



InfoBrief

September 2010

"Der Bürger liebt sein Finanzamt mit derselben Leidenschaft wie der Metzger den Vegetarier."

Peter Gillies. dt. Journalist

Sehr geehrte Damen und Herren,

in der Anlage erhalten Sie wieder Aktuelles aus Steuer und Wirtschaft.

Insbesondere die Gerichte haben den kalten Spätsommer genutzt, um Gewohntes über den Haufen zu werfen. Die wichtigsten Themen haben wir für Sie ausgewählt.

Im Rahmen eines Herbstgespräches möchten wir Ihnen die Möglichkeit bieten, mit Ihnen gemeinsam steuergestaltende oder steuersenkende Maßnahmen zu besprechen.

Natürlich stehen wir für alle Fragen in diesem und jedem anderen Zusammenhang zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von der HKPG

Privatbereich

1. Fehlerhafte Steuererklärung

Das Ausfüllen einer Steuererklärung stellt manch einen Steuerlaien vor ungeahnte Probleme. Hat man es dann doch geschafft, sich ohne kompetente Hilfe durch den Formulardschungel zu kämpfen, gehen Fehler, die erst nach Bestandskraft des Steuerbescheides erkennbar werden, u. U. zu eigenen Lasten. Hier ist ein "grobes Verschulden" zu untersuchen. Regelmäßig handelt grob fahrlässig, wer eine im Steuerklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage nicht beantwortet. Beruht dagegen die unvollständige Steuerklärung allein auf mangelnden Steuerrechtskenntnissen, ist dies nicht als grobes Verschulden anzulasten, wenn der Irrtum subjektiv entschuldbar ist.

Ein verheirateter ehemaliger Ingenieur der Chemiebranche erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, zunächst als Vorruhestandler und später aus einer Werksrente. Die Steuerklärungen erstellte er im Streitzeitraum von 2000 bis 2003 mit Unterstützung von steuerlicher Literatur selbst. Im Mantelbogen wurde als Berufsbezeichnung "Vorruhestandler" (2000) bzw. "Rentner" (2001-2003) eingetragen. Die Ehefrau war Hausfrau ohne eigene Einkünfte. In der Anlage N wurden unter der Rubrik "Ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen" keine Angaben gemacht. Hierdurch wurde der Vorwegabzug unzutreffend gekürzt und die Einkommensteuer zu hoch festgesetzt. Das fiel dem Rentner erst nach Bestandskraft der Bescheide im April 2005 auf. Finanzamt und Finanzgericht lehnten einen Änderungsantrag wegen groben Verschuldens ab. Der BFH hatte jetzt über die Nichtzulassungsbeschwerde zu entscheiden.

Der BFH fordert nicht, dass die Erklärungsvordrucke selbst stets dem allgemeinen Sprachgebrauch



entsprechen müssen. Inwieweit Erklärungsvordrucke Anlass zur Lektüre der Erläuterungen geben und wie diese zu verstehen sind, ist eine Frage des Einzelfalls. Der Senat sah es jedoch als erwiesen an, dass sich der Kläger bei gewissenhaftem Durchlesen der Anlage N auch zur Durchsicht der dazugehörigen Erläuterungen hätte veranlasst sehen müssen. Zudem entspreche es ständiger Rechtsprechung, dass im Rahmen der Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen bei Abgabe seiner Erklärung Irrtümer über deren Folgewirkung als reine Rechtsirrtümer unbeachtlich seien.

Dummheit schützt vor Strafe nicht. Der BFH hat die Beschwerde abgewiesen, weil er keine Divergenzen zu seiner bisherigen Rechtsprechung sah.

2. Arbeitszimmer wieder abziehbar

Ab dem Veranlagungsjahr 2007 dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG) nur noch dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der Gesetzgeber begründete die Streichung der begrenzten Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers damit, dass die Abgrenzung der Kosten für die private Lebensführung von den Erwerbsaufwendungen mangels wirksamer Kontrollmöglichkeiten schwierig sei. Um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, sei der beschränkte Abzug nun zu versagen.

Das Bundesverfassungsgericht hat nunmehr entschieden, dass die gesetzliche Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Abs. 1 GG) verstößt, weil der steuerliche Abzug von Aufwendungen für ein ausschließlich beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer nicht möglich ist, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach dem objektiven Nettoprinzip muss dem Grunde nach der beruflich veranlasste Aufwand grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sein. Der Gesetzgeber wurde jetzt verpflichtet, rückwirkend auf den 1.1.2007 die Verfassungswidrigkeit durch Umgestaltung der Rechtslage zu beseitigen. Gerichte und Behörden dürfen die verfassungswidrige Norm nicht mehr anwenden.

Eine rückwirkende Neuregelung ist sicherlich nicht zu erwarten. Für die Jahre 2007 bis 2009 sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten oder Betriebsausgaben bis maximal 1.250 EUR absetzbar, wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Soweit die berufliche Veranlassung allein durch die Nutzung des Arbeitszimmers von mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit indiziert wird, verstößt die Erweiterung des Abzugsverbots durch das Steueränderungsgesetz 2007 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei einer typisierenden Betrachtung ist der Ausschluss dieser Fallgruppe vertretbar, da der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers allenfalls ein schwaches Indiz für dessen Notwendigkeit ist, soweit dem Steuerpflichtigen von seinem Arbeitgeber ein weiterer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Es fehlt zudem an leicht nachprüfbaren objektiven Anhaltspunkten für die Kontrolle der Angaben des Steuerpflichtigen zum Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers.

3. Rentenbesteuerung bestätigt

Durch das Alterseinkünftegesetz wurde die Besteuerung der Renten ab dem Jahr 2005 geändert. Viele Rentner haben deswegen den Weg vor das Finanzgericht beschritten. Die Steuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2005 ergehen hinsichtlich der Besteuerung aus Leibrenten zurzeit vorläufig.

Langjährige Rentner hatten während ihrer aktiven Tätigkeit in erheblichem Umfang freiwillige Beitragsleistungen zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet. Gesetzestreu hatte das Finanzamt die von den Klägern im Jahre 2005 vereinnahmten Rentenzahlungen nicht mehr entsprechend der Vorjahre mit einem Anteil von 27 bis 29 % der Besteuerung unterworfen, sondern mit 50 %. Die Rentner vermuteten eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung, da die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung überwiegend aus bereits versteuertem Einkommen geleistet wurden. Zudem müsse bei den "Altrentnern" Vertrauensschutz gelten.



Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zur Verfassungskonformität der nachgelagerten Besteuerung von Altersrenten bestätigt. Bei komplexen Sachverhalten müssen dem Gesetzgeber größere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden werden. Deshalb sei die Besteuerung der Renteneinkünfte eines (vormals) Selbstständigen im Rahmen einer Übergangsregelung verfassungsrechtlich unbedenklich. Entscheidend sei aber, dass nicht - wie im Streitfall - gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen werde.

Die Finanzverwaltung wird die Vorläufigkeit in Bezug auf das Alterseinkünftegesetz aufheben. Dagegen kann der Steuerpflichtige sich nur wehren, wenn er die Doppelbesteuerung nachweisen kann. Dies wird aber nur dann möglich sein, wenn er noch über Belege für sämtliche Zahlungen usw. - auch außerhalb des Zehnjahreszeitraums im Rahmen der Aufbewahrungspflichten - verfügt.

4. Werbungskostenaufteilung

Seit Jahrzehnten hatte die Rechtsprechung des BFH aus der Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst waren (sog. gemischte Aufwendungen), hergeleitet. Dies hatte für den Steuerpflichtigen zur Folge, dass auch der Teil der Aufwendungen, der beruflich veranlasst war, steuerlich nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Diese Rechtsauffassung hat der Große Senat des BFH im Jahre 2009 aufgegeben und gemischt veranlasste Aufwendungen nunmehr für grundsätzlich aufteilbar erklärt.

Eine Englischlehrerin begehrte den Abzug der Aufwendungen für eine mehrtägige Fortbildungsreise nach Irland als Werbungskosten. Die Reise, die von einer Englischlehrervereinigung angeboten und durchgeführt wurde und für die die Klägerin Dienstbefreiung von ihrer Schule erhalten hatte, lief nach einem festen Programm ab und beinhaltete kulturelle Vortragsveranstaltungen und Besichtigungstermine. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten den Werbungskostenabzug in vollem Umfang ab, da die Reise nicht ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sei.

Der BFH hob die Entscheidung des FG auf. Das Untergericht hat nunmehr erneut zu prüfen, ob die Kosten der Bildungsreise als beruflich veranlasste Kosten ganz oder teilweise als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind. Die vollständige Versagung des Werbungskostenabzugs aufgrund einer auch privaten Mitveranlassung der Reise sei vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 2009 nicht ohne weiteres statthaft. Nach den vom Großen Senat aufgestellten Grundsätzen sind vielmehr bei einer gemischt veranlassten Reise zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich eindeutig dem beruflichen und privaten Bereich zuordnen lassen. Aufwendungen, die beide Bereiche betreffen, also insbesondere Beförderung, Hotelunterbringung und Verpflegung, sind aufzuteilen. Hierbei kann als sachgerechter Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise herangezogen werden.

Zwar hat der Große Senat des BFH begrüßenswerter Weise das bislang geltende Aufteilungsverbot sog. gemischter Aufwendungen "gekippt", jedoch sind verschiedene Einschränkungen zu beachten. So muss der Steuerpflichtige unter anderem überprüfbare Nachweise erbringen, an welchen Tagen und in welchem zeitlichen Umfang er während der Reise beruflich tätig war. Die allgemeine Feststellung des Steuerpflichtigen, er sei beruflich tätig geworden, reicht keinesfalls aus.

