

Aktuelles Steuerrecht – Vorbemerkungen – 4/2012

Folien als Download unter:
www.aktuelles-steuerrecht.info

Allgemein: Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- Kein Splittingtarif für eingetragene Lebenspartnerschaften, aber Änderung bei der GrESt (rückwirkend zu 1.8.2001)
- Keine gesetzliche Regelung zum Abzug von Zivilprozesskosten als agB
- Keine Abschaffung des ermäßigten USt-Satzes für Beherbungsbetriebe
- Übungsleiterpauschale steigt auf 2.400 EUR, Ehrenamtspauschale steigt auf 720 EUR
(*Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz !!*)

Umsatzsteuer: Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- Die geplante Neufassung der USt-Befreiung für Bildungsleistungen in § 4 Nr. 21 und 22 UStG wird vorerst nicht weiter verfolgt (es wird die EuGH-Entscheidung C-319/12 abgewartet)
- Kein ermäßigter USt-Satz mehr für Kunsthändler
- USt-Befreiung für Betreuungsleistungen (auch Berufsbetreuer), §4 Nr. 16 Buchst. k) UStG-E

Umsatzsteuer: Entwurf Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- 14a Abs. 5 UStG-E: Rechnung muss Hinweis auf „*Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers*“ *enthalten*.
- Gutschriften müssen den Hinweis „*Gutschrift*“ enthalten.
- Rechnung muss bei Reiseleistungen und Differenzbesteuerung entsprechende Hinweise enthalten („*Sonderregelung Reisebüros*“/ „*Kunstgegenstände*“/ „*Sammlungsstücke und Antiquitäten*“ etc.)

MicroBiG Umsetzung RL 2012/6/EU

§ 267a HGB Kleinstkapitalgesellschaften

Bilanzsumme	350.000 EUR
Umsatzerlöse	700.000 EUR
Mitarbeiter	10

Erleichterungen

- Vereinfachte Bilanz – nur die mit Großbuchstaben bezeichneten Posten sind auszuweisen
- Verkürzte GuV – Nettoumsatzerlöse
Sonstige Erträge
Materialaufwand
Personalaufwand
Abschreibungen
Sonstige Aufwendungen
Steuern
Ergebnis

Erleichterungen

Anhang entfällt, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- Haftungsverhältnisse, §§ 251, 268 Abs. 7 HGB
- Vorschüsse oder Kredite an Mitglieder der Geschäftsführung / des Beirats/ des Aufsichtsrats, § 285 Nr. 9c HGB

Offenlegung

Einreichung der Bilanz an elektronischen Bundesanzeiger und Erteilung eines Hinterlegungsauftrags.

Folge: Hinterlegte Bilanz kann nicht mehr unmittelbar eingesehen werden, sondern nur auf Antrag und nach einer Registrierung als Kopie gegen Kosten von EUR 4,50.

Anwendung Art. 70 EGHGB

Jahresabschlüsse mit einem Stichtag nach dem
31.12.2012

Aktuelles Steuerrecht – Vorbemerkungen – 4/2012

Folien als Download unter:
www.aktuelles-steuerrecht.info

Allgemein: Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- Kein Splittingtarif für eingetragene Lebenspartnerschaften, aber Änderung bei der GrESt (rückwirkend zu 1.8.2001)
- Keine gesetzliche Regelung zum Abzug von Zivilprozesskosten als agB
- Keine Abschaffung des ermäßigten USt-Satzes für Beherbergungsbetriebe
- Übungsleiterpauschale steigt auf 2.400 EUR, Ehrenamtspauschale steigt auf 720 EUR
(*Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz !!*)

Umsatzsteuer: Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- Die geplante Neufassung der USt-Befreiung für Bildungsleistungen in § 4 Nr. 21 und 22 UStG wird vorerst nicht weiter verfolgt (es wird die EuGH-Entscheidung C-319/12 abgewartet)
- Kein ermäßigter USt-Satz mehr für Kunsthändler
- USt-Befreiung für Betreuungsleistungen (auch Berufsbetreuer), §4 Nr. 16 Buchst. k) UStG-E

Umsatzsteuer: Entwurf Jahressteuergesetz 2013 (Auszug)

- 14a Abs. 5 UStG-E: Rechnung muss Hinweis auf „*Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers*“ enthalten.
- Gutschriften müssen den Hinweis „*Gutschrift*“ enthalten.
- Rechnung muss bei Reiseleistungen und Differenzbesteuerung entsprechende Hinweise enthalten („*Sonderregelung Reisebüros*“/ „*Kunstgegenstände*“/ „*Sammlungsstücke und Antiquitäten*“ etc.)

Aktuelles Steuerrecht 4/2012

**Folien als Download unter:
www.aktuelles-steuerrecht.info**

AktStR 4/2012 – Thema 01

Halb- und Teilabzugsverbot bei Betriebsaufspaltung

Halb-/Teileinkünfteverfahren

2002 – 2008
50 %

ab 2009
60 %

Halb-/Teileinkünfte-
besteuerung
§ 3 Nr. 40 EStG

Halb-/Teilabzugsverbot
§ 3c Abs. 2 EStG

Gesellschafterdarlehen

fremdübliche
Konditionen

fremdunübliche Konditionen

fremdunübliche
Verzinsung

vollverzinslich,
aber keine
Sicherheiten

vollverzinslich,
aber unübliche
Sicherheiten

- vollverzinslich
- Sicherheiten
- keine Rück-
forderung bei
Kriseneintritt

unverzinslich

teilentgeltlich

voller BA-
Abzug

Aufteilung nach fremdüblichem Zinssatz

Halb-/Teilabzug der BA

**BFH-Urteil vom 18.4.2012 – X R 5/10, BFH/NV 2012, 1358
(Fall I: Forderungsabschreibung und
Bürgschaftsinanspruchnahme i.R.e. Betriebsaufspaltung)**

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
Kl.	Einzelunternehmer und Gesellschafter der Betriebs-GmbH (Betriebsaufspaltung)
31.12.2002	Darlehensforderung i.H.v. 241.642 EUR zinsfrei seit 1.1.2000
Bürgschaft	Für ein der GmbH gewährtes Bankdarlehen i.H.v. 426.000 EUR
31.12.2002	Abschreibung der Darlehensforderung; Bildung einer Rückstellung für drohende Bürgschaftsinanspruchnahme
FA	Teilabzugsverbot für Aufwendungen aus Forderungsabschreibung und Rückstellungsbildung

**BFH-Urteil vom 18.4.2012 – X R 7/10, BFH/NV 2012, 1363
(Fall II: Teilforderungsverzicht mit Besserungsabrede)**

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
Kl.	Einzelunternehmer und alleiniger GmbH-Gesellschafter i.R.e. Betriebsaufspaltung
1994	Abschluss eines Kontokorrent-Kreditvertrags mit Verzinsung i.H.v. 6 % p.a.
2000	Krisenbedingte Zinsaussetzung
ab 2001	Verzinsung i.H.v. 1,2 % p.a.
2004/2005	Teilforderungsverzicht i.H.v. jeweils 20.000 EUR mit Besserungsabrede
FA	BA-Abzug i.H.v. jeweils 10.000 EUR

Entscheidung und Begründung

- Maßgeblich für das Halb-/Teilabzugsverbot ist der wirtschaftlicher Zusammenhang zu den in § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfrei gestellten BV-Mehrungen oder Einnahmen. Dafür genügt ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Ein rechtlicher Zusammenhang ist dagegen nicht erforderlich.

- Für die Frage, ob § 3c Abs. 2 EStG auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen anwendbar ist, ist entscheidend, dass Darlehensforderungen selbstständige WG sind, die von der Beteiligung als solche zu unterscheiden sind. Dies gilt auch für sog. eigenkapitalersetzende Darlehen.

- Bei Wertminderungen (Substanzverluste) eines (eigenkapitalersetzenden) Gesellschafterdarlehens, fehlt ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten Einnahmen, u.z. auch dann, wenn das Gesellschafterdarlehen ganz oder teilweise zinsfrei gestellt wird.
- Für den Aufwand aus der Rückstellungsbildung gilt das Gleiche. Dieser kann nicht anders behandelt werden, als die Teilwertabschreibung auf eine zu aktivierende Rückgriffsforderung.

