihr Zweck.

25. Rücklage 7g für Pkws

Leitsatz:

Für einen betrieblichen PKW, der auch privat genutzt werden soll, kann die Absicht der ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblichen Nutzung des PKW dadurch dargelegt werden, dass der Steuerpflichtige geltend macht, den (ausreichenden) betrieblichen

Nutzungsanteil mittels eines Fahrtenbuches zu dokumentieren.

Dem steht bei summarischer Prüfung nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige für ein im Zeitpunkt der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages vorhandenes Fahrzeug den privaten Nutzungsanteil unter Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) ermittelt

BFH Beschluss vom 26. November 2009 VIII B 190/09

Einnahme Überschussrechnung

26. Recht zur Wahl der Einnahmen-Überschussrechnung kann auch noch nachträglich ausgeübt werden

Leitsatz:

Das Recht, zur Wahl einer Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung entfällt erst mit der Erstellung eines Abschlusses und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung, oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz.

BFH Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07

Erläuterung:

Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07 die Wahl der Einnahmen-Überschussrechnung als Methode zur Ermittlung des Gewinns von Gewerbetreibenden auch noch nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraums zugelassen.

Unternehmer, die nicht nach den Vorschriften des Handelsrechts buchführungspflichtig sind und deren Betriebe auch bestimmte steuerliche Grenzwerte (z.B. in Bezug auf den Umsatz) nicht überschreiten, können ihren Gewinn entweder aufgrund freiwillig geführter Bücher und Bilanzen, oder aber vereinfacht durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben (sog. Einnahmen-Überschussrechnung) ermitteln. Bisher gingen Rechtsprechung und Finanzverwaltung davon aus, dass die Entscheidung zugunsten der Gewinnermittlung durch Bilanzierung bereits gefallen ist, wenn der Unternehmer zu Beginn des Jahres eine Eröffnungsbilanz aufstellt und eine laufende Buchführung einrichtet. Mit dem Urteil vom 19. März 2009 gestattet der BFH nun weitergehend, dass auch noch nach Ablauf des Jahres zwischen Bilanzierung und Einnahmen-Überschussrechnung gewählt wird. Stellt der Unternehmer einen Jahresabschluss auf, entscheidet er sich erst dadurch für die Gewinnermittlung durch Bilanzierung.

Im entschiedenen Fall hatte eine aus zwei Personen bestehende GbR ein zunächst drei Jahre lang vermietetes Grundstück an die Mieterin veräußert. Das Finanzamt (FA) beurteilte die Tätigkeit später als gewerblichen Grundstückshandel; dies war vom BFH nicht mehr zu prüfen. Er hatte nur darüber zu entscheiden, nach welchem Gewinnermittlungsverfahren der Gewinn im Wege einer Schätzung zu ermitteln war: auf der Basis einer bilanziellen Gewinnermittlung, wie das FA meinte, oder auf der Basis einer Einnahmen-Überschussrechnung. Der BFH entschied, dass beide

Gewinnermittlungsarten gleichwertig seien und die Wahl der Einnahmen-Überschussrechnung noch nachträglich erfolgen könne, auch noch im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den Steuerbescheid auf der Grundlage eines geschätzten Gewinns. Voraussetzung dafür seien nur ausreichende Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben. Zur Klärung der von der GbR gefertigten Aufzeichnungen verwies der BFH das Streitverfahren an das Finanzgericht zurück.

VI. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Wechsel von unmittelbarer zu mittelbarer Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft - Wegfall der Unternehmeridentität

Mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus einer atypisch stillen Gesellschaft geht der Verlustvortrag verloren, soweit der Fehlbetrag auf den ausscheidenden Gesellschafter entfällt. Dies gilt auch dann, wenn der ausscheidende stille Gesellschafter über eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) mittelbar weiterhin an der atypisch stillen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist.

Scheidet der stille Gesellschafter während des Erhebungszeitraums aus der atypisch stillen Gesellschaft aus, können bis zu diesem Zeitpunkt angefallene positive Gewerbeerträge der Gesellschaft noch um Verluste früherer Jahre gekürzt werden, soweit sie nicht zuvor mit etwaigen Verlusten, die nach dem Ausscheiden des Gesellschafters im Erhebungszeitraum entstanden sind, zu verrechnen sind.

BFH Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05

2. Grundstückvermietung an Filialbetrieb gewerbesteuerpflichtig

Leitsatz:

Das einzelne Geschäftslokal eines Filialeinzelhandelsbetriebs ist in aller Regel auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn auf das Geschäftslokal weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche des Unternehmens entfällt.

BFH Urteil vom 19. März 2009 IV R 78/06

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19. März 2009 IV R 78/06 entschieden, dass Eheleute, die Anteile an einer GmbH halten und an diese ein einzelnes Grundstück (Geschäftslokal) vermieten, auch dann gewerbliche Einkünfte erzielen, wenn der Filialbetrieb der GmbH (Einzelhandelsunternehmen) im Übrigen auf 9 Fremdgrundstücken ausgeübt wird. Die Eheleute hatten hiergegen geltend gemacht, dass auf die von ihnen vermieteten Filialräume weniger als 10% der gesamten Nutzfläche der GmbH entfalle und ein solcher geringer Flächenanteil nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH nicht dazu führen könne, die

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

grundsätzlich privaten Vermietungseinkünfte in gewerbesteuerpflichtige Erträge umzuqualifizieren.

Dem konnte sich der BFH nicht anschließen. Nach den Grundsätzen der sog. Betriebsaufspaltung wird ein gewerbliches Vermietungsunternehmen (sog. Besitzunternehmen) begründet, wenn der Vermieter die das Grundstück nutzende GmbH (sog. Betriebsgesellschaft) beherrscht und der überlassene Grundbesitz für den Betrieb der GmbH von wesentlicher Bedeutung ist. Letzteres Merkmal sei zwar – so der BFH – in der Vergangenheit einer strengeren Prüfung unterzogen worden. Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung reiche es jedoch aus, dass das Gesellschafter-Grundstück für den Betrieb der GmbH nicht nur von untergeordneter Bedeutung sei. Hiernach könne – abweichend von der früheren Sicht des BFH - auch im Streitfall nicht auf die bloßen Nutzflächenverhältnisse der Filialen abgestellt werden. Vielmehr spreche für die Wesentlichkeit des Gesellschaftergrundstücks, dass es funktional in das unternehmerische Konzept der GmbH (Filialunternehmen) eingebunden und auch die hierauf betriebene Filiale – gleich den anderen Standorten – mit der Erwartung verbunden gewesen sei, einen möglichst großen Kundenkreis zu gewinnen. Hinzu komme, dass die nunmehr vertretene Sicht – insbesondere bei sich ändernden Nutzflächenverhältnissen ,oder bei einer expansiven Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens – einen nur schwer kalkulierbaren Wechsel von gewerblichen zu privaten Vermietungserträgen vermeide und damit der steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven des Gewerbetriebs (Besitzunternehmen) im Rahmen einer Betriebsaufgabe begegne.

Ob das einzelne Gesellschaftergrundstück auch bei einer besonders großen Zahl von Filialstandorten als wesentliche Betriebsgrundlage einzustufen ist, hat der BFH nicht erörtert. Die Praxis wird hieraus entnehmen können, dass die Rechtsprechung – nicht zuletzt im Interesse der Rechtssicherheit – wenig Neigung verspüren wird, die vorstehenden Grundsätze aufzuweichen.

3. Vorabgewinnanteile bei Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags einer Mitunternehmerschaft

Leitsatz:

Es bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass Vorabgewinnanteile für die Bemessung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nicht zu berücksichtigen sind.

BFH Beschluss vom 7. April 2009 IV B 109/08

Begründung:

Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG eichtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Bereits der Wortlaut des 2. Halbsatzes der Vorschriften lässt keinen Zweifel daran, dass Vorabgewinnanteile nicht berücksichtigt werden dürfen. Aus den Gesetzesmaterialien lässt sich außerdem erkennen, dass der Wortlaut den Willen des historischen Gesetzgebers richtig wiedergibt, denn der Gesetzentwurf zu § 35 EStG hatte zunächst vorgesehen, dass sich der

anteilige Gewerbesteuermessbetrag aus dem "Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft" ergeben sollte.

Die später Gesetz gewordene, und für die Entscheidung dieses Rechtsstreits maßgebliche Fassung des § 35 EStG, beruht auf einem Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags. Zur Begründung der Änderung hieß es, der Gesetzentwurf werde u.a. in folgendem Punkt geändert: "Die Festlegung, dass bei Mitunternehmerschaften für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags der Gewinnverteilungsschlüssel (ohne Berücksichtigung [von] gesellschaftsvertraglich vereinbarter Vorabgewinne) maßgebend ist."

Daraus erhellt zudem, dass sämtliche Vorabgewinne, also nicht nur steuerrechtliche Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern auch gesellschaftsrechtlich vereinbarte Vorabgewinne unberücksichtigt bleiben sollten. Dies findet im Wortlaut der Regelung dadurch Niederschlag, dass der "allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel" maßgebend sein soll. Die Auffassung der Finanzverwaltung, gewinnabhängige Vorabgewinnanteile seien Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 701, Rz 21), deckt sich insoweit nicht mit dem gesetzgeberischen Willen.

4. Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen

Leitsatz:

Ein sog. durchlaufender Kredit - wenn dem Steuerpflichtigen aus der Kreditaufnahme und der Weitergabe des Kredits an einen Dritten kein über einen Ersatz der Verwaltungskosten hinausgehender Nutzen erwächst und der Steuerpflichtige den Kredit nicht im eigenen, sondern im fremden Interesse aufgenommen hat - ist von einer Hinzurechnung ausgeschlossen. Von einer Kreditaufnahme im fremden Interesse kann gesprochen werden, wenn das weiterleitende Unternehmen keinen eigenen wirtschaftlichen Nutzen aus der Weitergabe der Kreditmittel ziehen kann, wenn also z.B. der Kreditnehmer die Kreditmittel zu einem ausschließlich außerhalb seines Betriebs liegenden Zweck an einen Dritten weiterleitet. Eine solche Kreditaufnahme im fremden Interesse ist indiziell anzunehmen, wenn gegenüber dem Kreditgeber offengelegt wird, dass die Kreditaufnahme für Rechnung eines Dritten erfolgt.

BFH Urteil vom 16.12.2008 IR 82/07 BFHNV 2009 S. 1143

VII. Umsatzsteuer

Umsatz und Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

1. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes

Leitsatz:

Eine Grundstücksgemeinschaft, die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Gemeinschaftern für private Wohnzwecke überlässt, hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes.

BFH Urteil vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07 entschieden, dass eine Grundstücksgemeinschaft, die ein Gebäude zum Teil steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und es im Übrigen den Gemeinschaftern für private Wohnzwecke überlässt, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes hat.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hatte mit Urteil vom 8. Mai 2003 C-269/00 ("Seeling") entschieden, dass die beim Erwerb gemischt unternehmerisch und nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer grundsätzlich vollständig und sofort als Vorsteuer abziehbar ist, wenn sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, diese Gegenstände seinem Unternehmen zuzuordnen.

Im Fall "Seeling" hatte die unternehmerische Nutzung des Gebäudes zu steuerpflichtigen Umsätzen geführt, so dass die in Rechnung gestellten Leistungen für steuerpflichtige Umsätze verwendet worden waren. Dagegen waren im nunmehr vom BFH entschiedenen Fall sowohl die Vermietung als auch die Eigennutzung des Gebäudes durch die Gemeinschafter umsatzsteuerfrei. In einem derartigen Fall scheidet nach Auffassung des BFH der Vorsteuerabzug aus, weil dieser sowohl nach deutschem als auch nach Gemeinschaftsrecht voraussetzt, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden.

2. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes

Leitsatz:

Ein Unternehmer, der ein gemischtgenutztes Gebäude zum Teil für steuerfreie Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt und zum Teil für private Wohnzwecke verwendet, hat auch für die Zeit ab dem 1. April 1999 keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes (vgl. für die Zeit bis zum 1. April 1999 BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07).

BFH Urteil vom 11. März 2009 XI R 69/07

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 11. März 2009 XI R 69/07 entschieden, dass ein Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude zum Teil für steuerfreie Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt und zum Teil für private Wohnzwecke verwendet, auch für die Zeit seit dem 1. April 1999 keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes hat.

Zu der bis zum 31. März 1999 geltenden Rechtslage hatte der BFH dies bereits in einem vergleichbaren Fall mit Urteil vom 8. Oktober 2008 XI R 58/07 entschieden (Pressemitteilung 12/2009).

Beide Fälle zeichnen sich dadurch aus, dass das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet wird. Sie unterscheiden sich von Fallgestaltungen, in denen die unternehmerische Nutzung zu

umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen führt. Hierzu hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) mit Urteil vom 8. Mai 2003 C-269/00 ("Seeling") entschieden, dass die beim Erwerb gemischt unternehmerisch und nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer grundsätzlich vollständig und sofort als Vorsteuer abziehbar ist, wenn sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, diese Gegenstände seinem Unternehmen zuzuordnen.

3. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutztem Dachgeschossausbau

Für die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sind Ausbauflächen eines Dachgeschosses als eigenständiges Aufteilungsobjekt anzusehen, wenn die Ausbauflächen eigenständig genutzt werden.

Erfolgt die Verwendung der Dachgeschossflächen demgegenüber nur im Zusammenhang mit den Altflächen, kommt es für die Vorsteueraufteilung aus den Ausbaukosten auf die hinsichtlich des gesamten Gebäudes bestehende Verwendung (Verwendungsabsicht) an.

BFH Urteil vom 25. März 2009 V R 9/08

Begründung:

Bei Baumaßnahmen ist zwischen der Herstellung eines neuen Gebäudes und anschaffungsnahem Aufwand einerseits und Erhaltungsaufwendungen andererseits zu differenzieren. Bei Herstellungskosten und anschaffungsnahem Aufwand ist für den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung von § 15 Abs. 4 UStG auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen. Für den Vorsteuerabzug aus Erhaltungsaufwendungen kommt es demgegenüber darauf an, wie der Gebäudeteil genutzt wird, für den die Erhaltungsaufwendungen entstehen. Nur wenn Erhaltungsaufwand wie z.B. bei einer Dachreparatur dem gesamten Gebäude zuzurechnen ist, richtet sich der Vorsteuerabzug nach der Verwendung des gesamten Gebäudes.

Die im Streitfall zu beurteilenden Vorsteuerbeträge betreffen den Ausbau eines Dachgeschosses an einem bereits bestehenden Gebäude. Ausbauflächen eines Dachgeschosses sind für die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nur dann als eigenständiges Aufteilungsobjekt anzusehen, wenn sie eigenständig genutzt werden.

Eine eigenständige Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG setzt aber voraus, dass der Unternehmer das Objekt auch eigenständig nutzt. Führen demgegenüber nachträgliche Herstellungskosten zur Erweiterung eines Gebäudebereichs, dessen Nutzung ausschließlich im Zusammenhang mit dem erweiterten Gebäude, den "Altflächen", erfolgt, ist es für die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG sachgerecht, auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abzustellen. Denn in diesem Fall würde eine isolierte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Verwendungsverhältnisse der "Erweiterung" die zwischen den Ausbau- und den Altflächen bestehenden Zusammenhänge unberücksichtigt lassen und damit zu einer den tatsächlichen Verwendungsverhältnissen nicht entsprechenden und somit nicht sachgerechten Vorsteueraufteilung führen.

Das Gericht hat zu berücksichtigen, dass sich die Nutzung der Dachgeschossflächen für die

steuerfreie Praxistätigkeit aufgrund der infolge der Ausbaumaßnahme zu erwartenden Erhöhung der steuerfreien Praxisumsätze auf den Umsatzschlüssel auswirken, und damit zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Umsatzanteils führen dürfte, falls nicht auch andere Umstände zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Umsatzanteils führen. Da es für den Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und des BFH auf die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs bestehenden Verwendungsabsichten ankommt, ist für den Vorsteuerabzug und die Vorsteueraufteilung aus den Ausbaurückstellungen auf den Umsatzschlüssel im Jahr des Ausbaus, auf den sich aufgrund der Ausbaumaßnahmen ergebenden neuen Umsatzschlüssel abzustellen.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung steht der Vorsteueraufteilung nach einem Umsatzschlüssel nicht entgegen, dass im Streitjahr der Ausbau noch nicht verwendet worden ist. Der Flächenschlüssel ist auch dann nicht als einzig sachgerechter Aufteilungsmaßstab anzusehen, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezugs mit dem betreffenden Gebäude(teil) noch keine Umsätze ausgeführt worden sind.

