

[1 Aktuelle Gesetzesvorhaben](#)

[2 Grundsätzlich keine Bewährung bei Steuerhinterziehung in Millionenhöhe](#)

[3 Zahlungen eines Ehegatten auf ein Oder-Konto der Eheleute kann Schenkungsteuer auslösen](#)

[4 Umsatzsteuer bei Verkäufen über „ebay“](#)

[5 Abzug einer Spende an eine Einrichtung im EU-Ausland](#)

[6 Steuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen](#)

[7 Steuerfreiheit bei Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Erzieher](#)

[8 Lohnsteuerliche Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber](#)

[9 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber kann Arbeitslohn sein](#)

[10 Verpflichtung zur Abgabe elektronischer Umsatzsteuer-Voranmeldungen rechters - Voraussetzungen für Ausnahme](#)

[11 Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags nach Abschluss der begünstigten Investition](#)

[12 Abschreibungszeitraum bei Mietereinbauten](#)

[13 Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung](#)

[14 Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit dem Firmenwagen](#)

[15 Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen weiterhin ungeklärt](#)

[16 Umsatzsteuerfalle: Ausstellung mehrerer Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über dieselbe Leistung](#)

[17 Vorsteuerabzug aus einer Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers](#)

[18 Umsatzsteuersatz für Leistungen eines Partyservices](#)

[19 Schuldzinsen für eine im Privatvermögen gehaltene Kapitalbeteiligung](#)

[20 Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum](#)

[21 Vorläufige Einheitswertfeststellungen und vorläufige Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags](#)

[22 Anteilsveräußerung: Veranlagungszeitraumbezogene Berechnung der Wesentlichkeitsgrenze](#)

[23 Anteilsveräußerung: Berechnung des Gewinns bei Anschaffung/Veräußerung in ausländischer Währung](#)

[24 Anteilsveräußerung: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Einräumung einer Doppeloption](#)

[25 Körperschaftsteuerliche Organschaft: Keine vorzeitige Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrags auf Grund schlechter wirtschaftlicher Lage](#)

[26 Aktuelle Entwicklungen zur verdeckten Gewinnausschüttung \(vGA\)](#)

[27 Vorbemerkung zu steuerlichen Aspekten der Investition in Photovoltaikanlagen](#)

[28 Aktuelles zum Erneuerbare-Energien-Gesetz](#)

[29 Aktuelles zur Umsatzsteuer](#)

[30 Aktuelles zur Einkommensteuer](#)

## 1 Aktuelle Gesetzesvorhaben

Bei den aktuellen Gesetzesvorhaben ergibt sich folgender gegenwärtiger Stand:

- **Gesetz zum Abbau der kalten Progression:** Der Bundesrat hat dem Gesetz in seiner Plenarsitzung am 11.5.2012 gemäß den Empfehlungen der Ausschüsse nicht zugestimmt. Die Bundesregierung hat am 24.5.2012 den Vermittlungsausschuss zwischen Bundesrat und Bundestag angerufen. In dem Gesetzentwurf geht es um die Anhebung des Grundfreibetrags und um die Abflachung der Progression im Steuertarif.
- **Jahressteuergesetz 2013:** Am 23.5.2012 wurde der Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vorgelegt. Mit dem Gesetzgebungsvorhaben soll das Steuerrecht an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union angepasst werden, teilte das Bundesfinanzministerium mit. Weitere Maßnahmen würden Empfehlungen des Bundesrechnungshofs aufgreifen, die der Sicherung des Steueraufkommens oder der Verfahrensvereinfachung im Besteuerungsverfahren dienen. Das Gesetz enthält eine Vielzahl an Einzeländerungen und wird voraussichtlich im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens noch um weitere Punkte ergänzt werden. Dieses Gesetzgebungsverfahren wird nicht vor Herbst dieses Jahres abgeschlossen werden.
- **Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden:** Im Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat wurde auch der zweite Einigungsversuch zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden ergebnislos beendet, teilte der Bundesrat am 14.12.2011 mit. Ob und wann ein Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens erfolgt, ist derzeit offen. Die Bundesregierung strebt aber nach wie vor eine Lösung mit den Bundesländern an.
- **Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes:** Kurz vor der Landtagswahl in Nordrhein-Westfalen hat der Bundesrat die Pläne der Bundesregierung zur Kürzung der Solarförderung vorläufig gestoppt. Die rot-grün regierten Länder, aber auch mehrere CDU-geführte Länder stimmten am 11.5.2012 für eine Anrufung des Vermittlungsausschusses. Kern sind Kürzungen bei der Förderung von Photovoltaikanlagen. Derzeit ist offen, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang die gesetzlich garantierten Vergütungssätze gekürzt werden.

## 2 Grundsätzlich keine Bewährung bei Steuerhinterziehung in Millionenhöhe

Der Bundesgerichtshof hat seine verschärfte Rechtsprechung zum **Strafmaß bei Steuerhinterziehung** mit Urteil vom 7.2.2012 (Aktenzeichen 1 StR 525/11) fortgesetzt. Die Leitsätze des Urteils haben folgende Kernaussagen:

- Bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag kann die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein.
- Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur noch bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Betracht.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, welche persönlichen Folgen eine Steuerhinterziehung haben kann. Zu bedenken ist, dass im unternehmerischen Bereich sehr oft die angesprochenen Grenzen überschritten werden. Dies resultiert nicht nur daraus, dass von einem Hinterziehungstatbestand regelmäßig verschiedene Steuerarten, so neben den Ertragsteuern meist auch die Umsatzsteuer, sondern oftmals auch mehrere Steuerjahre betroffen sind.

## 3 Zahlungen eines Ehegatten auf ein Oder-Konto der Eheleute kann Schenkungsteuer auslösen

Mit Urteil vom 23.11.2011 (Aktenzeichen II R 33/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) der Eheleute zu einer der Schenkungsteuer unterliegenden Zuwendung an den anderen Ehegatten führen kann. Allerdings – und das ist eine wichtige Einschränkung zu Gunsten der Stpfl. – muss das Finanzamt anhand objektiver Tatsachen nachweisen, dass der nicht einzahlende Ehegatte im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen kann.

Im Urteilsfall eröffnete die Klägerin zusammen mit ihrem Ehemann ein Oder-Konto, auf das nur der Ehemann Einzahlungen in erheblichem Umfang (insgesamt ca. 2,8 Mio. €) leistete. Das Finanzamt besteuerte die Hälfte der eingezahlten Beträge als Schenkungen des Ehemanns an die Ehefrau. Der hiergegen eingelegte Einspruch sowie die Klage vor dem Finanzgericht blieben ohne Erfolg. Im Grundsatz bestätigte auch der Bundesfinanzhof, dass die

Zahlung des einen Ehegatten auf ein Oder-Konto der Eheleute ein der Schenkungsteuer unterliegender Vorgang ist. Allerdings hat der Bundesfinanzhof im genannten Urteil die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an dieses Gericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht muss noch klären, ob die Klägerin im Verhältnis zu ihrem Ehemann zur Hälfte an dem Kontoguthaben beteiligt war. Maßgebend hierfür sind die Vereinbarungen der Eheleute und die Verwendung des Guthabens. Je häufiger der nicht einzahlende Ehegatte auf das Guthaben des Oder-Kontos zugreift, um eigenes Vermögen zu schaffen, umso stärker spricht sein Verhalten dafür, dass er wie der einzahlende Ehegatte zu gleichen Teilen Berechtigter ist. Verwendet der nicht einzahlende Ehegatte dagegen nur im Einzelfall einen Betrag zum Erwerb eigenen Vermögens, kann das darauf hindeuten, dass sich die Zuwendung des einzahlenden Ehegatten an den anderen Ehegatten auf diesen Betrag beschränkt und nicht einen hälftigen Anteil am gesamten Guthaben auf dem Oder-Konto betrifft.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Vermögenssphären der Ehegatten (und auch bei Lebenspartnern) sauber voneinander getrennt werden müssen. Die gesetzliche Auslegungsregel, wonach den Ehegatten das Guthaben auf einem Oder-Konto grundsätzlich zu gleichen Teilen zusteht, ist vielen Ehegatten nicht bekannt. Das besprochene Urteil bedeutet für Betroffene aber eine deutliche Entlastung. Der Bundesfinanzhof hat die pauschale Annahme einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung bei disquotalen Einzahlungen nicht mitgetragen und klargestellt, dass das Finanzamt in jedem Einzelfall die Feststellungslast für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung trifft. Die Hürde für eine Besteuerung liegt damit deutlich höher als bisher.

Handlungsempfehlung:

Auch ist zu berücksichtigen, dass das Schenkungsteuerrecht für Schenkungen an den Ehegatten einen Freibetrag i.H.v. 500 000 € vorsieht, in den alle Schenkungen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren einbezogen werden. Dies bedeutet, dass Einzahlungen auf ein Oder-Konto der Eheleute in einem vergleichsweise großen Umfang letztlich nicht zu einer Besteuerung führen müssen. Allerdings ist unbedingt zu beachten, dass in den Freibetrag auch alle anderen Schenkungen in den letzten zehn Jahren einbezogen werden. Insofern ist dieser Zeitraum zunächst sorgfältig daraufhin zu überprüfen, ob bereits Schenkungen vorgenommen wurden.

#### **4 Umsatzsteuer bei Verkäufen über „ebay“**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26.4.2012 (Aktenzeichen V R 2/11) entschieden, dass beim Verkauf einer Vielzahl von Gebrauchsgegenständen über mehrere Jahre über die Internet-Plattform „ebay“ eine nachhaltige, unternehmerische und damit umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit vorliegen kann.

Die Klägerin, eine aus einem Ehepaar bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts, veräußerte über „ebay“ Gegenstände unterschiedlicher Produktgruppen (u.a. Briefmarken, Puppen, Modelleisenbahnen, Kunst, Schreibgeräte, Porzellan, Software, Fotoartikel, Teppiche) sowie Gegenstände, die sich keiner gesonderten Produktgruppe zuordnen ließen. Hieraus erzielte sie im Jahr 2001 aus 16 Verkäufen ca. 2 200 DM, im Jahr 2002 aus 356 Verkäufen ca. 25 000 €, im Jahr 2003 aus 328 Verkäufen ca. 28 000 €, im Jahr 2004 aus 226 Verkäufen ca. 21 000 € und bis zur Einstellung der Tätigkeit im Sommer 2005 aus 287 Verkäufen ca. 35 000 €. Bei Einstellung der Verkaufsangebote auf der Plattform „ebay“ wurde jeweils angegeben, dass es sich um einen „Privatverkauf“ handele. Eine Gewährleistung für die verkauften Gegenstände übernahmen die Verkäufer gegenüber dem jeweiligen Käufer nicht. Das Finanzamt behandelte die Verkäufe in den Jahren 2003 bis 2005 als nachhaltige und somit unternehmerische Tätigkeit und setzte somit Umsatzsteuer fest.

Der Bundesfinanzhof bejahte grundsätzlich die umsatzsteuerliche Erfassung der getätigten Verkäufe. Zur Abgrenzung stellt der Bundesfinanzhof verschiedene Grundsätze heraus: Zunächst ist der bloße Erwerb und die spätere Veräußerung eines Gegenstands noch keine unternehmerische Tätigkeit, sondern fällt noch in den Bereich der privaten Vermögensverwaltung. Keine private Vermögensverwaltung, sondern eine in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fallende Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Dienstleister oder Händler. Dabei kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an. Insbesondere sind zu würdigen: die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden und das Unterhalten eines Geschäftslokals. Eine bereits beim Einkauf bestehende Wiederverkaufsabsicht ist kein für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit alleinentscheidendes Merkmal. Vielmehr muss auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt und die für und gegen eine Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden.

Hinweis:

Die vorgenannten Grundsätze gelten nicht nur für Veräußerungen über Online-Plattformen. Entsprechendes gilt z.B. auch bei Veräußerungen auf Flohmärkten oder Jahrmärkten.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte in derartigen Fällen sorgfältig geprüft werden, ob eine Umsatzsteuerpflicht besteht. Wird eine solche von der Finanzverwaltung im Nachhinein aufgedeckt, kann die Umsatzsteuer für alle noch offenen Steuerjahre nachgefordert werden. Auch strafrechtliche Maßnahmen können unter Umständen eingeleitet werden. Steuerlich nicht entscheidend ist der Hinweis in den Verkaufsangeboten, dass es sich um „Privatverkäufe“ handele.

## 5 Abzug einer Spende an eine Einrichtung im EU-Ausland

Spenden können auch dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn diese an eine Einrichtung im EU-Ausland erbracht werden. Das Finanzgericht Münster stellt aber in dem Urteil vom 8.3.2012 (Aktenzeichen 2 K 2608/09 E) heraus, dass für den Abzug einer Spende an eine Einrichtung im EU-Ausland der Spender nachzuweisen hat, dass der Spendenempfänger die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Der Nachweis der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit, zu der auch die sog. Vermögensbindung gehört, ist durch die Satzung zu erbringen. Auch bei Auslandsspenden ist eine Zuwendungsbestätigung vorzulegen, die den Anforderungen des deutschen Steuerrechts genügt.