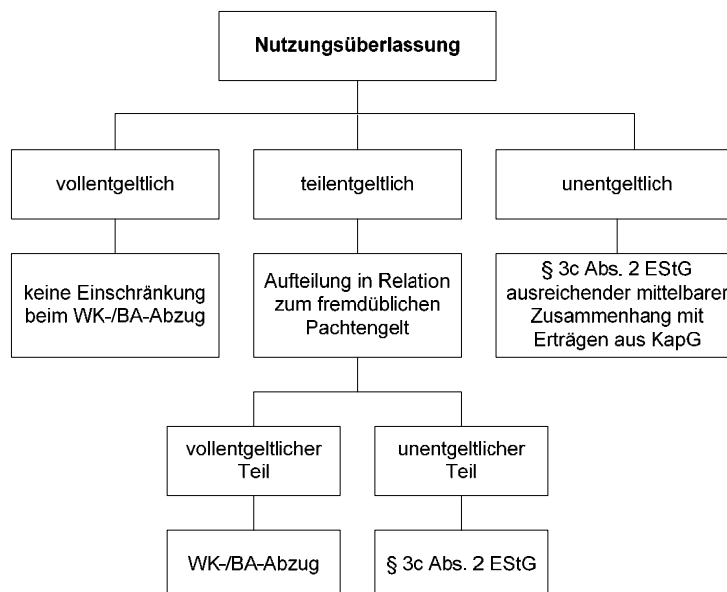
Kein Halb- bzw. Teilabzugsverbot in folgenden Betriebsaufspaltungsfällen

- **Teilwertabschreibungen** auf Forderungen an die Betriebs-GmbH
- **Verzicht auf wertlose Forderungen** gegen die GmbH
- **Rückstellungen** für die drohende **Inanspruchnahme aus Bürgschaften** zugunsten der GmbH

Nicht entschieden hat der BFH folgende
Konstellationen:

- **Aufwand** im Zusammenhang mit der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen **Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen**
- **Refinanzierungsaufwendungen** des Gesellschafters für das der GmbH gewährte Darlehen

BMF-Schreiben vom 8.11.2010



AktStR 4/2012 – Thema 02

Rückstellung für Kosten einer Betriebsprüfung

§ 249 HGB **Rückstellungen**

„(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

- 1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden*
- 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.“*

Rückstellungen in der Steuerbilanz

Passivierungsverbote / Passivierungseinschränkungen

- Patent-/
Urheberrechtsverletzungen
- Zuwendungen anlässlich eines
Dienstjubiläums
- Drohverluste

Bewertungsvorbehalte

- Gewährleistungsrückstellung nach
Inanspruchnahme in der
Vergangenheit
- Keine Vollkosten bei
Sachleistungsrückstellungen
- Keine Einbeziehung von Preis- und
Kostensteigerungen
- Vorteilskompensation
- Ansammlungsverpflichtung
- Abzinsung von Geld- und
Sachleistungsverpflichtungen i.H.v.
5,5 %

„Hinreichende Konkretisierung“ bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen

Es liegt eine behördliche
Verfügung vor.

Es besteht eine
gesetzliche Regelung,

die ein inhaltliches Handeln
innerhalb eines bestimmten
Zeitraums vorschreibt.

die eine Pflichtverletzung
sanktioniert.

Beispiele

- Verpflichtung zur Ablieferung von **Emissionszertifikaten**
- Kosten der **Jahresabschlusserstellung**, Fertigung der Steuererklärungen
- Kosten der **Beseitigung von Umweltschäden**

Betriebsprüfungskosten

§ 3 BpO

Stpfl., die der Ap unterliegen, sind in folgende

Größenklassen eingeteilt:

- Großbetriebe (G) → Anschlussprüfung, § 4 Abs. 2 BpO
- Mittelbetriebe (M)
- Kleinbetriebe (K)
- Kleinstbetriebe (KSt)

BFH-Urteil vom 6.6.2012 – I R 99/10, BFH/NV 2012, 1715

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
Klin.	Als Großbetrieb i.S.v. § 3 BpO eingestufte GmbH mit vom Kj abweichenden Geschäftsjahr (1.2. - 31.1.)
31.1.2007	Bildung einer Rückstellung für Kosten einer Ap für die Jahre 2004 - 2006 i.H.v. 25.100 EUR
Mai 2008	Zugang einer Prüfungsanordnung für die Jahre 2004 - 2006
Ap	Keine Anerkennung der Rückstellung, weil am 31.1.2007 noch keine Prüfungsanordnung vorlag

Revisionsbegründung des FA

- Die **Mitwirkungsverpflichtung** der Klin. i.R.e. Ap ist grds. erst durch eine **Prüfungsanordnung hinreichend konkretisiert**.
- Auch bei einem Großbetrieb steht der Erlass einer Prüfungsanordnung im **Ermessen** der Behörde, die auch eine verkürzte Ap oder sog. Schwerpunktprüfung anordnen kann.
- Wegen des Ermessens der Behörde fehlt es bis zum Erlass der Prüfungsanordnung an einer öffentlich-rechtlichen Außenverpflichtung.

Entscheidung und Begründung

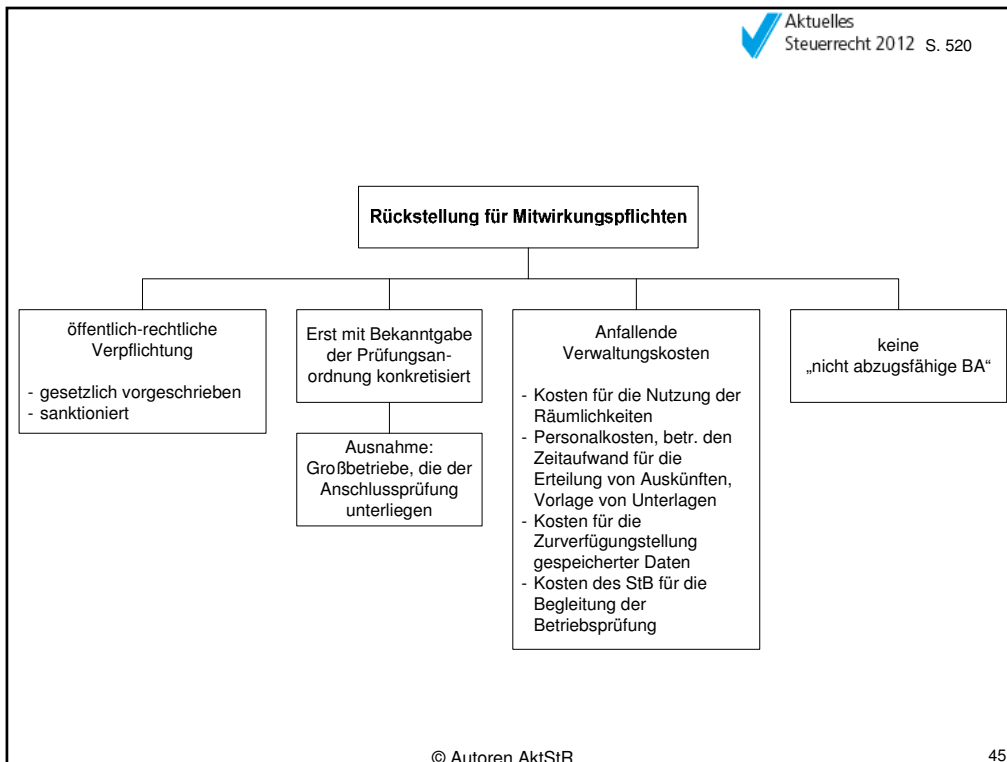
- Nach § 200 Abs. 1 AO hat der Stpfl. i.R.e. Ap umfangreiche **Mitwirkungspflichten** (Erteilung von Auskünften, Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden, Zurverfügungstellung eines Raumes). Diese waren **am Bilanzstichtag sowohl inhaltlich als auch in zeitlicher Hinsicht konkretisiert.**

- Die öffentlich-rechtlichen Mitwirkungspflichten sind sanktionsbewehrt und mit Zwangsmitteln wie der Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld durchsetzbar.
- Der **Erlass der Prüfungsanordnung** für die Jahre 2004 - 2006 war auch **am Bilanzstichtag wahrscheinlich**. Die als **Großbetrieb** eingestufte Klin. war nach § 4 Abs. 2 BpO ohne zeitliche Zäsur zu prüfen, sog. Anschlussprüfung. Nach den Monatsberichten des BMF lag die Wahrscheinlichkeit für eine Ap in den Jahren 2007 - 2009 bei rd. 80 %.