4. Vorsteueraufteilung ist auch ab 2004 nach einem Umsatzschlüssel möglich Regelung in § 15 Abs. 4 UStG ist europarechtswidrig

Leitsatz:

Die ab 2004 geltende Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, die eine Vorsteueraufteilung nach einem Umsatzschlüssel faktisch ausschließt, ist europarechtswidrig. Der Steuerpflichtige kann sich unmittelbar auf die für ihn günstigere Regelung im europäischen Gemeinschaftsrecht berufen.

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat mit Urteil vom 23.04.2009 (16 K 271/06) Revision zugelassen.

Erläuterung:

Wird ein Gebäude teilweise steuerfrei, teilweise steuerpflichtig vermietet, so kann der Steuerpflichtige die bei Herstellung des Gebäudes angefallenen Vorsteuern nur insoweit abziehen, als sie auf die steuerpflichtigen Umsätze entfallen. In der Vergangenheit war lange streitig, ob die Aufteilung der Vorsteuern nur im Verhältnis der steuerfrei/steuerpflichtig genutzten Gebäudeflächen, oder auch nach dem Verhältnis der mit den einzelnen Gebäudeeinheiten erzielten Umsätze zulässig ist.

Nach dem zum 01.01.2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist in der Regel die für den Steuerpflichtigen günstigere Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze nur möglich, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Da der Flächenschlüssel aber immer einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab darstellt, bewirkt § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG de facto einen Ausschluss des Umsatzschlüssels.

Nunmehr hat das Niedersächsische FG entschieden, dass die Regelung in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht mit Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie vereinbar ist. Dieses sieht nämlich den Umsatzschlüssel als Regelaufteilungsmaßstab vor. Das beklagte Finanzamt hatte sich darauf berufen, dass das Gemeinschaftsrecht die EU-Mitgliedstaaten ermächtigt, abweichende

Bestimmungen über die Aufteilung der Vorsteuern zu treffen.

Nach Auffassung des Niedersächsischen FG ist davon aber nicht eine Regelung gedeckt, die faktisch zum gänzlichen Ausschluss des Umsatzschlüssels führt. Der Steuerpflichtige ist deshalb auch nach dem Jahre 2003 weiterhin berechtigt, unter Berufung auf Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie seine Vorsteuern nach einem Umsatzschlüssel aufzuteilen.

5. Einheitlichkeit der Leistung bei Veräußerung eines unbebauten Grundstücks und Vereinbarung von Bauleistungen

Leitsatz:

Ein nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG insgesamt steuerfreier einheitlicher Grundstücksumsatz kann nicht nur bei der Veräußerung eines bereits bebauten Grundstücks vorliegen, sondern auch dann, wenn derselbe Veräußerer in zwei getrennten Verträgen ein Grundstück veräußert und die Pflicht zur Erstellung eines schlüsselfertigen Büro- und Geschäftshauses übernimmt. Leistungsgegenstand ist in diesem Fall ein noch zu bebauendes Grundstück.

BFH Urteil vom 19. März 2009 V R 50/07

Begründung:

Nach der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofes, der sich der BFH angeschlossen hat, ist regelmäßig jede Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Andererseits darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespaltet werden. Daher ist aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters aufgrund einer Gesamtbetrachtung das Wesen des Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt.

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung und ein oder mehrere andere Teile die Nebenleistung darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.

Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zwei, oder mehrere Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Dem Umstand, dass für die Dienstleistung ein Gesamtpreis oder zwei getrennte Preise vereinbart werden, kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Keine allein entscheidende Bedeutung ist auch, ob die Beteiligten die Vereinbarungen in ein oder zwei Vertragsurkunden niedergelegt

haben.

Umsatzsteuerrechtlich liegt eine einheitliche Leistung nicht allein deshalb vor, weil mehrere Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden, oder weil mehrere Leistungen zwar in verschiedenen Vertragsurkunden vereinbart werden, die Verträge aber rechtsgeschäftlich miteinander verknüpft sind.

Ohne Bedeutung ist insoweit auch, dass die Grundstücksübereignung zeitlich vor der Fertigstellung des Baus vereinbart und für die Grundstücksübertragung und die Bauleistungen unterschiedliche Zahlungszeitpunkte vereinbart sind.

Voraussetzung für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung anstelle mehrerer selbständiger Leistungen ist jedoch, dass es sich, wie im Streitfall, um Tätigkeiten desselben Unternehmers handelt. Ist Gegenstand der zu erbringenden Leistung ein bebautes Grundstück, liegt eine einheitliche Leistung vor, die im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf. Gleiches gilt für die Übertragung eines durch den Grundstücksverkäufer zu bebauenden Grundstücks.

6. Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Gebäudes

Leitsatz:

Ein Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude zum Teil steuerfrei vermietet und zum Teil für private Wohnzwecke verwendet, hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes.

BFH Urteil vom 11.03.2009 XI R 21/08 BFH 2009 S. 1154 f

Begründung:

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann ein Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen, sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Im Streitfall war die Klägerin bei der Herstellung des Gebäudes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die (beabsichtigte) unternehmerische Nutzung, die Vermietung der Gewerberäume, gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei war. Der Vorsteuerabzug für hierfür bezogene Leistungen ist daher nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Auch die teilweise Nutzung des Gebäudes zu privaten Wohnzwecken berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Vorsteuerabzug bei Rechnungserstellung

7. Der Empfangende Unternehmer muss für den Vorsteuerabzug eindeutig und leicht

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier festzustellen sein

Leitsatz:

Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich, wenn wegen eines anderen in der Nähe angesiedelten Unternehmens gleicher Firma aus dem Abrechnungspapier das empfangene Unternehmen nicht eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen ist.

BFH Beschluss vom 06.11.2008 – XI B 172/07 BFHNV 2009 S. 617 f

8. Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen

Leitsatz:

Es ist geklärt, dass mangels ausreichender Leistungsbeschreibung kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Leistung mit „Beratungsleistung“ bezeichnend ist und sich nicht aus den Rechnungsangaben leicht und eindeutig ergibt, über welche Leistung abgerechnet worden ist.

BFH Beschluss vom 16.12.2008 – VB 228/07 BFHNV 2009 S. 620 f.

Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH dient die Rechnung oder Gutschrift als Abrechnungspapier für den Vorsteuerabzug als Belegnachweis. Das Abrechnungspapier muss Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen.

9. Zwingende Angabe des Lieferzeitpunkts in einer Rechnung

Leitsatz:

In einer Rechnung ist der Zeitpunkt der Lieferung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG 2005) ,außer in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG 2005, auch dann zwingend anzugeben, wenn er mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist.

BFH Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07

Erläuterung:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07 entschieden, dass in einer Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 Umsatzsteuergesetz UStG 2005) außer bei Rechnungen über An- oder Vorauszahlungen auch dann zwingend anzugeben ist, wenn er mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 2005 ist für den Vorsteuerabzug der Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG 2005 ausgestellten Rechnung erforderlich. Nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG 2005 ist zweifelhaft, ob der Zeitpunkt der Lieferung auch dann anzugeben ist, wenn er mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.

Der BFH hat die Angabe des Leistungszeitpunkts für erforderlich gehalten, weil dies dem Gemeinschaftsrecht entspricht und weil anderenfalls für die Finanzverwaltung der Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer und des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht überprüfbar ist.

Sofern eine Rechnung kein Leistungsdatum enthält, ist für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich, wann die hiermit zusammenhängende Umsatzsteuer und der damit korrespondierende Anspruch auf Vorsteuerabzug entstanden ist. Wäre ein Leistungsdatum entsprechend der Auffassung der Klägerin bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum entbehrlich, bestünde für die Finanzverwaltung bei einer Rechnung ohne Leistungsdatum stets die Ungewissheit, ob das Leistungsdatum mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt, oder Ersteres aus anderen Gründen fehlt.

Vor dem Hintergrund dieses Normzwecks erschließt sich auch, weshalb der Gesetzgeber auf die Angabe eines Datums nur in den eng begrenzten Ausnahmefällen der Voraus- und Anzahlungsrechnungen verzichten wollte. Bei diesen ist dem leistenden Unternehmer nämlich die Angabe des Datums der Zahlung regelmäßig nicht möglich, da hier der Leistungsempfänger grundsätzlich erst nach oder gleichzeitig mit der Rechnungsstellung zahlt. Hingegen erfolgt bei allen übrigen Sachverhalten die Rechnungsstellung in der Regel nach Leistungserbringung, so dass die Angabe des Leistungsdatums dem Unternehmer grundsätzlich auch keine Schwierigkeiten bereitet.

10. Guter Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wird nicht geschützt

Leitsatz:

§ 15 UStG 1993 schützt nicht den guten Glauben an die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Liegen die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vor, kommt unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) in Betracht.

Macht der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden.

BFH Urteil vom 30. April 2009 V R 15/07

Erläuterung:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 30. April 2009 V R 15/07 entschieden, dass zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs eine ordnungsgemäße Rechnung gehört, die u.a. auch die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten muss. Die Berücksichtigung des Vertrauensschutzes aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalles, wenn der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht hätte erkennen können, sei deshalb im Rahmen der

Steuerfestsetzung nicht möglich. Hierfür komme lediglich eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163, § 227 der Abgabenordnung in Betracht.

Der Kläger hatte gebrauchte PKW von einem Automobilhändler bezogen, der über diese Lieferungen unter einer Geschäftsadresse abrechnete, die im Streitjahr nicht mehr bestand. Das beklagte Finanzamt (FA) hatte deshalb den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge nicht gewährt. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, weil im Streitfall dem Kläger trotz Unrichtigkeit der Rechnungsangabe der Vorsteuerabzug nach Vertrauensschutzgrundsätzen zu gewähren sei. Der BFH hat auf die Revision des FA die Vorentscheidung des FG aufgehoben und die Klage abgewiesen. Ob der Kläger die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht hätte erkennen können und ihm deshalb der Vorsteueranspruch im Billigkeitsverfahren zu gewähren wäre, konnte der BFH im vorliegenden Verfahren, das allein die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides betraf, nicht entscheiden.

11. Vorsteuerabzug bei Rechnungen

Leitsatz:

Der Abzug der in einer Rechnung gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmers tatsächlich bestanden hat.

Die Angabe einer Anschrift, an der keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden reicht hierfür nicht aus.

BFH Beschluss vom 26.03.2009 V S 8/07 (PKH) BFH NV 2009 S. 1467 ff.

Begründung:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats ist der Abzug der in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz einer GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat.

Der Vorsteuerabzug der Klägerin aus den Rechnungen der A-GmbH scheidet darüber hinaus daran, dass die Klägerin hätte erkennen müssen, dass sie mit ihren Erwerben von der A-GmbH in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen ist.

12. Vertrauensschutz bei Vorsteuerabzug

Leitsatz:

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass in der Rechnung die im Zeitpunkt der Rechnungserstellung zutreffende Anschrift des Leistenden angegeben ist.

§ 15 UStG 1999 schützt nicht den guten Glauben an die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Liegen die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vor, kommt unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) in Betracht.

Macht der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden.

BFH Urteil vom 08.10.2008 V R 63/07 BFHNV 2009 S. 1474 ff

Begründung:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats müssen die Angaben im Abrechnungspapier eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglichen. Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer müssen grundsätzlich identisch sein.

Hierfür ist die Angabe der im Zeitpunkt der Rechnungserstellung zutreffenden Anschrift in der Rechnung erforderlich. Denn diese ermöglicht der Finanzverwaltung zu überprüfen, ob tatsächlich der abrechnende Unternehmer den in der Rechnung ausgewiesenen Umsatz ausgeführt hat. Dies gilt auch dann, wenn die Rechnung -wie im Streitfall nach mehreren Änderungen- erst lange Zeit nach der Ausführung der Leistung erstellt worden ist. In diesen Fällen ist die Finanzverwaltung zur leichten und eindeutigen Feststellung des leistenden Unternehmers auf eine aktuelle Adresse angewiesen. Selbst wenn in Deutschland kein Unternehmenssitz bestanden haben sollte, so hätte in den Rechnungen auch die Angabe eines ausländischen Sitzes genügt.

Gesichtspunkte wie die Berücksichtigung des Vertrauensschutzes aufgrund der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles können nach nationalem Recht aber grundsätzlich nicht bei der Steuerfestsetzung nach den gesetzlichen Vorschriften des UStG, sondern nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO Berücksichtigung finden. Macht der Steuerpflichtige Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes im Festsetzungsverfahren geltend, wird die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden sein.

13. Kein Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen

Leitsatz:

Das Umsatzsteuergesetz erfasst nur tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge und nicht vorgetäuschte Umsätze. Es entspricht daher der gesetzlichen Wertung, dass aus Rechnungen, denen tatsächlich keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen, kein Vorsteuerabzug zulässig ist.

BFH Urteil vom 10.12.2008 XI R 57/06 BFH NV 2009 S. 1156 ff

Inneregemeinschaftliche Lieferung/Ausfuhrlieferung

14. Erlass von Umsatzsteuern bei irrtümlich angenommenen steuerfreien Ausfuhrlieferungen

Leitsatz:

Aus den im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes ergibt sich, dass die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können; Ob die Voraussetzungen hierfür gegeben sind, ist im Erlassverfahren zu prüfen.

BFH Urteil vom 30. Juli 2008 V R 7/03

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 30. Juli 2008 V R 7/03 entschieden, dass die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen im Billigkeitsverfahren zu gewähren sein kann, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung zwar nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen aber auch Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren.

Die Klägerin hatte im Grenzgebiet zu Polen einen Supermarkt betrieben. Mehrere polnische Staatsbürger spiegelten der Klägerin Einkäufe und Ausfuhren vor, indem sie in Einkaufswagen und Papierkörben liegengeliebene Kassenbons einsammelten, mit gefälschten Vordrucken und Zollstempeln Ausfuhrnachweise fälschten, diese mit Namen und Anschrift des jeweiligen polnischen Staatsbürgers versehen und die Erstattung der Umsatzsteuer von der Klägerin beantragten und gewährt bekamen.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hatte vor dem jetzt ergangenen Urteil des BFH auf dessen Vorlage im Urteil vom 21. Februar 2008, Rs. C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co KG entschieden, dass gemeinschaftsrechtliche Regelungen in einem solchen Fall einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege nicht entgegenstehen.

15. Anforderungen an die Erbringung eines Ausfuhrnachweises in Beförderungsfällen

Leitsatz:

Zum Nachweis einer Ausfuhrlieferung reichen die in § 6 Abs. 4 Satz 2 UStG i.V.m. § 9 UStDV genannten Nachweise grundsätzlich aus.

Etwas anderes gilt nur, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Nachweise vorliegen.

BFH Urteil vom 31. Juli 2008 V R 21/06

Begründung:

Eine Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) liegt gemäß § 6 Abs. 1 UStG vor,

"... wenn bei einer Lieferung

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
2. der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
3. der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat und der Abnehmer
 - a) ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat, oder
 - b) ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer, ist und der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangt ...".

Gemäß § 8 Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer bei Ausfuhrlieferungen durch Belege nachweisen, dass er, oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat. Diese Voraussetzungen müssen sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Gemäß § 9 Abs. 1 UStDV soll der Unternehmer in den Fällen, in denen er, oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert hat (Beförderungsfälle), den Ausfuhrnachweis regelmäßig durch einen Beleg führen, der Folgendes enthält:

1. den Namen und die Anschrift des Unternehmers,
2. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstandes,
3. den Ort und den Tag der Ausfuhr,
4. eine Ausfuhrbestätigung der den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates.

2. Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger Nachweise über die Ausfuhr, die diesen Anforderungen entsprechen, erbracht. Das genügt jedenfalls dann, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vorgelegten Nachweise bestehen.

Das FA sieht zu Unrecht eine Verletzung von § 6 Abs. 1 UStG darin, dass der Kläger die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise nicht beigebracht hat.