5. Kindergeld für Kinder im Ausland

Kinder, die sich zum Zwecke des Studiums für mehrere Jahre ins Ausland begeben, behalten ihren Wohnsitz in der inländischen elterlichen Wohnung nur dann bei, wenn sie diese in ausbildungsfreien Zeiten nutzen. Dem kommt für die Gewährung von Kindergeld erhebliche Bedeutung zu, wenn das Studium nicht in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat stattfindet. Lässt sich kein Wohnsitz im Inland nachweisen, kommt es zur Streichung des Kindergeldes.

Der Streitfall spielt im Jahr 2007: Nach dem Abitur im Juli nahm die Tochter der Kläger im August ihr Studium in den USA auf. Im Elternhaus standen ihr während des Studiums 2 vollständig eingerichtete Wohnräume mit Küche und Bad zur Verfügung. Hierin hielt sie sich auch in den Semesterferien auf. Die Familienkasse verlangte das ab August gezahlte Kindergeld mit der Begründung zurück, das Kind habe seitdem keinen Wohnsitz im Inland gehabt. Nach einer Klage vor dem Finanzgericht wur-



de den klagenden Eltern das Kindergeld für das komplette Jahr 2007 zugesprochen, weil sich das Kind mindestens 5 Monate im Streitjahr im Inland aufgehalten habe. Hiergegen zog die Familienkasse vor den BFH.

Der Senat berief sich zunächst auf die langjährige Rechtsprechung, nach der eine Aufenthaltsdauer von jährlich 5 Monaten in der Wohnung der Eltern genüge, um einen inländischen Wohnsitz beizubehalten. Es seien aber Zeiträume außer Betracht zu lassen, in denen sich das Kind vor dem Beginn oder nach dem Ende des Studiums ausschließlich im Inland aufhalte. Daher könne z. B. für ein Kind, das sein langjähriges Auslandsstudium im November beginne, das Kindergeld für den Monat Dezember mangels eines inländischen Wohnsitzes versagt werden, obwohl es sich in den vorangegangenen 11 Monaten des Kalenderjahres ausschließlich im Inland aufgehalten habe. Kehre ein Kind z. B. nach Abschluss eines mehrjährigen Auslandsstudiums im Februar auf Dauer nach Deutschland zurück, so genüge dies nicht zur Begründung des Kindergeldanspruchs für den Monat Januar. Maßgeblich seien vielmehr nur die Dauer und die Häufigkeit der Inlandsaufenthalte während der Zeiträume, in denen das Kind im Ausland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt habe.

Der BFH hat zumindest das ab September 2007 gezahlte Kindergeld gestrichen. Für August ließ er die Entscheidung noch offen, um den genauen Ausreisetermin ermitteln zu lassen. Dabei reicht 1 Tag Anwesenheit im August aus, um das Kindergeld zumindest für diesen Monat zu retten.

6. Wer erhält den Entlastungsbetrag?

Alleinstehende Eltern, zu deren Haushalt ein Kind gehört, können bei der Einkommensteuerveranlagung einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende von jährlich 1.308 EUR abziehen. Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des Alleinstehenden gemeldet ist. Ist das Kind bei beiden Elternteilen gemeldet, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, der die Voraussetzungen für die Auszahlung des Kindergeldes erfüllen würde. Das ist derjenige, in dessen Haushalt sich das Kind überwiegend aufhält. Noch ungeklärt war die Frage, was bei annähernd gleicher Betreuungszeit beider Elternteile zu geschehen hat.

Die Tochter war bei beiden Elternteilen gemeldet und hielt sich jeweils von Montag nach der Schule bis Mittwoch früh beim Vater auf, anschließend von Mittwoch nach der Schule bis Freitag früh bei der Mutter. Auch die Wochenenden waren zeitlich gleichwertig aufgeteilt. Das Kindergeld wurde einvernehmlich der Mutter ausgezahlt. Dies nahm das Finanzamt zum Anlass, dem klagenden Vater den steuerlichen Entlastungsbetrag zu verwehren, zumal das Gesetz auch keine Aufteilung vorsehe. Der Kläger hatte schließlich vor dem BFH Erfolg.

Der BFH hat die gesetzlich ungeklärte Frage nach dem Sinn des Entlastungsbetrages entschieden: Sei das Kind in annähernd gleichem Umfang in den getrennten Haushalten seiner Eltern aufgenommen und diese typischerweise in gleichem Umfang mit den Leistungen für das Kind und mit den höheren Kosten eines Alleinerziehenden belastet, so bestehe kein Grund dafür, dass mit der Bestimmung des Kindergeldberechtigten zugleich auch derjenige von ihnen bestimmt sei, dem der Entlastungsbetrag zu gewähren ist. Habe dieser keine oder nur geringe Einkünfte, würde sich bei ihm der Entlastungsbetrag steuerlich nicht auswirken. So kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Eltern auch noch nachträglich einvernehmlich bestimmen können, wer den Entlastungsbetrag monatlich geltend macht. Nur wenn die Eltern sich nicht einigen könnten oder keine Bestimmung trafen, stehe der Entlastungsbetrag demjenigen Elternteil zu, der das Kindergeld erhalte.

Das Wahlrecht gilt nicht, wenn ein Elternteil bei der Einkommensteuerveranlagung oder durch Vorlage einer Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse II bei seinem Arbeitgeber den Entlastungsbetrag bereits in Anspruch genommen hat. In anderen Fällen sollte bei annähernd gleicher Betreuungszeit der Entlastungsbetrag demjenigen Elternteil zugeordnet werden, für den sich die größere Steuerersparnis ergibt.



7. DBA Deutschland Schweiz

Die zuständigen Ministerien Deutschlands und der Schweiz haben sich auf den Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) verständigt, bei dem die Auskunfts-klausel an die Vorgaben des Art. 26 des OECD-Musterabkommens angepasst wird.

In dem neuen DBA verpflichtet sich die Schweiz, auch dann Auskünfte zu erteilen, wenn kein Fall von Steuerbetrug nach schweizerischem Recht vorliegt. Außerdem soll sich der Auskunftsaustausch nicht ausschließlich auf Bankdaten beschränken. Die eidgenössische Steuerverwaltung wird auch bei anderen Sachverhalten, z. B. bei Fragen zu Verrechnungspreisen oder bei der Klärung des Status einer schweizerischen Holding, in der Zukunft Auskünfte erteilen müssen. Das neue Abkommen muss noch vom Schweizer Parlament genehmigt werden. Soweit dies erfolgt ist, gelten die Regelungen dem Vernehmen nach nur für Neufälle. Neben dem Abkommen mit Deutschland hat die Schweiz auf internationalen Druck (insb. aus den USA) eine ganze Reihe von Abkommen geändert.

Neue Abkommen mit Wirkung ab 2010: USA und Frankreich. Neue Abkommen mit Wirkung ab 2011: Dänemark, Finnland, Großbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich, Färöer-Inseln, Spanien.

8. Unvollständige Selbstanzeigen

Aufgrund der Nachrichten über den Ankauf von Bankdaten über Kapitalanlagen in der Schweiz ist es zu einem deutlichen Anstieg von Selbstanzeigen gekommen. Aus fiskalischen Gesichtspunkten wird dem "reueigen" Steuersünder Straffreiheit gewährt. Die Selbstanzeige bedarf zwar keiner bestimmten Form. Hier genügt ein einfacher Brief oder eine persönliche Vorsprache beim Finanzamt. Jedoch müssen inhaltliche Vorgaben eingehalten werden, um Straffreiheit zu erlangen.

Damit eine Selbstanzeige tatsächlich strafbefreiend wirkt, müssen grundsätzlich folgende Kriterien erfüllt sein: 1. Alle Angaben zur betroffenen Person müssen korrekt sein. 2. Die bisher nicht versteuerten Einnahmen müssen vollständig erklärt werden. 3. Die Art der Einnahmen (hier: "ausländische Kapitaleinkünfte") muss angegeben werden. 4. Aus der Selbstanzeige muss sich ergeben, wann (nach Jahren gegliedert) die Einkünfte erzielt wurden.

Wenn wegen des Entdeckungsrisikos die Zeit eilt, die entsprechenden Bankunterlagen aber noch nicht vollständig vorliegen, genügt es, wenn die Steuerhinterziehung dem Finanzamt zunächst angezeigt und um eine angemessene Frist zur Nachholung der genauen Angaben gebeten wird. Diese bloße Ankündigung einer Selbstanzeige entfaltet jedoch noch keine strafbefreiende Wirkung. Hierzu ist es unbedingt erforderlich, dass der Betroffene die bislang nicht versteuerten Zinsen schätzt und diese Zahlen dem Finanzamt bereits im ersten Schreiben übermittelt. Diese sollten eher zu hoch angesetzt werden, da bei zu niedriger Schätzung der darüber hinausgehende Betrag nicht von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige umfasst wird. Reicht der Betroffene später die Belege und die genaue Berechnung nach, wird die Steuer nach den tatsächlich erzielten Einkünften festgesetzt. Ist das im Ausland angelegte Kapital aus Schwarzeinnahmen finanziert, muss die Selbstanzeige zusätzlich alle Angaben zu den bisher nicht versteuerten Einkünften aus der Tätigkeit enthalten, der diese Schwarzeinnahmen zugrunde liegen. Auch hier besteht die Möglichkeit der Angabe von geschätzten Beträgen, wenn die in der Vergangenheit nicht versteuerten Einkünfte zunächst nicht exakt beziffert werden können.

Die Straffreiheit tritt erst bei vollständiger Zahlung der hinterzogenen Steuern ein. Hierzu legt das Finanzamt eine Frist fest. Um "verunglückte" Selbstanzeigen zu vermeiden, sollten die Nacherklärungen nur mit (steuer-)rechtlicher Beratung abgegeben werden.