Mitwirkungspflichten § 200 Abs. 1 AO

- Erteilung von Auskünften
- Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren
- Vorlage von Urkunden
- Erläuterung der Aufzeichnungen, soweit zum Verständnis erforderlich

- Unterstützung bei Einsicht in die gespeicherten Daten und das Datenverarbeitungssystem, einschl. der Zurverfügungstellung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, § 147 Abs. 6 AO



Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2011

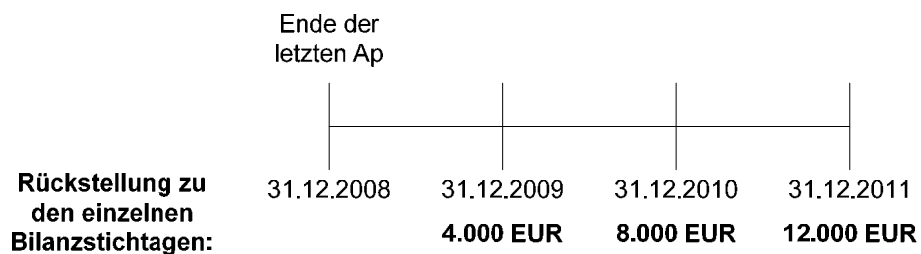
Zahl der erfassten Betriebe				
Übersicht 1	2008	2009	2010	2011
Großbetriebe	170.060	170.060	191.638	191.335
Mittelbetriebe	758.051	758.051	799.135	799.135
Kleinbetriebe	1.141.146	1.141.146	1.189.727	1.189.727
Kleinstbetriebe	6.321.465	6.321.465	6.391.015	6.391.015
Insgesamt	8.390.722	8.390.722	8.571.515	8.571.212

© Autoren AktStR 46

Zahl der abgeschlossenen Prüfungsfälle				
Übersicht 2	2008	2009	2010	2011
Großbetriebe	39.885	38.988	40.502	41.764
Prüfungsturnus	4,3	4,4	4,7	4,6
Mittelbetriebe	56.999	55.157	55.315	52.679
Prüfungsturnus	13,3	13,7	14,5	15,2
Klein- und Kleinstbetrieben	113.752	112.379	108.086	103.075

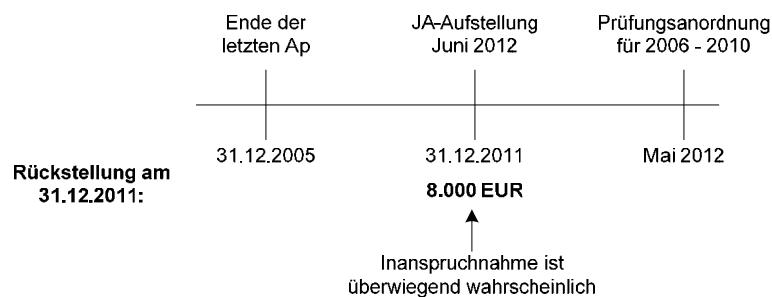
Beispiel

Großbetrieb (geschätzte Verwaltungskosten für die zu prüfenden Geschäftsjahre 4.000 EUR)



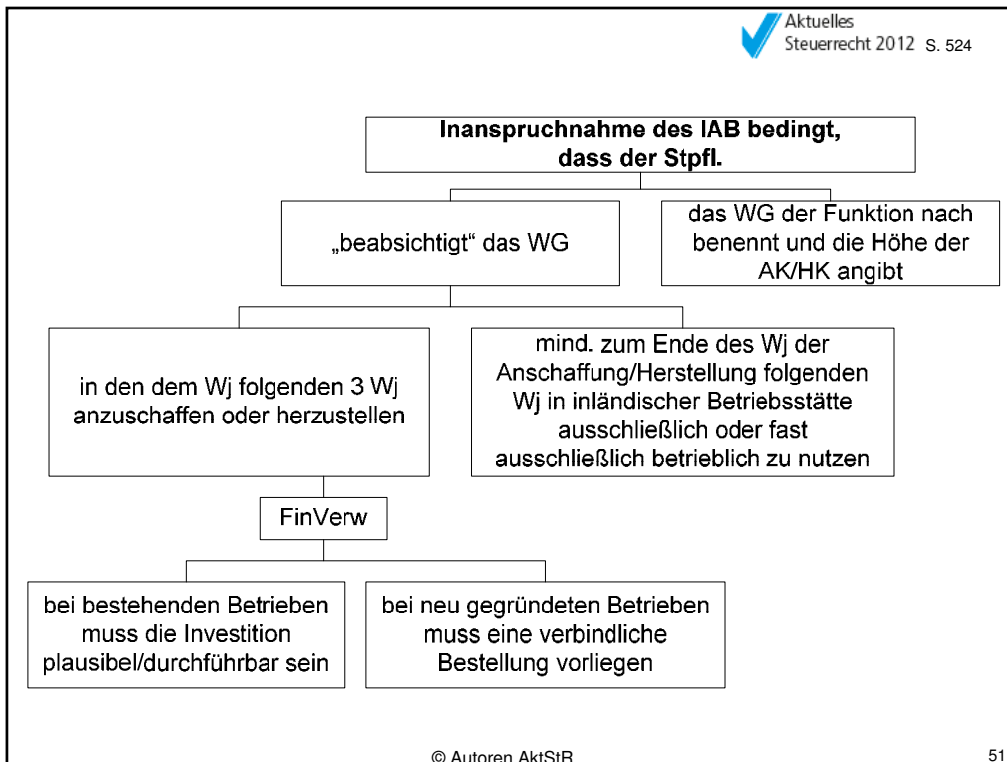
Beispiel

Kleinbetrieb (geschätzte Verwaltungskosten für die zu prüfenden Geschäftsjahre 2.000 EUR)



AktStR 4/2012 – Thema 03

Nachweis der Investitionsabsicht beim
Investitionsabzugsbetrag



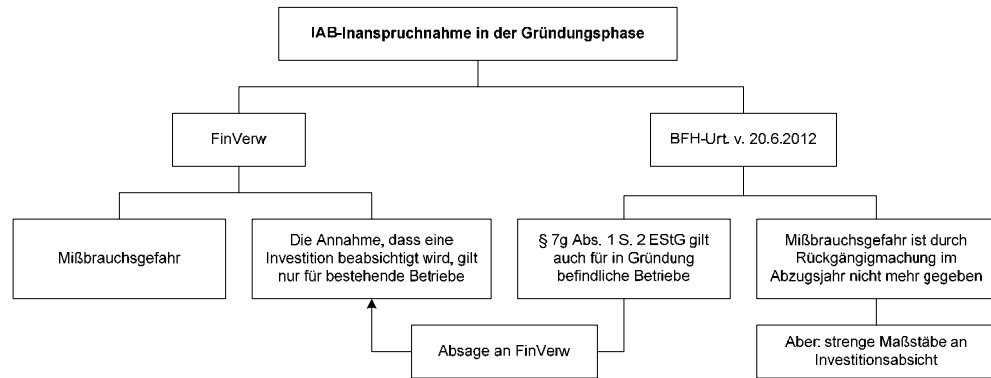
**BFH-Urteil vom 20.6.2012 - X R 42/11,
BFH/NV 2012, 1701**

Zeitlicher Ablauf	
21.12.2007	Kostenvoranschlag für eine Photovoltaikanlage
24.1.2008	Angebot / Auftragsbestätigung
12.2.2008	Bestellung
2.4.2008	Installation
8.5.2009	Abgabe der ESt-Erklärung 2007
29.7.2009	Nachreichung der Anlage EÜR mit IAB i.H.v. rd. 67.000 EUR

Entscheidung und Begründung

- Bei der Prüfung der vom Gesetz geforderten Investitionsabsicht sind in Jahren vor Abschluss der Betriebseröffnung strenge Maßstäbe anzulegen. Entgegen der Auffassung der FinVerw ist jedoch im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. eine **verbindliche Bestellung des WG bis zum Ende des Abzugsjahres** für die erforderliche Konkretisierung der Investitionsabsicht **nicht erforderlich**.