Bei der Regelung in Abschn. 135 Abs. 9 UStR 2000 handelt es sich nicht um die Festsetzung einer Bedingung durch den Mitgliedstaat, sondern lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die der gleichmäßigen Auslegung und Anwendung des Gesetzes dient. Ob die an einer Verwaltungsvorschrift ausgerichtete Auslegung oder Anwendung des Gesetzes richtig ist, unterliegt in vollem Umfang der Nachprüfung durch die Gerichte, die nicht an derartige Verwaltungsvorschriften gebunden sind.

Zu Recht hat das FG entschieden, dass § 6 Abs. 1 UStG nicht dahingehend ausgelegt werden kann, dass grundsätzlich über die in § 9 UStDV vorgesehenen Anforderungen hinaus auch die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise zu erbringen sind.

Zwar erbringen nur inhaltlich richtige Beleg- und Buchnachweise den Nachweis der Ausfuhrlieferung. Die in ihnen bekundeten Tatsachen können deshalb mit allen dafür geeigneten Beweismitteln widerlegt oder in Zweifel gezogen werden. Ist das geschehen, so dass zumindest konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Ausfuhrbelege vorliegen, so muss der

Ausfuhrnachweis ggf. durch weitere Belege, wie z.B. die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR 2000 genannten Nachweise, erbracht werden. Derartige konkrete Anhaltspunkte liegen nach dem festgestellten Sachverhalt aber nicht vor. Die vom FA angeführte, bei der Beförderung von Fahrzeugen auf eigener Achse möglicherweise bestehende allgemeine Missbrauchsmöglichkeit rechtfertigt allein noch keine Zweifel an der Ausfuhr im konkreten Einzelfall.

16. Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen

Nach § 6a Abs. 4 UStG ist eine Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Eine Ausfuhrlieferung ist unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs steuerfrei, wenn der Unternehmen einen Vertrauensschutz auf die Echtheit eines Zollstempels geltend macht, weil er keinen Anlass hatte an dessen Gültigkeit zu zweifeln.

Finanzgericht München Urteil vom 24. April 2008 14 K 4628/05- EFG 2009 S. 523ff

Anmerkung:

In diesem Fall wurde Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH eingelegt.

17. Zweifelsfragen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen

Leitsatz:

Belege zum Nachweis einer Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S. von § 17a UStDV müssen entweder selbst, oder in Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift ihres Ausstellers erkennen lassen.

Der Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a UStDV unterliegt der Nachprüfung. Sind die Belegangaben unzutreffend, oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig, sofern nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegen.

Ein CMR-Frachtbrief ist auch dann ein Versendungsbeleg, wenn er keine Bestätigung über den Warenempfang am Bestimmungsort enthält.

Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung des Abholenden zählt nicht zu den Erfordernissen für einen i.S. des § 17a Abs. 1 und 2 UStDV ordnungsgemäßen Belegnachweises (entgegen BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 60 Rz 29 und 32). Davon zu unterscheiden ist die Nachprüfbarkeit der Abholberechtigung durch das Finanzamt bei Vorliegen konkreter Zweifel im Einzelfall.

BFH Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06

Erläuterungen:

Mit drei zeitgleich veröffentlichten Urteilen vom 23. April 2009 V R 84/07, vom 12. Mai 2009 V R 65/06 und vom 28. Mai 2009 V R 23/08 hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine Reihe von Zweifelsfragen der Umsatzsteuerbefreiungen bei Lieferungen in Drittstaaten (sog. Ausfuhrlieferung gemäß § 6 des Umsatzsteuergesetzes UStG) und in andere EG-Mitgliedstaaten (sog. innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG) geklärt. Insbesondere innergemeinschaftliche Lieferungen gelten in der Praxis als sehr missbrauchsanfällig und sind häufig Streitgegenstand in Prüfungen der Finanzverwaltung und bei Finanzgerichtsverfahren.

Die Steuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen setzen u.a. voraus, dass die gelieferte Ware in das Ausland befördert oder versendet wird. Da der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiungen nur mit unzumutbarem Aufwand vollumfänglich nachweisen kann, ordnet das UStG in Verbindung mit der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) an, dass der Unternehmer den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und bei Ausfuhrlieferungen durch Belege und Aufzeichnungen als sog. Beleg- und Buchnachweis zu erbringen hat.

Nach den Urteilen vom 23. April 2009 und vom 12. Mai 2009 kommt dem Beleg- und Buchnachweis nur vorläufiger Beweischarakter zu. Zwar ist der Unternehmer berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln, wenn ihm der erforderliche Beleg- und Buchnachweis vorliegt. Die durch den Unternehmer beizubringenden Nachweise unterliegen jedoch der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung. Wird dabei die Unrichtigkeit von Beleg- oder Buchangaben festgestellt, oder bestehen zumindest begründete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben, entfällt die dem Beleg- und Buchnachweis zukommende Vermutung, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Die Lieferung ist dann nur steuerfrei, wenn die Voraussetzungen der Steuerfreiheit objektiv feststehen, oder der Unternehmer die Lieferung trotz einer Täuschung durch den Abnehmer gutgläubig in Anspruch genommen hat.

Den BFH-Urteilen vom 23. April 2009 und vom 12. Mai 2009 kommt grundsätzliche Bedeutung zu, da der BFH in beiden Entscheidungen betont, dass sich der Umfang der den Unternehmer treffenden Verpflichtungen abschließend aus der UStDV ergibt. Die Finanzverwaltung ist danach nicht befugt, die Bestimmungen der UStDV um weitere Voraussetzungen zu verschärfen, deren Fehlen für sich allein die Annahme berechtigt, Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen seien bereits mangels Beleg- und Buchnachweis umsatzsteuerpflichtig. Holt z.B. ein vom Abnehmer Beauftragter die Ware beim Unternehmer im Inland zum Transport in das Ausland ab, ist der Unternehmer mangels gesetzlicher Anordnung in der UStDV nach beiden Urteilen nicht generell verpflichtet, die Abholberechtigung eines Beauftragten belegmäßig

nachzuweisen. Weitergehende Nachweispflichten bestehen für den Unternehmer aber, wenn an der Steuerfreiheit der Lieferung im Einzelfall begründete Zweifel bestehen.

Mit Urteil vom 12. Mai 2009 hat der BFH weiter entschieden, dass der Nachweis der Versendung auch durch einen sog. CMR-Frachtbrief geführt werden kann, ohne dass es darauf ankommt, ob der Frachtbrief die in Feld 24 vorgesehene Empfängerbestätigung enthält.

Das Urteil vom 28. Mai 2009 betrifft schließlich die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt der Unternehmer den Buchnachweis durch buchmäßige Aufzeichnungen zu führen hat. Der BFH entschied unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung, dass die erforderlichen Aufzeichnungen bis zum Zeitpunkt der Abgabe der jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldung zu führen sind. Danach können die buchmäßigen Aufzeichnungen nur noch ergänzt und/oder berichtigt werden.

18. Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen - Ergänzung und Berichtigung - Steuerbefreiung trotz fehlenden Buchnachweises

Leitsatz:

Der Unternehmer muss den buchmäßigen Nachweis der steuerfreien Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 13 UStDV) bis zu dem Zeitpunkt führen, zu dem er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für die Ausfuhrlieferung abzugeben hat.

Der Unternehmer kann fehlende, oder fehlerhafte Aufzeichnungen eines rechtzeitig erbrachten Buchnachweises bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen ergänzen, oder berichtigen.

Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtigt, kann die Ausfuhrlieferung gleichwohl steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 bis Abs. 3a UStG vorliegen (Änderung der Rechtsprechung).

Begründung:

Bei der Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Wurde unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt, die die materiellen Anforderungen erfüllt, ist diese auch steuerfrei, wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt, der Verstoß gegen die formellen Anforderungen aber den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden, nicht verhindert.

Aufgrund dieses EuGH-Urteils hat der Senat entgegen seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass die gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bei innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehenden Nachweispflichten keine materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen sind.

20. Vermeidung der Erwerbsbesteuerung des Abnehmers

Leitsatz:

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung entgegensteht, dass der inländische Unternehmer bewusst und gewollt an der Vermeidung der Erwerbsbesteuerung seines Abnehmers mitwirkt.

BFH Beschluss vom 29. Juli 2009 XI B 24/09

Begründung:

Die streitgegenständlichen Umsätze beruhen, was unstrittig ist, auf Lieferungen von Kraftfahrzeugen (PKW) an Abnehmer in Portugal. Bei diesen Abnehmern handelt es sich ganz überwiegend um portugiesische Unternehmer, die diese Fahrzeuge für ihr Unternehmen erworben haben. Soweit eine Zuordnung der Kfz-Lieferungen an Unternehmer, weder von der Antragstellerin glaubhaft gemacht noch von der Steuerfahndung festgestellt wurde, und damit möglicherweise an Privatpersonen geliefert wurde, scheidet dagegen eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG aus.

Der EuGH hat entschieden, das nationale Gericht müsse insoweit prüfen, ob die verspätete Erbringung des Buchnachweises zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führen, oder die Erhebung von Mehrwertsteuer beeinträchtigen konnte. Die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung könne dabei aber nicht als eine Gefährdung des Steueraufkommens angesehen werden, weil solche Einnahmen nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität dem Mitgliedstaat zustünden, in dem der Endverbrauch erfolge.

Danach ist nicht auszuschließen, dass das FG zu Recht wegen eines fehlenden Besteuerungsrechts Deutschlands eine Gefährdung des Steueraufkommens verneint hat. Dass es allein auf die Gefährdung des Steueraufkommens des Lieferstaats ankommt, entspricht auch einer weithin vertretenen Ansicht.

Allerdings ist letztlich noch offen und ungeklärt, ob die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung auch dann vorliegen, wenn der Lieferer an der Vermeidung der Erwerbsbesteuerung seines Abnehmers im Gemeinschaftsgebiet mitwirkt. Es entspricht gefestigter Rechtsprechung des EuGH, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist.

Mit der Ausstellung von Rechnungen, die den unzutreffenden Hinweis auf eine Differenzbesteuerung nach § 25a UStG trugen, hat die Antragstellerin an einer betrügerischen Handlung ihrer Abnehmer in Portugal mitgewirkt. Es wird im Hauptsacheverfahren zu klären sein, ob die Mitwirkung eines inländischen Unternehmers an einer Steuerhinterziehung, die sein ausländischer Abnehmer gegenüber dessen Mitgliedstaat begeht, es rechtfertigen kann, dass der deutsche Fiskus eine Steuer festsetzen darf, die nicht entstanden wäre, wenn der deutsche Unternehmer seinen wahren Abnehmer in seinen Büchern benannt und nicht einen Scheinabnehmer vorgetäuscht hätte. Dadurch könnte die Versagung der Steuerfreiheit möglicherweise einen unzulässigen Sanktionscharakter erhalten.

20. Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen im Billigkeitsverfahren

Leitsatz:

Ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes die Gewährung der Steuerbefreiung gebieten, obwohl die Voraussetzungen eine Ausfuhrlieferung i.S. des § 6 Abs. 1 UStG nicht erfüllt sind, kann nur im Billigkeitsverfahren entschieden werden.

BFH Beschluss vom 26.03.2009 V B 179/07 BFH NV 2009 S. 1477 ff

Begründung:

"Aus den im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes ergibt sich, dass die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können. Ob die Voraussetzungen hierfür gegeben sind, ist im Erlassverfahren zu prüfen."

Der Senat hat in diesem Urteil u.a. ausgeführt, eine analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG auf Ausfuhrlieferungen komme nicht in Betracht. Ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes die Gewährung der Steuerbefreiung geböten, obwohl die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung i.S. des § 6 Abs. 1 UStG nicht erfüllt seien, könne nur im Billigkeitsverfahren entschieden werden; dem stehe das Gemeinschaftsrecht nicht entgegen

21. Keine Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei Fehlen einer UST Identifikationsnummer

Leitsatz:

Eine Lieferung im Reihengeschäft an einen im Drittland ansässigen Abnehmer der keine UST Identifikationsnummer verwendet, der Gegenstände in Deutschland abholen lässt und direkt an den letzten Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat weiterbeliefert, ist nicht steuerbefreit..

Sächsische Finanzgericht Urteil vom 25. Februar 2009 2 K 484/07 Rev. eingelegt EFG 2009 S. 1418 f.

VIII. Lohnsteuer

KFZ Nutzung

1. Keine Anwendung der 1%-Regelung für zur Privatnutzung ungeeignete Dienstwagen

Leitsatz:

Ein Fahrzeug, das aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zur Beförderung von Gütern bestimmt ist, unterfällt nicht der Bewertungsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG (1%-Regelung).

Ob ein Arbeitnehmer ein solches Fahrzeug auch für private Zwecke eingesetzt hat, bedarf der Feststellung im Einzelnen. Die Feststellungslast obliegt dem FA. Dieses kann sich nicht auf den sog. Beweis des ersten Anscheins berufen.

BFH Urteil vom 18. Dezember 2008 VI R 34/07

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 18. Dezember 2008 entschieden, dass von der sog. 1 %-Regelung solche Fahrzeuge auszunehmen sind, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für private Zwecke nicht geeignet sind.

Die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Kraftfahrzeugs durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt regelmäßig zu Arbeitslohn. Die Privatnutzung des Dienstwagens ist für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (sog. 1 %-Regelung).

Im Streitfall war dem Arbeitnehmer eines Unternehmens für Heizungs- und Sanitärbedarf ein zweisitziger Kastenwagen (Werkstattwagen) überlassen worden, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer auffälligen Beschriftung versehen war. Für die private Nutzung dieses Wagens setzte das Finanzamt einen Nutzungswert nach der 1 %-Regelung an. Der BFH folgte dem nicht. Nach seiner Auffassung machen Bauart und Ausstattung des Fahrzeugs deutlich, dass ein solcher Wagen typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt wird. Ob ein solches Fahrzeug dennoch privat genutzt wird, bedarf jeweils einer Feststellung im Einzelnen. Die Feststellungslast dafür obliegt dem Finanzamt, das sich insoweit nicht auf den Beweis des ersten Anscheins berufen kann.

2. Private PKW Nutzung durch Arbeitnehmer (Rennwagen)

Leitsatz:

Der Wert der privaten PKW Nutzung richtet sich bei einem speziell umgebauten Rennfahrzeug auch dann nach der sogenannten 1 % Regelung, wenn das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Fahrzeug überwiegend vom Arbeitnehmer zur Ausübung seines Hobbys genutzt wird.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2008 11 K 698/06 H(L)-rechtskräftig EFG 2009 S. 168 f.

Begründung:

Unzutreffend hat das Finanzamt sämtliche laufenden Kosten des Rennwagens als geldwerten Lohnzufluss erfasst.

Zutreffen ist der Pkw mit 1% vom Listenpreis eines fabrikneuen Fahrzeugs zzgl. die Kosten des Umbaus auf einen Rennwagen auszugehen. Dieses gilt auch wenn das Fahrzeug "Generalüberholt" wurde.

3. Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs trotz kleiner Mängel

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

Leitsatz:

Rechenfehler führen nicht zwingend dazu, dass ein Fahrtenbuch nicht mehr ordnungsgemäß ist. Dasselbe gilt für Differenzen aus einem Vergleich zwischen Fahrtenbuch einerseits und Routenplaner andererseits, wenn diese Differenzen auf ein Jahr bezogen geringfügig sind (1,5 % der jährlichen Gesamtleistung).

Wegen der Probleme unterschiedlichen Verkehrsaufkommens und wegen etwaiger Baustellen kann es angebracht sein, auf die von einem Routenplaner empfohlene längste Strecke noch einen Zuschlag von 20 % vorzunehmen, innerhalb einer Großstadt können sich noch höhere Zuschläge anbieten.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 07. November 2008 12 K 4479/07 E- rechtskräftig EFG 2009 S. 324ff.

4. Wahlrecht beim Ansatz der privaten PKW Nutzung

Leitsatz:

Das Wahlrecht nach § 6 Abs.1 Nr.4 Satz 3 EStG, die private PKW Nutzung nach der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides noch dahin gehend ausgeübt werden, dass nunmehr die 1 v.H. Regelung zur Anwendung kommt.