9. Einmalige Verkäufe steuerpflichtig?

Einnahmen unterliegen nur dann der Einkommensteuer, wenn sie unter eine der 7 Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fallen. Ist die Zuordnung zweifelhaft, greift die Finanzverwaltung gerne die Auffangvorschrift der "Sonstigen Einkünfte" auf, denn ansonsten wäre die Einnahme dem Zugriff des Fiskus entzogen. Nach dem Gesetzeswortlaut fallen z. B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände hierunter. Die Rechtsprechung



subsumiert insbesondere jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, verbunden mit einer Gegenleistung, unter diese Vorschrift. Dagegen können Veräußerungsvorgänge bei Überschreiten der Spekulationsfrist nicht (hilfsweise) in die Sonstigen Einkünfte einbezogen werden. Die Steuerpflicht des Verkaufs einer Internet-Domain wurde jetzt vom Finanzgericht Köln untersucht.

Der Kläger hatte im Jahr 1999 bei der DENIC eine Internet-Domain registrieren lassen und diese 2001 für 15.000 DM verkauft. Das Finanzamt sah hierin den Tatbestand der Sonstigen Einkünfte als erfüllt an. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Kläger gegen Zahlung eines Entgelts auf seine Nutzungsmöglichkeit der Domain verzichtet habe. Der Einspruch gegen den entsprechenden Steuerbescheid wurde zurückgewiesen; die Klage dagegen hatte Erfolg.

Das FG ist in seinem Urteil der Auffassung des Finanzamts nicht gefolgt. Eine sonstige Leistung i. S. der Vorschrift setze voraus, dass der Kläger aus einem eigenen Recht die Domain fortlaufend überlasse. Nach den Vertragsbedingungen der DENIC bedürfe die Übertragung einer Domain jedoch der Kündigung des bisherigen Registrierungsvertrags. Damit habe der Kläger sein Recht an der Domain endgültig verloren. Da der Verkauf auch außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgte und ein Bezug zu den übrigen Einkunftsarten fehlte, unterlag die Einnahme keiner Einkommensteuerpflicht.

Die Revision zum BFH wurde zugelassen, da der BFH bisher noch nicht entschieden hat, ob der Verkauf einer Domain als sonstige Leistung einkommensteuerbar ist.

10. Grundstückshandel über GmbH` s

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung der Verkauf von Grundbesitz gegenüber der Nutzung (z. B. durch Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte 3-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - i. d. R. 5 Jahre - zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens 4 Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden.

Die Klägerin ist eine GbR, deren Zweck die Errichtung und Verwaltung eines bestimmten Objekts ist. Sie erwarb einen mit einem Verwaltungsgebäude sowie diversen Nebengebäuden bebauten Grundbesitz. Das Verwaltungsgebäude wurde saniert und anschließend vermietet. Die Nebengebäude wurden abgerissen. Auf dem frei gewordenen Grundstücksteil plante die Klägerin zunächst die Errichtung eines Gebäudes, das an Dritte vermietet werden sollte. Die Klägerin bemühte sich erfolglos um die Vermietung der geplanten Büros. Daher entschloss sie sich zu einer Umplanung. Es sollten nunmehr 45 Wohnungen errichtet und veräußert werden. Die entsprechende Baugenehmigung wurde der Klägerin erteilt. Zwischenzeitlich hatten die GbR-Gesellschafter eine GmbH gegründet, die die Baumaßnahme durchführen und die Wohnungen vermarkten sollte. Die GmbH kaufte den Grundstücksteil von der GbR, erstellte die 45 Wohnungen und veräußerte diese an diverse Erwerber. Finanzamt und Finanzgericht waren der Auffassung, dass die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe. Es wurde ein Gewinn aus der Grundstücksveräußerung an die GmbH als laufender Gewinn erfasst. Das Finanzgericht begründete seine Entscheidung hinsichtlich der Zwischenschaltung der GmbH mit dem Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs.

Der BFH entschied, dass die Klägerin nicht gewerblich tätig war, da sie zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs eine Vermietungsabsicht, aber noch keine unbedingte Veräußerungsabsicht hatte. Außerdem liegt im vorliegenden Fall kein Gestaltungsmissbrauch vor, da die GmbH durch die Bebauung des Grundstücks eine eigene Tätigkeit entfaltet hat und somit nicht funktionslos tätig war und die Gestaltung haftungsrechtliche und außersteuerliche Gründe hatte.

11. Privatwohnung und Vorsteuer

Grundstücke, die zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt werden, können in Gänze dem Unternehmensvermögen zugeordnet und es kann die komplette Vorsteuer geltend gemacht werden. Über einen Zeitraum von regelmäßig 10 Jahren wird dann die private Nutzung des Grundstücks als



unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen. Durch diese, als Seeling-Modell bekannt gewordene Gestaltung können Unternehmer erhebliche Liquiditätsvorteile erzielen, da ihnen die Vorsteuer auf den privat genutzten Teil bis zur Rückzahlung zinslos zur Verfügung gestellt wird. Versuche des BMF, diese Gestaltung zu verhindern, scheiterten bisher.

U. a. auf Initiative Deutschlands hat die EU nun die MWStSystRL geändert. Demnach können Grundstücke nur noch mit dem Teil dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, der unternehmerisch genutzt wird. Spätere Nutzungsänderungen sollen im Rahmen der nationalen Korrekturvorschriften (§ 15a UStG) berücksichtigt werden. Die Änderungen sind spätestens zum 1.1.2011 in das nationale UStG umzusetzen.

Durch die Neuregelung wird dem Seeling-Modell die Existenzgrundlage entzogen. Der Vorsteuerabzug ist damit zukünftig auf den Teil des Grundstücks beschränkt, der unternehmerisch genutzt wird. Von Vorteil ist, dass es nunmehr auch möglich sein wird, Vorsteuerbeträge nachträglich geltend zu machen, wenn sich die unternehmerische Nutzung des Gebäudes im Zeitablauf erhöht. Dies war bisher nicht möglich. Hinsichtlich der Umsetzung in das deutsche UStG darf vermutet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung, die die bisherige Regelung schon lange gestört hat, die Richtlinie zügig umsetzen wird. Unklar ist, ob es eine Übergangsregelung geben wird. Unternehmer, die das Seeling-Modell noch nutzen wollen, müssen sich daher mit der Umsetzung des Bauvorhabens beeilen.

12. Doppelte Haushalte Selbstständiger

Aufwendungen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung fallen überwiegend bei Arbeitnehmern an. In der für Werbungskosten geltenden beispielhaften gesetzlichen Aufzählung finden sich dann auch diese Aufwendungen wieder. Das Gesetz beschränkt den Abzug der typischen Kosten (z. B. für die Wohnung) auf die "notwendigen Mehraufwendungen". Daneben gibt es noch andere Einschränkungen, z. B. für Verpflegungsmehraufwendungen und Familienheimfahrten, die anlässlich des doppelten Haushalts angefallen sind. Während die zuletzt genannten Abzugsbeschränkungen auch in - die Selbstständige betreffende - Aufzählung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben eingegangen sind, findet sich die Einschränkung der typischen Kosten auf das "Notwendige" nicht im Gesetz wieder. Hierauf berief sich ein selbstständiger Rechtsanwalt vor dem BFH, dem die Kosten einer 120 qm großen Wohnung im Rahmen der ansonsten unstrittig vorliegenden doppelten Haushaltsführung zur Hälfte gekürzt wurden. In der Revision führte er aus, dass die Legaldefinition der Betriebsausgabe diese Einschränkung nicht kenne; lediglich unangemessene Betriebsausgaben seien nicht abzugsfähig.

In ständiger Rechtsprechung sieht der BFH als Obergrenze notwendiger Mehraufwendungen die Kosten an, die sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins je Quadratmeter für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung ergeben. Wenngleich die Rechtsprechung fast ausschließlich nichtselbstständige Einkünfte betrifft, ist keine bewusste Einschränkung auf Überschusseinkünfte ersichtlich.

Der BFH hat die abzugsfähigen Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung des Selbstständigen ebenfalls auf den durchschnittlichen Mietzins für eine 60 qm-Wohnung beschränkt. Nach Auffassung des Gerichts sei auch die für Werbungskosten geltende Einschränkung unmittelbar auf die betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung anwendbar. Eine Anlegung unterschiedlicher Maßstäbe sei ausgeschlossen. Im Übrigen spräche auch das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dafür, die Abzugsfähigkeit gleichartiger Erwerbsaufwendungen bei den verschiedenen Einkunftsarten wegen fehlender sachlicher Differenzierungsgründe auch nur im gleichen Umfang zuzulassen.

13. Umsatzsteuer auf verkauftes Erbe

Obwohl wir immer älter werden, schaffen viele Unternehmer es nicht, ihr Unternehmen vor ihrem Ableben an geeignete Nachfolger zu übergeben. Häufig haben die Erben auch kein Interesse an der Weiterführung des Betriebs. Umstritten ist dennoch bisher, ob derart unwillige Erben nicht doch ungewollt Unternehmer werden, und zwar aus Sicht der Umsatzsteuer.



Die Klägerin, eine Erbengemeinschaft, erbt einen Pkw, den der Erblasser seinem Unternehmensvermögen zugeordnet und dementsprechend den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung vorgenommen hatte. Die Klägerin hatte keine Absicht das Unternehmen des Erblassers fortzuführen und veräußerte den Pkw. Das Finanzamt sah hierin einen der Umsatzsteuer unterliegenden Eigenverbrauch. Hiergegen wehrte sich die Klägerin mit dem Argument, dass sie nie Unternehmerin geworden sei und somit auch keine umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte verwirklichen könne. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Der BFH bestätigt zunächst, dass die Unternehmereigenschaft des Erblassers nicht vererblich ist. Allerdings rückt die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin in die umsatzsteuerlich noch nicht abgewickelten unternehmerischen Rechtsverhältnisse des Erblassers ein. Hierzu gehört auch der Pkw, der nach dem Tod des Erblassers Unternehmensvermögen bleibt. Wird dieses veräußert, müssen sich die Erben daher insoweit als Unternehmer behandeln lassen. Die Veräußerung ist dann als umsatzsteuerpflichtige Lieferung zu qualifizieren.