- Allein die Einholung von **Kostenvoranschlägen**, die Beantragung von Krediten oder die Teilnahme an einer Informationsveranstaltung **reichen** (als „erste Vorbereitungshandlungen“) jedoch **nicht** als Nachweis der erforderlichen Investitionsabsicht aus.
- Der Nachweis der Investitionsabsicht kann nach Ansicht des BFH als geführt angesehen werden, wenn im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags **bereits konkrete Verhandlungen über den Erwerb des WG geführt werden**, die nach dem Ende dieses Wj tatsächlich in die verbindliche Investitionsentscheidung münden.



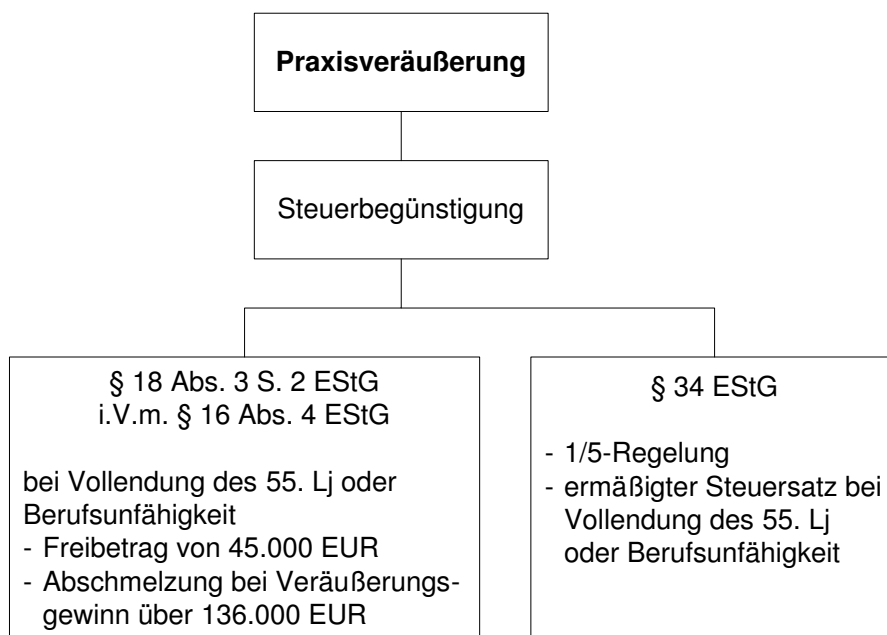
AktStR 4/2012 – Thema 04

Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung

Praxisveräußerung

Nach **§ 18 Abs. 3 EStG** gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn

- aus der Veräußerung des (gesamten) freiberuflichen Vermögens,
- eines **selbständigen Teils des freiberuflichen Vermögens** oder
- eines Anteils am freiberuflichen Vermögen.



**Selbständiger Teil des
freiberuflichen Vermögens**

wesensmäßig
verschiedene Tätigkeiten
mit unterschiedlichen
Kunden-, Mandanten-
oder Patientenkreisen

gleichartige Tätigkeiten in
organisatorisch wie
räumlich voneinander
getrennten Bereichen

Zu Fallgruppe 1 (verschiedene Tätigkeiten):

begünstigte Teilpraxisveräußerung	keine Tarifbegünstigung
Veräußerung des Praxisanteils durch einen Anwaltsnotar	ein auch als Akupunkteur tätiger Radiologe, der seine Radiologiepraxis veräußert
freiberuflich tätiger Arzt, der sowohl als Allgemein- mediziner als auch auf arbeitsmedizinischem Gebiet tätig ist und einen dieser Praxisteile veräußert	Dentallabor eines Zahnarztes

begünstigte Teilpraxisveräußerung	keine Tarifbegünstigung
	Veräußerung der Großtierpraxis eines Tierarztes unter Zurückbehal- tung der Kleintierpraxis
	Veräußerung des kassenärztlichen Patientenstamms unter Zurückbehaltung der privatärztlichen Patienten

Zu Fallgruppe 2 (räumlich getrennte Tätigkeiten):

begünstigte Teilpraxisveräußerung	keine Tarifbegünstigung
Niederlassung einer Fahrschule in zwei Orten	Steuerberaterpraxis an zwei Orten in derselben Stadt (weil die freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis nicht wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wurde)
	Steuerbevollmächtigter veräußert aus der Praxis die Buchführungsmandate

Abgrenzungsmerkmale für den „selbständigen Teil des Vermögens“

- räumliche Trennung vom Hauptbetrieb
- gesonderte Buchführung
- eigenes Personal und eigene Verwaltung
- selbständige Organisation
- eigenes Anlagevermögen
- ungleichartige Tätigkeit
- eigener Kundenstamm

BFH-Urt. v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, DStR 2012, 1850

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
Kl.	StB/WP betreibt in drei verschiedenen 22 km voneinander entfernt liegenden Orten (A, B und C) Praxen.
12/1997	Veräußerung der nach Sozietätsgründung in 1991 vollständig übernommenen Praxis in B zum 2.1.1998.
Konkurrenzverbot	Kl. verpflichtet sich, innerhalb von 4 Jahren nach Übertragung weder in B noch im Umkreis von 20 km weder als StB noch als WP tätig zu werden.

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
WP-Mandate	Vor der Veräußerung waren WP-Mandate auf eine GmbH des Kl. übertragen worden.
Auftragsmandate	Von Mitarbeitern im Büro B wurden auch Mandate aus A und C bearbeitet. Die Arbeiten wurden jährlich zwischen den Büros ergebnismäßig abgegrenzt.

Auffassung des FA

- Die drei Praxen in A, B und C sind organisatorisch nicht ausreichend getrennt.
- Mandate sind aus Kapazitätsgründen dort bearbeitet worden, wo Personal zur Verfügung gestanden hat.
- Die ursprüngliche Selbständigkeit der jeweiligen Praxen ist durch die Eingliederung in das einheitliche Unternehmen des Kl. aufgehoben worden.
- Die Tätigkeit ist im bisherigen Wirkungskreis fortgesetzt und nicht vollständig eingestellt worden.

Entscheidung und Begründung

BFH: Aufhebung FG-Urteil und Zurückverweisung

- Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann auch vorliegen, wenn ein StB eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) **als selbständigen Betrieb erworben** und **bis zu ihrer Veräußerung** zwar nicht völlig, aber **im Wesentlichen unverändert fortgeführt** hat.

- Für die Frage, ob der Kl. seine bisherige Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis des Büros B vollständig eingestellt hat, kommt es darauf an, ob er die zugehörigen Mandate nach der Veräußerung weiter beraten hat. Davon war im Streitfall nicht auszugehen, weil er wegen Verletzung des Konkurrenzverbots nicht in Anspruch genommen wurde.

- Ob der KI. durch die Fortsetzung seiner Tätigkeit als WP im örtlichen Wirkungskreis der Büros noch tätig geworden ist, bedarf der weiteren Aufklärung. **Die Verschiedenartigkeit der Tätigkeiten als StB und WP reicht für das Vorliegen von selbständigen Teilpraxen nicht aus.**
- Eine hinreichende **organisatorische Trennung** der beiden Tätigkeiten **muss hinzukommen**. Denn die Aufteilung eines einheitlichen Mandantenstamm führt nicht zur Veräußerung einer Teilpraxis.