Handlungsempfehlung:

Es ist anzuraten, zeitnah entsprechende Bestätigungen bzw. Dokumentationen anzufordern. Um sicherzustellen, dass ausreichend nachgewiesen ist, dass die ausländische Organisation die Regeln des deutschen Gemeinnützigkeitsrecht beachtet, sollte steuerlicher Rat hinzugezogen werden.

## 6 Steuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen

Zinsen, die das Finanzamt an den Stpfl. für Einkommensteuer-Erstattungen nach Ablauf der fünfzehntonatigen Karenzzeit zahlt (Steuererstattungszinsen), gehören bislang unabhängig von der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und sind damit der Einkommensteuer zu unterwerfen. Hinsichtlich dieser Frage sind aber die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, eine klarstellende Gesetzesänderung und nun wiederum anhängige Gerichtsverfahren zu beachten. Den aktuellen Stand hat die Oberfinanzdirektion Magdeburg in der Verfügung vom 1.3.2012 (Aktenzeichen S 2252–117–St 214) zusammengefasst. Es ergibt sich folgende Entwicklung:

- Mit Urteil vom 15.6.2010 (Aktenzeichen VIII R 33/07) ist der Bundesfinanzhof von seiner langjährigen Rechtsprechung abgewichen und hat festgestellt, dass Erstattungszinsen beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie auf Steuern entfallen, die selbst steuerlich nicht abziehbar sind. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer.
- Mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 (Verkündung am 14.12.2010) ist das Einkommensteuergesetz geändert worden. Danach stellen nun Steuererstattungszinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (klarstellende Gesetzesänderung). Diese Gesetzesänderung ist nach der Anwendungsvorschrift in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig geworden ist.
- Die vorgenannte Anwendungsvorschrift hat somit zur Folge, dass die Gesetzesänderung nicht nur für zukünftige Kalenderjahre, sondern auch für vorangegangene Kalenderjahre zu beachten ist. Erstattungszinsen sind daher wie bislang bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Die Gesetzesänderung bewirkt quasi, dass das genannte Urteil des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet werden kann.
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass Nachzahlungszinsen, die vom Stpfl. an das Finanzamt zu zahlen sind, nach wie vor steuerlich nicht geltend gemacht werden können.
- Zur Frage der – generellen – Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 36/10 ein Revisionsverfahren anhängig.
- Des Weiteren hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass die durch das Jahressteuergesetz 2010 rückwirkend angeordnete Besteuerung von Zinsen verfassungsgemäß sei (Urteil vom 16.12.2010, Aktenzeichen 5 K 3626/03 E). Gegen diese Entscheidung hat der Kläger Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen VIII R1/11 anhängig ist.
- Einsprüche, die in vergleichbaren Fällen auf die vorgenannten Verfahren gestützt werden, ruhen kraft Gesetzes, bis diese Verfahren vor dem Bundesfinanzhof entschieden sind.
- Mit Beschluss vom 22.12.2011 (Aktenzeichen VIII B 190/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob 2008 zugeflossene Erstattungszinsen zur Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2003 als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach den geänderten Regelungen der Steuer unterliegen. In einem weiteren Verfahren zu im Kalenderjahr 2009 zugeflossenen Erstattungszinsen hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsauffassung bestätigt und Aussetzung der Vollziehung gewährt (Beschluss

vom 9.1.2012, Aktenzeichen VIII B 95/11). Die Zweifel bestehen nach Auffassung des BFH insbesondere wegen der rückwirkenden Anwendung der Vorschrift, so dass diese auf alle Fälle anzuwenden ist, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. In vergleichbaren Fällen ist daher auf Antrag Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

Handlungsempfehlung:

Die Rechtslage ist also nach wie vor ungeklärt. Es ist dringend zu empfehlen, in einschlägigen Fällen die Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen zu halten.

## **7 Steuerfreiheit bei Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Erzieher**

Ausdrücklich steuerfrei sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Erzieher, Betreuer oder vergleichbarer Tätigkeit im Dienst einer steuerbefreiten Körperschaft bis zur Höhe von 2 100 € im Jahr. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 29.2.2012 (Aktenzeichen 7 K 4364/10 L) über die interessante Frage entschieden, ob diese Steuerfreiheit auch in Anspruch genommen werden kann für Vergütungen, die eine solche Körperschaft an einzelne ihrer hauptamtlichen Mitarbeiter auf Grund gesonderter Vereinbarung für eine weitere Tätigkeit zahlt.

Im Urteilsfall ging es um eine Körperschaft, deren Zweck der Betrieb und die Unterstützung von Einrichtungen für Kinder und Jugendliche mit dem Ziel der Betreuung, Erziehung, Bildung und Freizeitgestaltung war. Zur Erfüllung dieses Zwecks hatte sie die Betreuung von Kindern im Offenen Ganztage an mehreren Schulen übernommen. Die Klägerin beschäftigte 138 Arbeitnehmer, davon 110 Aushilfskräfte. Die Arbeitnehmer wurden auf Grund ihres Arbeitsvertrags als pädagogische Mitarbeiter eingestellt, deren Tätigkeit in der Beaufsichtigung und Betreuung der Kinder bei den Hausaufgaben, bei der Einnahme der Mahlzeiten und beim Spielen bestand. Neben der Betreuung bot die Klägerin zusätzliche Angebote am Nachmittag an (Projekte und Arbeitsgemeinschaften, wie Fußball, Basketball, Tanzen, Schwimmen, Malwerkstatt, Papierwerkstatt, Lesenest). Sofern ein Mitarbeiter in die besonderen Nachmittagsangebote eingebunden werden sollte, wurde eine zusätzliche Vereinbarung über die Erbringung der genau umschriebenen Nebentätigkeit (Thema des Projekts oder der Arbeitsgemeinschaft) geschlossen. Der Arbeitsvertrag betreffend die Betreuungstätigkeit umfasste eine durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit von 30 Wochenstunden und gewährte einen bezahlten Jahresurlaub von 29 Arbeitstagen. Die Vereinbarung über die „Nebentätigkeit gem. § 3 Nr. 26 EStG“ beinhaltete die Zahlung einer Aufwandsentschädigung für die Durchführung bedarfsorientierter Angebote zu einem bestimmten Thema. Die Projekte wurden in der Zeit von 14 Uhr bis 15.30 Uhr angeboten. Ein Mitarbeiter betreute maximal zwei Projekte wöchentlich mit einem Arbeitsumfang mit Vorbereitung von ca. vier Stunden pro Woche. Die Vergütung hierfür betrug 10 €/Stunde. Die Klägerin behandelte diese Vergütungen als steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG. Nach einer Lohnsteuerprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung lägen nicht vor und erließ einen Lohnsteuernachforderungsbescheid.

Dem widersprach das Finanzgericht. Die Beurteilung als „nebenberufliche“ Tätigkeit scheitert vorliegend nicht daran, dass die Tätigkeit bei den Nachmittagsprojekten und die Haupttätigkeit, nämlich die Betreuung der Kinder, für denselben Arbeitgeber ausgeübt wird. Eine weitere Beschäftigung für denselben Arbeitgeber wird dann allgemein als Teil einer nichtselbständigen Haupttätigkeit angesehen, wenn zwischen beiden Tätigkeiten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher Zusammenhang mit einem bestehenden Dienstverhältnis kann nur angenommen werden, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind, der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis obliegende Nebenpflicht erfüllt oder auch in der zusätzlichen Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Dienstherrn unterliegt. Im Streitfall waren die hauptberuflichen Mitarbeiter weder aus ihrem Anstellungsvertrag noch faktisch verpflichtet, mit der Durchführung von Nachmittagsprojekten und Arbeitsgemeinschaften zusätzliche Aufgaben zu übernehmen. Dagegen spricht bereits, dass die Klägerin auch Externe für einzelne Nachmittagskurse herangezogen hat. Die Leitung der Projekte setzte überdies individuelle Fertigkeiten (musikalischer, gestalterischer oder sportlicher Art) voraus, über die die hauptberuflichen Mitarbeiter für die Betreuungstätigkeit nicht verfügen mussten.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in der Praxis durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um einzelne Einnahmen steuerfrei zu stellen. Allerdings ist dieses Urteil noch nicht rechtskräftig.

## 8 Lohnsteuerliche Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber

Übernimmt der Arbeitgeber Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium des Arbeitnehmers, ist zu prüfen, ob dieser Vorteil für den Arbeitnehmer Arbeitslohn darstellt, welcher der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Im Grundsatz sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlasst sind, der Lohnsteuer zu unterwerfen. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn der Arbeitgeber die Kosten in überwiegend eigenbetrieblichem Interesse trägt. Wie die Abgrenzung bei durch den Arbeitgeber getragenen Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium des Arbeitnehmers vorzunehmen ist, hat die Finanzverwaltung in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 13.4.2012 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2332/07/0001, DOK 2012/0322945) erläutert. Zu differenzieren ist zwischen einem Ausbildungsdienstverhältnis und beruflichen Fort- und Weiterbildungsleistungen.

### a) Ausbildungsdienstverhältnis

Besonders werden Ausbildungsdienstverhältnisse behandelt. Ein berufsbegleitendes Studium findet im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses statt, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Dies setzt voraus – und insoweit ist im Grundsatz auf die Vereinbarungen im Arbeitsvertrag abzustellen – dass die Teilnahme an dem berufsbegleitenden Studium zu den Pflichten des betroffenen Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis gehört.

Ein berufsbegleitendes Studium findet insbesondere nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses statt, wenn

- das Studium nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn das Studium seitens des Arbeitgebers z.B. durch ein Stipendium gefördert wird oder
- Teilzeitbeschäftigte ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung ein berufsbegleitendes Studium absolvieren und das Teilzeitarbeitsverhältnis lediglich das Studium ermöglicht.

Sodann ist zu prüfen, ob die Kostenübernahme seitens des Arbeitgebers in einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Ist dies zu bejahen, so liegt kein Arbeitslohncharakter vor und es ist keine Lohnsteuer einzubehalten. Dies wird dann angenommen, wenn der **Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses Schuldner der Studiengebühren** ist. So sind auch Studiengebühren kein Arbeitslohn, die der Arbeitgeber bei einer im dualen System durchgeführten Ausbildung auf Grund einer Vereinbarung mit der Bildungseinrichtung als unmittelbarer Schuldner trägt.

Ist der **Arbeitnehmer im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses Schuldner der Studiengebühren und übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren**, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und steuerrechtlich kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter angenommen, wenn

- sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet und
- der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage zurückfordern kann, dies gilt auch, sofern der Arbeitnehmer das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach dem Studienabschluss verlässt.

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers kann auch dann angenommen werden, wenn der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen nur zeitanteilig zurückfordern kann. Unschädlich kann es auch sein, wenn der Arbeitnehmer zwar auf eigenen Wunsch aus dem Unternehmen ausscheidet, der Grund für das Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis aber allein in die Verantwortungs- oder Risikosphäre des Arbeitgebers fällt. Als Beispiel kann genannt werden, dass der vertraglich zugesagte Arbeitsort entfällt, weil der Arbeitgeber den Standort schließt und der Arbeitnehmer das Angebot eines Auswecharbeitsplatzes nicht annimmt und kündigt. In diesen Fällen genügt die Vereinbarung der Rückzahlungsverpflichtung für die Annahme eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses an der Übernahme der Studiengebühren.

Hinweis:

Der Arbeitgeber hat auf der ihm vom Arbeitnehmer zur Kostenübernahme vorgelegten Originalrechnung die Kostenübernahme sowie deren Höhe anzugeben. Eine Kopie der ergänzten Originalrechnung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass unabhängig von der (Nicht-)Einstufung als Arbeitslohn beim Arbeitnehmer auf Seiten des Arbeitgebers steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen.

## Handlungsempfehlung:

Eine korrekte steuerliche Einstufung kann nur anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls erfolgen. Deutlich wird aber, dass der Rahmen für die Verneinung von nicht der Lohnsteuer zu unterwerfenden Leistungen des Arbeitgebers weit gesteckt ist. Es bestehen erhebliche Gestaltungsspielräume, die genutzt werden können.

### b) Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und damit keine Lohnsteuerpflicht ist auch dann anzunehmen, wenn das berufsbegleitende Studium als berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung des Arbeitgebers einzustufen ist, weil es die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb erhöhen soll. Ob dies vorliegt, kann allerdings nicht nach allgemeinen Kriterien festgestellt werden, sondern hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

#### Hinweis:

Bei dieser Prüfung ist es unerheblich, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren ist. Schuldet der Arbeitnehmer die Studiengebühren, ist die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers allerdings nur insoweit möglich, wie der Arbeitgeber vorab die Übernahme der zukünftig entstehenden Studiengebühren schriftlich zugesagt hat. Auch in diesem Fall ist die Kostenübernahme vom Arbeitgeber umfangreich zu dokumentieren.