Finanzgericht Rheinland Pfalz Urteil vom 30. Mai 2008 5 K 2268/06 rechtskräftig EFG 2009 S. 457 f.

5. Flüssiggasanlage eines Kfz als Sonderausstattung

Leitsatz:

Eine nachträglich eingebaute Flüssiggasanlage gehört zur Sonderausstattung eines Kfz und erhöht bei Überlassung des Kfz an Arbeitnehmer die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug auf Grund der privaten Mitbenutzung des Kfz durch den Arbeitnehmer.

Ein konkreter zusätzlicher Vorteil des Arbeitnehmers aus dem Einbau der Flüssiggasanlage ist hierfür auf Grund der vereinfachenden und typisierenden Regelung des Gesetzes nicht erforderlich.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 23. Januar 2009 10 K 1666/07 L EFG 2009 S. 659

Anmerkung:

Gegen diese Entscheidung ist Revision eingelegt worden.

6. Anforderung an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Leitsatz:

Nur ein zeitnah geführtes Fahrtenbuch ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Das Merkmal der Zeitnähe bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen einer durchgeführten Fahrt und dem schriftlichen oder elektronischen Festhalten dieser Fahrt in einer Aufzeichnung, die die Anforderungen an ein Fahrtenbuch erfüllt.

Zur Frage der Doppelbelastung eines Selbstständigen, der die Fahrtkostenerstattungen seiner Auftraggeber als Betriebseinnahmen versteuern muss.

BFH Urteil vom 21.04.2009 VIII R 66/06 BFHNV 2009 S. 1422 ff.

Begründung:

Der Begriff eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG wird vom Gesetz nicht ausdrücklich bestimmt. Der BFH hat jedoch aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung geschlossen, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist und dass es die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergibt.

Die vom Gesetz verlangte "buch"-förmige äußere Gestalt der Aufzeichnungen bedeutet, dass die erforderlichen Angaben in einer gebundenen, oder jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt, oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ergibt sich ferner, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht nur fortlaufend in einer geordneten und geschlossenen äußeren Form, sondern vor allem auch zeitnah zu führen ist. Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen ist es, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur die fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Änderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden zu lassen.

Die von den Klägern vorgelegten Fahrtenbücher entsprechen danach nicht den Anforderungen an ein "ordnungsgemäßes" Fahrtenbuch. Sie sind nicht zeitnah, sondern unstrittig mit deutlichem zeitlichem Abstand erstellt worden

7. 1% Regelung bei Nutzungsverbot

Leitsatz:

Die bloße Behauptung, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt zu haben, schließt die Anwendung der 1%-Regelung nicht aus.

BFH Beschluss vom 27.05.2009 VI 123/08 BFHNV 2009 S. 1434 ff

Begründung:

Der Nachweis einer ausschließlich beruflichen Nutzung sei im Streitfall auch nicht etwa durch ein arbeitsvertragliches Verbot der privaten Nutzung des Dienstwagens geführt. Schließlich entkräfte auch der Umstand, dass ein gleichwertiges privates Kraftfahrzeug zur Verfügung gestanden habe, im Streitfall nicht den Anscheinsbeweis der privaten Mitbenutzung des Dienstwagens, zumal die räumliche Nähe der Privatwohnung zum Abstellplatz des Dienstwagens den Zugriff darauf ermöglichte. Da ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht vorgelegt worden sei, sei der Vorteil nach der 1 %-Regelung zu erfassen.

Fahrten- Wohnung- Arbeitsstätte

8. Fahrten Wohnung Arbeitsstätte durch Pkw der Eltern

Leitsatz:

Ein Kind, das von seinen Eltern mit dem Pkw an den Ausbildungsort gebracht und abgeholt wird, kann für jeden Entfernungskilometer die gesetzlichen Pauschbeträge als Werbungskosten ansetzen, weil Fahrten mit einem zur Nutzung überlassenen Pkw vorliegen.

Im Übrigen ist innerhalb einer Haushaltsgemeinschaft bei bestehender Wirtschaftsgemeinschaft auch dann, wenn der Kraftwagen einem anderen Haushaltsmitglied gehört, von einem eigenen Kraftwagen des Steuerpflichtigen auszugehen.

Sächsische Finanzgericht, Urteil vom 4. Mai 2007 1 K 1676/05-Revision eingelegt EFG 2009 S. 742 f.

9. Versagung der Entfernungspauschale für Familienheimflüge ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden

Leitsatz:

Der Umstand, dass der Gesetzgeber Flugstrecken nicht in die Entfernungspauschale einbezogen hat, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Mit dem Abzug der tatsächlichen Flugkosten wahrt der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip in besonderer Weise und trägt folgerichtig dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit Rechnung.

Soweit die Entfernungspauschale als entfernungsabhängige Subvention und damit als Lenkungsnorm wirkt, ist es gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber aus verkehrs- und umweltpolitischen Motiven Flugstrecken nicht in die Entfernungspauschale

einbezogen hat.

BFH Urteil vom 26. März 2009 VI R 42/07

Begründung:

Das FG hat die Vorschriften über die steuerrechtliche Berücksichtigung von Familienheimfahrten zutreffend angewendet. Auf der Grundlage der einfachgesetzlichen Rechtslage sind Aufwendungen für Flüge zwischen Beschäftigungs- und Wohnort im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung auch dann nur in Höhe der tatsächlichen Kosten dem Werbungskostenabzug zugänglich, wenn sich bei Anwendung der Entfernungspauschale ein höherer Abzugsbetrag ergäbe.

Der Umstand, dass der Gesetzgeber Flugstrecken nicht in die Entfernungspauschale einbezogen hat, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Diesen verfassungs- wie einfachrechtlichen Maßstäben wird die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 EStG gerecht. Schließlich lässt der Gesetzgeber Aufwendungen für Flüge zwischen Beschäftigungs- und Wohnort im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung in Höhe der tatsächlichen Kosten und nicht nur beschränkt durch die Entfernungspauschale zum Werbungskostenabzug zu. Damit wahrt der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip in besonderer Weise und trägt folgerichtig dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit Rechnung.

10. Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte von Büroräumen aus der eigenen Wohnung

Leitsatz:

Bewohnt ein Arbeitnehmer eine Dienstwohnung, in der sich auch von ihm genutzte Büroräume befinden und fährt er von dort aus mit seinem Dienstwagen zum Betriebssitz seines Arbeitgebers, handelt es sich dabei um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und nicht um Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten.

Der deshalb zu versteuernde geldwerte Vorteil für die Dienstwagenbenutzung ist je nach den Umständen des Einzelfalles nicht immer zwingend nach der gesetzlichen Pauschalregelung, sondern bei nur gelegentlicher Nutzung durch eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zu ermitteln.

Hessische Finanzgericht Urteil vom 16.3. 2009, 11 K 3700/05 (nicht rechtskräftig)

Erläuterungen:

Geklagt hatte ein Arbeitnehmer, der als leitender Angestellter eine ihm zugewiesene Dienstwohnung bewohnte. In dem Gebäude befanden sich auch zwei vom Arbeitgeber ausgestattete Büroräume zur Erledigung seiner dienstlichen Aufgaben. Die Büroräume waren von den übrigen Räumen baulich nicht getrennt. Dem Kläger stand darüber hinaus ein Dienstwagen mit Fahrer zur Verfügung. Das Finanzamt setzte für die Fahrten zwischen der Dienstwohnung und der Betriebsstätte zu Lasten des Klägers einen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn an. Dieser

betrug nach der gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) monatlich 0,03% des inländischen Listenpreises des Dienstwagen für jeden Kilometer der Entfernung zwischen der Dienstwohnung und dem Betriebssitz des Arbeitgebers. Auf den sich so ergebenden Wert erhob das Finanzamt zusätzlich einen Zuschlag von 50% wegen der Fahrgestellung.

Das wollte der Kläger nicht akzeptieren, weil seine Dienstwohnung wegen der umfangreichen beruflichen Nutzung kein privates Wohnhaus sondern - neben dem Betriebssitz des Arbeitgebers - eine weitere regelmäßige Arbeitsstätte sei. Ein geldwerter Vorteil für die Nutzung des Dienstwagens sei deswegen nicht anzusetzen. Den Dienstwagen habe er auch nur selten genutzt, wenn noch zusätzliche Termine angestanden hätten.

Das Hessische Finanzgericht gab der Klage zum Teil statt. Dabei stellte es zunächst zu Lasten des Klägers klar, dass die Büroräume in der Dienstwohnung steuerrechtlich keine gesonderte Arbeitsstätte seien sondern zur Wohnung gehörten. Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten könnten nur dann angenommen werden, wenn keine der Arbeitsstätten dem privaten Wohnbereich zuzurechnen sei. Das sei im Hinblick auf die Büroräume in der Dienstwohnung nicht der Fall. Insoweit komme es auf eine rein formale Betrachtung nach dem äußeren Erscheinungsbild an. Im Streitfall handele es sich folglich bei den Fahrten von der Dienstwohnung mit Büro zum Betriebssitz des Arbeitgebers um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so dass nach § 8 EStG ein geldwerter Vorteil zu versteuern sei.

Erfolg hatte die Klage jedoch hinsichtlich der Höhe des anzusetzenden geldwerten Vorteils für die Nutzung des Dienstwagens. Die Richter urteilten, dass das Finanzamt fehlerhaft die pauschale Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG angewandt habe. Denn es habe nicht berücksichtigt, dass der Kläger den Dienstwagen deutlich weniger als 15 mal im Monat und auch nur dann genutzt habe, wenn neben der Fahrt zum Betriebssitz des Arbeitgebers auch noch zusätzlich auswärtige Termine angestanden hätten. Damit liege aber hinsichtlich des Nutzungsumfangs eine erhebliche Abweichung von der gesetzlichen Typisierung vor. Anders als bei der privaten Nutzung eines Dienstwagens (sog. 1-Prozent-Regelung) sei es bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch unerblich, dass die geführten Fahrtenbücher nur unvollständig vorgelegt worden seien. Der geldwerte Vorteil für die Nutzung des Dienstwagens sei im Streitfall durch eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten vorzunehmen, wobei - wenn die tatsächlichen Fahrtkosten nicht belegt seien - entsprechend § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG je Entfernungskilometer 0,002 Prozent des Listenpreises anzusetzen seien.

Schließlich habe das Finanzamt den geldwerten Vorteil für die unentgeltliche Überlassung eines Fahrers zutreffend erhöht. Zwar erscheine die Bemessung des Zuschlags anhand des Listenpreises des gefahrenen Fahrzeugs anstelle des Stundenlohns des Fahrers und der Fahrzeit bedenklich, jedoch sei die für den Kläger günstigere Verwaltungsregelung anzuwenden.

11. Bestimmung der Entfernung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln

Leitsatz:

Kein Ansatz einer anderen als der kürzesten Straßenverbindung bei Nutzung von auf eigener Trasse fahrenden öffentlichen Verkehrsmitteln.

Finanzgericht Baden Württemberg Urteil vom 30.03.2009, 4K 5374/08

Begründung:

Entgegen der Auffassung der Kläger sind bei der Berechnung der Entfernungspauschale für die Aufwendungen des Klägers anlässlich seiner Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG, hier in der im Streitjahr geltenden Fassung - a. F. -) lediglich 25 Entfernungskilometer arbeitstäglich in Ansatz zu bringen. Dies entspricht (auf volle Kilometer abgerundet) der Länge der kürzesten Straßenverbindung zwischen dem Wohnort des Klägers in A und dem Ort seines Arbeitsplatzes in B, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG a. F. (jetzt: § 9 Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 EStG) für die Bestimmung der Entfernung maßgeblich ist. Zwar kann nach Halbsatz 2 der genannten Norm eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird. Indessen gilt diese abweichende Bestimmung - anders als die Kläger meinen - nur in solchen Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine längere Straßenverbindung gerade als solche nutzt und sich demzufolge auf eben dieser Straßenverbindung fortbewegt. Sie findet keine Anwendung auf Straßenverbindungen zwischen Orten, die der Arbeitnehmer anlässlich der Benutzung auf eigener Trasse fahrender öffentlicher Verkehrsmittel lediglich als Zwischenhaltepunkte berührt.

Dies legt bereits der Wortlaut der Vorschrift nahe. Er spricht von der Berücksichtigung einer anderen Straßenverbindung unter der Voraussetzung, dass „diese“ - gemeint ist: diese Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - regelmäßig für den Weg des Arbeitnehmers zur Arbeit genutzt wird. Zur Verwendung einer solchen Straßenverbindung kommt es indessen erst gar nicht, wenn der Steuerpflichtige - wie im Streitfall der Kläger - zur Beförderung mit der S-Bahn ein Verkehrsmittel einsetzt, das sich schienengebunden auf eigener Trasse abseits der Straßenverbindung fortbewegt. Der Ansatz einer Schienenverbindung im Rahmen der Entfernungsermittlung jedoch ist nach dem Gesetz nicht möglich (gleicher Ansicht: Finanzgericht - FG - München, Urteil vom 28. Mai 2008 10 K 2680/07, nicht veröffentlicht).

Doppelte Haushaltsführung

12. Rechtsprechungsänderung bei doppelter Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen

Leitsatz:

Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können.

Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung kann auch dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort

<http://www.hummschlimpert.de> · info@hummschlimpert.de

wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können (Änderung der Rechtsprechung).

BFH Urteil vom 5. März 2009 VI R 23/07

Erläuterungen:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit zwei Urteilen vom 5. März 2009 (VI R 23/07, VI R 58/06) seine Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung nach Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort geändert. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Bisher verneinte die Rechtsprechung die berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung, wenn der Steuerpflichtige die Familienwohnung aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt hatte und dann von einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachging.

Nach neuer Rechtsprechung des BFH schließt nun eine solche Wegverlegung des Haupthausstands aus privaten Gründen eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht aus. Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung setzt voraus, dass aus beruflicher Veranlassung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Beruflich veranlasst ist der Haushalt dann, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können. Wird ein solcher beruflich veranlasster Zweithaushalt am Beschäftigungsort eingerichtet, so wird damit auch die doppelte Haushaltsführung selbst aus beruflichem Anlass begründet. Dies gilt selbst dann, wenn der Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und dann die bereits vorhandene oder eine neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen als Zweithaushalt genutzt wird. Denn der (beibehaltene) Haushalt am Beschäftigungsort wird nun aus beruflichen Motiven unterhalten.

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall VI R 58/06 waren der Ehemann in M und seine mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau in A jeweils nichtselbständig tätig. In A war zunächst auch der Familienwohnsitz der Eheleute, der nach der Geburt des ersten Kindes unter Aufgabe der Wohnung in A im November 2000 zunächst nach M und im August 2001 wieder zurück nach A verlegt wurde. Der Ehemann wohnte nach dem Rückumzug in M zunächst im Hotel und mietete ab September 2002 in M eine Zweitwohnung an. Er machte Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort in M geltend. Auch in dem weiteren Verfahren VI R 23/07 hatte der ledige Kläger seinen Hauptwohnsitz vom Arbeitsort wegverlegt, die bisherige Wohnung am Beschäftigungsort beibehalten und die Aufwendungen dafür als Kosten einer doppelten Haushaltsführung angesetzt. In beiden Fällen lehnten dies die Finanzämter und auch die Vorinstanzen auf Grundlage der früheren Rechtsprechung des BFH ab. Der BFH hob die Vorentscheidungen auf und entschied, dass die Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht schon deshalb ausscheide, weil der Hausstand jeweils vom Beschäftigungsort wegverlegt worden sei; unerheblich sei auch, ob noch ein enger Zusammenhang zwischen der Wegverlegung des Hausstandes vom Beschäftigungsort und der (Neu-)Begründung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort bestehe oder ob doch schon eine hinreichend lange Frist zwischen der Wegverlegung der Familienwohnung vom Beschäftigungsort und der Neubegründung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort verstrichen sei.

13. Haupthausstand bei doppelter Haushaltsführung

Leitsatz:

Der Tatbestand der doppelten Haushaltsführung setzt eine Aufspaltung der normalerweise einheitlichen Haushaltsführung auf zwei verschiedene Haushalte voraus.