Mit dem Urteil schafft es der BFH, dass entsprechend dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer, ein unversteuerter Letztverbrauch verhindert wird, obwohl die Erben eigentlich nicht unternehmerisch tätig werden. Um zu bestimmen, ob die Veräußerung ererbten Vermögens der Umsatzsteuer unterliegt, ist danach alleine darauf abzustellen, wie diese Veräußerung noch zu Lebzeiten des Erblassers zu behandeln wäre. Die Erben müssen sich insoweit als Unternehmer behandeln lassen, auch wenn sie tatsächlich nicht die Voraussetzungen erfüllen, die das UStG an die Unternehmereigenschaft stellt.

Unternehmer und Freiberufler & GmbH-Gesellschafter / -Geschäftsführer
--

1. Vorsteuervergütung in der EU

Wird inländischen Unternehmern im Ausland Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, besteht in der EU sowie in vielen Drittstaaten die Möglichkeit, sich diese Umsatzsteuer erstatten zu lassen (Vorsteuervergütung).

Seit dem 1.1.2010 erfolgt die Vorsteuervergütung zwischen EU-Staaten mit Hilfe eines einheitlichen elektronischen Verfahrens. Im Gegensatz hierzu erfolgt die Erstattung in Drittstaaten gemäß den dort jeweils geltenden Regelungen. Die Erstattung setzt allerdings immer voraus, dass der Antragsteller Unternehmer und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bis zum 31.12.2009 erfolgte dieser Nachweis mit Hilfe einer Unternehmerbescheinigung. Diese ist seit dem 1.1.2010 nur noch im Verhältnis zu Drittstaaten nötig.

Das BMF hat den Vordruck, der dem Nachweis der Unternehmereigenschaft dient (USt 1 TN) nun neu aufgelegt und an die geänderte Rechtslage angepasst.

Es ist zu beachten, dass die Erstattungsanträge in Drittländern frühzeitig gestellt werden, um ein Versäumen der Frist zu vermeiden. Hierzu gehört auch, dass die Unternehmerbescheinigung rechtzeitig beantragt wird.

2. BMF zur Zusammenfassenden Meldung

Seit dem 1.1.2010 müssen neben innergemeinschaftlichen Lieferungen auch bestimmte innergemeinschaftliche Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) gemeldet werden. Ab dem 1.7.2010 sind hier neue Fristen zu beachten. So ist die ZM zukünftig im Regelfall monatlich abzugeben. Die Abgabe muss bis zum 25. des Folgemonats erfolgen. Die Dauerfristverlängerung für die ZM entfällt insoweit und hat nur noch Bedeutung für die Umsatzsteuervoranmeldungen. Unklar war bisher insbesondere, ob die Frist zur Abgabe der ZM für das II. Quartal 2010 sich schon gemäß der Neuregelung bestimmt oder nicht.

Das BMF hat hinsichtlich der Neuregelung Klarheit geschaffen. Ein aktuelles Schreiben erläutert die Abgabemodalitäten sowie die Fristenregelung.

Ab Juli greift die Neuregelung. Hier ist zunächst zu klären, ob die Abgabe monatlich oder quartalsweise erfolgen muss. Zu beachten ist, dass die monatliche Abgabe nur innergemeinschaftliche Liefere-



rungen betrifft, sofern deren Bemessungsgrundlagen für das laufende Quartal oder für eines der 4 vorherigen Quartale jeweils mehr als 100.000 EUR (ab 2012: 50.000 EUR) beträgt. Wird diese Grenze nicht überschritten, kann die ZM quartalsweise abgegeben werden; dies gilt für innergemeinschaftliche Dienstleistungen grundsätzlich. Wer verpflichtet ist, seine innergemeinschaftlichen Lieferungen monatlich zu melden, soll seine innergemeinschaftlichen Dienstleistungen im letzten Monat des Quartals melden. Alternativ hierzu können diese auch im jeweiligen Monat gemeldet werden, was i. d. R. einfacher sein dürfte. Zu berücksichtigen ist ferner, dass mit Überschreiten der Grenze in einem Quartal die monatliche Abgabe schon in diesem Quartal greift, so dass die Entwicklung der Umsätze insofern beachtet werden muss. Da die Nicht-Beachtung der Meldepflichten mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 EUR geahndet werden kann und zudem regelmäßig Prüfungen der Finanzverwaltung nach sich zieht, sollten die betroffenen Unternehmer das Schreiben aufmerksam studieren.

3. Ausfuhrnachweis EU abgespeckt?

Innergemeinschaftliche Lieferungen sind grundsätzlich steuerfrei. Dies gilt jedoch nur, wenn die Unternehmer die nach der UStDV geforderten Nachweise erbringen.

Mit Schreiben vom 6.1.2009 hatte das BMF dargestellt, in welcher Form innergemeinschaftliche Lieferungen nachzuweisen sind. Für die Unternehmen waren die Anforderungen des BMF eine Zumutung, da diese in der Praxis kaum oder gar nicht zu erbringen waren. Der BFH hat allerdings noch im Jahr 2009 in 3 Urteilen ausdrücklich erklärt, dass wesentliche Teile dieses BMF-Schreibens nicht im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben stehen.

Das BMF hat nun sein damaliges Schreiben neu aufgelegt. Wiederum werden auf 21 Seiten die Grundzüge der Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen, deren Nachweis und der Gutgläubensschutz dargestellt.

Allein der unveränderte Umfang des Schreibens lässt ahnen, dass das BMF auch aus der neuesten Rechtsprechung nichts gelernt hat. Das Schreiben entspricht weitestgehend der bisherigen Verlautbarung. Lediglich hinsichtlich der Nachweise, gegen die sich der BFH ausdrücklich ausgesprochen hat, ergeben sich Änderungen. So muss bei Abholung durch einen Bevollmächtigten grundsätzlich nicht die komplette Vollmachtskette nachgewiesen werden, Passkopien sind im Regelfall auch nicht nötig und die Anforderungen an CMR-Frachtbriefe sind reduziert worden. Allerdings lässt sich das BMF in allen diesen Punkten ein "Hintertürchen" offen. So wird z. B. darauf verwiesen, dass eine schriftliche Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung nicht zu belegen ist, bei konkreten Zweifeln im Einzelfall jedoch von der Finanzverwaltung gefordert werden kann. Wer kein Risiko eingehen möchte, müsste dann unverändert Vollmachten anfordern, obwohl diese eigentlich nicht erforderlich sind. Zum Teil versucht das BMF die Rechtsprechung des BFH auch dadurch auszuhebeln, dass nun die Anforderungen an die Empfangsbestätigung und an die Versicherung, die Waren ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu verbringen, ausgeweitet werden. Das Schreiben ist daher in keiner Weise geeignet, der Intention des Binnenmarkts entsprechend, einfache Rahmenbedingungen für Lieferungen innerhalb der EU zu schaffen. Die Unternehmen müssen sich zwingend mit dem Schreiben auseinandersetzen. Wer jedoch vom Fiskus auf Basis dieses Schreibens zur Kasse gebeten wird, sollte prüfen, ob dies im Hinblick auf die vorliegende und zu erwartende Rechtsprechung rechtens ist.

4. Ausfuhrbelege nach ATLAS-Verfahren

Seit dem 1.7.2009 besteht die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. Dieses erfolgt über das IT-Verfahren ATLAS-Ausfuhr. Schriftliche Ausfuhranmeldungen sind nur noch in Ausnahmefällen zulässig. Die Ausfuhrdokumente dienen jedoch nicht nur der Ausfuhr an sich, sondern auch als Nachweis der Steuerfreiheit der Ausfuhr. Die entsprechenden Regelungen in §§ 8 ff. UStDV geben jedoch keine expliziten Hinweise, wie die Nachweise bei elektronischen Ausfuhranmeldungen zu erbringen sind.

Das BMF hatte in 2009 erstmals Stellung zu den Nachweispflichten bezogen. Demnach gilt das durch die Ausfuhrzollstelle an den Anmelder/Ausführer per EDIFACT-Nachricht übermittelte PDF-Dokument "Ausgangsvermerk" als belegmäßiger Nachweis für den Regelfall der elektronischen Ausfuhr. Der Nachweis sollte in dieser Form auch erbracht werden, wenn der liefernde Unternehmer nicht selbst



Anmelder der Ausfuhr ist. Vollkommen unklar blieb die für die Praxis wichtige Frage, wie der Nachweis zu führen und zu archivieren ist, wenn nicht der Unternehmer selbst, sondern dessen Spediteur den per EDIFACT übermittelten Ausgangsvermerk erhält.

Das BMF hat nun sein damaliges Schreiben überarbeitet. Es beinhaltet neben grundsätzlichen Ausführungen zum ATLAS-Verfahren Hinweise zu den Nachweispflichten innerhalb und außerhalb des elektronischen Ausfuhrverfahrens, bei der Ausfuhr von Kraftfahrzeugen, der Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr sowie für Ausfuhranmeldungen im Rahmen der einzigen Bewilligung.