Oftmals übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren im **Darlehenswege**. Auch dies ist in vielen Fällen lohnsteuerlich unproblematisch. Bei einer Übernahme von Studienkosten durch den Arbeitgeber im Darlehenswege, bei der marktübliche Vereinbarungen über Verzinsung, Kündigung und Rückzahlung getroffen werden, führt weder die Hingabe noch die Rückzahlung der Mittel zu lohnsteuerlichen Folgerungen. Aber auch dann, wenn das Arbeitgeberdarlehen nach den getroffenen Vereinbarungen nur dann tatsächlich zurückzuzahlen ist, wenn der Arbeitnehmer aus Gründen, die in seiner Person liegen, vor Ablauf des vertraglich festgelegten Zeitraums (in der Regel zwei bis fünf Jahre) aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet oder der marktübliche Zinssatz unterschritten ist, kann der Verzicht auf die Darlehensrückzahlung oder der Zinsvorteil eine Leistung des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse sein.

#### Hinweis:

Dies zeigt, dass in der Praxis die Verhältnisse vielfach so gestaltet werden können, dass die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitnehmer nicht der Lohnsteuer unterliegt.

### c) Prüfschema

Für die lohnsteuerliche Beurteilung bietet die Finanzverwaltung folgendes Prüfschema an:

1. Liegt eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium als Erstausbildung außerhalb eines Ausbildungsdienstverhältnisses vor?  
Wenn ja: Es liegen weder Werbungskosten des Arbeitnehmers noch ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.  
Wenn nein: *dann weiter unter 2.*
2. Ist eine berufliche Veranlassung gegeben?  
Wenn nein: Es liegen weder Werbungskosten des Arbeitnehmers noch ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.  
Wenn ja: *dann weiter unter 3.*
3. Sind die o.g. Voraussetzungen (insbesondere Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber und Rückzahlungsverpflichtung des Arbeitnehmers bei vorzeitigem Wechsel des Arbeitsplatzes) erfüllt?  
Wenn nein: Es liegen Werbungskosten des Arbeitnehmers, aber kein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.  
Wenn ja: Es liegt eine Leistung des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt nicht zu Arbeitslohn.

Handlungsempfehlung:

Eine korrekte Einstufung kann nur nach den Umständen des Einzelfalls erfolgen. Die Ausführungen haben aber gezeigt, dass hinsichtlich der mit dem Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarungen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet sind. Wird Rechtssicherheit hinsichtlich der getroffenen Vereinbarungen angestrebt, so kann dies durch eine Lohnsteuer-Anrufungsauskunft des Arbeitgebers an das zuständige Finanzamt erreicht werden.

## 9 Übernahme von Bußgeldern durch den Arbeitgeber kann Arbeitslohn sein

Das Finanzgericht Köln hatte über den Fall einer international tätigen Spedition zu entscheiden. Die Spedition zahlte für ihre Fahrer Bußgelder, die gegen diese wegen Überschreitung von Lenkzeiten und der Nichteinhaltung von Ruhezeiten festgesetzt wurden. Die Finanzverwaltung sah nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung darin Arbeitslohn und setzte Lohnsteuer fest.

Das Finanzgericht Köln bestätigte in dem Urteil vom 22.9.2011 (Aktenzeichen 3 K 955/10) diese Auffassung. Es verwarf insbesondere das Vorbringen der Klägerin, dass diese in überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gehandelt habe und daher kein Lohncharakter anzunehmen sei. Das Gericht argumentiert, dass das wohlverstandene eigenbetriebliche Interesse der Klägerin darauf gerichtet sein muss, ihre betrieblichen Abläufe so auszurichten, dass sie ihre vertraglichen Verpflichtungen im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen erfüllen kann. Eine generelle Anweisung an ihre Fahrer, Lenk- und Ruhezeiten nicht einzuhalten, ist deshalb unbeachtlich. Dies gilt insbesondere deshalb, weil es sich hierbei nicht lediglich um einen relativ geringfügigen Verstoß gegen die Rechtsordnung handelt, sondern um einen erheblichen Verstoß gegen die Straßenverkehrsordnung, der in seinen Auswirkungen, anders als ein Verstoß gegen ein Parkverbot, erheblichen Einfluss auf die Sicherheit aller Verkehrsteilnehmer hat.

Hinweis:

Anders hatte der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 7.7.2004 (Aktenzeichen VI R 29/00) betreffend der Übernahme von Verwarnungsgeldern für Falschparken im Dienst entschieden. In diesem Fall sah der Bundesfinanzhof ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und daher keinen Arbeitslohn. Das Urteil des Finanzgerichts Köln ist noch nicht rechtskräftig. Abzuwarten bleibt, ob der Bundesfinanzhof die Revision zulassen wird.

Im Grundsatz dürfte die Schwere des Rechtsverstoßes entscheidend für die Abgrenzung sein: Liegt ein nur vergleichsweise geringer Verstoß gegen die Rechtsordnung vor (wie bei einem Verstoß gegen ein Parkverbot), so kann die Übernahme der Bußgelder durch den Arbeitgeber in dessen eigenbetrieblichen Interesse liegen und damit nicht zu Lohnsteuer führen. Anders dürfte dies bei schweren Verstößen gegen die Rechtsordnung sein.

## 10 Verpflichtung zur Abgabe elektronischer Umsatzsteuer-Voranmeldungen rechtens – Voraussetzungen für Ausnahme

Mit Urteil vom 14.3.2012 (Aktenzeichen X R 33/09) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Verpflichtung eines Unternehmers, seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen dem Finanzamt grundsätzlich durch Datenfernübertragung elektronisch zu übermitteln, verfassungsgemäß ist. Insbesondere sei dies gerechtfertigt, da mit der elektronischen Übermittlung eine deutliche Vereinfachung der Verwaltungsabläufe erzielt wird.

Der Bundesfinanzhof sah auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Der Gesetzgeber hat den Grenzen der Zumutbarkeit durch die sog. Härtefallregelung Rechnung getragen. Nach dieser **Härtefallregelung** kann die Finanzverwaltung dem Unternehmer die Abgabe in Papierform gestatten, wenn die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Hierzu gilt:

- **Wirtschaftliche Unzumutbarkeit** ist gegeben, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre. Im Streitfall sah der Bundesfinanzhof dies nicht als gegeben, da der Unternehmer erhebliche Gewinne erzielte. Es ist dagegen unerheblich, ob der Unternehmer über die technische Ausstattung (Hard- und Software) verfügt. Vielmehr kommt es darauf an, ob der finanzielle Aufwand für die „Schaffung“ der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung dem Unternehmer wirtschaftlich zuzumuten ist.
- **Persönliche Unzumutbarkeit** im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. Diese Voraussetzung ist vor allem gegeben, wenn der Stpfl. über keinerlei Medienkompetenz verfügt und z.B. auf Grund seines Alters auch keinen Zugang zur Computertechnik mehr finden kann. Bei einer Gesellschaft (so im Urteilsfall) sind die persönlichen



Fähigkeiten der Geschäftsführer zu beurteilen. Die persönliche Unzumutbarkeit bei lediglich einzelnen von mehreren Geschäftsführern begründet keinen Anspruch auf die Befreiung von der elektronischen Übermittlung für eine Personen- oder Kapitalgesellschaft.

Andere Gründe gegen eine elektronische Abgabe ließ der Bundesfinanzhof nicht zu. Er verwarf den Vortrag der Kläger, es bestünden allgemeine Bedenken gegen die Sicherheit einer elektronischen Übermittlung. Das Gericht stellte fest, dass die elektronische Übermittlung im Grundsatz nicht manipulationsanfälliger sei als die Übermittlung in Papierform. Ein etwaiges trotz Anwendung der zur Verfügung stehenden technischen Sicherungsmöglichkeiten verbleibendes Risiko eines „Hacker-Angriffs“ auf die gespeicherten oder übermittelten Daten sei im überwiegenden Interesse des Gemeinwohls hinzunehmen.

Hinzuweisen ist darauf, dass das Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung die Klägerin hinsichtlich der für eine elektronische Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen erforderlichen technischen Ausstattung auf den Internetzugang anderer „Konzerngesellschaften“ verwiesen hat. Dieses Argument lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab, da es sich um selbständige Stpfl. handelt.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass der Rahmen für einen Härtefall gering ist. Allerdings betont der Bundesfinanzhof, dass wenn wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit gegeben ist, das Finanzamt bei der Entscheidung über den Härtefallantrag keinen Ermessensspielraum mehr hat, diesem also zugestimmt werden muss.

## 11 Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags nach Abschluss der begünstigten Investition

Für zukünftige Investitionen können kleinere bis mittelgroße Betriebe steuerlich einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (höchstens drei Jahre vor der geplanten Anschaffung oder Herstellung) bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Dadurch entsteht im Ergebnis eine Verschiebung der Steuerlast – die steuermindernde Wirkung der Abschreibungen wird im Ergebnis um mehrere Jahre vorgezogen – und somit eine Förderung der Investition. Sonderabschreibungen sind zudem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich. Der Investitionsabzugsbetrag wird in der Steuererklärung geltend gemacht; in der Handelsbilanz ist dieser nicht zu berücksichtigen.

Umstritten ist, bis zu welchem Zeitpunkt noch ein Investitionsabzugsbetrag steuermindernd geltend gemacht werden kann. Nach überwiegender Auffassung ist dies bis zur Bestandskraft der Steuerveranlagung möglich. Somit wäre auch eine nachträgliche Gewinnminderung auf Grund des Investitionsabzugsbetrags im Einspruchsverfahren noch möglich. Auch bei Steuerveranlagungen, die das Finanzamt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat, sind unter Umständen auch noch nach vielen Jahren Änderungen möglich.

Die Möglichkeit der nachträglichen Geltendmachung des Abzugsbetrags machte sich ein Stpfl. zu Nutze. In seiner am 11.12.2008 abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte er die Gewährung von Investitionsabzugsbeträgen geltend für einen PC, einen Laptop und einen Bildschirm. Das Finanzamt veranlagte den Kläger erklärungsgemäß. Mit seinem gegen den Steuerbescheid vom 29.1.2009 gerichteten Einspruch vom 23.2.2009 beehrte der Kläger einen weiteren Investitionsabzugsbetrag von 15 500 € für ein am 10.12.2008 zum Preis von 38 753,79 € angeschafftes Kraftfahrzeug. Dies lehnte das Finanzamt und diesem folgend auch das Finanzgericht aber ab. Das Finanzgericht führt hierzu aus, dass der Abzugsbetrag jedenfalls dann zu versagen sei, wenn der Stpfl. die Investition vor Einreichung der Steuererklärung bereits getätigt habe, ohne sie jedoch in der Erklärung geltend zu machen. Der erforderliche Finanzierungszusammenhang zwischen dem Investitionsabzugsbetrag und der Investition setze voraus, dass die Absicht der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags spätestens im Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsguts vorliege. Das schließe es nicht aus, den Abzugsbetrag mit einer erst nach Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Wirtschaftsguts eingereichten Steuererklärung geltend zu machen. Bei nachträglicher Geltendmachung im Einspruchs- oder Klageverfahren sei hingegen im Zweifel davon auszugehen, dass der Stpfl. zum Zeitpunkt der Investition noch nicht entschlossen gewesen sei, den Abzugsbetrag als Finanzierungshilfe zu nutzen.

Dem widersprach der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.1.2012 (Aktenzeichen VIII R 48/10). Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags zu den **zeitlich unbefristeten Wahlrechten** gehört, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sie sich auswirken sollen. Es ist für die Gewährung des Abzugsbetrags grundsätzlich nicht von Bedeutung, ob die Investition im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung tatsächlich schon vorgenommen war.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass der Investitionsabzugsbetrag als Gestaltungsmittel geeignet ist. So kann bei verfahrensrechtlich noch offenen Steuerjahren auch im Nachhinein ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden. Dies bietet sich auch dann an, wenn erst später klar ist, dass tatsächlich eine Investition getätigt wird.

## 12 Abschreibungszeitraum bei Mietereinbauten

In gewerblichen Räumen werden Umbauten oftmals vom Mieter durchgeführt und als Gegenleistung wird dann z.B. der Mietzins vermindert oder zeitlich der Höhe nach festgeschrieben. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob die Mietereinbauten beim Mieter bilanziert und dann auch abgeschrieben werden müssen. Voraussetzung ist, dass

(a) es sich um Herstellungs- und nicht um Erhaltungsaufwand handelt und

(b) die Einbauten als gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind.

Letzteres ist dann gegeben, wenn die Gebäudebestandteile entweder in einem vom Gebäude verschiedenen Funktionszusammenhang oder aber im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen. Für die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand gelten für Mieter oder Pächter die allgemeinen Grundsätze, d.h., wenn entsprechende Aufwendungen beim Eigentümer Erhaltungsaufwand wären, sind sie es auch beim Mieter oder Pächter.

Mietereinbauten oder -umbauten sind dem Mieter zuzurechnen und bei diesem zu bilanzieren, wenn

- ein Scheinbestandteil (die Sache nur zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt wird) vorliegt oder
- der Mieter eine Betriebsvorrichtung (Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören und mit denen der Gewerbebetrieb unmittelbar betrieben wird) einbaut oder
- die vorgenommenen Ein- oder Umbauten nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, sondern mit der betrieblichen Tätigkeit des Mieters stehen oder
- sie in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehen. Hiervon ist auszugehen, wenn entweder die eingebauten Sachen während der Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder aber der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags zumindest die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.