Die Fallgruppen

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">– wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit zugehörigen unterschiedlichen Mandanten- oder Patientenkreisen | <ul style="list-style-type: none">– gleichartige Tätigkeiten in örtlich wie organisatorisch voneinander getrennten Bereichen |
|---|--|

sind für die Annahme eines Teilbetriebs **nur ein Indiz**,
nicht tatbestandliche Voraussetzung

**BFH zur
steuerbegünstigten Teilpraxisveräußerung**

selbständig erworbene Praxis
wird bis zur Veräußerung im
Wesentlichen unverändert
fortgeführt

bei völlig selbständiger und
lebensfähiger Praxis kommt es
nicht darauf an, ob die Tätigkeit
in voneinander getrennten
öffentlich abgegrenzten
Bereichen ausgeübt wird

die Selbständigkeit muss
beibehalten werden und darf
nicht durch organisatorische
eingliedernde Maßnahmen
aufgelöst werden

Unverändert fortgeführte Praxiseinheit

Beispiel

StB S hat seit 1989 eine Praxis in A und erwirbt 2007 eine weitere Praxis im 10 km entfernten B. Fünf Jahre später veräußert er die neu erworbene Praxis in B. In der Zwischenzeit hat er 30 neue Mandate akquiriert. Die Mandanten stammen sämtlich aus dem Umkreis von B.

Mandantenbearbeitung in anderen Büros

Beispiel

Sachverhalt wie zuvor, die Mitarbeiter im Büro A sind jedoch krankheitsbedingt und aufgrund der Akquisition neuer aus dem räumlichen Umfeld von A stammender Mandate völlig überlastet. S lässt daher Buchführungsarbeiten und Vorbereitungstätigkeiten für Abschlüsse betr. Mandate aus A **für drei Monate im Büro B** erledigen.

Räumliche Zuordnung hinzukommender Mandate

Beispiel

Sachverhalt wie zuvor, unter den veräußerten Mandaten des Büros in B befinden sich jedoch 10, die S über den Tennisverein in B, in dem er Mitglied ist, akquiriert hat. Die Mandanten kommen sämtlich aus dem räumlichen Umfeld von A, spielen indes Tennis in B, weil in A keine Tennisanlage existiert.

Tätigkeitseinstellung im bisherigen Wirkungskreis

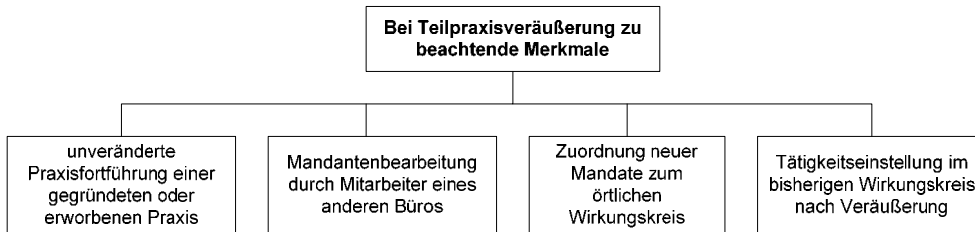
Beispiel

Sachverhalt wie zuvor, nach Ablauf einer Übergangszeit berät S jedoch **ca. 20 % der Mandanten aus dem Büro B weiterhin**, da diese zum neuen Praxisinhaber kein Vertrauen haben.

Organisatorische Selbständigkeit

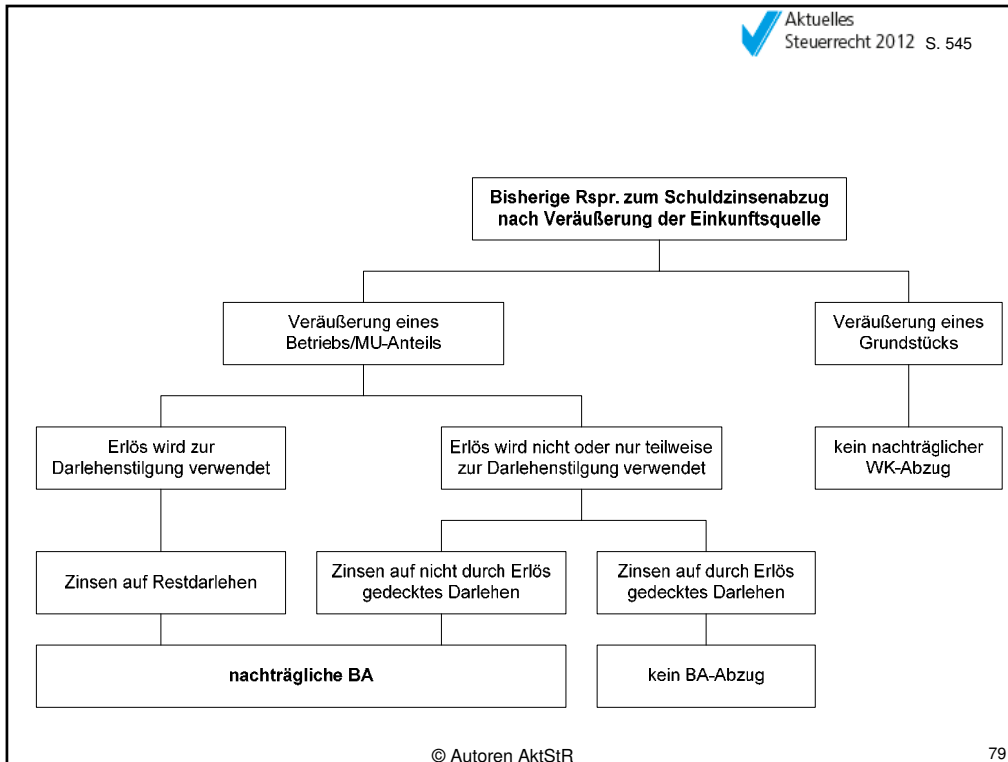
Beispiel

Sachverhalt wie zuvor, aus Kostengründen führt S für die einzelnen Praxen jedoch **keine gesonderte Buchführung** und **ermittelt den Gewinn nicht gesondert**; die Mitarbeiter in den einzelnen Büros müssen ggf. im anderen Büro aushelfen, sofern der Arbeitseinsatz es erfordert.