Kriterien für die Frage des Haupthausstands sind etwa die Größe und Ausstattung der Unterkunft am Beschäftigungsort, die Dauer des Arbeitsverhältnisses, sowie die Zahl der Heimfahrten. Liegt eine größere Entfernung vor, kann auch einer geringere Anzahl an Heimfahrten ausreichen (weniger als einmal die Woche).

Bei Eheleuten, die den gleichen Beschäftigungsort haben und dort wohnen, ist in aller Regel von einem Haupthausstand am Beschäftigungsort auszugehen.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 16 Oktober 2008 10 K 4005/05 - rechtskräftig EFG 2009 S. 328 ff.

14. Abgrenzung zwischen Aufnahme in einem fremden Haushalt und Unterhalten eines eigenen Hausstands

Leitsatz:

Zur Unterhaltung des eigenen Hausstandes ist es erforderlich, dass sich der Arbeitnehmer sowohl persönlich als auch finanziell an der Führung dieses Hausstandes maßgeblich beteiligt.

Ein „eigener Hausstand“ des ledigen Arbeitnehmers kann auch in einer von der Lebenspartnerin angemieteten Wohnung unterhalten werden. In einem solchen Fall muss sich der Arbeitnehmer jedoch in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligen, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann.

Finanziell muss sich ein lediger Arbeitnehmer zwar nicht zwangsläufig an den Mietkosten der Wohnung beteiligen. Notwendig ist jedoch zumindest, dass sich der ledige Arbeitnehmer an den Übrigen Kosten der Haushaltsführung maßgeblich beteiligt.

BFH Beschluss vom 18.11.2008 – VI B 37/08 BFHNV 2009 S. 563 f.

15. Erneuter Beginn der Dreimonatsregelung für Verpflegungsmehraufwendungen bei Unterbrechung der doppelten Haushaltsführung

Leitsatz:

Das die Dreimonatsregelung für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Fortsetzung der doppelten Haushaltsführung am selben Ort und in derselben Wohnung erneut zu laufen beginnt, ist möglich.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 11. Dezember 2008 15 K 3336/08 Revision eingelegt EFG 2009 S. 822 f.

16. Doppelte Haushaltsführung bei unverheiratetem Arbeitnehmer

Leitsatz:

Das nur übergangsweise Wohnen in einem von der Lebensgefährtin gemieteten Universitäts-Wohnheimzimmer ohne Kochgelegenheit erfüllt nicht die Voraussetzungen eines eigenen Hausstandes.

AN einem eigenen Hausstand fehlt es, wenn die kurzfristige Mitbenutzung des Wohnzimmers dazu dient, die Verlegung des bisherigen gemeinsamen Haupthausstandes zu überbrücken.

Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 15. Januar 2009 2 K 7/07 Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt EFG 2009 S. 826 ff.

17. Lebensmittelpunkt bei doppelter Haushaltsführung

Leitsatz:

Eine doppelte Haushaltsführung ist nicht gegeben, wenn der Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist. Ob der Hausstand der Wohnung am Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls.

BFH Beschluss vom 27.05.2009 VI B 162/08 BFHNV 2009 S. 1435 ff

Begründung:

Nach dem Gesetz gehören zu den Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Eine doppelte Haushaltsführung kann auch ohne Wechsel der Arbeitsstätte vorliegen.

Der Hausstand den der Arbeitnehmer am Mittelpunkt seiner Lebensinteressen führt, also sein Haupt- bzw. bei Ehegatten der Ehegatten- oder Familienhausstand. Eine doppelte Haushaltsführung ist nicht gegeben, wenn der Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt ist. Ob der Hausstand gegenüber der Wohnung am Beschäftigungsort der Lebensmittelpunkt bzw. der Ort ist, an dem die Ehegatten in häuslicher Gemeinschaft zusammenleben, erfordert eine Abwägung und Bewertung aller Umstände des Einzelfalls. Indizien können sich aus einem Vergleich von Größe und Ausstattung der Wohnungen sowie aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben

Regelmäßige Arbeitsstätte

18. Tätigkeitsstätte beim Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte

Leitsatz:

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Die Vorschrift kommt demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist (Festhalten am Senatsurteil vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923).

BFH Urteil vom 9. Juli 2009 VI R 21/08

Begründung:

Regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne dieser Vorschrift ist nach der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb.

Liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen.

Liegt keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall. Ein auswärts tätiger Arbeitnehmer hat typischerweise nicht die vorbezeichneten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten, insbesondere scheidet ein Familienumzug an die Tätigkeitsstätte aus.

In seinem Urteil in BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923 ist der erkennende Senat auch bei einem Arbeitnehmer, der vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden für seinen Arbeitgeber tätig ist, davon ausgegangen, dass dieser typischerweise nicht die Möglichkeit hat, sich auf diese Tätigkeitsstätte einzustellen. Hieraus hat der Senat geschlossen, dass die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist, und insoweit ausgeführt, dass diese Vorschrift auch dann nicht zur Anwendung komme, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden längerfristig eingesetzt wird. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.

C. Verwaltungsanweisungen

Einkommensteuer

5. Entfernungspauschalen ab 2007

Mit dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 (BGBl. I Seite 774, BStBl I Seite 536) wird die Gesetzeslage zur Entfernungspauschale von 2006 rückwirkend ab 1. Januar 2007 fortgeführt. Die Neuregelung zu den Entfernungspauschalen ab 2007 und das BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2006 (BStBl I Seite 778) sind damit überholt.

5.1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG)**Allgemeines**

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es grundsätzlich nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Unfallkosten können als außergewöhnliche Aufwendungen (§ 9 Absatz 1 Satz 1 EStG) jedoch neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die anzusetzende Entfernungspauschale, können diese übersteigenden Aufwendungen zusätzlich angesetzt werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG). Dabei ist auf den einzelnen Arbeitstag bezogen zu ermitteln, ob für den Weg zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln die tatsächlich aufgewendeten Fahrtkosten höher sind als die anzusetzende Entfernungspauschale.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer benutzt von Januar bis September (an 165 Arbeitstagen) für die Wege von seiner Wohnung zur 90 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte und zurück den eigenen Kraftwagen. Dann verlegt er seinen Wohnsitz. Von der neuen Wohnung aus gelangt er ab Oktober (an 55 Arbeitstagen) zur nunmehr nur noch 5 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte mit dem öffentlichen Bus. Hierfür entstehen ihm tatsächliche Kosten in Höhe von (3 x 70 Euro =) 210 Euro.

Lösung:

Für die Strecken mit dem eigenen Kraftwagen ergibt sich eine Entfernungspauschale von 165 Arbeitstagen x 90 km x 0,30 Euro = 4 455 Euro. Für die Strecke mit dem Bus errechnet sich eine Entfernungspauschale von 55 Arbeitstagen x 5 km x 0,30 Euro = 83 Euro. Insoweit sind die tatsächlichen Aufwendungen von 210 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 4 665 Euro ergibt.

Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen. Bei

entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers ebenso als Werbungskosten anzusetzen.

Höhe der Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 Euro für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernungspauschale gilt auch für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist wie folgt zu berechnen:

Zahl der Arbeitstage x volle Entfernungskilometer x 0,30 Euro.

Höchstbetrag von 4 500 Euro

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4 500 Euro im Kalenderjahr begrenzt. Die Beschränkung auf 4 500 Euro gilt wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird, bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzt, bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht oder nachgewiesen werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG).

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4 500 Euro nicht. Der Arbeitnehmer muss lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass er die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt hat. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist somit für den Ansatz eines höheren Betrages als 4 500 Euro nicht erforderlich.

Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt.

Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung; sie ist unabhängig von dem Verkehrsmittel, das tatsächlich für den Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung direkt über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung erfolgt (z. B. öffentlicher Bus).

Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht. Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Eine Fährverbindung ist, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist, mit in die Entfernungsberechnung einzubeziehen. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann jedoch nicht Teil der maßgebenden Entfernung. An ihrer Stelle können die tatsächlichen Fährkosten berücksichtigt werden.

Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen dagegen nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil sie nicht für die Benutzung eines Verkehrsmittels entstehen. Fallen die Hin- und Rückfahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte auf verschiedene Arbeitstage, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass die Fahrten an einem Arbeitstag durchgeführt wurden.

Beispiel :

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Einschließlich der Fußwege beträgt die zurückgelegte Entfernung 15 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 10 km.

Lösung:

Für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 10 km anzusetzen.

Beispiel :

Ein Arbeitnehmer wohnt an einem Fluss und hat seine regelmäßige Arbeitsstätte auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 20 km. Die Fährstrecke beträgt 0,6 km, die Fährkosten betragen 650 Euro jährlich.

Lösung:

Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 19 km anzusetzen. Daneben können die Fährkosten berücksichtigt werden.

Fahrgemeinschaften

Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft ist bei jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke anzusetzen. Umwegstrecken, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind jedoch nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4 500 Euro greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren Kraftwagen nicht einsetzen.

Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann zunächst der Höchstbetrag von 4 500 Euro durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4 500 Euro begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Anschließend ist die anzusetzende (unbegrenzte) Entfernungspauschale für die Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat. Beide Beträge zusammen ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale.

Beispiel:

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitnehmer 100 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Lösung:

Die Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft wie folgt zu ermitteln: Zunächst ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde:

140 Arbeitstage x 100 km x 0,30 Euro = 4 200 Euro (Höchstbetrag von 4 500 Euro ist nicht überschritten).

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat: 70 Arbeitstage x 100 km x 0,30 Euro = 2 100 Euro abziehbar (unbegrenzt) anzusetzende Entfernungspauschale = 6 300 Euro

Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro für seine Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend machen; eine Umwegstrecke zum Abholen der Mitfahrer ist nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen. Bei den Mitfahrern wird gleichfalls die Entfernungspauschale angesetzt, allerdings bei ihnen begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro.

Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oftmals auf unterschiedliche Weise zurück, d. h. für eine Teilstrecke werden der Kraftwagen und für die weitere Teilstrecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt (Park & Ride) oder es werden für einen Teil des Jahres der eigene Kraftwagen und für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel benutzt. In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln. Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu berechnen.

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann zur verkehrsgünstigeren Strecke angewandt werden. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen eingesetzt hat. Anschließend ist die anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4 500 Euro angesetzt werden kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Die Aufwendungen für die Bahnfahrten betragen (monatlich 180 Euro x 12 =) 2 160 Euro im Jahr.

Lösung:

Von der maßgebenden Entfernung von 100 km entfällt eine Teilstrecke von 30 km auf Fahrten mit dem eigenen Kraftwagen, so dass sich hierfür eine Entfernungspauschale von $220 \text{ Arbeitstagen} \times 30 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 1 980 \text{ Euro}$ ergibt. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von $(100 \text{ km} - 30 \text{ km} =) 70 \text{ km}$ errechnet sich eine Entfernungspauschale von $220 \text{ Arbeitstagen} \times 70 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 4 620 \text{ Euro}$. Hierfür ist der Höchstbetrag von 4 500 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 6 480 Euro ergibt. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 2 160 Euro bleiben unberücksichtigt, weil sie unterhalb der insoweit anzusetzenden Entfernungspauschale liegen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 25 km zu einer verkehrsgünstig gelegenen Straßenbahnstation und von dort noch 5 km mit der Straßenbahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 29 km. Die Monatskarte für die Straßenbahn kostet 44 Euro (x 12 = 528 Euro).

Lösung:

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen von 25 km ergibt sich eine Entfernungspauschale von $220 \text{ Arbeitstagen} \times 25 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 1 650 \text{ Euro}$. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von $(29 \text{ km} - 25 \text{ km} =) 4 \text{ km}$ errechnet sich eine Entfernungspauschale von $220 \text{ Arbeitstagen} \times 4 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 264 \text{ Euro}$. Insoweit sind die tatsächlichen Aufwendungen von 528 Euro jährlich anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 2 178 Euro ergibt.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt im Kalenderjahr die ersten drei Monate mit dem eigenen Kraftwagen und die letzten neun Monate mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur 120 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte. Die entsprechende Monatskarte kostet 190 Euro.

Lösung:

Die Entfernungspauschale beträgt bei 220 Arbeitstagen: $220 \times 120 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 7 920 \text{ Euro}$. Da jedoch für einen Zeitraum von neun Monaten öffentliche Verkehrsmittel benutzt worden sind, ist hier die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro zu beachten. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist deshalb wie folgt zu ermitteln: $165 \text{ Arbeitstage} \times 120 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 5 940 \text{ Euro}$ Begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro (Die tatsächlichen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel sind nicht höher.) zuzüglich $55 \text{ Arbeitstage} \times 120 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 1 980 \text{ Euro}$ anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt 6 480 Euro.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wohnt in Konstanz und hat seine regelmäßige Arbeitsstätte auf der anderen Seite des Bodensees. Für die Fahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte benutzt er seinen Kraftwagen

und die Fähre von Konstanz nach Meersburg. Die Fahrtstrecke einschließlich der Fährstrecke von 4,2 km beträgt insgesamt 15 km. Die Monatskarte für die Fähre kostet 122,50 Euro.

Lösung:

Bei 220 Arbeitstagen im Jahr ergibt sich eine

Entfernungspauschale von: $220 \text{ Arbeitstage} \times 10 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 660 \text{ Euro}$ zuzüglich

Fährkosten ($12 \times 122,50 \text{ Euro}$) = 1 470 Euro Insgesamt zu berücksichtigen 2 130 Euro

Mehrere Wege an einem Arbeitstag

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

Mehrere Dienstverhältnisse

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt.

Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, gilt nur für eine, nicht aber für mehrere regelmäßige Arbeitsstätten. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke betragen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt vormittags von seiner Wohnung A zur regelmäßigen Arbeitsstätte B, nachmittags weiter zur regelmäßigen Arbeitsstätte C und abends zur Wohnung in A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km, zwischen B und C 40 km und zwischen C und A 50 km.

Lösung:

Die Gesamtentfernung beträgt $30 + 40 + 50 \text{ km} = 120 \text{ km}$, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten $30 + 50 \text{ km} = 80 \text{ km}$. Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind $(120 \text{ km} : 2) = 60 \text{ km}$ für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen.

Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Dies gilt auch wenn der Arbeitgeber hierfür ein Kraftfahrzeug überlässt und diese Arbeitgeberleistung nach § 8 Absatz 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei ist, z.B. wenn ein Mietwagenunternehmen dem Arbeitnehmer einen Mietwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt.

Denn die Beurteilung, ob sich ein Arbeitnehmer in der genannten Weise auf eine bestimmte

Tätigkeitsstätte einstellen kann, hat stets aus der Sicht zum Zeitpunkt des Beginns der jeweiligen Tätigkeit ("ex ante") zu erfolgen.

Soll ein Arbeitnehmer in der betrieblichen Einrichtung eines Kunden seines Arbeitgebers eingesetzt werden, so ist prägend für diese Sicht des Arbeitnehmers allein das Arbeitsverhältnis und nicht die Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Kunde. Auf die konkrete Ausgestaltung und die Dauer jener vertraglichen Beziehung kann und muss sich der Arbeitnehmer typischerweise weder rechtlich noch faktisch mit dem Ergebnis der Minderung der Wegekosten einstellen. Vielmehr ist es gerade Ausdruck des Arbeitsverhältnisses, dass der beim Kunden eingesetzte Arbeitnehmer hinsichtlich des Orts, an dem er seine Arbeitsleistung zu erbringen hat, in besonderer Weise dem Direktionsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Auch bei längerfristigem Einsatz beim Kunden steht die dortige Tätigkeit unter einem dem Einfluss des Arbeitnehmers entzogenen Vorbehalt, dass die vom Arbeitsverhältnis unabhängige Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Kunde Bestand hat.