Das Schreiben hätte sich das BMF wohl sparen können, da sich gegenüber der bisherigen Verlautbarung kaum Änderungen ergeben. Statt die Nachweispflichten im zuvor angesprochenen Fall darzustellen, wird dieses Problem nun gar nicht mehr angesprochen. Trotz dieser Mängel müssen sich Unternehmer, die in Drittländer exportieren, mit dem Schreiben auseinandersetzen. Sofern die Ausfuhr über Spediteure erfolgt, sollten im Zweifel die erforderlichen Nachweise mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

5. Elektronisches Fahrtenbuch

Die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw kann wahlweise auf Grundlage der pauschalen 1 %-Regelung oder eines Fahrtenbuchs erfolgen. Bei Anwendung der Fahrtenbuchregelung ermittelt sich der private Nutzungsanteil aus dem Verhältnis von privat gefahrenen Kilometern zu den insgesamt mit dem Pkw zurückgelegten Kilometern.

Die Klägerin nutzte ihre Firmen-Pkw auch für Privatfahrten. In den Fahrzeugen waren Fahrdatenspeicher installiert, die für jede durchgeführte Fahrt automatisch u. a. Datum, Uhrzeit, Kilometer und Tachostand aufzeichneten. Hingegen konnten Ziel und Zweck der Fahrt manuell eingegeben werden. Mit einer entsprechenden Software wurden die Daten später ausgelesen. Die automatisch aufgezeichneten Daten konnten später nicht mehr verändert werden, wohl aber die manuellen Eingaben. Die Klägerin ermittelte den privaten Nutzungsanteil der Firmen-Pkw auf Grundlage des elektronischen Fahrtenbuchs. Das Finanzamt hingegen verwarf das elektronische Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß und ermittelte den privaten Nutzungsanteil nach der steuerlich ungünstigeren 1 %-Regelung.

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamts. Die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs verlangt, dass die Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Hierzu ist es auch notwendig, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Bezogen auf elektronische Fahrtenbücher bedeutet dies den technischen Ausschluss möglicher nachträglicher Änderungen. Da hier die technische Möglichkeit bestand, den Zweck der Fahrt (betrieblich oder privat) jederzeit abzuändern, ohne dass diese Änderungen systemseitig dokumentiert werden, verneinte das FG die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs.

Das Urteil reiht sich nahtlos in die hierzu in der Vergangenheit ergangenen Urteile zur Problematik des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ein. So hatte der BFH bereits im Jahr 2006 die Ordnungsmäßigkeit eines über das Tabellenkalkulationsprogramm "Excel" geführten Fahrtenbuchs verneint, da hier eine jederzeitige Änderung der Daten möglich ist. Zwar war im vorliegenden Fall ein Gewerbetreibender Betroffener der Entscheidung, jedoch dürfte die Urteilsbegründung auch für Arbeitnehmer relevant sein, die von ihrer Firma einen Pkw zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommen. Sofern diese für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils zulässigerweise von der Führung eines elektronischen Fahrtenbuchs Gebrauch machen, sollten sie die Auffassung des FG beherzigen.

6. Private Kfz-Nutzung bei 2 Pkw's

Die private Nutzung betrieblicher Kfz ist zu versteuern. Zur Ermittlung der privaten Nutzung stehen die 1 %- und die Fahrtenbuchmethode zur Verfügung. Die 1 %-Methode ist seit dem Jahr 2006 allerdings auf Kfz begrenzt, deren betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt. Umstritten war bisher die Anwendung der 1 %-Methode für Fälle, in denen ein Unternehmer mehrere Kfz des Betriebsvermögens privat nutzt und eine private Verwendung durch Dritte, z. B. Familienangehörige, ausgeschlossen werden kann.



Das BMF verlangt in solchen Fällen bis zum 31.12.2009 den Ansatz der 1 %-Methode nur für das Kfz mit dem höchsten Bruttolistenpreis. Seit dem 1.1.2010 soll hingegen für alle Kfz im Betriebsvermögen, für die eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann, eine Besteuerung auf Basis der 1 %-Methode erfolgen. Dieser können die Unternehmer nur entgehen, wenn sie die private Nutzung mittels Fahrtenbuch ermitteln.

Der BFH hat nun die neue Verwaltungsauffassung bestätigt. Demnach ist für jedes Kfz des Betriebsvermögens, das privat genutzt wird, die private Nutzung nach der 1 %-Methode zu bestimmen, sofern kein Fahrtenbuch geführt wird. Dabei ist es laut BFH vollkommen unerheblich, ob die Kfz von einer oder mehreren Personen privat genutzt werden.

Unternehmern, die mehrere Kfz im Betriebsvermögen haben und nicht nachweisen können, dass diese z. B. durch Überlassung an Arbeitnehmer ausschließlich betrieblich genutzt werden, wird das BFH-Urteil teuer zu stehen kommen. Es besteht auch keine Hoffnung, dass der BFH diesbezüglich in nächster Zeit zu einem anderen Ergebnis kommen wird. Denn der Urteilsbegründung ist zu entnehmen, dass der BFH durchaus das Problem gesehen hat, dass die mehrfache Anwendung der 1 %-Methode in diesen Fällen regelmäßig zu einer Besteuerung führt, die in keinem Verhältnis zur tatsächlichen privaten Nutzung steht. Dies hält er allerdings für zulässig, da die 1 %-Methode der Pauschalierung dient, ggf. auch zu Ungunsten der Steuerpflichtigen. Das Motto des BFH lautet: Wem dies nicht passt, steht es offen, für jedes Kfz ein Fahrtenbuch zu führen. Offen lässt der BFH, ob die Unternehmen für die Jahre bis einschließlich 2009 in ihrem Vertrauen auf die oben dargestellte Auffassung der Finanzverwaltung geschützt sind. Betroffene Unternehmen müssen nun prüfen, ob sie Maßnahmen ergreifen können, um der drohenden steuerlichen Mehrbelastung zu entgehen, z. B. durch Führung von Fahrtenbüchern.

7. Einfach elektronisch abgerechnet

Rechnungen können in Papierform oder elektronisch übermittelt werden. Während Papierrechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern sie im Original vorliegen, sind die Anforderungen an den Vorsteuerabzug aus elektronisch übermittelten Rechnungen wesentlich höher. Dieser Umstand ist den wenigsten Unternehmern bewusst und führt zunehmend zu unerfreulichen und unnötigen Mehregebnissen bei Betriebsprüfungen.

Elektronische Rechnungen müssen seitens des Rechnungsausstellers mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden, um überhaupt für einen Vorsteuerabzug infrage zu kommen. Diese Signatur ist vom Rechnungsempfänger mit eigens hierfür vorgesehenen Programmen zu prüfen. Der gesamte Prüfvorgang muss dokumentiert und die Dokumentation, ebenso wie die elektronische Rechnung, archiviert werden. Ein alleiniger Ausdruck einer elektronischen Rechnung berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Die EU-Kommission hatte vorgeschlagen, die elektronischen Rechnungen den Papierrechnungen gleichzustellen. Hierdurch sollten die elektronische Rechnungserstellung gefördert und in erheblichem Maß Bürokratiekosten abgebaut werden. Der Rat der EU folgt diesem Vorschlag nur bedingt. In einem aktuellen Entwurf zur Änderung der MwStSystRL gleicht er die Anforderungen zwar an, verzichtet jedoch nicht zwingend auf das Erfordernis einer elektronischen Signatur. Um den Vorsteuerabzug zu erhalten, müssen zukünftig, unabhängig in welcher Form die Rechnung vorliegt, die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts sowie die Lesbarkeit gewährleistet sein, solange die Rechnung aufbewahrt werden muss. Der Steuerpflichtige kann selber festlegen, wie er dies erreichen möchte. Allerdings wird explizit darauf verwiesen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur ein Mittel sein kann, um dies zu erreichen.

In der Presse wird der vorliegende Entwurf überwiegend als erhebliche Vereinfachung für die Unternehmen gefeiert, da die Unternehmen nicht mehr zur elektronischen Signatur gezwungen werden können. Wer jedoch die Mentalität der deutschen Finanzverwaltung kennt, sollte vor zu schnellen Beifallsbekundungen abwarten, welche Alternativen zur elektronischen Signatur zukünftig zulässig sein werden. Nur wenn hier einfache und praktikable Anforderungen geschaffen werden, können die Unternehmen untereinander vereinfacht abrechnen, ohne die nächste Betriebsprüfung fürchten zu müssen.



8. 7 % oder 19 % im Hotel

Seit dem 1.1.2010 unterliegen Beherbergungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz. Andere Leistungen von Hotels, die nicht in Verbindung mit der Übernachtung stehen, sind hingegen weiterhin mit dem Normalsteuersatz von 19 % abzurechnen.

Das BMF hatte mit Schreiben vom 5.3.2010 dargestellt, welche Leistungen nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht der Beherbergung dienen, so z. B. das Frühstück. Hierbei wurde jedoch nicht berücksichtigt, dass der BFH Verpflegungsleistungen als Nebenleistungen zur Übernachtung qualifiziert hatte. Da im UStG der Grundsatz gilt, dass Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen, müsste das Frühstück ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn der BFH-Rechtsprechung gefolgt würde.

Das BMF hat nun einen Nichtanwendungserlass zu dem o. g. Urteil des BFH veröffentlicht. Verpflegungsleistungen werden somit laut BMF als eigenständige Leistungen behandelt.

Die Auffassung des BMF hat Auswirkungen auf die Ortsbestimmung von Verpflegungsleistungen sowie auf den anzuwendenden Steuersatz. Verpflegungsleistungen, die bis zum 31.12.2009 erbracht wurden, gelten als dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Ab 2010 werden sie hingegen dort ausgeführt, wo sie tatsächlich erbracht werden. Als eigenständige Leistungen unterliegen die Verpflegungsleistungen dem Normalsteuersatz (19 %). Es ist allerdings fraglich, ob die Ansicht des BMF zutreffend ist und nicht allein fiskalisch motiviert, wie viele andere Nichtanwendungserlasse des BMF zuvor. Hoteliers sollten daher prüfen, ob sie der Auffassung der Finanzverwaltung folgen wollen oder nicht. Auf jeden Fall muss die zukünftige Rechtsprechung diesbezüglich beachtet werden.