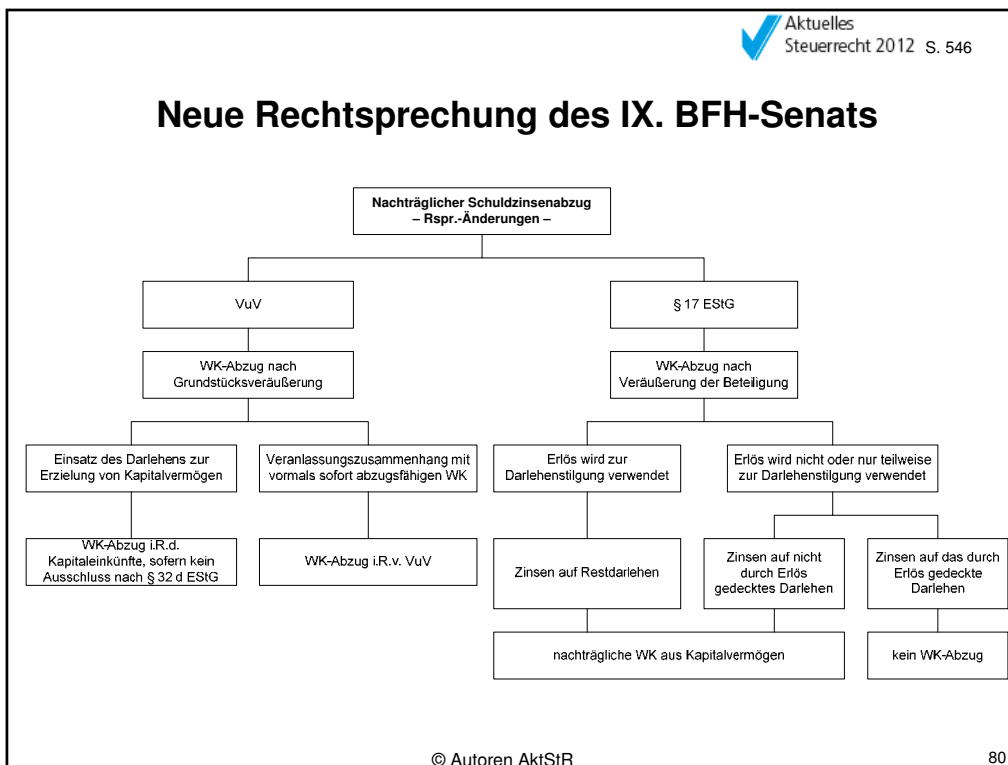


AktStR 4/2012 – Thema 05

Nachträgliche Schuldzinsen bei VuV



Neue Rechtsprechung des IX. BFH-Senats



BFH-Urteil vom 20.6.2012 – IX R 67/10, BFH/NV 2012, 1697

Zeitlicher Ablauf betr. den Kauf und Verkauf eines Wohngebäudes			
Juni 1994	AK 1.841.000	Darlehensaufnahme	1.457.000
Mai 2001	VK 1.073.000	Rest-Darlehen nach Tilgung durch Veräußerungserlös	534.000
ESt-Erklärung 2001		Nachträgliche Schuldzinsen auf Restdarlehen i.H.v.	21.135

Entscheidung und Begründung

BFH gab der Klage statt

- Mit der auf zehn Jahre erweiterten Spekulationsbesteuerung bei der Veräußerung von im PV gehaltenen Grundstücken hat der Gesetzgeber ab dem **VZ 1999 die Grundentscheidung** getroffen, dass zur Erzielung von Einkünften dienende **Wohngrundstücke nicht mehr dem privaten, sondern dem steuerrechtlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen** sind.

- Das bisherige Argument, der Fortbestand eines den Verkaufserlös der veräußerten Einkunftsquelle übersteigenden (Rest-)Darlehens habe seine **Ursache in dem im privaten Vermögensbereich** erlittenen nicht steuerbaren Veräußerungsverlust, ist deshalb **nicht länger tragfähig**.

- Ein ursprünglich gesetzter **Veranlassungs-****zusammenhang** zwischen einem (Rest-)Darlehen, das der Finanzierung von AK eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes diene, und den (früheren) Einkünften aus VuV **besteht** grds. **auch dann fort**, wenn der Stpfl. das Objekt veräußert und der **Veräußerungserlös nicht ausreicht, das Anschaffungsdarlehen abzulösen**.

Notwendiger Veranlassungszusammenhang

Beispiel

A veräußert eine fremdvermietete FeWo Anfang 2011 für 500.000 EUR; die restliche Darlehensvaluta beträgt zu diesem Zeitpunkt noch 570.000 EUR. Den Kaufpreis verwendet er in vollem Umfang zur Darlehenstilgung.

AK	600.000	Darlehensvaluta	570.000
Veräußerungserlös	- 500.000	Tilgung	- 500.000
Veräußerungsverlust	100.000	Restdarlehen	70.000

Lösung

1. Veräußerungsverlust i.H.v. 100.000 EUR gem. § 23 Abs. 3 EStG.
2. Ausgleich mit anderen Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften, Abzug gem. § 10d EStG.
3. Abzug der **Schuldzinsen** (angen. 5%) **als nachträgliche WK aus VuV.**

Abwandlung 1

A verwendet vom Verkaufserlös nur 300.000 EUR zur Schuldentilgung.

AK	600.000	Darlehensvaluta	570.000
Veräußerungserlös	<u>- 500.000</u>	Tilgung	<u>- 300.000</u>
Veräußerungsverlust	100.000	Restdarlehen	270.000

Die auf die verbleibende Restvaluta von 270.000 EUR entfallenden Schuldzinsen (angen. 5%) von **13.500 EUR** macht A als nachträgliche WK geltend.

Lösung

Darlehen		Zinsen
Restdarlehen	270.000	13.500
Nicht durch Verkaufserlös getilgtes Darlehen	<u>200.000</u>	<u>10.000</u> nicht abzugsfähig
Restdarlehen mit Veranlassungszusammenhang zu VuV	70.000	3.500 nachträgliche WK

Abwandlung 2

Von dem nicht zur Tilgung verwendeten Veräußerungserlös i.H.v. 200.000 EUR erwirbt A festverzinsliche Wertpapiere, die in 2011 noch keine Zinsen abwerfen.

AK	600.000	Darlehensvaluta	570.000
Veräußerungserlös	<u>- 500.000</u>	Tilgung	<u>- 300.000</u>
Veräußerungsverlust	100.000	Restdarlehen	270.000
		Kauf von Wertpapieren	<u>- 200.000</u>
		Restdarlehen aus VuV	70.000

Lösung

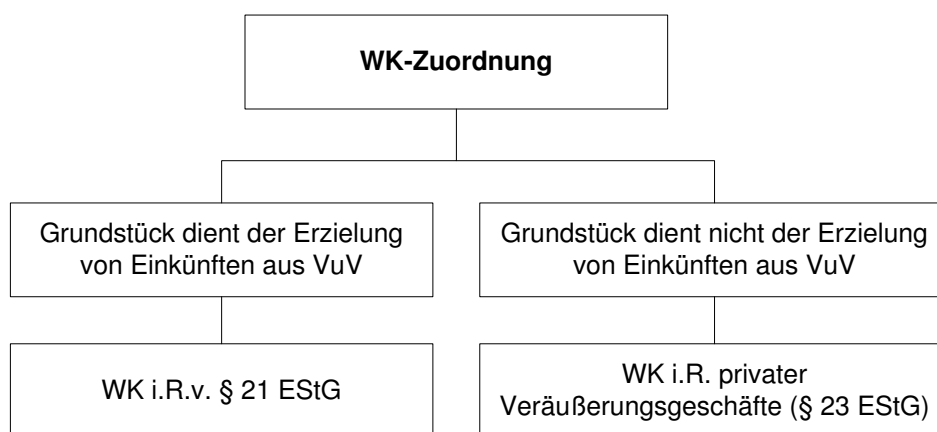
1. Abzug der Schuldzinsen (5 % v. 70.000 EUR = 3.500 EUR) als nachträgliche WK aus VuV.
2. Grds. Abzug der Schuldzinsen für umgewidmetes Darlehen bei Einkünften aus Kapitalvermögen.
3. **Aber:** Gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist unter dem Regime der **Abgeltungssteuer** der **WK-Abzug ausgeschlossen**. A kann als WK nur den Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 EUR ansetzen, § 20 Abs. 9 EStG.

Abwandlung 3

A hat sich bereits 2009 entschieden, die Wohnung nicht mehr fremdzuvermieten, sondern nur noch selbst zu nutzen.