II. Umsatzsteuer

1. Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen

(BMF Schreiben vom 18. November 2008 - IV B 9 - S 7141/08/10001)

Inhaltsangabe

I. Grundvoraussetzungen einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung

II. Anwendungsgrundsätze

1. Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)
2. Empfänger (= Abnehmer) der Lieferung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)
3. Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)
4. Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG)
5. Innergemeinschaftliches Verbringen als innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 2 UStG)

III. Pflicht zum Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung (§ 6a Abs. 3 UStG)

1. Allgemeines
2. Voraussetzungen des Beleg- und Buchnachweises nach den §§ 17a bis 17c UStDV
3. Belegnachweis in Beförderungs- und Versendungsfällen (§ 17a UStDV)
 - 3.1 Belegnachweis in Beförderungsfällen
 - 3.2 Belegnachweis in Versendungsfällen
4. Belegnachweis in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen (§ 17b UStDV)
5. Belegnachweis in Fällen der Beförderung oder Versendung eines neuen Fahrzeugs an Nichtunternehmer
6. Buchnachweis (§ 17c UStDV)

IV. Gewährung von Vertrauensschutz (§ 6a Abs. 4 UStG)

I. Grundvoraussetzungen einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung

Eine innergemeinschaftliche Lieferung setzt eine im Inland steuerbare Lieferung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) voraus. Gegenstand der Lieferung muss ein körperlicher Gegenstand sein, der vom liefernden Unternehmer, vom Abnehmer oder von einem vom liefernden Unternehmer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG).

Nicht zu den Gegenständen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gehören der Firmenwert (Geschäfts-, Praxiswert) und der Kundenstamm, die sonst im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Gegenstände behandelt werden (vgl. Abschnitt 24 Abs. 1 Satz 2 UStR).

Ebenso kommt das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht in Betracht für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität im Sinne des § 3g UStG. Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG) können unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG innergemeinschaftliche Lieferungen sein.

Bei Reihengeschäften (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG) kommt die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nur für die Lieferung in Betracht, der die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands zuzurechnen ist. Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet, kann daher mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet nur eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG bewirkt werden. Die Steuerbefreiung kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung (vgl. Abschnitt 31a Abs. 13 UStR).

Die Person/Einrichtung, die eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bewirken kann, muss ein Unternehmer sein, der seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert (sog. Regelversteuener). Auf Umsätze

- von Kleinunternehmern, die nicht gemäß § 19 Abs. 2 UStG zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optiert haben,
- auf Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, auf die die Durchschnittssätze gemäß § 24 UStG angewendet werden, und
- auf Umsätze, die der Differenzbesteuerung gemäß § 25a UStG unterliegen,

findet die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG keine Anwendung.

Die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erstreckt sich auf das gesamte Entgelt, das für die Lieferung vereinbart oder vereinnahmt worden ist. Abschnitt 128 Abs. 6 Nr. 2 UStR ist entsprechend anzuwenden.

II. Anwendungsgrundsätze

1. Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)

Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt voraus, dass der Unternehmer, der Abnehmer oder ein vom liefernden Unternehmer oder vom Abnehmer beauftragter Dritter den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Eine Beförderungslieferung liegt vor, wenn der liefernde Unternehmer, der Abnehmer oder ein von diesen beauftragter unselbständiger Erfüllungsgehilfe den Gegenstand der Lieferung befördert. Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstands (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG).

Eine Versendungslieferung liegt vor, wenn die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird.

Das übrige Gemeinschaftsgebiet umfasst die gemeinschaftsrechtlichen Inlandsgebiete der EU – Mitgliedstaaten mit Ausnahme des Inlands der Bundesrepublik Deutschland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG

Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung „in das übrige Gemeinschaftsgebiet“ erfordert, dass die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats endet. Der Liefergegenstand muss somit das Inland der Bundesrepublik Deutschland physisch verlassen haben und tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, d. h. dort physisch angekommen sein.

Hat der Empfänger einer innergemeinschaftlichen Lieferung (Abnehmer) im Bestimmungsmitgliedstaat in seiner Mehrwertsteuererklärung den Erwerb des Gegenstands als innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt, kann dies nur ein zusätzliches Indiz dafür darstellen, dass der Liefergegenstand tatsächlich das Inland physisch verlassen hat. Ein maßgeblicher Anhaltspunkt für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist dies jedoch nicht.

2. Empfänger (= Abnehmer) der Lieferung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)

Empfänger einer innergemeinschaftlichen Lieferung können nur folgende Personen sein:

- Unternehmer, die den Gegenstand der Lieferung für ihr Unternehmen erworben haben;
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben haben oder
- bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber.

Der Abnehmer im Sinne des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG muss der Empfänger der Lieferung bzw. der Abnehmer des Gegenstands der Lieferung sein. Das ist regelmäßig diejenige Person/Einrichtung, der der Anspruch auf die Lieferung zusteht und gegen die sich der zivilrechtliche Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises richtet.

Eine Person/Einrichtung, die den Gegenstand für ihr Unternehmen erwirbt, muss zum Zeitpunkt der Lieferung Unternehmer sein. Es ist nicht erforderlich, dass dieser Unternehmer im Ausland ansässig ist. Es kann sich auch um einen im Inland ansässigen Unternehmer handeln.

Unerheblich ist auch, ob es sich (ggf. nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates) bei dem Abnehmer um einen Kleinunternehmer, um einen Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführt, oder um einen Land- und Forstwirt handelt, der seine Umsätze nach einer Pauschalregelung besteuert.

Von der Unternehmereigenschaft des Abnehmers kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn dieser gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) auftritt. Nicht ausreichend ist es, wenn die USt-IdNr. im Zeitpunkt des Umsatzes vom Abnehmer lediglich beantragt wurde. Die USt-IdNr. muss vielmehr im Zeitpunkt des Umsatzes von der zuständigen Behörde zugeteilt worden sein.

Von einem Erwerb des Gegenstands für das Unternehmen des Abnehmers kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn der Abnehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. auftritt und sich aus der Art und Menge der erworbenen Gegenstände keine berechtigten Zweifel an der unternehmerischen Verwendung ergeben.

Die Lieferung kann auch an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, bewirkt werden. Es kann sich um eine juristische Person des öffentlichen oder des privaten Rechts handeln. Die juristische Person kann im Ausland (z. B. eine ausländische Gebietskörperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts oder ein ausländischer gemeinnütziger Verein) oder im Inland ansässig sein. Von der Eigenschaft der juristischen Person als zur Erwerbsbesteuerung verpflichteter Abnehmer kann nur dann ausgegangen werden, wenn sie gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer ihr von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. auftritt.

Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt es auf die Eigenschaft des Abnehmers nicht an. Hierbei kann es sich auch um Privatpersonen handeln.

Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)

Zu den Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gehört nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs; kurz: Erwerbsbesteuerung) unterliegt.

Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen kommt daher für andere Gegenstände als verbrauchersteuerpflichtige Waren und neue Fahrzeuge nicht in Betracht, wenn der Abnehmer Kleinunternehmer, Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführt, Land- oder Forstwirt ist, der seine Umsätze nach einer Pauschalregelung versteuert, oder eine nicht unternehmerische juristische Personen ist und die innergemeinschaftlichen Erwerbe dieses Abnehmerkreises im Bestimmungsmitgliedstaat des gelieferten Gegenstands nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, weil im Bestimmungsmitgliedstaat die dortige Erwerbsschwelle vom Abnehmer nicht überschritten wird und er dort auch nicht zur Besteuerung seiner innergemeinschaftlichen Erwerbe optiert hat.

Beispiel 1:

Das in Deutschland ansässige Saatgutunternehmen D liefert am 3. März 2008 Saatgut an einen Frankreich ansässigen Landwirt F, der dort mit seinen Umsätzen der Pauschalregelung für Land- und Forstwirte unterliegt. Das Saatgut wird durch einen Spediteur im Auftrag des D vom Sitz des D zum Sitz des F nach Amiens befördert. Das Entgelt für das Saatgut beträgt 2.000 €.

F hat außer dem Saatgut im Jahr 2008 keine weiteren innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt und in Frankreich auch nicht zur Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe optiert. F ist gegenüber D nicht mit einer französischen USt-IdNr. aufgetreten.

Lösung 1:

Die Lieferung des D ist nicht als innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln, weil F mit seinem Erwerb in Frankreich nicht der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs unterliegt, da er unter die Pauschalregelung für Land- und Forstwirte fällt, die Erwerbsschwelle nicht überschreitet und er auf deren Anwendung nicht verzichtet hat. Die Lieferung des D ist als inländische Lieferung steuerbar und steuerpflichtig.

Beispiel 2:

Der in Deutschland ansässige Weinhändler D, dessen Umsätze nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegen, liefert am 1. April 2008 fünf Kisten Wein an den in Limoges (Frankreich) ansässigen Versicherungsvertreter F (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer). D befördert die Ware mit eigenem Lkw nach Limoges. Das Entgelt für die Lieferung beträgt 1.500 €. F hat D seine französische USt-IdNr. mitgeteilt.

Lösung 2:

F hat außer dem Wein im Jahr 2008 keine weiteren innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt. Für D ist die Lieferung des Weins als verbrauchsteuerpflichtige Ware eine innergemeinschaftliche Lieferung, weil der Wein aus dem Inland nach Frankreich gelangt, der Abnehmer ein Unternehmer ist und mit der Verwendung seiner USt-IdNr. zum Ausdruck bringt, dass er die Ware für sein Unternehmen erwirbt und den Erwerb in Frankreich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs zu unterwerfen hat. Da F mit seiner französischen USt-IdNr. auftritt, kann D davon ausgehen, dass der Wein für das Unternehmen des F erworben wird. Unbeachtlich ist, ob F in Frankreich die Erwerbsschwelle überschritten hat oder nicht. Unbeachtlich ist auch, ob F in Frankreich tatsächlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt oder nicht.

Durch die Regelung des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, nach der der Erwerb des Gegenstands in einem anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegen muss, wird sichergestellt, dass die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in den Fällen nicht anzuwenden ist, in denen die bezeichneten Ausschlussstatbestände vorliegen.

Die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist erfüllt, wenn der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. auftritt. Hiermit gibt der Abnehmer zu erkennen, dass er den Gegenstand steuerfrei erwerben will, weil der Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat den dortigen Bestimmungsvorschriften unterliegt. Es ist nicht erforderlich, dass der Erwerb des

Gegenstands dort tatsächlich besteuert wird: Die Voraussetzung, dass der Erwerb des Gegenstands der Erwerbsbesteuerung unterliegt, ist auch erfüllt, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat steuerfrei ist oder dem sog. Nullsatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) unterliegt.

Beispiel 3:

Der deutsche Computer-Händler H verkauft dem spanischen Abnehmer S einen Computer. S lässt den Computer von seinem Beauftragten, dem in Frankreich ansässigen F abholen. F tritt im Abholungszeitpunkt mit seiner ihm in Frankreich erteilten USt-IdNr. auf, die H als Abnehmer-USt-IdNr. aufzeichnet. S tritt ohne USt-IdNr. auf.

Lösung 3:

Die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt, weil der Abnehmer S gegenüber dem liefernden Unternehmer H nicht mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. auftritt. Die USt-IdNr. des F als Beauftragter des S kann für Zwecke des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG keine Verwendung finden.

4. Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG)

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein. Der Ort, an dem diese Leistungen tatsächlich erbracht werden, kann sich im Inland, im Drittland oder in einem anderen Mitgliedstaat mit Ausnahme des Bestimmungsmitgliedstaats befinden.

Die genannten Leistungen dürfen unter den Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG nur von einem Beauftragten des Abnehmers oder eines folgenden Abnehmers erbracht werden. Erteilt der liefernde Unternehmer oder ein vorangegangener Lieferer den Bearbeitungs- oder Verarbeitungsauftrag, ist die Ausführung dieses Auftrags ein der innergemeinschaftlichen Lieferung des Unternehmers vorgelagerter Umsatz. Gegenstand der Lieferung des Unternehmers ist in diesem Fall der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand und nicht der Gegenstand vor seiner Bearbeitung oder Verarbeitung.

Beispiel 4:

Das in Italien ansässige Textilverarbeitungsunternehmen I hat bei einer in Deutschland ansässigen Weberei D1 Stoffe zur Herstellung von Herrenanzügen bestellt. D1 soll die Stoffe auftragsgemäß nach Italien befördern, nachdem sie von einer in Deutschland ansässigen Färberei D2 gefärbt worden sind. D2 erbringt die Färbearbeiten im Auftrag von I.

Lösung 4:

D1 erbringt mit der Lieferung der Stoffe an I eine innergemeinschaftliche Lieferung. Gegenstand dieser Lieferung sind die ungefärbten Stoffe. Das Einfärben der Stoffe vor ihrer Beförderung nach Italien stellt eine Bearbeitung im Sinne von § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG dar, die unabhängig von der innergemeinschaftlichen Lieferung des D1 zu beurteilen ist. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass I (und nicht D1) den Auftrag zu der Verarbeitung erteilt hat.

Beispiel 5:

Das in Italien ansässige Textilverarbeitungsunternehmen I hat bei einer in Deutschland ansässigen Weberei D1 Stoffe zur Herstellung von Herrenanzügen bestellt. D1 soll die Stoffe auftragsgemäß nach Italien befördern, nachdem sie von einer in Belgien von dem dort ansässigen Unternehmen B (im Auftrag des I) eingefärbt. Zu diesem Zweck transportiert D1 die Stoffe zunächst nach Belgien und nach ihrer Einfärbung von dort nach Italien.

Lösung:

D1 erbringt auch in diesem Falle eine im Inland steuerbare innergemeinschaftliche Lieferung an I. Die Be- oder Verarbeitung des Liefergegenstands kann auch in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns oder Endes der Beförderung oder Versendung erfolgen.

5. Innergemeinschaftliches Verbringen als innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 2 UStG)

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß § 6a Abs. 2 UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands (§ 3 Abs. 1a UStG). Zu den Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Verbringens vgl. Abschnitt 15b UStR. Ebenso wie bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 6a Abs. 1 UStG ist auch bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen gemäß § 6a Abs. 2 UStG die Steuerbefreiung davon abhängig, dass der Vorgang in dem anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. sind entsprechend anzuwenden.

III. Pflicht zum Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung (§ 6a Abs. 3 UStG)**1. Allgemeines**

Gemäß § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG muss der liefernde Unternehmer die Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne von § 6a Abs. 1 und 2 UStG nachweisen. Nach § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV hat der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung einschließlich der USt-IdNr. des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen; die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein (sog. Buchnachweis; § 17c Abs. 1 Satz 2 UStDV).

Unter einem Buchnachweis ist ein Nachweis durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen zu verstehen. Der Buchnachweis verlangt deshalb stets mehr als den bloßen Nachweis entweder nur durch Aufzeichnungen oder nur durch Belege. Belege werden durch die entsprechenden und erforderlichen Hinweise bzw. Bezugnahmen in den stets notwendigen Aufzeichnungen Bestandteil der Buchführung und damit des Buchnachweises, so dass beide eine Einheit bilden.

Die §§ 17a und 17b UStDV regeln, mit welchen Belegen der Unternehmer den Nachweis zu führen hat. Nach § 17a Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat; dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben (sog. Belegnachweis).

Hinsichtlich der übrigen Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG (z. B. Unternehmereigenschaft des Abnehmers, Verpflichtung des Abnehmers zur Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat), die auch nachgewiesen werden müssen, enthält die UStDV keine besonderen Regelungen für den Belegnachweis.

Grundsätzlich hat allein der Unternehmer die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu tragen. Die Finanzverwaltung ist nicht an seiner Stelle verpflichtet, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen. Insbesondere ist die Finanzverwaltung nicht verpflichtet, auf Verlangen des Unternehmers ein Auskunftersuchen an die Finanzverwaltung im Zuständigkeitsbereich des vermeintlichen Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu stellen.

Kann der Unternehmer den beleg- und buchmäßigen Nachweis nicht, nicht vollständig oder nicht zeitnah führen, ist deshalb grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 und 2 UStG) nicht erfüllt sind.

Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn - trotz der Nichterfüllung, der nicht vollständigen oder der nicht zeitnahen Erfüllung des Buchnachweises - aufgrund der vorliegenden Belege und der sich daraus ergebenden tatsächlichen Umstände objektiv feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG vorliegen. Damit kann ein zweifelsfreier Belegnachweis Mängel beim Buchnachweis heilen.

Sind Mängel im Buch- und/oder Belegnachweis festgestellt worden und hat das Finanzamt z. B. durch ein bereits erfolgtes Auskunftersuchen an den Bestimmungsmitgliedstaat die Kenntnis erlangt, dass der Liefergegenstand tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, ist auch diese Information in die objektive Beweislage einzubeziehen.