Erfolgt eine Aktivierung beim Mieter, so stellt sich die Frage nach dem **Abschreibungszeitraum**. Hierzu hat das Sächsische Finanzgericht mit Urteil vom 6.10.2011 (Aktenzeichen 6 K 552/09) Stellung genommen. Im Urteilsfall erfolgte der Umbau einer Bäckerei zu einem Antiquitätengeschäft. Es wurde vereinbart, dass der Mieter für den Zustand des Objekts selbst verantwortlich sei, so auch für den Einbau der Sanitär-, Heizungs- und Stromanlage ab Haustür. Als Gegenleistung sicherte der Vermieter einen stabilen Mietpreis bis zum Ende der Mietzeit zu. In einer Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag wurde geregelt, dass der Vermieter die Zuleitungen der Versorgungseinrichtungen bis Eingang Erdgeschoss übernimmt, dass die Renovierung sämtlicher Räume einschließlich des Kellers zulasten und auf Kosten des Mieters erfolgt und gleiches für die Fenster und Innentüren, die Ladtür und die Haustür gilt.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts bemisst sich die Abschreibung der Herstellungskosten für die technischen Einrichtungen betreffenden Mietereinbauten mit einer gegenüber dem Gebäude kürzeren Nutzungsdauer. Im Urteilsfall war sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Einbauten auf 20 Jahre zu schätzen, da eine Fortsetzung der Nutzungsmöglichkeit der Mietereinbauten bei Beendigung des Mietverhältnisses ausgeschlossen war. Im Einzelfall ist die Nutzungsdauer unabhängig vom Gebäude und dessen Bestandteilen im Wege der Schätzung nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln. Hierbei sind der technische Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer des Einbaus begrenzen können, zu berücksichtigen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Abschreibung von Mietereinbauten regelmäßig über einen deutlich kürzeren Zeitraum als bei Gebäuden üblich erfolgt. Im Einzelnen ist darzulegen, wie lange die betroffenen Wirtschaftsgüter technisch bzw. wirtschaftlich (insbesondere auf Basis des Mietvertrags) genutzt werden können.

### **13 Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung**

Der Bundesfinanzhof hat in dem Beschluss vom 14.3.2012 (Aktenzeichen V B 111/10) nochmals bestätigt, dass er an seiner bisherigen restriktiven Rechtsprechung zur Anforderung an die Leistungsbeschreibung in einer umsatzsteuerlichen Rechnung festhält.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss ein zum Vorsteuerabzug berechtigendes Papier Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglicht. Hierbei muss der Aufwand zur Identifizierung der Leistung dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Dies setzt voraus, dass entweder der Rechnungstext selbst eine hinreichende Leistungsbeschreibung in dem Abrechnungspapier enthält oder eine Bezugnahme auf andere, eindeutig gekennzeichnete Unterlagen erfolgt. Eine umgekehrte Bezugnahme in einem Vertrag auf eine zukünftig noch zu erstellende Rechnung macht den Vertrag noch nicht zur Abrechnung.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten Eingangsrechnungen sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob alle gesetzlich geforderten Angaben enthalten sind, da sonst der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfallen kann. Ansonsten ist anzuraten, eine berechtigte Rechnung anzufordern.

Hinweis:

Als unzureichend abgelehnt wurde z.B. die Leistungsbeschreibung „für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996“ (so Bundesfinanzhof vom 8.10.2008, Aktenzeichen V R 59/07). In der Abrechnung kann aber auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen werden, welche die notwendigen Erläuterungen und Konkretisierungen enthalten; diese weiteren Unterlagen müssen jedoch in der Rechnung selbst eindeutig bezeichnet werden.

### **14 Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit dem Firmenwagen**

Wird ein Firmenwagen auch für Privatfahrten genutzt, so wird die private Nutzung für steuerliche Zwecke regelmäßig mittels der 1 %-Regelung bewertet. Der ermittelte Betrag wird als geldwerter Vorteil dem Arbeitslohn hinzugerechnet. Wird der Pkw vom Arbeitnehmer auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, erhöht sich der so ermittelte Betrag um monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Bundesfinanzhof hatte für den Fall eines Firmenwagens eines Arbeitnehmers mehrfach entschieden, dass dieser geldwerte Vorteil für die Möglichkeit der Nutzung des Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug darstellt und daher nur insoweit zur Anwendung kommt, wie der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat. Zur Ermittlung des Zuschlags ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs alternativ zu dem monatlichen Pauschalansatz mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer möglich. Dieser Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen.

Die Oberfinanzdirektion Magdeburg weist nun in dem Schreiben vom 23.4.2012 (Aktenzeichen S 2145 – 36 – St 213 V) allerdings darauf hin, dass diese Grundsätze nicht im Rahmen der Gewinneinkünfte anzuwenden sind. Kann also ein Firmenwagen vom Unternehmer sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt werden, so muss bei Anwendung der 1 %-Reglung nach Ansicht der Finanzverwaltung der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb unabhängig von der tatsächlichen Nutzung monatlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises angesetzt werden.

Hinweis:

Ob diese Ansicht der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhält, kann bezweifelt werden. Es muss aber damit gerechnet werden, dass die Finanzverwaltung diese Grundsätze der Besteuerung zu Grunde legt.

### **15 Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen weiterhin ungeklärt**

Verzichtet ein Gesellschafter in einer Krise der Gesellschaft zur Sanierung dieser auf Forderungen, so führt der Wegfall der Verbindlichkeit bei der Gesellschaft zu einem entsprechenden Ertrag, der im Grundsatz auch der Besteuerung zu unterwerfen ist. Die Besteuerung eines solchen Sanierungsgewinns ist nun aber in dieser Krisensituation kontraproduktiv und kann die Sanierung gefährden. Aus diesem Grunde waren früher Sanierungsgewinne auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung unter bestimmten Bedingungen von

der Besteuerung freigestellt. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997 wurde diese Steuerbefreiungsvorschrift aber gestrichen. Dennoch hat die Finanzverwaltung bestimmt, dass unter bestimmten Bedingungen derartige Sanierungsgewinne wegen Vorliegens einer sachlich unbilligen Härte von der Besteuerung auszunehmen sind.

In einem vor dem Bundesfinanzhof anhängig gewesenen Verfahren mit dem Aktenzeichen VIII R 2/08 stritten die Beteiligten um den Erlass der Steuern auf den Gewinn, der dem Stpfl. aus dem sanierungsbedingten Verzicht seines Gläubigers auf dessen Forderungen entstanden war. Der Stpfl. berief sich auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.3.2003 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2140 – 8/03). Das zuständige Finanzamt lehnte den beantragten Steuererlass mit der Begründung ab, die Voraussetzungen des Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen für einen solchen Erlass der Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen seien im Streitfall nicht gegeben.

Das daraufhin angerufene Finanzgericht hat die Frage dahinstehen lassen, ob die Finanzverwaltung einen Erlass nach Maßgabe des BMF-Schreibens zu Unrecht abgelehnt habe. Denn für einen solchen Erlass fehle es schon wegen der Abschaffung der Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns durch den Gesetzgeber an einer hinreichenden Rechtsgrundlage.

Zu der weithin mit Spannung erwarteten Entscheidung des Bundesfinanzhofs, ob die Steuerbarkeit eines Sanierungsgewinns eine sachlich unbillige Härte darstellen kann, obwohl der Gesetzgeber die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen aufgehoben hat, ist es nicht mehr gekommen. Die Beteiligten haben den Rechtsstreit wegen der insolvenzbedingten Restschuldbefreiung des Stpfl. und des dadurch bewirkten Wegfalls der strittigen Steuerschuld in der Hauptsache für erledigt erklärt. Deshalb hatte der Bundesfinanzhof nur noch über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden. Die Streitfrage bleibt damit weiterhin offen.

Hinweis:

Von Bedeutung ist zunächst, dass das Schreiben der Finanzverwaltung nur die Finanzverwaltung bindet, der Stpfl. sich hierauf aber nicht vor den Finanzgerichten berufen kann. Gerade in solchen Situationen sollte tunlichst eine Einigung mit der Finanzverwaltung angestrebt werden. Im Grundsatz wird die Finanzverwaltung den Sanierungserlass weiter anwenden.

## **16 Umsatzsteuerfälle: Ausstellung mehrerer Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über dieselbe Leistung**

Es kommt vor, dass Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer und daneben über denselben Umsatz eine weitere Rechnung oder eine – später ausgestellte – Gesamtabrechnung mit erneutem gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellen. Dies hat zur Folge, dass der Unternehmer, der für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer erteilt, die in den zusätzlichen Abrechnungen ausgewiesene Steuer – neben der Umsatzsteuer für den ausgeführten Umsatz – schuldet. Der Leistungsempfänger kann für die empfangene Leistung – auch wenn er mehr als eine Rechnung erhalten hat – den Vorsteuerabzug nur einmal in Anspruch nehmen, da nur die gesetzlich geschuldete Steuer auf die empfangene Lieferung oder sonstige Leistung als Vorsteuer abziehbar ist.

Auf diese Problematiken weist die Oberfinanzdirektion Frankfurt in der Verfügung vom 28.10.2011 (Aktenzeichen S 7300 A–131–St 128) hin und nennt als Hauptanwendungsfälle dieser doppelten Umsatzsteuerbelastung die Erteilung von Gesamtabrechnungen und die Abrechnung über Fahrausweise.

Unternehmer, die über bereits ausgeführte Umsätze oder über Voraus- oder Abschlagszahlungen zum Vorsteuerabzug berechtigende Einzelrechnungen erteilen und später in einer Gesamtabrechnung die Umsatzsteuer hierfür nochmals gesondert ausweisen, schulden die zusätzlich ausgewiesene Umsatzsteuer. Das betrifft z.B.

- Einzel- und Monatsabrechnungen von Kurierdiensten, von Tankstellen, von zahntechnischen Labors,
- Abschlags- und Schlussrechnungen von Bauunternehmen,
- vorläufige und endgültige Rechnungen der Autovermieter,
- Monats- und Jahresrechnungen über Leasingraten.

Handlungsempfehlung:

In diesen oder vergleichbaren Fällen sollte das Abrechnungsverfahren so gestaltet werden, dass nur eine Rechnung (entweder die Einzelrechnung oder die spätere Gesamtabrechnung) den Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt oder die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für eine Voraus- oder Anzahlung in der Gesamtabrechnung abgesetzt wird.

Fahrausweise (z.B. Bahnfahrkarten, Flugscheine usw.) werden vielfach so gestaltet, dass sie einem unternehmerischen Leistungsempfänger unter den weiteren Voraussetzungen den Vorsteuerabzug ermöglichen. Wenn über diese Leistung ein Reisebüro zusätzlich eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis im Einvernehmen mit den Verkehrs- oder Leistungsträgern unter Hinweis auf die Vermittlertätigkeit (Ausweis der Umsatzsteuer „im Namen und für Rechnung des Verkehrs- oder Leistungsträgers“) erteilt, schuldet der betreffende Verkehrs- oder Leistungsträger die in der Reisebürorechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zusätzlich. Erteilt das Reisebüro die Rechnung ohne Hinweis auf die Vermittlertätigkeit und wird die Leistung nicht vom Reisebüro, sondern vom Verkehrs- oder Leistungsträger erbracht, schuldet das Reisebüro die gesondert ausgewiesene Steuer ebenfalls.

Handlungsempfehlung:

Die Verkehrs- oder Leistungsträger bzw. die Reisebüros können – um eine zusätzliche Steuerschuld zu vermeiden – das Abrechnungsverfahren so gestalten, dass nur ein Beleg (entweder die Fahrkarte bzw. der Flugschein oder die Abrechnung des Reisebüros) den Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Beispielsweise kann in den Rechnungen des Reisebüros über Fahrausweise die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen werden (Erteilung sog. Bruttorechnungen).

## 17 Vorsteuerabzug aus einer Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers

Mit Urteil vom 8.9.2011 (Aktenzeichen V R 43/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass dem Vorsteuerabzug aus einer Lieferung nicht entgegensteht, dass der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern.

Im Urteilsfall erwarb eine Leasinggesellschaft fünf Maschinensysteme und verleaste diese anschließend weiter. Ein Mitarbeiter der Leasinggesellschaft überprüfte bei der körperlichen Übernahme der Maschinen die Ident-Nummern der Maschinensysteme und hielt diese fotografisch fest. Die Maschinen wurden für Darlehen zur Finanzierung ihrer Anschaffungskosten an Banken sicherungsübereignet. Die Leasinggesellschaft nahm aus dem Erwerb der Maschinensysteme den Vorsteuerabzug in Anspruch. Wie sich später herausstellte, waren der Maschinenlieferant und der Leasingnehmer Teil eines Betrugssystems. Insgesamt wurden nach demselben Muster über 3 000 Leasingverträge über Maschinensysteme abgeschlossen, von denen aber nur ca. 300 Maschinen tatsächlich vorhanden waren. Um die Maschinensysteme mehrfach verkaufen zu können, wurden die angebrachten Ident-Nummern abgeschraubt und durch andere ersetzt.