9. Speisen zu 7 % oder 19 % ?

Die Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes bei der Abgabe von Speisen und Getränken ist für viele Betroffene zum reinen Glücksspiel mutiert. Was in der Theorie einfach klingt: "die Lieferung von Nahrungsmitteln ist begünstigt, Dienstleistungen in Verbindung hiermit nicht", führt in der Praxis zu endlosen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

Das BMF hat sich zuletzt noch in 2008 ausführlich zu der Thematik ausgelassen. Dieses Schreiben ist jedoch in wesentlichen Teilen durch die jüngste Rechtsprechung des BFH überholt. Zudem hat der BFH dem EuGH grundlegende Fragen diesbezüglich zur Entscheidung vorgelegt, deren Beantwortung erhebliche Auswirkungen auf die Praxis haben kann. So stellt der BFH u. a. in Frage, ob die Zubereitung von Speisen nicht der Annahme einer begünstigten Lieferung per se widerspricht.

In Ergänzung zum Schreiben des BMF stellt die OFD Frankfurt a. M. nun die neuesten Rechtsentwicklungen dar, z. B. zum Schulessen, zu Imbisswagen, Cateringunternehmen etc.

Betroffene Unternehmer sollten sich mit dem Schreiben auseinandersetzen. Allerdings wird dies nicht ausreichen, um Licht ins Dunkel zu bringen. Hierzu muss die weitere Rechtsprechung, insbesondere die zu erwartenden Urteile des EuGH, beachtet werden. Bis dahin ist zu prüfen, ob Veranlagungen offen zu halten sind oder Rechtsmittel eingelegt werden sollten. Ferner ist zu beachten, ob die derzeitige Thematisierung des Sinns und Unsinn der Anwendung des begünstigten Steuersatzes durch die Politik zu Änderungen führt, wenn auch weniger aus Einsicht denn zum Zwecke der Konsolidierung des Haushaltes.

10. Zahlung von Dumpinglöhnen

Arbeitgeber, die für ihre Arbeitnehmer nicht die zutreffenden bzw. vertraglich geschuldeten (Arbeitnehmer-)Sozialversicherungsbeiträge abführen, machen sich wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt (§ 266 a StGB) strafbar. Das Landgericht Magdeburg hatte über die Strafbarkeit eines Arbeitgebers zu entscheiden, der seinen Arbeitnehmern einen unter dem Mindestlohn liegenden Lohn ausgezahlt hatte ("Lohndumping").

Der Angeklagte war Pächter von Toilettenanlagen auf Autobahnraststätten, die er rund um die Uhr sauber halten musste. Als Reinigungskräfte setzte er sogenannte Minijob-Kräfte (geringfügig Beschäftigte) ein, die einen umgerechneten Stundenlohn zwischen knapp unter 1,00 EUR und 1,79 EUR

erhielten. Der allgemeinverbindliche und damit gesetzliche Mindestlohn betrug im Tatzeitraum mindestens 7,68 EUR. Zu seiner Verteidigung machte der Angeklagte geltend, dass die Reinigungskräfte lediglich 2 bis 3 Stunden am Tag hätten putzen müssen und die restliche Zeit der Zwölf-Stunden-Schicht nur Bereitschaftszeit oder sogar Freizeit gewesen sei.

Das Landgericht verurteilte den Arbeitgeber zu einer Geldstrafe von 100 Tagessätzen zu je 10 EUR, was die Grenze einer Vorstrafe übersteigt. Der Straftatbestand des Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen verbietet es Arbeitgebern, Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung vorzuenthalten - und zwar unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt gezahlt wird. Bei der Festsetzung der an die Sozialkassen abzuführenden Beiträge ist nicht auf den tatsächlich gezahlten (geringeren) Lohn abzustellen, sondern auf den (höheren) Mindestlohn, der den Arbeitnehmern zustand. Gegen diesen Straftatbestand hat der Arbeitgeber verstoßen. Hinzu komme, dass die Stundenlöhne ganz offensichtlich unangemessen und sittenwidrig seien. Entgegen dem Vortrag des Angeklagten sei auch nicht davon auszugehen, dass die Reinigungskräfte nur 2 bis 3 Stunden täglich arbeiten mussten.

In Branchen, in denen tarifvertraglich oder gesetzlich ein Mindestlohn gilt, führt untertarifliche Bezahlung nach Auffassung des Landgerichts Magdeburg zur Strafbarkeit des Arbeitgebers, wobei das Gericht nach eigenen Ausführungen zu einer milden Strafe kommt.

11. ErbSt-Erlass bei Betriebsvermögen

Die Betriebsvermögensprivilegien, die vom Erbschaftsteuergesetz gewährt werden (ehemals Betriebsvermögensfreibetrag und verminderter Wertansatz, nach geltendem Recht Bewertungsabschlag), bleiben dem Erwerber nur dann endgültig erhalten, wenn das begünstigte Betriebsvermögen über eine Behaltensfrist von mindestens fünf Jahren (sowohl altes als auch neues Recht) nicht veräußert wird. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob eine Veräußerung im Rahmen eines Insolvenzverfahrens ebenfalls schädlich ist.

Mit dem Tod des Erblassers im August 1996 gingen sämtliche Anteile an einer Gesellschaft auf die Erben über. Im März 2001 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Mai 2001 verkaufte der Insolvenzverwalter das Betriebsvermögen an einen Investor. Das Finanzamt erließ gegen die Erben einen Erbschaftsteuerbescheid und versagte die gewährten Betriebsvermögensprivilegien, weil das Betriebsvermögen innerhalb der Behaltensfrist veräußert worden sei. Den Antrag der Erben, die Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen zu erlassen, lehnte das Finanzamt ab. Zuletzt unterlagen die Erben vor dem Bundesfinanzhof. Die insolvenzbedingte Veräußerung des Betriebsvermögens stelle keinen Billigkeitsgrund für den Erlass der Erbschaftsteuer dar. Der Wegfall der Vergünstigungen stehe selbst dann mit dem Gesetzeszweck in Einklang, wenn das Betriebsvermögen krisen- oder insolvenzbedingt veräußert wird. Denn der Gesetzgeber wollte bei jeder Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe innerhalb von fünf Jahren die Privilegien versagen, ohne die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Auch das nur geringfügige Unterschreiten der Fünf-Jahres-Frist rechtfertige keinen Billigkeitserlass.

Die Entscheidung zeigt, dass der Bundesfinanzhof die erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen starr versteht. Auch Erlassanträge haben keine Aussicht auf Erfolg. Zwar ist die Entscheidung zum ehemaligen Erbschaftsteuerrecht ergangen, allerdings enthält auch das seit dem 1.1.2009 geltende Erbschaftsteuerrecht Behaltensfristen, so dass davon ausgegangen werden kann, dass der Bundesfinanzhof an seiner Rechtsprechung festhält.

12. Organschaft geänderte Rechtsprechung

Ist eine Kapitalgesellschaft wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert (Organschaft), verliert die Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) umsatzsteuerlich ihre Selbstständigkeit. Die Abführung der Umsatzsteuer aus Umsätzen der Organgesellschaft obliegt dem Organträger.

Die Klägerin, eine Kommanditgesellschaft (KG), erbrachte Leistungen an ihre Komplementärin (GmbH), die ein Alten- und Pflegeheim betrieb. Die GmbH erzielte hieraus steuerfreie Erlöse und hatte insofern keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. An der KG und der GmbH waren die gleichen

3 Gesellschafter zu jeweils 1/3 beteiligt. Die KG ging daher davon aus, dass zwischen ihr und der GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Entsprechend wurden die Leistungen gegenüber der GmbH als Innenumsätze ohne Umsatzsteuer abgerechnet. Das beklagte Finanzamt sah in der Konstruktion keine Organschaft und unterwarf die Umsätze der Umsatzsteuer zum Nachteil der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten GmbH. Das Finanzgericht gab der Klage noch statt, auf die Revision des Beklagten hob der BFH das Urteil auf.

Der BFH folgte der Ansicht der Finanzverwaltung und gibt damit seine bisherige Rechtsprechung auf. Demnach ist eine finanzielle Eingliederung als Voraussetzung für eine Organschaft umsatzsteuerlich nur gegeben, wenn ein Über- und Unterordnungsverhältnis vorliegt. Ein solches ist bei Schwestergesellschaften, zumindest im vorliegenden Fall, nicht gegeben, da nicht die KG die Möglichkeit besitzt, rechtlich auf die KG einzuwirken, sondern nur die hinter ihr stehenden Gesellschafter.

Das Urteil wird erhebliche Auswirkungen auf bestehende Organschaftsverhältnisse haben und bei zukünftigen Planungen zu berücksichtigen sein. So bedeutet das Urteil das Ende der Organschaft für viele Betriebsaufspaltungen. Denn nunmehr reicht es für die Annahme einer umsatzsteuerlichen Organschaft, im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung, nicht mehr aus, dass hinter beiden Gesellschaften eine Personengruppe steht, die einen einheitlichen Willen bei beiden durchsetzen kann. Die geänderte Rechtsprechung wird insbesondere die Unternehmen nachteilig treffen, die die Organschaft bisher, wie im Fall, genutzt haben, um Leistungen gegenüber einer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Gesellschaft als Innenumsatz, also ohne Umsatzsteuer, abzurechnen. Für betroffene Unternehmen ergibt sich daher dringender Handlungsbedarf.