Der Unternehmer ist nicht von seiner grundsätzlichen Verpflichtung entbunden, den Beleg- und Buchnachweis vollständig und rechtzeitig zu führen. Nur unter dieser Voraussetzung kann der Unternehmer die Vertrauensschutzregelung nach § 6a Abs. 4 UStG in Anspruch nehmen.

2. Voraussetzungen des Beleg- und Buchnachweises nach den §§ 17a bis 17c UStDV

Die §§ 17a bis 17c UStDV regeln im Einzelnen, wie der Unternehmer die Nachweise der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu führen hat. § 17a Abs. 1 UStDV bestimmt in Form einer Generalklausel (Mussvorschrift), dass der Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV durch Belege nachzuweisen hat, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muss sich aus den Belegen leicht und eindeutig nachprüfbar ergeben.

§ 17c Abs. 1 UStDV setzt voraus, dass auch in der Person des Abnehmers die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch den liefernden Unternehmer vorliegen müssen und bestimmt (Mussvorschrift), dass der Unternehmer die USt-IdNr. des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen, d. h. aufzuzeichnen hat.

Für die Form, den Inhalt und den Umfang des beleg- und buchmäßigen Nachweises stellt die UStDV Sollvorschriften auf. Erfüllt der Unternehmer diese Sollvorschriften, ist der beleg- und buchmäßige Nachweis als erfüllt anzuerkennen. Das Fehlen einer der in den Sollvorschriften der §§ 17a ff. UStDV aufgeführten Voraussetzungen führt nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung. Der jeweils bezeichnete Nachweis kann auch durch andere

Belege - z. B. durch die auf den Rechnungen ausgewiesene Anschrift des Leistungsempfängers als Belegnachweis des Bestimmungsorts nach § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV - erbracht werden.

Weicht der Unternehmer von den Sollvorschriften der UStDV ab und führt den Nachweis über die innergemeinschaftliche Lieferung anhand anderer Belege, können diese nur dann als Nachweise anerkannt werden, wenn

- sich aus der Gesamtheit der Belege die innergemeinschaftliche Lieferung eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt (§ 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV) und
- die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (§ 17c Abs. 1 UStDV).

3. Belegnachweis in Beförderungs- und Versandungsfällen (§ 17a UStDV)

3.1 Belegnachweis in Beförderungsfällen

Nach § 17a Abs. 2 UStDV soll in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

1. durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a des Gesetzes),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und
4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Der Unternehmer kann den nach § 17a UStDV erforderlichen Belegnachweis ggf. bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachholen. Das gilt in Abholfällen auch für die Versicherung des Abnehmers nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV. Hat der Unternehmer im Übrigen die tatsächliche Durchführung der innergemeinschaftlichen Lieferung nachgewiesen, kann er sich - unabhängig davon, dass die Versicherung (§ 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV) bereits im Zusammenhang mit der Abholung des gelieferten Gegenstands zeitnah schriftlich erklärt werden muss - die Abholung und Verbringung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nachträglich bestätigen lassen.

Der Begriff „Bestimmungsort“ in § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV ist dahingehend zu verstehen, dass aus den Belegen der jeweilige EU-Mitgliedstaat, in den der gelieferte Gegenstand befördert werden soll oder befördert wird, und der dort belegene Bestimmungsort des Liefergegenstands (z. B. Stadt, Gemeinde) hervorgehen. Eine Angabe wie z. B. „Aus Deutschland ausgeführt und nach Österreich verbracht“ ist unzureichend, wenn der Bestimmungsort in dem anderen Mitgliedstaat nicht genannt ist.

Mit einer Bescheinigung des Kraftfahrt-Bundesamtes, wonach ein vorgeblich innergemeinschaftlich geliefertes Fahrzeug nicht in Deutschland für den Straßenverkehr zugelassen ist, kann der Nachweis, dass ein Fahrzeug das Inland verlassen hat bzw. in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden ist, nicht geführt werden. Die Risiken hinsichtlich der

Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die sich daraus ergeben, dass der Lieferer die Beförderung oder Versendung der Sache dem Erwerber überlässt, trägt grundsätzlich der liefernde Unternehmer.

So kann der Unternehmer nicht einwenden, er habe z. B. als Zwischenhändler in einem Reihengeschäft ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran, den endgültigen Bestimmungsort des Liefergegenstandes nicht anzugeben, um den Endabnehmer nicht preisgeben zu müssen, zumal die Regelungen über die Nachweise bei der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen keine Sonderregelungen für Reihengeschäfte vorsehen. Auch ein Einwand des liefernden Unternehmers, dass er im Falle der Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer in einem Reihengeschäft keine verlässlichen Angaben über den Bestimmungsort des Gegenstandes machen könne, weil dieser ihm nur bekannt sein könne, wenn er selbst den Transportauftrag erteilt habe, ist nicht durchgreifend.

Eine dem Muster der Anlage 2 zu dem BMF-Schreiben vom 17. Januar 2000 - IV D 2 - S 7134 - 2/00 - (BStBl I S. 179) entsprechende, vollständig und richtig ausgefüllte und unterzeichnete Versandbestätigung über die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands durch den liefernden Unternehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist regelmäßig als handelsüblicher Beleg im Sinne des § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV anzuerkennen.

Aus der nach § 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV genannten Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten (die eine mit Datum und Unterschrift des Abnehmers versehene Unterzeichnung enthalten muss,) oder der Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV muss erkennbar sein, wer der Abnehmer der Lieferung ist, bzw. die Verbindung zwischen Abnehmer (bzw. dessen Vertretungsberechtigten, z. B. Geschäftsführer) und einem etwaigen Beauftragten hervorgehen. Die Identität des Abnehmers kann insbesondere mittels einer Passkopie des Abnehmers oder des etwaigen Vertretungsberechtigten bzw. des Beauftragten belegt werden. Beim Auftreten von Vertretungsberechtigten sind zum Nachweis der Vertretungsberechtigung zusätzliche Belege (z. B. aktueller Handelsregisterauszug) notwendig.

Bestehen auf Grund von Ermittlungen der ausländischen Steuerverwaltung Zweifel an der tatsächlichen Existenz des vorgeblichen Abnehmers, können vom Unternehmer nachträglich vorgelegte Belege und Bestätigungen nur dann anerkannt werden, wenn die Existenz des Abnehmers im Zeitpunkt der nachträglichen Ausstellung dieser Unterlagen nachgewiesen werden kann und auch dessen Unternehmereigenschaft zum Zeitpunkt der Lieferung feststeht.

Befördert der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (sog. Abholfall), muss sich aus den Belegen leicht und einfach nachprüfbar entnehmen lassen, dass der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird oder befördert hat. Die entsprechende Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV muss schriftlich und in deutscher Sprache erfolgen. Eine mündliche Versicherung reicht nicht aus. Die Versicherung muss insbesondere eine, mit Datum versehene Unterschrift des Abnehmers bzw. dessen Vertretungsberechtigten enthalten oder mit der Unterschrift eines unselbständigen Beauftragten versehen sein. Die Unterschrift muss ggf. einen Vergleich mit der Unterschrift auf der Passkopie des Abnehmers (bzw. dessen Vertretungsberechtigten oder des unselbständigen Beauftragten) ermöglichen.

In den Fällen, in denen ein vom Abnehmer Beauftragter den Liefergegenstand abholt, muss sich aus der Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV oder der Empfangsbestätigung nach § 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV ergeben, dass dieser tatsächlich Beauftragter des Abnehmers ist und es muss ein Bezug zu der Lieferung bzw. zu dem Liefergegenstand, für den die Abholvollmacht erteilt wird, erkennbar sein.

In diesem Fall muss die Empfangsbestätigung nach § 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV oder die Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV eine, mit Datum versehene Unterschrift des Beauftragten enthalten. Außerdem muss sich aus den Unterlagen eindeutig ergeben, dass der nachzuweisende Abnehmer den Beauftragten tatsächlich mit der Entgegennahme des Gegenstands der Lieferung beauftragt hat. Die Identität des Beauftragten muss belegt werden, z. B. durch eine Passkopie. Nicht ausreichend ist die Vorlage einer allgemeinen Vollmacht, die den Beauftragten des Abnehmers berechtigt, in dessen Namen Waren in Empfang zu nehmen und in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern; dabei ist es unerheblich, ob die Vollmacht datiert oder undatiert ist.

Die Vollmacht muss eine Unterschrift des Abnehmers bzw. seines Vertretungsberechtigten enthalten, die den Vergleich mit der Unterschrift auf der Passkopie ermöglicht. Außerdem muss sich aus der Versicherung nach § 17a Abs. 2 Nr. 4 UStDV oder der Empfangsbestätigung nach § 17a Abs. 2 Nr. 3 UStDV ergeben, dass der Abnehmer den Beauftragten mit der Beförderung des Liefergegenstands im Rahmen der Lieferung an den Abnehmer (und nicht im Rahmen einer Lieferung an einen nachfolgenden Abnehmer in einem Reihengeschäft) beauftragt hat.

Mit einer erst nach Ausführung einer Lieferung erstellten, nicht den Gegebenheiten entsprechenden Bestätigung über die Beförderung des Gegenstands der Lieferung kann der liefernde Unternehmer den erforderlichen Belegnachweis nicht erbringen. Ein Beleg, der weder eine Empfangsbestätigung des Abnehmers noch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern, enthält, genügt nicht den Anforderungen an den Belegnachweis.

3.2 Belegnachweis in Versandungsfällen

Versendet der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, soll der liefernde Unternehmer den belegmäßigen Nachweis durch ein Doppel der Rechnung und einen Versendungsbeleg führen (§ 17a Abs. 4 UStDV).

Als Versendungsbeleg nach § 17a Abs. 4 Nr. 2 UStDV kommen insbesondere in Betracht: Frachtbrief (Eisenbahnfrachtbrief, Luftfrachtbrief), Konnossement, Posteinlieferungsschein, das zur Auftragserteilung an einen Kurierdienst gefertigte Dokument, Ladeschein, Rollfuhrschein und deren Doppelstücke, wenn sich aus ihnen die innergemeinschaftliche Warenbewegung ergibt; hinsichtlich der Anforderungen an das zur Auftragserteilung an einen Kurierdienst gefertigte Dokument ist Abschnitt 135 Abs. 6 UStR entsprechend anzuwenden.

Der Unternehmer kann den nach § 17a UStDV erforderlichen Belegnachweis auch in Versandungsfällen ggf. bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachholen.

Die bei der Abwicklung einer innergemeinschaftlichen Lieferung anfallenden Geschäftspapiere, z. B. Rechnungen, Auftragschreiben, Lieferscheine oder deren Durchschriften, Kopien und

Abschriften von Versendungsbelegen, Spediteur-Übernahmebescheinigungen, Frachtabrechnungen, sonstiger Schriftwechsel, können als Versendungsbelegnachweis in Verbindung mit anderen Belegen anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Angaben nach § 17a Abs. 4 Satz 1 UStDV eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

Unternehmer oder Abnehmer, denen Belege über die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands, z. B. Versendungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege, ausgestellt worden sind, obwohl sie diese für Zwecke des Versendungsbelegnachweises nicht benötigen, können die Belege mit einem Übertragungsvermerk versehen und an den Unternehmer, der die Lieferung bewirkt hat, zur Führung des Versendungsbelegnachweises weiterleiten.

Als Versendungsbeleg kann auch ein sonstiger handelsüblicher Beleg dienen, insbesondere eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder eine Versandbestätigung des Lieferers (zu den Sollangaben des sonstigen handelsüblichen Belegs vgl. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStDV).

Ein Frachtbrief soll stets die Unterschrift desjenigen tragen, der dem Frachtführer den Auftrag zu Beförderung des Frachtgutes erteilt hat. Dies folgt aus § 408 Abs. 2 HGB, wonach der Frachtbrief in drei Originalausfertigungen ausgestellt wird, die vom Absender unterzeichnet werden. Unter „Absender“ versteht das Frachtbriefrecht stets den Vertragspartner des Frachtführers, auch wenn dieser Vertragspartner der Empfänger des Frachtguts ist. Die Angaben in einem Frachtbrief, der nicht vom Absender unterschrieben ist, sind nicht leicht und eindeutig nachprüfbar. Ein solcher Beleg kann nicht als ordnungsgemäßer Beleg anerkannt werden.

Eine dem Muster der Anlage 1 zu dem BMF-Schreiben vom 17. Januar 2000 - IV D 2 - S 7134 - 2/00 - (BStBl I S. 179) entsprechende, vollständig und richtig ausgefüllte und unterzeichnete Bescheinigung durch einen Spediteur oder Frachtführer (sog. weiße Speditionsbescheinigung) ist als Beleg im Sinne des § 17a Abs. 4 Nr. 2 UStDV bzw. als sonstiger handelsüblicher Beleg im Sinne des § 10 Abs. 1 UStDV anzuerkennen.

Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsbeleg nach § 17a Abs. 4 Satz 1 UStDV zu führen, kann der Nachweis auch wie in Beförderungsfällen nach § 17a Abs. 2 oder 3 UStDV geführt werden (§ 17a Abs. 4 Satz 2 UStDV).

Der Unternehmer hat die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit nachzuweisen. Als Nachweis kann in diesen Fällen regelmäßig auch der sog. CMR-Frachtbrief anerkannt werden, selbst wenn seine Funktion grundsätzlich nur im Nachweis des Beförderungsvertrages und der Übernahme des Gutes durch den Frachtführer besteht. CMR-Frachtbriefe werden nach Maßgabe des Übereinkommens vom 19. Mai 1956 über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr --CMR-- (BGBl II 1961 S. 1120) ausgestellt.

Sie müssen gemäß Art. 6 des Übereinkommens folgende Angaben enthalten:

- a) Ort und Tag der Ausstellung;
- b) Name und Anschrift des Absenders;
- c) Name und Anschrift des Frachtführers;
- d) Stelle und Tag der Übernahme des Gutes sowie die für die Ablieferung vorgesehene Stelle;
- e) Name und Anschrift des Empfängers;

- f) die übliche Bezeichnung der Art des Gutes und die Art der Verpackung, bei gefährlichen Gütern ihre allgemein anerkannte Bezeichnung;
- g) Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke;
- h) Rohgewicht oder die anders angegebene Menge des Gutes;
- i) die mit der Beförderung verbundenen Kosten (Fracht, Nebengebühren, Zölle und andere Kosten, die vom Vertragsabschluß bis zur Ablieferung anfallen);
- j) Weisungen für die Zollbehandlung und sonstige amtliche Behandlung;
- k) die Angabe, dass die Beförderung trotz einer gegenteiligen Abmachung den Bestimmungen dieses Übereinkommens unterliegt.

Unter „Absender“ (bzw. „Sender“ oder „Expéditeur“) i. S. d. Feldes Nr. 1 des CMR-Frachtbriefs ist der Vertragspartner des Frachtführers zu verstehen, auch wenn dieser Vertragspartner der Empfänger des Frachtguts ist.

Die Anerkennung des CMR-Frachtbriefs als belegmäßiger Nachweis setzt allerdings voraus, dass sich aus dem CMR-Frachtbrief die grenzüberschreitende Warenbewegung in den Bestimmungsmitgliedstaat ergibt. Der CMR-Frachtbrief muss vollständig ausgefüllt sein und es muss die tatsächliche Übergabe des Liefergegenstands an den Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ersichtlich sein. Hiervon kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn im Feld 24 des CMR-Frachtbriefs der Empfang der Ware mit allen dort erforderlichen Angaben bestätigt wird und dem liefernden Unternehmer nach Aushändigung der Ware zeitnah die für ihn vorgesehene Ausfertigung übersendet wird. Der liefernde Unternehmer hat den Empfang der Ausfertigung zu dokumentieren und die Ausfertigung wie vergleichbare Handelsbelege aufzubewahren.

4. Belegnachweis in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen (§ 17b UStDV)

In Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen soll der liefernde Unternehmer den Belegnachweis durch Belege nach § 17a UStDV führen, die zusätzlich die in § 11 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 UStDV bezeichneten Angaben enthalten (§ 17b Satz 2 UStDV). Abschnitt 134 UStR ist entsprechend anzuwenden.