Der Bundesfinanzhof gewährte der Leasinggesellschaft aus dem Erwerb der Maschinen dennoch den Vorsteuerabzug. Eine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts liegt nach Ansicht des Gerichts vor, wenn der Leistungsempfänger durch die Übertragung eines körperlichen Gegenstandes befähigt wird, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre er der Eigentümer. Demnach können Gegenstände, wie die Maschinensysteme im Urteilsfall, auch ohne zivilrechtliche Eigentumsverschaffung umsatzsteuerrechtlich geliefert werden.

Hinweis:

Für das Gericht war in diesem Fall entscheidend, dass die Maschinen bei der vermeintlichen körperlichen Übergabe tatsächlich physisch existent waren. Zur Überzeugung der Richter dürfte dabei v.a. auch beigetragen haben, dass die Leasinggesellschaft die **Übergabe gut dokumentiert** und die Ident-Nummern sogar fotografisch festgehalten hat.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie wichtig auch bei umsatzsteuerlichen Sachverhalten, die sich ausschließlich im Inland abspielen, eine sorgfältige Dokumentation der Geschäftsvorfälle ist.

## 18 Umsatzsteuersatz für Leistungen eines Partyservices

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 23.11.2011, Aktenzeichen XI R 6/08) sind die Leistungen eines Partyservices grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz von 19 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung von Lebensmitteln von 7 % ist nur dann anzuwenden, wenn der Partyservice lediglich Standard Speisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement liefert oder wenn besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist.

Maßgebend ist hierzu die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Dieser stellte zu den von einem Partyservice nach Hause gelieferten Speisen fest, dass sie im Gegensatz zu denjenigen, die in Imbissständen, Imbisswagen und Kinos abgegeben werden, im Allgemeinen nicht das Ergebnis einer bloßen Standardzubereitung sind, sondern einen deutlich größeren Dienstleistungsanteil aufweisen und mehr Arbeit und Sachverstand erfordern. Die Qualität der Gerichte, die Kreativität sowie die Darreichungsform sind hier Elemente, die in den meisten Fällen für den Kunden von entscheidender Bedeutung sind. Oftmals wird dem Kunden nicht nur die Möglichkeit geboten, sein Menü zusammenzustellen, sondern sogar, Speisen nach seinen Wünschen zubereiten zu lassen. Sodann werden die Speisen vom Partyservice in verschlossenen Warmhalteschalen angeliefert oder von ihm an Ort und Stelle aufgewärmt. Für den Kunden ist zudem wesentlich, dass die Speisen genau zu dem von ihm festgelegten Zeitpunkt geliefert werden. Des Weiteren können die Leistungen eines Partyservices dem Verzehr dienliche Elemente, wie die Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder sogar Mobiliar, umfassen. Diese Elemente verlangen zudem im Unterschied zur bloßen Bereitstellung einer behelfsmäßigen Infrastruktur im Fall von Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos einen gewissen personellen Einsatz, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und gegebenenfalls zu reinigen. Im Licht dieser Erwägungen stellt der Bundesfinanzhof fest, dass die Tätigkeit eines Partyservices außer in den Fällen, in denen dieser lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement liefert oder in denen weitere, besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, eine Dienstleistung darstellt, die dem normalen Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegt.

Hinweis:

Abzugsgrenzen sind die Leistungen eines Partyservices von anderen Fällen. So hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die Abgabe von Bratwürsten, Pommes frites und ähnlichen standardisiert zubereiteten Speisen an einem nur mit behelfsmäßigen Verzehrvorrichtungen ausgestatteten Imbissstand eine einheitliche Leistung sei, die als Lieferung dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliege. Ebenso kommt der ermäßigte Steuersatz bei der Abgabe von Popcorn oder Nachos in einem Kino zur Anwendung.

Aber auch bei den Leistungen für eine Feier bestehen Gestaltungsmöglichkeiten. So hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen 6 K 1649/09) über einen Fall entschieden, bei dem der eine Ehegatte eine Metzgerei betrieb und Speisen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz lieferte und der andere Ehegatte ein selbständiges Unternehmen betrieb und darüber Besteck- und Geschirr bereitstellte, was dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen wurde. Diese Trennung hat das Gericht anerkannt.

## **19 Schuldzinsen für eine im Privatvermögen gehaltene Kapitalbeteiligung**

Wird der Erwerb einer im Privatvermögen gehaltenen Kapitalbeteiligung fremdfinanziert, so stellen die Darlehenszinsen grundsätzlich Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dar. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.3.2010 (Aktenzeichen VIII R 20/08) entschieden, dass Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung bei einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %, die auf Zeiträume nach Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, ab dem Veranlagungszeitraum 1999 wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden können.

Diesem Werbungskostenabzug steht allerdings entgegen, dass mit Einführung der sog. Abgeltungsteuer ab dem Jahr 2009 der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist. Stattdessen wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Abgeltung aller Werbungskosten ein pauschaler Betrag von 801 € bzw. 1 602 € bei Ehegatten abgezogen (Sparer-Pauschbetrag).

Der Gesetzgeber hat allerdings eine Option zur Anwendung des tariflichen Einkommensteuersatzes eingeräumt. Die Versteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer und somit der Verzicht auf den Abgeltungssteuersatz setzen einen entsprechenden Antrag des Stpfl. voraus. Weitere Voraussetzung ist, dass ein Anleger entweder bereits

- auf Grund seiner unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungshöhe (mind. 25 %) oder
- auf Grund seiner unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungshöhe (mind. 1 %) in Kombination mit einer beruflichen Tätigkeit

wesentlichen Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen ausüben kann. Ein einmal gestellter Antrag gilt für den Veranlagungszeitraum der Antragstellung und für die folgenden vier Veranlagungszeiträume als gestellt. Im Falle der Antragstellung können Werbungskosten unbegrenzt steuerlich geltend gemacht werden.

Die Oberfinanzdirektion Münster hat nun mit Kurzmitteilung vom 16.3.2012 darauf hingewiesen, welche Konsequenzen sich in Veräußerungsfällen ergeben. Insoweit ist zu differenzieren:

- Auflösung/Veräußerung der Beteiligung **vor dem 1.1.2009**: Wurde die Beteiligung vor dem 1.1.2009 aufgelöst bzw. veräußert, liegen die Voraussetzungen für einen Antrag auf Anwendung der tariflichen Steuer nicht vor und nach Ansicht der Finanzverwaltung scheidet damit auch ein Werbungskostenabzug aus.
- Auflösung/Veräußerung der Beteiligung **nach dem 31.12.2008**: Wurde die Beteiligung, für die die Option ausgeübt worden ist, nach dem 31.12.2008 aufgelöst bzw. veräußert, gelten die Voraussetzungen des Antragsrechts letztmalig für den Veranlagungszeitraum der Auflösung/Veräußerung als erfüllt.

Beispiel:

Sachverhalt: A hielt als Alleingesellschafter 100 % der Anteile an der A-GmbH. Der Erwerb der Beteiligung wurde fremdfinanziert. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2009 übte A sein Optionsrecht für die Beteiligung an der A-GmbH aus und beantragte den Abzug der angefallenen Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Am 15.12.2010 veräußerte A die Beteiligung. Dabei verblieb ein Schuldüberhang. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2011 macht A nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend.

Lösung: Da die Voraussetzungen des Antragsrechts im Veranlagungszeitraum 2011 zu keinem Zeitpunkt erfüllt waren, kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Abzug der Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht mehr in Betracht.

Handlungsempfehlung:

Soweit die Voraussetzungen zur Ausübung des Wahlrechts vorliegen, ist unter Hinzuziehung fachlichen Rats sorgfältig zu prüfen, ob eine Ausübung sinnvoll ist. Zum einen werden die Kapitaleinkünfte bei Anwendung des Abgeltungsteuersatzes in Höhe von 25 % in der Regel mit einem geringeren Steuersatz besteuert. Zum anderen ist bei einer Besteuerung mit dem meist höheren tariflichen Einkommensteuersatz aber der Abzug von Werbungskosten möglich.

## **20 Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.10.1991 (Aktenzeichen II R 20/89) entschieden, dass das gleichzeitig mit einer Eigentumswohnung erworbene Guthaben aus einer Instandhaltungsrücklage nicht in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einzubeziehen ist und somit nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs stellt das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nach dem Wohnungseigentumsgesetz eine mit einer Geldforderung vergleichbare Vermögensposition dar, die nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fällt.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. weist nun mit Verfügung vom 29.3.2012 (Aktenzeichen S 3800 A-3 – St 119) darauf hin, dass diese Grundsätze auch auf die Erbschaft-/Schenkungssteuer zu übertragen sind. Daher ist in den Fällen, in denen Wohnungs- oder Teileigentum übertragen wird, die Höhe der Instandhaltungsrücklage zu ermitteln und neben dem Wohnungs- bzw. Teileigentum als gesonderte Kapitalforderung zu erfassen.

Hinweis:

Besondere Bewertungsregeln oder Begünstigungen für Immobilien gelten daher insoweit für die übernommene Instandhaltungsrücklage nicht.

## **21 Vorläufige Einheitswertfeststellungen und vorläufige Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags**

Derzeit ist umstritten, ob die Regeln zur Feststellung der Einheitswerte von Grundstücken, welche insbesondere Bemessungsgrundlage der Grundsteuer sind, einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhalten. Hinsichtlich dieser Frage sind mehrere Gerichtsverfahren anhängig. Aus diesem Grund werden Feststellungen der Einheitswerte für Grundstücke sowie Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags verfahrensrechtlich vorläufig durchgeführt. Es besteht für die Stpfl. demnach kein Handlungsbedarf, insbesondere muss kein Einspruch unter Bezug auf die anhängigen Verfahren eingelegt werden, da der Vorläufigkeitsvermerk bewirkt, dass spätere Änderungen möglich sind.

## 22 Anteilsveräußerung: Veranlagungszeitraumbezogene Berechnung der Wesentlichkeitsgrenze

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

**Besteuerung der Höhe nach:** Aus der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze zum 1.1.1999 ergab sich in Ermangelung einer Bestandsschutzregelung zunächst das Problem, dass auch solche Veräußerungssachverhalte erfasst wurden, bei denen Stpfl. zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mindestens 10 % beteiligt waren. Damit wären auch solche Wertveränderungen steuerlich erfasst worden, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren. Zu diesem Problem hat der BFH allerdings mit Urteil vom 25.11.2010 (Aktenzeichen IX R 47/10, HFR 2011, 546) auf der Basis der Rechtsprechung des BVerfG vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BGBl. I 2010, 1296 = BStBl II 2011, 86) entschieden, dass in diesen Konstellationen überhaupt nur die nach dem 31.3.1999 (Tag der Gesetzesverkündung) entstandenen Wertsteigerungen steuerbar sind. Die Finanzverwaltung folgt dem i.Ü. in Gestalt einer „Aufteilungsrechnung“ (siehe BMF-Schreiben vom 20.12.2010, Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, DOK 2012/1006836, BStBl I 2011, 16). Die dort dargestellten Grundsätze sind auch in Bezug auf die weitere Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % anzuwenden.

**Besteuerung dem Grunde nach:** Vor diesem Hintergrund ist ein weiterer Punkt allerdings noch nicht durch den BFH abschließend geklärt, nämlich die Frage, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet – und damit (steuerverschärfend) zurückwirkt – oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist. Diese Frage hatte der BFH zwar schon in 2008 dahingehend entschieden, dass der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen sei, dieses Urteil ist jedoch durch die vorgenannte Rechtsprechung des BVerfG aus 2010 aufgehoben worden und damit nicht mehr existent, so dass die Rechtsfrage zwischenzeitlich wieder offen ist.

Aktuell ist diese Frage des veranlagungszeitraumbezogenen Beteiligungsbegriffs nun wieder vom BFH aufgegriffen worden (mit Beschluss vom 24.2.2012, Aktenzeichen IX B 146/11, DStR 2012, 599 = HFR 2012, 497). In einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung eines Einkommensteuerbescheids hat der BFH „ernstliche Zweifel“ an der Auffassung der Finanzverwaltung geäußert, die den Beteiligungsbegriff nicht veranlagungszeitraumbezogen auslegen, sondern ausschließlich auf die im Jahr der Veräußerung gültige Wesentlichkeitsgrenze abstellen will.

Wenn sich diese Auffassung des BFH auch im Verfahren über die Hauptsache durchsetzt, dann scheidet eine Veräußerungsgewinnbesteuerung in allen Fällen aus, in denen der Stpfl. bei einer Veräußerung nach Verkündung der gesetzlichen Absenkung der Beteiligungsgrenze sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der jeweils geltenden Rechtslage den Wertzuwachs hätte steuerfrei realisieren können. Denn dann kann es nicht rückwirkend auf eine Beteiligungsgrenze ankommen, die der Stpfl. allein in dem Zeitraum verwirklicht hat, in dem ein Wertzuwachs nicht steuerbar war.

Beispiel:

Ein Stpfl. war bis 1998 zu 20 % an der A-GmbH beteiligt. In 1998 veräußerte er Anteile in Höhe von 15 % am Stammkapital, so dass er nach Veräußerung nur noch zu 5 % beteiligt war. In 2000 veräußerte er die verbliebene 5 %ige Beteiligung.