13. Vorratsbewertung nach BilMoG

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde nicht nur die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuer- für die Handelsbilanz in den Fällen von Sonderabschreibungen und steuerfreien Rücklagen abgeschafft. Die neue Rechtslage erlaubt auch die Ausübung steuerlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz unabhängig vom Vorgehen in der Handelsbilanz. Damit eröffnen sich interessante Gestaltungsmöglichkeiten, die auch von der Finanzverwaltung anerkannt werden. Allerdings hatte das BMF mit seinem Schreiben zu der Neufassung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach BilMoG auch eine unangenehme Überraschung in Bezug auf den Umfang der Herstellungskosten beschert.

Seit BilMoG müssen handelsrechtlich nicht nur Einzelkosten, sondern auch angemessene Teile der Gemeinkosten (für Material, Fertigung und Abschreibungen) in die Ermittlung der Herstellungskosten einbezogen werden. Für die Steuerbilanz galt diese Einbeziehungspflicht bereits bisher. Allgemein wurde daher angenommen, dass sich durch das BilMoG die Wertuntergrenzen der Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz entsprechen. Die Finanzverwaltung forderte aber zunächst darüber hinaus steuerlich eine zwingende Einbeziehung der Kosten für allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung, für die handelsrechtlich ein Einbeziehungswahlrecht besteht.

Die Regelung im BMF-Schreiben sorgte in der Literatur nahezu einhellig für Verwunderung und Kritik. Schließlich stand sie im Widerspruch zu den auch weiterhin gültigen Einkommensteuer-Richtlinien. Die Finanzverwaltung hat auf diese Kritik reagiert und den Frieden - zumindest vorläufig - wieder hergestellt. Nach einer Ergänzung des BMF-Schreibens kann die bisherige Richtlinienregelung, wonach für die Herstellungskostenbestandteile auch steuerlich ein Einbeziehungswahlrecht besteht, weiter angewendet werden.

Das Zurückrudern des BMF bedeutet für die Unternehmen allerdings nur einen Zeitgewinn, denn mit dem neuen Schreiben wurde gleichzeitig eine geänderte Richtlinienfassung angekündigt, die dann wohl die Auffassung im ursprünglichen BMF-Erlass festschreiben wird. Die Folge wird eine Erhöhung des Vorratsbestandes bei vielen Unternehmen sein, verbunden mit einer steuerlichen Mehrbelastung. Das Versprechen des Gesetzgebers, das BilMoG für die Unternehmen steuerneutral zu gestalten, erfährt damit seinen 1. Bruch.

14. Liquidationsverluste Kapitalgesellschaft

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter unterliegen - bzw. unterlagen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer - dem sog. Teileinkünfteverfahren (bis 2008: Halbeinkünfteverfahren). Demzufolge sind diese Ausschüttungen nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) steuerpflichtig. Die Kehrseite ist das Halb- bzw. Teilabzugsverbot: Verluste oder Aufwendungen, die mit den teilweise steuerbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ebenfalls nur zu 60 % (50 %) abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ungeklärt war bisher, ob dies auch dann gilt, wenn tatsächlich keine Einnahmen aus dieser Beteiligung anfallen.

Ein Gesellschafter war an einer GmbH, die später in eine AG umgewandelt wurde, wesentlich zu mehr als 1 % beteiligt. Im Jahr 2001 meldete die AG Insolvenz an, im Jahr 2003 wurde das Verfahren abgeschlossen. Einen Liquidationserlös erzielte der Gesellschafter nicht. Die Anschaffungskosten seiner verlorenen Beteiligung machte der Gesellschafter in voller Höhe als Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG geltend.

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG nur greife, wenn auch tatsächlich Einnahmen anfallen, die unter das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren fallen. Bei nicht vorhandenen Einnahmen fehle hingegen der wirtschaftliche Zusammenhang mit den teilweise steuerfreien Einnahmen, so dass eine Abzugsbeschränkung nicht in Betracht komme.

Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil erst mit einem Nichtanwendungserlass reagiert, diesen zwischenzeitlich aber wieder zurückgezogen, nachdem der BFH in einem weiteren Verfahren die Rechtsprechung beschäftigt hat. Bis zum Ende des Jahres 2010 können somit Auflösungsverluste zu 100% angesetzt werden. Ab dann plant der Gesetzgeber den Abzug wieder einzuschränken.

15. Zinsen nach Verkauf einer GmbH

Bis zur Einführung der Abgeltungssteuer am 1.1.2009 war die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei, sofern dies außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgte. Eine Ausnahme bestand lediglich für den Fall einer wesentlichen Beteiligung, die ab einem vermögensmäßigen Anteil von zuletzt 1 % angenommen wurde (§ 17 EStG). Erwarb ein Steuerpflichtiger eine solche wesentliche Beteiligung und finanzierte die Anschaffung mittels eines Darlehens, so konnte er nach bisheriger Rechtsprechung die darauf entfallenden Schuldzinsen nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten abziehen, sofern diese nach Veräußerung der wesentlichen Kapitalbeteiligung angefallen waren.

Im Jahr 2000 veräußerte der zu 100 % an einer GmbH beteiligte Steuerpflichtige insgesamt 49 % seiner Anteile zu einem Preis von 5.000 DM. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die veräußerten Anteile betragen 300.000 DM, die der Steuerpflichtige zum Großteil fremdfinanziert hatte. Da der Verkaufserlös nicht ausreichte, um das Darlehen zu tilgen, bezahlte der Steuerpflichtige weiterhin Schuldzinsen. In seiner Steuererklärung 2001 machte er diese Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Das beklagte Finanzamt verwehrte den Ansatz. Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folgte das Finanzgericht dieser Auffassung. Die Revision des Klägers hatte Erfolg.

In Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH den Abzug von Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten zugelassen. Grund für die Rechtsprechungsänderung sei die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von zunächst 25 % auf mindestens 10 % seit 1999 und auf mindestens 1 % seit 2001, womit der Gesetzgeber die Steuerbarkeit privater Vermögenszuwächse bei wesentlichen Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG erheblich ausgedehnt habe.

Steuerpflichtige, die ihre wesentliche Beteiligung i. S. d. § 17 EStG fremdfinanziert haben, können die auf das Darlehen entfallenden Schuldzinsen auch nach der Veräußerung der Beteiligung geltend machen, wenn und soweit der Verkaufserlös nicht zur Tilgung des bei Anschaffung der Beteiligung aufgenommen Darlehens ausreicht. Offen bleibt, ob der nunmehr zugelassene Werbungskostenabzug auch unter der ab 1.1.2009 geltenden Abgeltungssteuer möglich ist. Von besonderem Interesse ist die Aussage des BFH, dass die genannten Grundsätze auch für den Werbungskostenabzug nachträglicher Schuldzinsen nach Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen, fremdfinanzierten Immobilie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten könnten.



16. Wer ist Bauleister?

Bauleister i. S. d. § 13b UStG schulden die Umsatzsteuer aus Bauleistungen, die an sie erbracht werden. Sie müssen die Umsatzsteuer errechnen, anmelden und an ihr Finanzamt abführen. In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob der Leistungsempfänger als Bauleister zu qualifizieren ist oder nicht. Fehlbeurteilungen können zu Nachforderungen der Finanzverwaltung führen.

Nachdem das BMF sich zuletzt im Oktober 2009 zu dieser Thematik geäußert hatte, stellt es nun einige der seinerzeit getätigten Aussagen nochmals klar. Demnach sind Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern, nicht als Bauleister zu qualifizieren. Bei Bauträgern ist die Qualifikation als Bauleister vom Verhältnis der Umsätze aus Grundstückslieferungen, die dem GrESTG unterliegen, und von den Umsätzen aus Werklieferungen abhängig. Bauträger werden nur als Bauleister behandelt und damit Steuerschuldner für an sie erbrachte Bauleistungen, wenn ihre Umsätze aus Werklieferungen mehr als 10 % ihrer gesamten steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze betragen.

Während Baustoffhändler eigentlich schon bisher nicht als Bauleister galten, so ist die Anwendung der Bagatellgrenze von 10 % für Bauträger neu. Dies stellt für Bauträger eine Erleichterung dar, nicht jedoch für die Unternehmen, die in ihrem Auftrag Bauleistungen erbringen. Diese können nur davon ausgehen, dass der Bauträger als Bauleister behandelt wird und eine Nettoabrechnung ausstellt, wenn dieser ihnen eine im Zeitpunkt des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt.

17. Umsatzsteuer auf Mitgliedsbeiträge

Nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH können Mitgliedsbeiträge an Vereine der Umsatzsteuer unterliegen. Hintergrund der Urteile waren regelmäßige Verfahren, in denen die Steuerpflicht für die Vereine günstig war. Sie konnten so den Vorsteuerabzug, z. B. aus der Errichtung von Sportanlagen, in Anspruch nehmen. Für Vereinsvorstände stellt sich daher zunehmend die Frage, wie sie auf die neue Rechtsprechung reagieren sollen.

Strittig war die Steuerpflicht der Mitgliedsbeiträge eines eingetragenen Vereins, der den Zweck hatte, die regionale und nationale Entwicklung der touristischen Internetwirtschaft zu fördern. Die Mitglieder des Vereins, allesamt Reisebüros, zahlten Beiträge i. H. v. jeweils 30.000 EUR. Der Verein erfasste diese als steuerpflichtige Einnahmen und machte die korrespondierende Vorsteuer geltend, sofern die Beiträge Studien für die Mitglieder und die Öffentlichkeitsarbeit betrafen. Soweit sie auf die interne Organisation des Vereins entfielen, wurden die Mitgliedsbeiträge als steuerfrei behandelt. Das Finanzamt vertrat hingegen zunächst die Ansicht, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge steuerfrei seien, und versagte den Vorsteuerabzug.