5. Belegnachweis in Fällen der Beförderung oder Versendung eines neuen Fahrzeugs an Nichtunternehmer

Wird ein neues Fahrzeug an einen anderen Abnehmer als an einen Unternehmer für dessen Unternehmen geliefert, reicht der auf der Basis der Bestimmungen in § 17 a Abs. 2 bis 4 UStDV zu führende Nachweis der Beförderung oder der Versendung des Fahrzeugs in das übrige Gemeinschaftsgebiet zur Vermeidung eines unsteuererten Letztverbrauchs nicht aus.

Der Nachweis der Beförderung oder der Versendung des Fahrzeugs in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist in diesen Fällen aber als erbracht anzusehen, wenn nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat zum Straßenverkehr amtlich zugelassen worden ist.

Hiervon kann abgesehen werden, wenn der Nachweis der Beförderung oder der Versendung des Fahrzeugs in das übrige Gemeinschaftsgebiet in einer anderen gleichermaßen eindeutigen und leicht nachprüfaren Weise, z. B. durch den Nachweis der Erwerbsbesteuerung, erfolgt.

6. Buchnachweis (§ 17c UStDV)

Zur Führung des Buchnachweises muss der liefernde Unternehmer die USt-IdNr. des Abnehmers aufzeichnen (§ 17c Abs. 1 UStDV). Darüber hinaus soll er den Namen und die Anschrift des Abnehmers aufzeichnen (§ 17c Abs. 2 Nr. 1 UStDV). Zu den erforderlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehört auch die Unternehmereigenschaft des Abnehmers. Diese muss der liefernde Unternehmer nachweisen (§ 17c Abs. 1 UStDV i. V. m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a UStG). Die Aufzeichnung der USt-IdNr. allein reicht hierfür nicht aus, weil sich aus ihr nicht ergibt, wer der tatsächliche Leistungsempfänger ist.

Die Beteiligten eines Leistungsaustausches und somit auch der Abnehmer ergeben sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen. Handelt jemand im fremden Namen, kommt es darauf an, ob er hierzu Vertretungsmacht hat. Der Unternehmer muss daher die Identität des Abnehmers (bzw. dessen Vertretungsberechtigten), z. B. durch Vorlage des Kaufvertrags, nachweisen.

Handelt ein Dritter im Namen des Abnehmers, muss der Unternehmer auch die Vollmacht des Vertretungsberechtigten nachweisen, weil beim Handeln im fremden Namen die Wirksamkeit der Vertretung davon abhängt, ob der Vertretungsberechtigte Vertretungsmacht hat.

Die nach § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV buchmäßig nachzuweisende USt-IdNr. des Abnehmers bezeichnet die gültige USt-IdNr. des Abnehmers i. S. von Rz. 9. Wenn der liefernde Unternehmer die gültige USt-IdNr. des Abnehmers nicht aufzeichnen bzw. im Bestätigungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern nicht erfragen kann, weil ihm eine unrichtige USt-IdNr. genannt worden ist, steht nicht objektiv fest, an welchen Abnehmer die Lieferung bewirkt wurde. Im Übrigen steht nicht entsprechend § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG fest, dass der Erwerb des Gegenstands in dem anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

In einem solchen Fall liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung somit grundsätzlich nicht vor. Dieser Mangel kann geheilt werden, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass es sich um einen Abnehmer i. S. d. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG handelt und der erforderliche Buchnachweis

- ggf. spätestens bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt wird.

Hat der Unternehmer eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. des Abnehmers aufgezeichnet, kann

- die Feststellung, dass der Adressat einer Lieferung den Gegenstand nicht zur Ausführung entgeltlicher Umsätze verwendet hat,
- die Feststellung, der Empfänger der Lieferung habe die mit Hilfe der bezogenen Lieferungen ausgeführten Umsätze nicht versteuert, oder
- die Mitteilung eines anderen Mitgliedstaates, bei dem Abnehmer handele es sich um einen „missing trader“,

für sich genommen nicht zu dem Schluss führen, nicht der Vertragspartner, sondern eine andere Person sei Empfänger der Lieferung gewesen.

Für die Unternehmereigenschaft des Abnehmers ist es auch unerheblich, ob dieser im Bestimmungsmitgliedstaat des Gegenstands der Lieferung seine umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt.

Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender und wer als Leistungsempfänger anzusehen ist.

Allerdings kommt unter vergleichbaren Voraussetzungen eine von den „vertraglichen Vereinbarungen“ abweichende Bestimmung des Leistungsempfängers in Betracht, wenn bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach den konkreten Umständen des Falles für den liefernden Unternehmer erkennbar eine andere Person als sein „Vertragspartner“ unter dessen Namen auftritt, und bei denen der liefernde Unternehmer mit der Nichtbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs rechnet oder rechnen muss.

Der Inhalt und der Umfang des buchmäßigen Nachweises sind in Form von Sollvorschriften geregelt (§ 17c Abs. 2 bis 4 UStDV). Der Unternehmer kann den Nachweis auch in anderer Weise führen. Er muss jedoch in jedem Fall die Grundsätze des § 17c Abs. 1 UStDV beachten.

Der buchmäßige Nachweis muss grundsätzlich im Geltungsbereich der UStDV geführt werden. Steuerlich zuverlässigen Unternehmern kann jedoch gestattet werden, die Aufzeichnungen über den buchmäßigen Nachweis im Ausland vorzunehmen und dort aufzubewahren.

Voraussetzung ist hierfür, dass andernfalls der buchmäßige Nachweis in unverhältnismäßiger Weise erschwert würde und dass die erforderlichen Unterlagen den deutschen Finanzbehörden jederzeit auf Verlangen im Geltungsbereich der UStDV vorgelegt werden. Der Bewilligungsbescheid ist unter einer entsprechenden Auflage und unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu erteilen. Die zuständige Finanzbehörde kann unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a und 2b AO auf schriftlichen Antrag des Unternehmers bewilligen, dass die elektronischen Aufzeichnungen über den buchmäßigen Nachweis im Ausland geführt und aufbewahrt werden.

Aus dem Grundsatz, dass die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein müssen (§ 17c Abs. 1 UStDV), ergibt sich, dass die erforderlichen Aufzeichnungen grundsätzlich laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen werden sollen. Der buchmäßige Nachweis darf um den gegebenenfalls später eingegangenen Belegnachweis vervollständigt werden.

Bei der Aufzeichnung der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung sind Sammelbezeichnungen, z. B. Lebensmittel oder Textilien, in der Regel nicht ausreichend (vgl. Abschnitt 185 Abs. 15 UStR). Aus der Aufzeichnung der Art und des Umfangs einer etwaigen Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet sollen auch der Name und die Anschrift des mit der Bearbeitung oder Verarbeitung Beauftragten, die Bezeichnung des betreffenden Auftrags sowie die Menge und handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes hervorgehen. Als Grundlage dieser Aufzeichnungen können die Belege dienen, die der Unternehmer über die Bearbeitung oder Verarbeitung erhalten hat.

IV. Gewährung von Vertrauensschutz (§ 6a Abs. 4 UStG)

Nach § 6a Abs. 4 UStG ist eine Lieferung, die der Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.

Die Frage, ob der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers auch bei Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nach §§ 17a ff. UStDV vollständig nachgekommen ist. Entscheidend dabei ist, dass die vom Unternehmer vorgelegten Nachweise (buch- und belegmäßig) eindeutig und schlüssig auf die Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung hindeuten und dass der Unternehmer bei der Nachweisführung - insbesondere mit Blick auf die Unrichtigkeit der Angaben - der Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns genügt und in gutem Glauben war.

Abnehmer“ im Sinne von § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG ist derjenige, der den Unternehmer durch falsche Angaben getäuscht hat, d.h. derjenige, der gegenüber dem Unternehmer als (vermeintlicher) Erwerber aufgetreten ist. Dieser schuldet die entgangene Steuer und die Steuer ist gegen ihn festzusetzen und ggf. zu vollstrecken (ggf. im Wege der Amtshilfe, da es sich bei den Betroffenen in der Regel um nicht im Inland ansässige Personen handelt). Der (vermeintliche) Abnehmer im Sinne des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG muss nicht notwendigerweise mit der im Beleg- und Buchnachweis des Unternehmers als Leistungsempfänger dokumentierten Person übereinstimmen.

Liegen die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz vor, ist eine Lieferung, die der Unternehmer als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, auch dann als steuerfrei anzusehen, wenn eine Festsetzung der Steuer nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG gegen den Abnehmer nicht möglich ist, z. B. weil dieser sich dem Zugriff der Finanzbehörde entzogen hat.

Der gute Glaube im Sinne des § 6a Abs. 4 UStG bezieht sich allein auf unrichtige Angaben über die in § 6a Abs. 1 UStG bezeichneten Voraussetzungen (Unternehmereigenschaft des Abnehmers, Verwendung des Lieferungsgegenstandes für sein Unternehmen, körperliche Warenbewegung in den anderen Mitgliedstaat). Er bezieht sich nicht auch auf die Richtigkeit der nach § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. § 17a ff. UStDV vom Unternehmer zu erfüllenden Nachweise.

Die Erfüllung des Beleg- und Buchnachweises gehört zu den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns. Deshalb stellt sich die Frage, ob der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers auch bei Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nach §§ 17a bis 17c UStDV vollständig nachgekommen ist. Allerdings kann die Gewährung von Vertrauensschutz im Einzelfall in Betracht kommen, wenn der Unternehmer eine unrichtige USt-IdNr. aufgezeichnet hat, dies jedoch auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (z. B. weil der Bestimmungsmitgliedstaat die USt-IdNr. des Abnehmers rückwirkend für ungültig erklärt hat). Der Unternehmer trägt die Feststellungslast, dass er die

Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat.

War die Unrichtigkeit einer USt-IdNr. erkennbar und hat der Unternehmer dies nicht erkannt (z. B. weil das Bestätigungsverfahren nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt als dem des Umsatzes durchgeführt wird), genügt dies nicht der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns.

Gleiches gilt in Fällen, in denen der Abnehmer oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung befördert und der liefernde Unternehmer die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, ohne über eine schriftliche Versicherung des Abnehmers zu verfügen, den Gegenstand der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat befördern zu wollen.

An die Nachweispflichten sind besonders hohe Anforderungen zu stellen, wenn der vermeintlichen innergemeinschaftlichen Lieferung ein Barkauf zu Grunde liegt. In Fällen dieser Art ist es dem Unternehmer auch zumutbar, dass er sich über den Namen, die Anschrift des Abnehmers und ggf. über den Namen, die Anschrift und die Vertretungsmacht eines Vertreters des Abnehmers vergewissert und entsprechende Belege vorlegen kann. Wird der Gegenstand der Lieferung von einem Vertreter des Abnehmers beim liefernden Unternehmer abgeholt, reicht die alleinige Durchführung eines qualifizierten Bestätigungsverfahrens nach § 18e UStG über die vom Abnehmer verwendete USt-IdNr. nicht aus, um den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns zu genügen.

Die Vertrauensschutzregelung ist auf Fälle, in denen der Abnehmer in sich widersprüchliche oder unklare Angaben zu seiner Identität macht, von vornherein nicht anwendbar. Bei unklarer Sachlage verstößt es stets gegen die einem ordentlichen Kaufmann obliegenden Sorgfaltspflichten, wenn der liefernde Unternehmer diese Unklarheiten bzw. Widersprüchlichkeiten aus Unachtsamkeit gar nicht erkennt oder im Vertrauen auf diese Angaben die weitere Aufklärung unterlässt. Für einen Vertrauensschutz ist nur dort Raum, wo eine Täuschung des liefernden Unternehmers festgestellt werden kann.

III. Lohnsteuer

1. Lohnsteuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Oktober 2007 - VI R 59/06 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Das Urteil ist nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Der BFH sieht Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten eines dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs auch dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an, wenn der Nutzungsvorteil nach der 1%-Regelung besteuert wird. Nach der Auffassung des BFH handelt es sich um Aufwand, der wie Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts zu behandeln ist, so dass AfA für das Nutzungsrecht „wie [für] ein materielles Wirtschaftsgut“ vorgenommen werden kann (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 EStG).

Die Anschaffungskosten des Nutzungsrechts sind laut BFH über die voraussichtliche Gesamtdauer des Nutzungsrechts linear abzuschreiben.

Die Rechtsgrundsätze des Urteils werden von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht geteilt.

2. Lohnsteuerliche Behandlung bei Anwendung der Lohnsteuer-Richtlinien bei Mahlzeitengestellung

Unter den Voraussetzungen des R 8.1 Absatz 8 Nummer 2 LStR 2008 ist eine Mahlzeit, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgegeben wird und deren Wert 40 Euro nicht übersteigt, mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen. Die 44-Euro-Freigrenze ist nicht anzuwenden.

Eine mit dem Sachbezugswert bewertete Mahlzeit ist nicht nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei, Beispiel 2a). Leistet der Arbeitgeber neben der gestellten Mahlzeit einen Zuschuss, so ist der Zuschuss unter den Voraussetzungen des § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei und der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit mit dem Sachbezugswert anzusetzen, Beispiel 2b). Soweit der Arbeitgeber von dem Zuschuss den Sachbezugswert einbehält, gilt die Kürzung des Zuschusses als Zahlung durch den Arbeitnehmer, die auf den geldwerten Vorteil anzurechnen ist, Beispiel 2c).

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber einen nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfreien Zuschuss in Höhe des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen, so kann er keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen.

Übersteigt der Wert der Mahlzeit die Üblichkeitsgrenze von 40 Euro, so ist der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit mit dem Wert nach § 8 Absatz 2 Satz 1 EStG anzusetzen und Tz. 1 anzuwenden.

Beispiel (zu 2.2.): wie Beispiel zu 2.1

Lösung:

a) Der Arbeitgeber stellt die Mahlzeit und leistet keinen Zuschuss:

Da der Wert der Mahlzeit die Üblichkeitsgrenze von 40 Euro unterschreitet, ist der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit mit dem Sachbezugswert von 2,73 Euro (2009) anzusetzen und zu versteuern. Der Arbeitnehmer kann den Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen von 6 Euro als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen.

b) Der Arbeitgeber stellt die Mahlzeit und leistet einen Zuschuss von 5 Euro:

Da der Wert der Mahlzeit die Üblichkeitsgrenze von 40 Euro unterschreitet, ist der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit mit dem Sachbezugswert von 2,73 Euro (2009) anzusetzen und zu versteuern. Der Zuschuss von 5 Euro ist nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei. Der Arbeitnehmer kann Verpflegungsmehraufwendungen von 1 Euro als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen.

c) Der Arbeitgeber stellt die Mahlzeit zur Verfügung und leistet einen Zuschuss von 5 Euro, von dem er den Sachbezugswert von 2,73 Euro (2009) einbehält:

Da der Wert der Mahlzeit die Üblichkeitsgrenze von 40 Euro unterschreitet, wäre der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeit mit dem Sachbezugswert von 2,73 Euro (2009) anzusetzen. Die

Hinzurechnung dieses geldwerten Vorteils zum steuerpflichtigen Arbeitslohn entfällt, denn die Kürzung des Zuschusses um 2,73 Euro gilt als Zahlung durch den Arbeitnehmer, die auf den geldwerten Vorteil anzurechnen ist. Der Zuschuss von 5 Euro ist nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei und nach § 4 Absatz 2 LStDV aufzuzeichnen. Der Arbeitnehmer kann Verpflegungsmehraufwendungen von 1 Euro als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sehen in Höhe der selbst getragenen Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs keine Werbungskosten, sondern eine Minderung des geldwerten Vorteils. Der Arbeitnehmer ist insoweit nicht bereichert und die gesetzlichen Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 EStG i. V. m. § 19 Abs. 1 EStG sind nicht erfüllt.

Daher gilt Folgendes:

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können - entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 3 LStR, 1. Halbsatz LStR 2008 - nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden.

Haftungsausschluss

Copyright Humm & Schlimpert StB GmbH, Koblenz- Alle Rechte vorbehalten

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Humm & Schlimpert GmbH gestattet.

Es wird , auch seitens des Referenten, keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Der Vortrag sowie die hier vorliegenden Seminarunterlagen ersetzen keine Steuerberatung.