Lösung

1. Mit **Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht** vor Veräußerung ist der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang der Schuldzinsen mit früheren Einkünften durchbrochen.
2. **Kein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche WK bei VuV.**



Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist

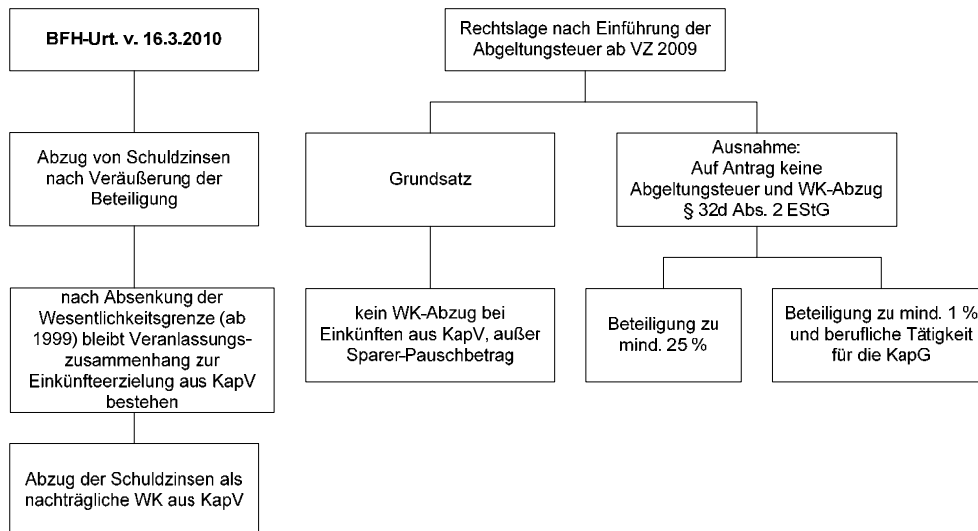
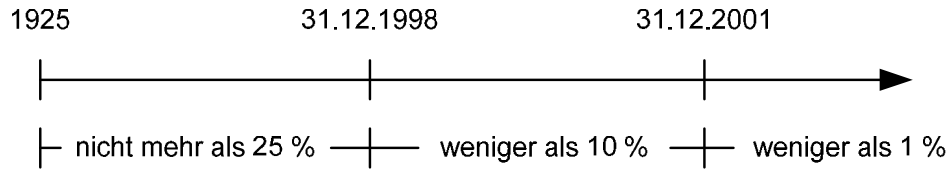
Nach dem BFH-Urt. ist immer dann von einem fortbestehenden Veranlassungszusammenhang auszugehen ist, wenn „*das **bisher der Erzielung von Einkünften aus VuV dienende Grundstück steuerbar veräußert** wird und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen.*“

Bisher nicht entschieden: Nachträgl. WK bei Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist.

AktStR 4/2012 – Thema 06

Schuldzinsen nach Veräußerung einer Beteiligung – Veranlagungsoption
gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG

Nicht steuerverhaftete Beteiligungsgrenze



OFD-Münster, Schreiben vom 23.8.2012
zur Auswirkung des BFH-Urt. v. 16.3.2010

Auflösung/Veräußerung der
Beteiligung vor dem 1.1.2009

kein Abzug nachträglicher
Schuldzinsen

Auflösung/Veräußerung der
Beteiligung nach dem 31.12.2008

Bei Ausübung der Option nach
§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
Schuldzinsenabzug letztmalig im
VZ der Auflösung/Veräußerung

Beispiel

A	Alleingesellschafter der A-GmbH hat AK der Beteiligung fremdfinanziert
2009	Antrag auf Regelbesteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und Abzug der Schuldzinsen als WK
15.12.2010	Nach Veräußerung der Beteiligung verbleibt ein Schuldüberhang
ESt 2011	A begehrt WK-Abzug für verbliebene Schuldzinsen

Lösung (nach OFD Münster)

Die **Voraussetzungen** des § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG sind wegen der im Jahr 2010 erfolgten Veräußerung der Anteile **im VZ 2011 zu keinem Zeitpunkt erfüllt**. Da keine Beteiligung mehr vorliegt, können die Schuldzinsen nicht als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden.

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG

„Er (der Antrag) ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier VZ, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.“

Beispiel

A hat den Erwerb seiner 100 %-Beteiligung an der A-GmbH fremdfinanziert und verkauft die Beteiligung 2010 mit Verlust. Der Veräußerungserlös reicht nicht zur gänzlichen Tilgung der Restdarlehensvaluta aus. Für den VZ 2010 beantragt A unter Hinweis auf § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG den WK-Abzug für die in 2010 angefallenen Schuldzinsen.

Abwandlung 1

Sachverhalt wie zuvor, Schuldzinsen fallen jedoch erstmals in 2011 an. A stellt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG erstmals für den VZ 2011.

Lösung

Kein Schuldzinsenabzug. Der Antrag geht ins Leere, weil im VZ 2011 keine Beteiligung mehr vorliegt.

Abwandlung 2

Sachverhalt wie zuvor, in 2010 wird jedoch ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet, das im Jahr 2012 beendet wird. Die Gesellschaft wird 2012 im HR gelöscht. Schuldzinsen fallen ab 2010 an. Die Gesellschafter optieren bereits mit Abgabe der ESt-Erklärung 2010 für die Nichtanwendung der Abgeltungsteuer.

Lösung

Die Schuldzinsen sind bis VZ 2012 abziehbar.

Beispiel

A ist Ges.-GF der A-GmbH. Seine 2 %-ige Beteiligung hat er fremdfinanziert und 2009 zur Nichtanwendung der Abgeltungsteuer optiert. 2010 veräußert er 3/5 seiner Anteile, sodass seine Beteiligung unter die 1 %-Grenze sinkt.

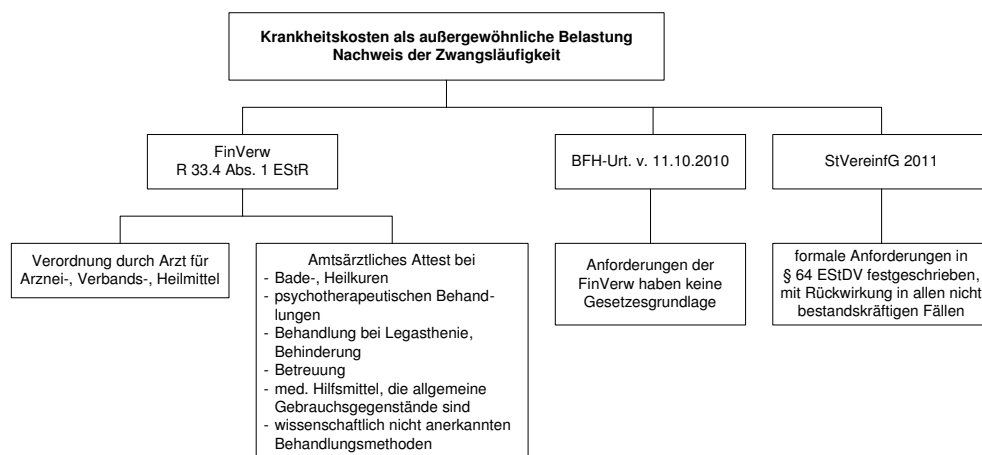
Lösung

2010 Schuldzinsenabzug

2011 kein Schuldzinsenabzug, weil Beteiligung unter 1 %

AktStR 4/2012 – Thema 07

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall



**BFH-Urt. v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBI II 2012, 577
(Fall I: Nachweis von Krankheitskosten)**

KI.	EST-Erklärung 2006: Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung
	I.e.: Trinkgelder, Fahrt- und Übernachtungskosten, Kurtaxe, Wassergymnastik, Bewegungsbäder, Einlegesohlen
FA	<ul style="list-style-type: none">– Einlegesohlen ohne ärztliche Verordnung beim Discounter erworben.– Kurbedürftigkeit nicht durch vor Kurbeginn ausgestelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen.

Entscheidung und Begründung

BFH: Klage abgewiesen

- Die **strenge Formalisierung des Nachweises der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall** erscheint **nicht unverhältnismäßig**. Aufgrund der Neutralität und Unabhängigkeit des Amts- und Vertrauensarztes ist dieses Nachweisverlangen im steuerlichen Massenverfahren geeignet (Gewährleistung der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit).

- Auch die vom Gesetzgeber in § 84 Abs. 3f EStDV angeordnete **rückwirkende Geltung des § 64 EStDV n.F. ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden**. Nach der Rspr. des BVerfG kann das rechtsstaatlich gewährleistete Rückwirkungsverbot u.a. dann durchbrochen werden, wenn sich **kein schützenswertes Vertrauen** auf den Bestand des geltenden Rechts **bilden** konnte.

- Auf Grund einer gefestigten Rspr. und der einhelligen Praxis der FinVerw konnte sich kein berechtigtes Vertrauen auf eine hiervon abweichende Rechtslage bilden.