Unter Berufung auf die jüngste BFH-Rechtsprechung kommt das FG München zu dem Ergebnis, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die Mitgliedsbeiträge stellen die Gegenleistung für die vom Verein erbrachten Dienstleistungen dar. Das für die Annahme eines Leistungsaustauschs notwendige Rechtsverhältnis ergibt sich aus der Satzung. Da der Werbung kein Selbstzweck zukomme, handelte der Verein auch im Interesse seiner Mitglieder. Eine Aufteilung der Einnahmen hinsichtlich interner Organisation und Öffentlichkeitsarbeit scheidet nach Ansicht des FG aus, da der Verein in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Zwecke in der Gesamtheit ausschließlich Werbeleistungen und Marktstudien für seine Mitglieder erbracht hat.

Das Urteil verfolgt die Linie der jüngsten BFH-Rechtsprechung. Ferner räumt es ausdrücklich mit Begriffen auf, die in der Vergangenheit zur Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen herangezogen wurden, wie z. B. der Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen, die das FG für überholt ansieht. Vertretern von Vereinen kann nur geraten werden, sich mit der neuen Rechtslage auseinanderzusetzen.

18. Sponsoring eines Sportvereins

Gemeinnützige Organisationen sind bei der Finanzierung ihrer Tätigkeiten zunehmend auf Sponsoring angewiesen. Aus ertragsteuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob diese Einnahmen steuerfrei oder steuerpflichtig vereinnahmt werden können. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist zu klären, ob die



Einnahmen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz oder dem Regelsteuersatz zu unterwerfen sind. Sollte Umsatzsteuer anfallen, kann auch die Vorsteuer geltend gemacht werden. Dies aber nur, wenn die Leistung für den unternehmerischen Bereich verbraucht worden ist.

Ein gemeinnütziger Sportverein hat sich verpflichtet, Werbeleistungen für einen Automobilhersteller zu leisten. Als Gegenleistung stellte dieser dem Verein mehrere PKW "unentgeltlich" zur Verfügung, die dieser für seinen Sportbetrieb nutzen durfte. Sämtliche Kosten für die PKW wurden vom Hersteller getragen. Diese stellte dem Verein für die Fahrzeuggestellung eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausweis. Der Verein machte entsprechend Vorsteuer geltend.

Der Werbevertrag begründet nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg beim Sportverein einerseits einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; andererseits handelt es sich um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Zwar erhält der Verein keinen Geldbetrag; es liegt jedoch ein tauschähnlicher Umsatz vor. Die für die Werbeleistung zur Verfügung gestellten Fahrzeuge werden jedoch genutzt, um den (ideellen) Sportbetrieb aufrecht zu erhalten. Insoweit darf der Verein aus der Rechnung des Automobilherstellers keine Vorsteuer geltend machen.

Die Entscheidung des FG Baden-Württemberg steht im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung. Bei gemeinnützigen Organisationen sind immer wieder die unterschiedlichen Sphären zu beachten. Auch bei einem tauschähnlichen Umsatz können unterschiedlich (umsatz)steuerliche Sphären betroffen sein. Dabei führt die Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich zur konsequenten Versagung des Vorsteuerabzugs.

19. Ist ein Musiker ein Orchester?

Das deutsche UStG befreit Orchester, die von öffentlich-rechtlichen Trägern unterhalten werden, von der Umsatzsteuer. Ebenso befreit sind private Orchester, denen die zuständige Landesbehörde bescheinigt, die gleichen kulturellen Aufgaben zu erfüllen wie die Erstgenannten. Bisher hatte der BFH es abgelehnt die Befreiung auch auf einzelne Musiker auszudehnen, die ihrerseits selbstständig Leistungen gegenüber einem befreiten Orchester erbringen.

Der Kläger leitete ein Jazzorchester. Für einzelne Konzerte oder Tourneen verpflichtete er in- und ausländische Musiker auf freiberuflicher Basis. Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Leistungen der freiberuflichen Musiker umsatzsteuerpflichtig seien und der Kläger hinsichtlich der Leistungen der ausländischen Musiker verpflichtet gewesen sei, die Umsatzsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Hiergegen wendete der Kläger ein, dass die Leistungen der selbstständigen Musiker steuerfrei seien, da für alle die erforderliche Bescheinigung der Landesbehörde vorlag.

Der BFH ändert seine bisherige Rechtsprechung und schließt sich der Auffassung des Klägers an. Zur Begründung verweist er auf Vorgaben der MwStSystRL. Demnach können bestimmte kulturelle Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit werden. Der EuGH hatte hierzu festgestellt, dass es im Bereich der Musik nicht zulässig ist, die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen ob die Leistung von einem oder mehreren Musikern erbracht wird, sofern die erforderlichen Bescheinigungen vorliegen.

Einmal mehr zeigt sich, dass die MwStSystRL im Bereich der Steuerbefreiungen unzureichend ins nationale Gesetz umgesetzt wurde. Wer daher eine Steuerbefreiung beanspruchen möchte oder ggf. bewusst hierauf verzichten möchte, kann sich nicht alleine auf das nationale UStG verlassen. Darüber hinaus wird ersichtlich, welche Risiken für Unternehmen lauern, wenn sie Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen, ohne zu prüfen, ob sie Schuldner der USt sind. Dies gilt insbesondere für Unternehmer, die - wie im Fall - nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

20. "Elena" wird gestoppt

Bundeswirtschaftsminister Rainer Brüderle will das elektronische Entgeltnachweisverfahren "Elena" aussetzen.

Das Gesetz über den elektronischen Entgeltnachweis wurde von der Großen Koalition beschlossen und trat zum 1.1.2010 in Kraft. Es verfolgte den Zweck des Bürokratieabbaus und war Signal der Innovation. Seitdem müssen die Arbeitgeber die Entgelt Daten ihrer Beschäftigten monatlich an eine

zentrale Speicherstelle bei der Rentenversicherung senden, die die Datensätze in verschlüsselter Form speichert. Ferner sollen ab dem 1.1.2012 Bürger, die Arbeitslosengeld I, Wohn- oder Elterngeld beantragen wollen, dies über eine elektronische Signatur vollziehen. Durch die gespeicherten Daten werden papiergebundene Arbeitgeberbescheinigungen nicht mehr erforderlich. Das kalkulierte Einsparvolumen wurde jedoch nicht erreicht. Auch werden die voraussichtlichen Kosten des Projekts, insbesondere hinsichtlich der digitalen Unterschrift, erheblich überschritten. Aufgrund einer Nutzen-Kostenanalyse soll das Verfahren zumindest dann ausgesetzt werden, wenn die technischen Probleme nicht behoben werden können.

Die Aussetzung des Verfahrens befürworten auch der Deutsche Städtetag, der Bundesverband der freien Berufe und der Deutsche Steuerberaterverband. Auf Druck von Datenschützern und Gewerkschaften war "Elena" in letzter Minute bereits entschärft worden. Beim Bundesverfassungsgericht ist zudem eine Verfassungsbeschwerde gegen das System anhängig. Die Sammelklage des "Vereins zur Förderung des öffentlichen bewegten und unbewegten Datenverkehrs" kritisiert den Umgang mit den persönlichen Daten und zielt auf eine sofortige Löschung der Daten ab. Das Ergebnis bleibt abzuwarten.

21. Schweigepflicht gegenüber Finanzamt

Eine Außenprüfung ist auch bei Personen zulässig, die kraft Gesetzes Berufsgeheimnisse wahren müssen. Ein Rechtsanwalt muss deshalb zwar grundsätzlich bei der Ermittlung der steuerrelevanten Sachverhalte mitwirken. Jedoch stehen ihm im Hinblick auf ihm anvertraute Berufsgeheimnisse auch gegenüber der Finanzverwaltung Auskunfts- und Verweigerungsrechte zu. Streitig war, ob ein Rechtsanwalt im Rahmen einer ihn persönlich betreffenden Außenprüfung die Vorlage von mandantenbezogenen Unterlagen aufgrund seiner gesetzlichen Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses verweigern darf, wenn das Finanzamt die Unterlagen lediglich in neutralisierter Form verlangt.

Im konkreten Fall hat das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung bei einem Rechtsanwalt die Vorlage von Unterlagen verlangt, auch mandantenbezogene Unterlagen in neutralisierter Form. Zwar hat die gegen das Auskunftsverlangen erhobene Klage aus anderen Gründen teilweise Erfolg gehabt. Jedoch hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil klargestellt, dass sich der Rechtsanwalt nicht erfolgreich auf Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte berufen konnte. Solche Verweigerungsrechte bestünden nicht, soweit die von Finanzamt verlangten Unterlagen, insbesondere Eingangs- und Ausgangsrechnungen oder Kontobelege, keine mandantenbezogenen Daten enthalten oder die Namen der Mandanten, z. B. durch Vertretung in Verfahren gegenüber den jeweiligen Finanzämtern, bereits offenbart worden seien. Im Übrigen bestünden die gesetzlichen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte zwar grundsätzlich auch in der bei einem Rechtsanwalt oder Steuerberater stattfindenden Außenprüfung. Das Finanzamt dürfe jedoch mandantenbezogene Unterlagen in neutralisierter Form verlangen, soweit dies für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich sei. Es bleibe dann dem Steuerpflichtigen überlassen, in welcher technischen Weise, etwa durch Schwärzen der Namen und Adressen der Mandanten, er für eine Wahrung des beruflichen Geheimhaltungsinteresses Sorge.

Gestärkt durch dieses Urteil ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung bei Außenprüfungen bei Rechtsanwälten und Steuerberatern künftig umfassend Unterlagen anfordern wird. Die Berufsgeheimnisträger sollten dann zunächst prüfen, ob diese für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen überhaupt erforderlich sind. So dann ist vor der Übergabe der Unterlagen strikt darauf zu achten, dass sämtliche Hinweise auf die Mandanten vollständig entfernt wurden.