Die Veräußerung in 1998 ist nicht steuerpflichtig, da die in 1998 geltende Wesentlichkeitsgrenze von mehr als 25 % nicht überschritten wird. Im Jahre 2000 ist zu prüfen, ob der Stpfl. in den letzten fünf Jahren wesentlich beteiligt war. Wird lediglich auf die Wesentlichkeitsgrenze zum Zeitpunkt der Veräußerung abgestellt, wäre die Veräußerung wegen der 20 %igen Beteiligung bis 1998 steuerpflichtig. Bei einer veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtung wäre der Stpfl. in den letzten fünf Jahren nach den jeweils geltenden Wesentlichkeitsgrenzen nicht wesentlich beteiligt gewesen und die Veräußerung wäre ebenfalls nicht steuerpflichtig.

Handlungsempfehlung:

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung wird zu beobachten sein; aktuell sollten alle einschlägigen Fälle, in denen der Beteiligungsbegriff durch die Finanzverwaltung nicht veranlagungszeitraumbezogen angewandt wird, verfahrenstechnisch offengehalten werden.



## 23 Anteilsveräußerung: Berechnung des Gewinns bei Anschaffung/Veräußerung in ausländischer Währung

Bei der Berechnung der Höhe eines Veräußerungsgewinns (oder eines entsprechenden Auflösungsgewinns) aus einer wesentlichen Beteiligung, die gegen ausländische Währung angeschafft und veräußert wurde, sind sowohl die Anschaffungskosten als auch der Veräußerungserlös (bzw. Veräußerungsverlust oder Liquidationserlös) zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens in Euro umzurechnen. Dies hat der BFH mit seinem Urteil vom 24.1.2012 (Aktenzeichen IX R 62/10, DStR 2012, 694) entschieden, in dem es um eine gegen US-Dollar erworbene Beteiligung ging. Im Streitfall ermittelte der Stpfl. den Gewinn, indem er den Saldo zwischen Anschaffungskosten und Liquidationserlös auf Dollarbasis bestimmte und diesen Saldo dann auf Basis des Umrechnungskurses im Liquidationszeitpunkt in Euro umrechnete. Nach der die Vorinstanz bestätigenden Auffassung des BFH sind hingegen Anschaffungskosten, Veräußerungskosten und Veräußerungs- oder Liquidationserlös zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens in Euro umzurechnen, erst im zweiten Schritt ist der Saldo zu ermitteln. Schließlich solle § 17 EStG die aus der Veräußerung bzw. Auflösung resultierende Leistungsfähigkeitssteigerung gleichheitsgerecht erfassen, was zugleich die Umrechnung des Veräußerungspreises bzw. des Liquidationserlöses im Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungs- oder Auflösungsgewinns verlange.

Hinweis:

Wenn nur eines der Geschäfte in Fremdwährung erfolgt, gelten diese vorgenannten Grundsätze entsprechend: Der Anschaffungspreis ist bereits im Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerungspreis erst im Zeitpunkt der Veräußerung in Euro umzurechnen; insoweit können sich Währungskursschwankungen tatsächlich auch auf die Höhe eines nach § 17 EStG steuerbaren Gewinns auswirken. Die gleichen Grundsätze sind im Übrigen auch bei den steuerlich relevanten Wertsteigerungen bei privaten Veräußerungsgeschäften anzuwenden.

## 24 Anteilsveräußerung: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Einräumung einer Doppeloption

Mit seinem nicht rechtskräftigen (Teil-)Urteil vom 6.12.2011 (Aktenzeichen 9 K 4360/09 E, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) hat das FG Düsseldorf betreffend die Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG entschieden, dass auch bei bestehenden Doppeloptionen (Call-Put-Vereinbarung) ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Zeitpunkt der Begründung der Optionen nur anzunehmen ist, wenn nach dem typischen Geschehensablauf tatsächlich auch mit einer Ausübung des Optionsrechts gerechnet werden kann.

Im Kern des Urteils steht also die Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die durch Ausübung von eingeräumten Optionsrechten auf der Grundlage einer Call-Put-Vereinbarung übertragen wurden, bereits im Jahr des Abschlusses dieser Vereinbarung oder aber erst im Jahr der Optionsausübung zu versteuern ist. Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2000 einer Beteiligungsgesellschaft unwiderruflich den Abschluss eines Aktienkaufvertrags zu einem bestimmten Kaufpreis angeboten (bis Ende Januar 2001). Im Gegenzug war die Beteiligungsgesellschaft als Käuferin verpflichtet, das Angebot des Stpfl. unverzüglich anzunehmen, wenn dieser das Angebot (durch eingeschriebenen Brief bis zum 15.1.2001) verlangen würde.

Unter expliziter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des BFH stellt das FG Düsseldorf zu diesem Sachverhalt entscheidungserheblich folgende Aspekte heraus:

- Nach ständiger Rechtsprechung des BFH geht das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil auf einen Erwerber über, wenn der Käufer des Anteils auf Grund eines Rechtsgeschäfts eine Rechtsposition erwirbt, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und das Risiko einer Wertminderung wie auch die Chance einer Wertsteigerung sowie die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbes. Gewinnbezugsrecht, Stimmrecht) auf ihn übergegangen sind.
- Die von der BFH-Rechtsprechung uneinheitlich beantwortete Frage, ob für die Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der Übergang des Gewinnbezugsrechts zwingend erforderlich ist, lässt das FG explizit offen, da im Streitfall ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums schon aus anderen Gründen ausschied, weil nämlich
  - die Beteiligungsgesellschaft keine rechtlich geschützte Erwerbsposition erworben hatte, da nur ein unwiderrufliches Angebot des Stpfl. auf Abschluss eines Kaufvertrags vorlag, nicht aber ein schuldrechtlicher (Kaufvertrags-)Anspruch auf Übertragung der Anteile, und
  - nach den tatsächlichen Verhältnissen auch „nicht sicher“ mit der Durchführung der Call-Put-Vereinbarung zu rechnen war, und
  - insbesondere die Zeitfenster der Optionen nicht gleichlaufend waren, da ein „nachhängendes Zeitfenster“ gegeben war.
- Abschließend verweist das FG Düsseldorf auch noch auf die BFH-Rechtsprechung zum besitzlosen wirtschaftlichen Eigentum, nach der der Inhaber des zivilrechtlichen Eigentums eines Wirtschaftsguts allein den Weisungen des wirtschaftlichen Eigentümers zu folgen verpflichtet sein müsse und dieser jederzeit die

Herausgabe (Übertragung des Eigentums an sich) verlangen könne; auch diese Voraussetzung war im Streitfall nicht gegeben.

Bedeutung kam der Frage über die zeitliche Erfassung im Urteilsfall insbesondere deshalb zu, weil bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits im Jahr 2000 der Veräußerungsgewinn voll steuerpflichtig gewesen wäre. Nach dem Urteil des BFH ist die Veräußerung aber erst in 2002 zu erfassen und unterliegt somit dem Halbeinkünfteverfahren mit einer 50 %igen Steuerfreistellung des Gewinns.

Handlungsempfehlung:

Vor diesem Hintergrund ist also besondere Sorgfalt dann geboten, wenn wechselseitige Optionen (Call-Put-Vereinbarungen) vereinbart werden sollen (Ankauf- und Andienungsrecht). Denn wenn sich nach Vereinbarung derartiger Optionen letztlich weder der Verkäufer der Veräußerung noch der Kaufinteressent dem Ankauf entziehen kann, geht die Rechtsprechung vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Optionen aus.

Insoweit könnte die Entscheidung des FG Düsseldorf einen Weg aufzeigen, zwar durch wechselseitige Optionen das An- bzw. Verkaufsinteresse deutlich zu bekräftigen, aber durch die Gestaltung der Zeitfenster (und ggf. auch durch eine das Gewinnbezugsrecht betreffende Gestaltung) den Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnversteuerung auf den Zeitpunkt der Optionsausübung hinauszuschieben.

## **25 Körperschaftsteuerliche Organschaft: Keine vorzeitige Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrags auf Grund schlechter wirtschaftlicher Lage**

Die Vereinbarung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zwischen einer GmbH (Organgesellschaft) und ihrer Muttergesellschaft (Organträger) bewirkt die Zurechnung des Einkommens der Tochter bei der Mutter und bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft beim Organträger mit steuerlicher Wirkung geltend zu machen. Dem entspricht im Gegenzug die Verpflichtung der Mutter, entsprechende Verluste der Tochter auch auszugleichen. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss, und zwar auf fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate).

Die vorzeitige Beendigung eines solchen Gewinnabführungsvertrags ist nur dann unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt.

Vor diesem Hintergrund ist das aktuell veröffentlichte rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19.10.2011 (Aktenzeichen 12 K 12078/08, EFG 2012, 443) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass wirtschaftliche Schwierigkeiten eine für das Organverhältnis unschädliche vorzeitige Beendigung nicht rechtfertigen. Hiervon sei auch im Falle einer einvernehmlichen Beendigung auszugehen. Im Streitfall lagen Unstimmigkeiten zwischen der Organgesellschaft und einem besonders wichtigen Vertragspartner vor, die zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten hätten führen können. Dazu führt das FG Berlin-Brandenburg aus, dass allenfalls die Bedrohung der Lebensfähigkeit des gesamten Konzerns ausnahmsweise als wichtiger Beendigungsgrund angesehen werden könnte.

Wichtige Beendigungsgründe können i.Ü. sein:

- die Vertragsverletzung einer der beiden Parteien,
- die Veräußerung der Organtochter durch die Organmutter oder die Umwandlung (z.B. Verschmelzung) einer der beiden Parteien,
- die Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft,
- ein Börsengang der Organtochter,
- möglicherweise auch der erstmalige Beitritt eines außenstehenden Gesellschafters.

Hinweis:

Die Entscheidung verdeutlicht, dass eine vorzeitige Vertragsbeendigung aus steuerlicher Sicht problematisch ist. Die vorzeitige schädliche Beendigung des Gewinnabführungsvertrags bewirkt, dass das Organschaftsverhältnis als von Anfang an unwirksam anzusehen ist. Liegen also keine wichtigen Kündigungsgründe vor, so ist die Rechtsfolge der vorzeitigen Vertragsbeendigung, dass einerseits bislang abgeführte Gewinne als verdeckte Gewinnausschüttung an die Organmutter zu qualifizieren sind und andererseits die übernommenen Verluste verdeckte Einlagen in die Organtochter darstellen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Einzelfall werden daher die wichtigen Kündigungsgründe fundiert darzulegen und nachzuweisen sein; im Einzelfall sollte geprüft werden, ob eine geplante vorzeitige Vertragsbeendigung durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamts abgesichert werden kann.

## 26 Aktuelle Entwicklungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

### a) vGA: Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft

Ein in der Praxis häufig anzutreffender Vergütungsbestandteil des Gesellschafter-Geschäftsführers ist die Überlassung eines betrieblichen Kfz auch zur privaten Nutzung. Da eine solche private Nutzung aus steuerlicher Sicht streitanfällig ist, hatte der BFH in den vergangenen Jahren mehrere Entscheidungen zu fällen (vom 23.1.2008, Aktenzeichen I R 8/06, BStBl II 2012, 260 = DStR 2008, 865; vom 23.4.2009, Aktenzeichen VI R 81/06, BStBl II 2012, 262 = DStR 2009, 1355; vom 11.2.2010, Aktenzeichen VI R 43/09, BStBl II 2012, 266 = DStR 2010, 643). Streitgegenstand war insbesondere die Qualifizierung der Kfz-Nutzung als vGA (durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst) oder als Arbeitslohn (durch das Angestelltenverhältnis veranlasst). Zu der Problematik hat die Finanzverwaltung aktuell ein grundlegendes BMF-Schreiben (vom 3.4.2012, Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/08/10001, DOK 2012/027530, BStBl I 2012, 478) mit folgendem Inhalt erlassen:

- Nur diejenige Nutzung eines betrieblichen Kfz durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer 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 und führt sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zur Annahme einer vGA.
- Eine solche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung kann auch durch eine mündliche oder konkludente Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung tatsächlich verfahren wird. Für einen außenstehenden Dritten muss dabei aber zweifelsfrei zu erkennen sein, dass das Kfz durch die Kapitalgesellschaft auf Grund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter überlassen wird.
- Bei Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses muss die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung – insbesondere durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer – durch die Kapitalgesellschaft nachgewiesen sein.
- Bei Überlassung im Rahmen eines entgeltlichen Überlassungsvertrags muss die Durchführung der Vereinbarung ebenfalls – z.B. durch die zeitnahe Belastung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers – dokumentiert sein.
- Liegt eine vGA vor, so ist diese im Grundsatz mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zu bewerten; daher ist auch ein angemessener Gewinnaufschlag zwingend zu berücksichtigen.
- Die Finanzverwaltung lässt es aber aus Vereinfachungsgründen im Einzelfall auch zu, dass die vGA für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat bewertet wird. Bei Nutzung des Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhöht sich dieser Wert um 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Monat und je Entfernungskilometer und für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung um 0,002 % des Listenpreises je Monat und Entfernung zwischen Hausstand und Beschäftigungsort.

#### Handlungsempfehlung:

Auch wenn die Finanzverwaltung im Einzelfall mündliche Vereinbarungen anerkennen will, ist im Rahmen einer sorgfältigen und lückenlosen Dokumentation der Kfz-Nutzung eine schriftliche Abfassung anzuraten.

### b) vGA an einen Nichtgesellschafter

Mit Urteil vom 15.2.2012 (Aktenzeichen I R 19/11, DStR 2012, 841) hat der BFH erneut den Grundsatz betont, dass die Annahme einer vGA an einen Nichtgesellschafter regelmäßig nur dann möglich ist, wenn es sich dabei um eine dem Gesellschafter nahestehende Person handelt; nahestehende Person in diesem Sinne kann i.Ü. auch eine juristische Person sein.

Der Tatbestand des „Nahestehens“ kann durch jede Beziehung eines Gesellschafters zu einer anderen Person begründet sein, wenn diese Beziehung den Schluss nahelegt, dass sie die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft beeinflusst hat. Insbesondere kommen Beziehungen gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher, familienrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art in Frage.

Im konkreten Streitfall versicherte eine Span- und Kunststoffplatten herstellende GmbH ihre Holzspanplattenwerke bei einem konzernfremden Erstversicherer. Dieser schloss einen Rückversicherungsvertrag mit einer

Rückversicherungsgesellschaft ab, die dem Konzern der GmbH angehörte. Die an den Erstversicherer gezahlten Versicherungsbeiträge wurden somit mittelbar über die konzernfremde Erstversicherung an die konzerneigene Rückversicherungsgesellschaft geleistet. Die Finanzverwaltung vertrat dazu nach einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Versicherungsverträge zwischen der GmbH, dem Versicherer und dem Rückversicherer als Gesamtheit zu beurteilen seien.

Demgegenüber vertritt der BFH die Auffassung, dass keine vGA vorliegen könne, weil der Erstversicherer gerade keine einem Gesellschafter der GmbH nahestehende Person sei. Es sei zu berücksichtigen, dass der Erstversicherer nicht nur formell zwischengeschaltet war, sondern versicherungsrechtlich das volle Risiko gegenüber der GmbH übernommen hatte. So könne sich der Erstversicherer auch nicht gegenüber der GmbH auf eine Zahlungsunfähigkeit der konzerneigenen Rückversicherungsgesellschaft berufen.

Darüber hinaus hat der BFH auch die für die Zwischenschaltung beachtlichen wirtschaftlichen Gründe betont (namentlich die für die Rückversicherungsgesellschaft eingeschränkte Versicherungsaufsicht), so dass für die Annahme einer vGA kein Raum war.

Hinweis:

Die Entscheidung verdeutlicht die Kriterien, die nach der Rechtsprechung in entsprechenden Fällen u.a. zu berücksichtigen sind, nämlich gesellschaftsrechtliche Verbundenheit oder der Tatbestand des Nahestehens, beachtliche wirtschaftliche Gründe, eigenwirtschaftliche Tätigkeit der „Zwischengesellschaft“.

## **27 Vorbemerkung zu steuerlichen Aspekten der Investition in Photovoltaikanlagen**

Die aktuellen Zahlen der Bundesnetzagentur zeigen, dass derzeit in großem Umfang Photovoltaikanlagen errichtet werden. Eine solche Investition ist ohne besondere Fachkenntnisse und ohne spätere technische Betreuung und auch – anders als z.B. die Errichtung einer eigenen Windkraftanlage – bei vergleichsweise geringen Anlagebeträgen möglich. Allerdings ist zurzeit die Höhe der Förderung von Photovoltaikanlagen durch die gesetzlich garantierte Einspeisevergütung in der Diskussion. Auch ergeben sich für eine ansonsten nicht unternehmerisch tätige Person aus einer solchen Investition umfangreiche steuerliche Folgen, die zu beachten sind.

Handlungsempfehlung:

Wegen der Unsicherheiten hinsichtlich der momentan zu gewährenden und der zukünftigen Entwicklung der Einspeisevergütung sollten Investitionsentscheidungen derzeit sehr sorgfältig geplant werden. Es sollte eine langjährige Wirtschaftlichkeitsberechnung unter detaillierter Einbeziehung der steuerlichen Folgen erstellt werden.

## **28 Aktuelles zum Erneuerbare-Energien-Gesetz**

a) EEG in der Fassung ab 1.1.2012

Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen beim Betrieb einer Photovoltaikanlage werden – einen Standort mit ausreichender Sonneneinstrahlung vorausgesetzt – im Wesentlichen durch zwei Faktoren bestimmt, nämlich zum einen durch die Preise für Solarmodule, was die Investitionssumme maßgeblich bestimmt, und zum anderen durch die Vergütungssätze für den erzeugten Strom, welche in dem **Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (kurz: EEG)** festgelegt sind. In den vergangenen Jahren sind die Modulpreise deutlich gesunken und damit einhergehend auch die Vergütungssätze des EEG (teilweise zeitverzögert) angepasst worden.

Nach dem EEG in der Fassung ab dem 1.1.2012, sind die gesetzlich festgelegten (Mindest-) **Einspeisevergütungssätze** gestaffelt nach Größe und Aufstellungsart der Photovoltaikanlage. Für die Höhe des Vergütungssatzes ist die jeweilige Fassung des EEG im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage maßgebend. Der so ermittelte Satz für die Einspeisevergütung gilt dann über die gesamte Dauer der garantierten Einspeisevergütung von 20 Kalenderjahren zuzüglich des Inbetriebnahmejahrs. Nach dem EEG in der Fassung ab 1.1.2012 gelten für Anlagen auf/an Gebäuden die in der unten stehenden Tabelle dargestellten Vergütungssätze (abweichende Sätze für Freiflächenanlagen).

	Mindest-Solarstromvergütung in Ct/kWh						
Inbetriebnahme	Anlage auf/an Gebäuden oder Lärmschutzwänden						
	≤ 30 kW	> 30–100 kW	> 100–1000 kW	> 1000 kW	Eigenverbrauch bis ≤ 30 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)	Eigenverbrauch > 30–100 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)	Eigenverbrauch > 100–500 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)
1.1.–31.12.2011	28,74	27,33	25,86	21,56	12,36 (16,74)	10,95 (15,33)	9,48 (13,86)
Ab 1.1.2012 (bis zum Inkrafttreten der EEG-Novelle)	24,43	23,23	21,98	18,33	8,05 (12,43)	6,85 (11,23)	5,6 (9,98)

Hinweis:

Maßgebend für die anzuwendenden gesetzlichen Vergütungssätze ist der Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Inbetriebnahme ist nach der Begriffsbestimmung des EEG „die erstmalige Inbetriebsetzung der Anlage nach Herstellung ihrer technischen Betriebsbereitschaft, unabhängig davon, ob der Generator der Anlage mit erneuerbaren Energien ... in Betrieb gesetzt wurde“.

Liegt die Inbetriebnahme zeitlich nach einem für die Höhe der Vergütungssätze maßgeblichen Stichtag, so kann darüber hinaus auch die Frage zu beantworten sein, ob vor dem Stichtag bereits ein Teil der Anlage fertiggestellt wurde, welcher dann mit den bis zu diesem Stichtag noch geltenden Vergütungssätzen zu belegen ist. Das Schleswig-Holsteinische Oberlandesgericht stellt in dem Urteil vom 22.3.2012 (Aktenzeichen 16 U 107/11) insoweit – auch mit Hinweis auf die Aussagen der Clearingstelle/EEG – auf das einzelne Photovoltaikmodul ab. Im Urteilsfall wurde eine Anlage mit einer Gesamtleistung von 282,960 kW errichtet. Von dieser geplanten Gesamtanlage waren Module mit 1,8 kW, also 0,64 % der Gesamtanlage, zum 30.12.2009 betriebsbereit. Der Rest der Anlage, also Module mit einer Leistung von 281,16 kW, folgte im Jahre 2010. Nach dem Urteil des Oberlandesgerichts ist für den bereits bis zum 31.12.2009 fertiggestellten Teil noch die bis dahin geltende höhere Vergütung zu zahlen. Entsprechendes gilt auch derzeit im Hinblick auf die angekündigte Absenkung der Einspeisevergütung.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass mit der Novelle des EEG auch der Inbetriebnahmebegriff geändert werden soll, so dass auch hier aktuell Rechtsunsicherheit besteht.

#### b) Geplante Novelle des EEG

Im Gesetzgebungsverfahren befindet sich aktuell eine **Novelle des EEG**. Das bereits Anfang dieses Jahres auf den Weg gebrachte Gesetzesvorhaben sieht vor, dass ab dem 1.4.2012 eine einmalige Kürzung der Vergütungssätze um ca. 20–25 % erfolgen soll (für Dachanlagen bis 10 kW von 24,43 auf 19,50 ct/kWh und für größere Dachanlagen von 21,98 auf 16,50 ct/kWh) und dann jeden Monat eine weitere Kürzung erfolgt. Einer drohenden Verfassungsklage von Investoren zu den Folgen einer zu raschen, außerplanmäßigen Vergütungskürzung beabsichtigt man mit Übergangsbestimmungen zu begegnen. So sollen Investoren von Dachanlagen, die bis zum 24.2.2012 einen Antrag zum Netzanschluss gestellt haben, noch den derzeit bestehenden alten Vergütungssatz (siehe Tabelle) erhalten, sofern sie ihre Anlage noch bis zum 30.6.2012 fertigstellen. Darüber hinaus sind weitere Einschränkungen der Vergütungen vorgesehen, z.B. für Anlagen auf Dächern von neu gebauten, nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden im Außenbereich („Solar-Stadt“) oder dadurch, dass nicht mehr der gesamte erzeugte Strom vergütet wird, sondern bei Anlagen bis zu einer Leistung von 10 kWp nur noch 80 % der Anlagenleistung; der Rest kann entweder selbst verbraucht oder frei vermarktet werden.

Die EEG-Novelle ist vorerst am **Veto des Bundesrats** gescheitert. Es handelt sich allerdings um ein nicht zustimmungspflichtiges Gesetz, d.h., eine Zustimmung des Bundesrats ist nicht erforderlich, der Bundesrat hat aber die Möglichkeit, gegen nicht zustimmungspflichtige Gesetze Einspruch einzulegen. Voraussetzung dafür ist, dass zuvor der Vermittlungsausschuss angerufen worden ist, ein Vermittlungsverfahren stattgefunden hat und dieses ohne Ergebnis geblieben ist. Der Einspruch des Bundesrats kann wiederum durch den Deutschen Bundestag mit Mehrheit überstimmt und somit zurückgewiesen werden.

Ob das nun anstehende **Vermittlungsverfahren** zu einer Änderung des Gesetzesbeschlusses vom 29.3.2012 führen wird, ist derzeit unklar. Sollte das Vermittlungsverfahren mit einem Änderungsvorschlag beendet werden,

wird dieses Vermittlungsergebnis dem Bundesrat und dem Bundestag zur Annahme vorgelegt. Sollte das Vermittlungsverfahren ohne Änderungsvorschlag beendet und ein Einspruch des Bundesrats durch den Deutschen Bundestag zurückgewiesen werden, dann tritt das Gesetz in der Fassung in Kraft, wie es der Bundestag am 29.3.2012 beschlossen hat. In diesem Fall würden die Änderungen und Vergütungsabsenkungen rückwirkend zum 1.4.2012 in Kraft treten.

Hinweis:

Derzeit ist die aktuelle Situation und die weitere Entwicklung der **Einspeisevergütungssätze** nach dem EEG **unklar**. Eine Absenkung der Vergütungssätze ist wohl politischer Konsens. Strittig ist aber das Ausmaß der Absenkung und die erstmalige Anwendung der abgesenkten Sätze.

## 29 Aktuelles zur Umsatzsteuer

Wird eine Photovoltaikanlage betrieben und der hieraus erzeugte Strom nach den Regeln des EEG in das allgemeine Stromnetz eingespeist, so begründet dies eine unter das Umsatzsteuergesetz fallende Tätigkeit. Somit wird in diesem Fall eine **Unternehmereigenschaft** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begründet, auch wenn ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. Diese steuerliche Einstufung führt dazu, dass einerseits die Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen der Umsatzsteuer unterliegen, andererseits aber auch die an den leistenden Unternehmer (Installateur oder Solarunternehmen) bei der Errichtung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden kann. Die oben genannten Vergütungssätze erhöhen sich dann um die Umsatzsteuer von 19 %.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Photovoltaikanlage **dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet** wird. Dies geschieht im Zweifel dadurch, dass die Vorsteuer aus dem Erwerb zeitnah in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird.

Handlungsempfehlung:

Der Vorsteuerabzug kann nicht mehr im Nachhinein geltend gemacht werden. Es empfiehlt sich eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung, spätestens aber in der pünktlich abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung. Insoweit ist eine frühzeitige Absprache mit dem steuerlichen Berater zu empfehlen.

Hinweis:

Beträgt der Umsatz des vorangegangenen Jahres nicht mehr als 17 500 € und liegt der voraussichtliche Umsatz des aktuellen Jahres nicht über 50 000 € (alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten zusammengerechnet), kann nach der sog. **Kleinunternehmerregelung** auf die Erklärung und Abführung von Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt verzichtet werden. In diesem Fall entfällt jedoch auch das Recht auf einen Abzug von Vorsteuer. Da die Vorsteuern im Wesentlichen aus der Errichtung der Anlage anfallen, die Umsatzsteuer dann aber über die Betriebsdauer der Anlage von 20 Jahren zu entrichten ist, macht die Anwendung der Kleinunternehmerregelung regelmäßig aus Liquiditätsgesichtspunkten keinen Sinn. Vorteilhaft ist an der Anwendung der Kleinunternehmerregelung allerdings, dass dann die umsatzsteuerlichen Pflichten, wie die Abgabe der Jahreserklärung und ggf. der Umsatzsteuer-Voranmeldungen entfallen.

Abzugsfähig sind alle Vorsteuern, die mit der Errichtung der Photovoltaikanlage in Zusammenhang stehen. Strittig war bislang, ob **Vorsteuern aus der Sanierung eines Dachs** im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage oder gar aus der vollständigen Neuerrichtung eines Gebäudes, auf dessen Dach die Photovoltaikanlage errichtet wird, geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof hat mit Datum vom 19.7.2011 zu diesen Fragen drei Grundsatzurteile gefällt. Im Grundsatz wird der Vorsteuerabzug anerkannt, aber an die Bedingung geknüpft, dass die Maßnahme bzw. das Gebäude dem unternehmerischen Betrieb der Photovoltaikanlage zugeordnet werden kann.

Zu klären ist daher, wie Arbeiten an einem auch zu anderen Zwecken genutzten bzw. nutzbaren Gebäude für Zwecke des Vorsteuerabzugs zugeordnet werden können. In der Vergangenheit wurde oftmals ein Flächenschlüssel angewandt. Wenn z.B. das gesamte Dach neu eingedeckt und anschließend auf der Hälfte der Dachfläche eine Photovoltaikanlage errichtet wurde, wurde die Vorsteuer aus der Dachsanierung zu 50 % geltend gemacht. Der Bundesfinanzhof hat einen Flächenschlüssel aber abgelehnt. Vielmehr hält der Bundesfinanzhof einen **Umsatzschlüssel** für sachgerecht. Es muss ermittelt werden, welcher Umsatz aus einer (fiktiven) Dachvermietung an einen Dritten zum Betrieb einer Photovoltaikanlage und aus der Vermietung des Gebäudes im Übrigen erzielt werden kann.

Hinweis:

Hinsichtlich der unternehmerischen Zuordnung ist allerdings zunächst zu beachten, dass ein Wirtschaftsgut – hier das Dach – nur dann zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gezählt werden kann, wenn dieses mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wird. Der vom Bundesfinanzhof geforderte Umsatzschlüssel kann in vielen Fällen dazu führen, dass letztlich ein Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung ausscheidet. Wird z.B. auf einem Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 100 qm, welches jährlich für 9 000 € vermietet werden könnte, eine Dachfläche von 50 qm für die Photovoltaikanlage genutzt, so ist für diese Dachnutzung ein Mietzins von vielleicht 2,50 € je qm und Jahr, insgesamt also 125 € anzusetzen, so dass die 10 %-Grenze nicht erreicht wird.

In den drei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 19.7.2011 ging es um folgende Sachverhalte, bei denen der Bundesfinanzhof in allen Fällen den anteiligen Vorsteuerabzug, bezogen auf die unternehmerische, anhand eines Umsatzschlüssels ermittelte Nutzung, gewährte:

- In dem Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 29/10 wurde das Dach einer im Übrigen nicht genutzten, im Jahr 1920 erbauten Scheune insgesamt neu eingedeckt und auf der Südhälfte des Daches eine Photovoltaikanlage installiert.
- Im Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 29/09 wurde ein **Schuppen neu errichtet**, auf dem eine Photovoltaikanlage installiert wurde. Der Schuppen blieb ansonsten völlig ungenutzt.
- Schließlich ging es in dem Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 21/10 um Vorsteuern aus der **Neuerrichtung eines Carports**, auf dem eine Photovoltaikanlage installiert wurde. Der Carport wurde im Übrigen für die Unterstellung eines Privatwagens genutzt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 14.3.2012 (Aktenzeichen XI R 26/11) die Vorsteueraufteilung anhand eines Umsatzschlüssels bestätigt. Ob diese Aufteilung zwingend ist, ist aber umstritten.

Die Finanzverwaltung akzeptiert diese geänderte Rechtsprechung nunmehr, so dass diese Grundsätze auch in allen noch offenen Fällen anzuwenden sind. Im Einzelfall ist der Aufteilungsschlüssel für die Vorsteuern anhand der (fiktiv) erzielbaren Umsätze zu ermitteln. Diese Ermittlung sollte sorgfältig dokumentiert werden, da dieser Punkt erhebliches Streitpotenzial mit der Finanzverwaltung bietet.

### 30 Aktuelles zur Einkommensteuer

#### a) Gewerbliche Einkünfte

Aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Für diese Tätigkeit sind eine Gewinnermittlung durchzuführen, was regelmäßig mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung erfolgen wird, und die entsprechenden Einkünfte in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit ist **dem Finanzamt formlos** anzuzeigen.

Hinweis:

In den ersten Jahren des Betriebs der Anlage wird vielfach auf Grund der Abschreibungen ein steuerlicher Verlust erzielt. Dieser kann im Grundsatz mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden, so dass sich unmittelbar ein steuermindernder Effekt ergibt.

Handlungsempfehlung:

Nur in Einzelfällen, wie z.B. bei einer hohen Fremdfinanzierung oder in dem Fall, dass der Strom teilweise selbst verbraucht wird, kann es an der für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte notwendigen Gewinnerzielungsabsicht mangeln. Soweit das Finanzamt einen Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht verlangt, ist diese mittels eines Erfolgsplans über die gesamte Anlagenlebensdauer nachzuweisen.

Wird die Photovoltaikanlage durch eine Personengesellschaft (OHG oder KG) betrieben, so ist die sog. **Abfärbetheorie** zu beachten. Nach dieser erzielt eine Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, welche nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Betreibt also z.B. eine OHG, die Immobilien verwaltet, was im Grundsatz als vermögensverwaltende und nicht als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist, zusätzlich eine größere Photovoltaikanlage, so kann die Abfärberegulung greifen, so dass alle Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche gelten. Als Folge hieraus würde der insgesamt erzielte Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen und es könnten sich auch bei der Veräußerung von Vermögen der Gesellschaft gravierende Auswirkungen ergeben.

Hinweis:

Allerdings greift die Abfärberegelung nur bei sog. Mitunternehmerschaften, nicht dagegen z.B. bei Erbengemeinschaften und ehelichen Gütergemeinschaften.

Beispiel:

Eine Erbengemeinschaft vermietet ein geerbtes Mehrfamilienhaus und errichtet auf dem Dach des Hauses eine Photovoltaikanlage. Es ergeben sich aus der Vermietung des Hauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daneben besteht dann eine gewerbliche GbR, welche die Photovoltaikanlage betreibt. Die Erben erzielen also sowohl Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch gewerbliche Einkünfte.

b) Investitionsabzugsbetrag

Als steuerliches Gestaltungsinstrument kann bei der Errichtung einer Photovoltaikanlage im Regelfall ein sog. Investitionsabzugsbetrag genutzt werden. Damit besteht die Möglichkeit, dass bereits innerhalb von drei Jahren vor dem Erwerb der Anlage einkommensmindernd ein Betrag i.H.v. bis zu **40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten** steuermindernd geltend gemacht wird. Es sind noch weitere Voraussetzungen, insbesondere bestimmte Größenmerkmale für den Betrieb, zu beachten. Im Jahr der Anschaffung ist dieser Investitionsabzugsbetrag dann dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, was allerdings wiederum durch Sonderabschreibungen ausgeglichen wird. Im Ergebnis werden die steuerlichen Abschreibungen der Photovoltaikanlage zeitlich vorgezogen. Die Steuererminderung bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags kann damit bereits zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden.

Hinweis:

Ein Investitionsabzugsbetrag kann allerdings nur dann geltend gemacht werden, wenn die Anlage **zu nicht mehr als 10 % zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzt wird**. Bislang war unklar, ob es unproblematisch ist, wenn ein Teil des erzeugten Stroms nach den Regeln des EEG mit dem Sondersatz für vorrangig selbst verbrauchten Strom vergütet wird. Diese Frage ist nun entschieden. Wenn ein – ggf. auch größerer – Teil des selbst erzeugten Stroms im eigenen Privathaushalt verbraucht wird, spricht dies nicht gegen die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags (so ausdrücklich die Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 26.3.2012, Aktenzeichen S 2183b-42-St 226).

Errichtet eine ansonsten nicht unternehmerisch tätige Person eine Photovoltaikanlage, so ist hinsichtlich des Investitionsabzugsbetrages zu beachten, dass ein neuer Gewerbebetrieb gegründet wird. In diesem Fall sind nach Ansicht der Finanzverwaltung besondere Anforderungen zu erfüllen. Und zwar verlangt diese bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr vor der Gründung des Betriebs, dass bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags zwingend eine **verbindliche Bestellung der Photovoltaikanlage** vorliegt. So die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St32) mit Verweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8.5.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139 – b/07/10002).

Hinweis:

Diese Sichtweise ist allerdings umstritten. So entschied das Finanzgericht München mit Urteil vom 26.10.2010 (Aktenzeichen 2 K 655/10), dass das zur Ansparrücklage in der bis 2007 geltenden Fassung entwickelte Nachweiserfordernis der verbindlichen Bestellung auf den Investitionsabzug nach der aktuell geltenden Fassung nicht übertragbar sei.

Ebenso entschied das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 8.2.2012 (Aktenzeichen 11 K 3035/10 E), dass eine verbindliche Bestellung zum Nachweis der Investitionsabsicht bei einem noch zu eröffnenden Betrieb nicht zwingend erforderlich ist. Allerdings müssen bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags der konkrete Umfang der Investition und dessen Zeitpunkt feststehen. Die Einholung eines Angebots über die Errichtung einer Photovoltaikanlage reicht für sich allein nicht aus.

Das Finanzgericht Niedersachsen hat mit Urteil vom 3.5.2011 (Aktenzeichen 13 K 12121/10) den Investitionsabzugsbetrag in einem Fall gewährt, in dem die Investitionsabsicht lediglich durch Vorlage von Angeboten dokumentiert war. Gegen dieses Verfahren ist beim Bundesfinanzhof die Revision unter dem Aktenzeichen III R 37/11 anhängig.

Handlungsempfehlung:

Diese Frage ist also nach wie vor ungeklärt. Nach Möglichkeit sollte bereits im Zeitpunkt der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags eine verbindliche Bestellung der Anlage vorliegen. Ansonsten sollte zumindest möglichst umfangreich dokumentiert werden, dass der Entschluss zur Errichtung der Photovoltaikanlage zu diesem Zeitpunkt endgültig gefallen war.



### c) Betriebsausgaben

Bei einer Dachsanierung oder ggf. einem Neubau eines Gebäudes zum Zwecke der Errichtung der Photovoltaikanlage kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Vorsteuererstattungsanspruch gegeben sein. Gesondert hiervon ist die Frage des Betriebsausgabenabzugs dieser Ausgaben bei der Ermittlung des der Einkommensteuer zu unterwerfenden Gewinns aus der Photovoltaikanlage zu beurteilen. Ertragsteuerlich wird die Photovoltaikanlage als selbständiges, von dem Gebäude zu unterscheidendes Wirtschaftsgut eingestuft (Fachbegriff: Betriebsvorrichtung). In die steuerliche Gewinnermittlung sind daher neben der Abschreibung für Abnutzung auf die Photovoltaikanlage nur die Aufwendungen einzubeziehen, die die Photovoltaikanlage selbst betreffen. Da das Gebäude dagegen nicht dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs „Photovoltaikanlage“ zuzuordnen ist, können Aufwendungen am Gebäude nicht als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden. So z.B. das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 20.1.2011 (Aktenzeichen 11 K 2735/08), die Sanierung eines mit 45 Jahre alten asbesthaltigen Wellplatten gedeckten Daches vor der Errichtung einer Photovoltaikanlage betreffend.

Weitere Ausgaben sind dann – aber auch nur dann – steuerlich bei der Ermittlung des Gewinns aus der Photovoltaikanlage abziehbar, wenn diese durch den Betrieb der Anlage verursacht sind. Dies ist eng auszulegen, wie das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.3.2012 (Aktenzeichen 3 K 308/11) zeigt. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage errichtet und erzielte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Gewinnermittlung machte dieser Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Zur Begründung führte er an, dass das Arbeitszimmer (20,50 qm) u.a. für den Schriftverkehr, die Abrechnung, die Lagerung der Unterlagen und die Erstellung der vom Finanzamt geforderten Unterlagen (Vorsteueranmeldung, Überschussrechnung, Gewerbesteuererklärung) genutzt werde. Den Abzug dieser Kosten lehnte das Finanzgericht aber ab. Das Gericht begründet dies im Wesentlichen damit, dass die angeführten Tätigkeiten für die Verwaltung einer Photovoltaikanlage ein häusliches Arbeitszimmer nicht erforderlich machen, da die zeitliche Inanspruchnahme des Raums von untergeordneter Bedeutung ist.