**BFH-Urt. v. 18.7.2012 – X R 41/11, BFH/NV 2012, 1712
(Fall II: „Praxisgebühr“)**

Kl.	ESt-Erklärung 2007: „ Praxisgebühren “ i.H.v. 140 EUR als SA in Form von Vorsorgeaufwendungen
FA	Praxisgebühren sind keine SA, allenfalls außergewöhnliche Belastung. Keine steuerliche Auswirkung infolge zumutbarer Eigenbelastung.

Entscheidung und Begründung

BFH: Klage abgewiesen

- Zu den als SA abzugsfähigen Beiträgen zur KV gehören neben den Prämien auch die mit dem Versicherungsverhältnis zusammenhängenden Nebenleistungen. Es muss sich jedoch nach dem Gesetzeswortlaut um **Beiträge „zu“ einer KV** handeln.
- Zahlungen aufgrund von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an den Kosten sind keine Versicherungsbeiträge.

- Der **Versicherungsschutz in der GKV wird unabhängig von der „Praxisgebühr“** gewährt. Bei ihr handelt es sich um eine Abgabe zum Zweck der Eigenbeteiligung der Versicherten an den Krankheitskosten.

AktStR 4/2012 – Thema 08

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

§ 8 Nr. 1 GewStG

Hinzurechnung von ein Viertel der Summe – soweit die Summe EUR 100.000 übersteigt - aus:

- a) Entgelten für Schulden
- b) Renten und dauernde Lasten
- c) Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters
- d) 1/5 der Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung von **beweglichen WG des AV**, die im Eigentum eines anderen stehen

- e) 1/2 der Miet- und Pachtzinsen (einschl. Leasingraten) für die Benutzung der **unbeweglichen WG des AV**, die im Eigentum eines anderen stehen
- f) 1/4 der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insb. Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die aussch. dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen)

Beispiel

EUR	Aufwendungen	davon	Summe
250.000	Entgelte für Schulden		250.000
40.000	Renten und dauernde Lasten		40.000
90.000	Leasingraten für Kfz	$\frac{1}{5}$	18.000
290.000	Mieten/Pacht	$\frac{1}{2}$	145.000
60.000	Software	$\frac{1}{4}$	15.000
			468.000
	Freibetrag		- 100.000
			368.000
	Hinzurechnung	$\frac{1}{4}$	92.000

GewSt-Erlass der Länder v. 2.7.2012, BStBl I 2012, 654

§ 8 Nr. 1a GewStG Entgelte für Schulden

Hinzurechnung	keine Hinzurechnung	Besonderheiten
- alle Schuldzinsen, unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Schulden		- gilt auch für durchlaufende Kredite
	- Abzinsungen und nachfolgende Aufzinsungen	
- unübliche Skonti (der Höhe oder Dauer)	- übliche Skonti, Treue-, Mengenrabatte	
	- Forderungsabschreibungen	
- Zinsen für betriebliche Steuerschulden		- nur soweit bei Gewinnermittlung abgezogen

§ 8 Nr. 1 d) und e) GewStG
Miet- und Pachtzinsen für bewegliche
und unbewegliche WG

Hinzurechnung	keine Hinzurechnung	Besonderheiten
- Mieten, Pachten, unübliche Instandhaltungen gem. vertraglicher Verpflichtung	- Betriebskosten, Strom, Wasser, normale Schönheitsreparaturen	- gilt auch bei Weitervermietung; Laufzeit ist ohne Bedeutung
- Anmietung von Fahrzeugflächen für Werbezwecke		
- Anmietung von Baumaschinen		- auch stunden-, tageweise Anmietung
	- kurzfristige Hotelnutzung, Pkw-Anmietung	
- Einheitliche Miet- und Pachtverträge (Ladenlokal incl. Einrichtung)	- Mietereinbauten	- Trennung von Miets/Pacht und im Entgelt enthaltenen sonstigen Bestandteilen
- Messestände	- andere Leistungen, wie Beleuchtung, Wasser, Bewachung	- Trennung von hinzurechnungs- und nicht hinzurechnungspflichtigen Bestandteilen
- Lagerflächen im Logistikcenter	- Anteile für Versicherung, innerbetrieblichen Transport, Beaufsichtigung	- Aufteilung; keine Hinzurechnung, wenn Obhutspflichten dem Vertrag das Gepräge geben
- Erbbauzinsen		

§ 8 Nr. 1 f) GwStG
Aufwendungen für die zeitlich befristete
Überlassung von Rechten

Hinzurechnung	keine Hinzurechnung	Besonderheiten
- Konzessionen und Lizenzen	- Lizenzen, die nur zur Überlassung an Dritte berechtigen	
- gewerbliche Schutzrechte		
- Urheber-, Namensrechte		- bei Franchiseverträgen Trennung von Lizenz für Namen und sonstige Leistungen
- Softwareüberlassung	- soweit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, Supportkosten	- Aufteilung auf Softwarelizenz und Supportkosten
	- ungeschützte Erfindungen	
	- Know-How	
	- Firmenwert	
	- Kundenstamm	
	- Künstlersozialabgabe	
- GEMA, VG Wort	- Lizenznehmer ist durchleitendes Unternehmen, Kino, Radiosender, Konzertveranstalter	

Anhängiges Verfahren beim BVerfG

FG Hamburg v. 29.2.2012

Hinzurechnungstatbestände verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz in der speziellen Form des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das gilt insb., wenn eine Hinzurechnung auch dann zu einer Besteuerung führt, obwohl der Betrieb selbst Verluste erwirtschaftet.

AktStR 4/2012 – Thema 09

Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung

Steuervereinfachungsgesetz 2011

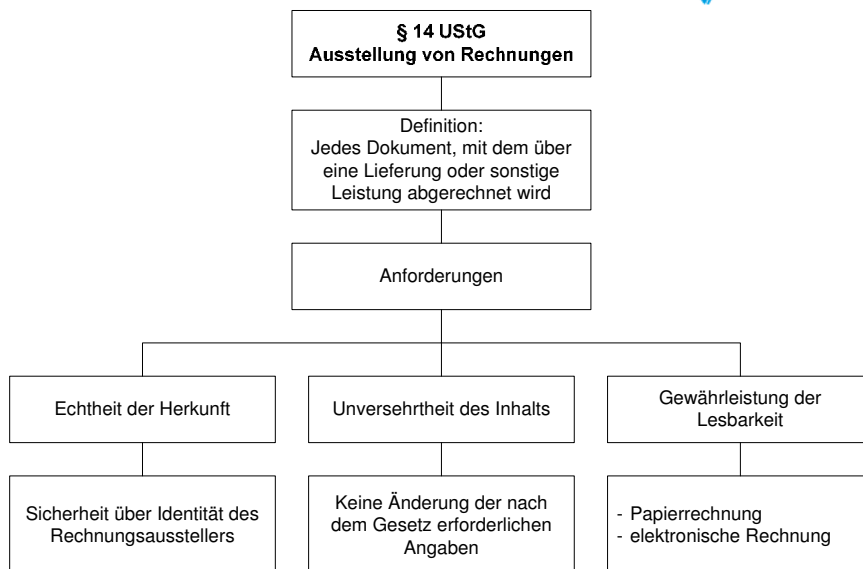
§ 14 UStG

Ausstellung von Rechnungen

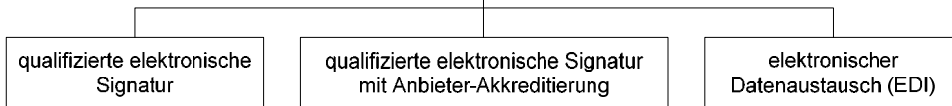
„(1) ¹Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. ²**Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden.** ³Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers.

⁴**Unversehrtheit des Inhalts** bedeutet, dass die nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. ⁵Jeder Unternehmer legt fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. ⁶Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können.

⁷Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers elektronisch zu übermitteln. ⁸**Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. (...)**“



**Anforderung an elektronische Rechnungen zur Gewährleistung
der Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts**
(soweit nicht nach § 14 Abs. 1 UStG andere Verfahren zugelassen sind)



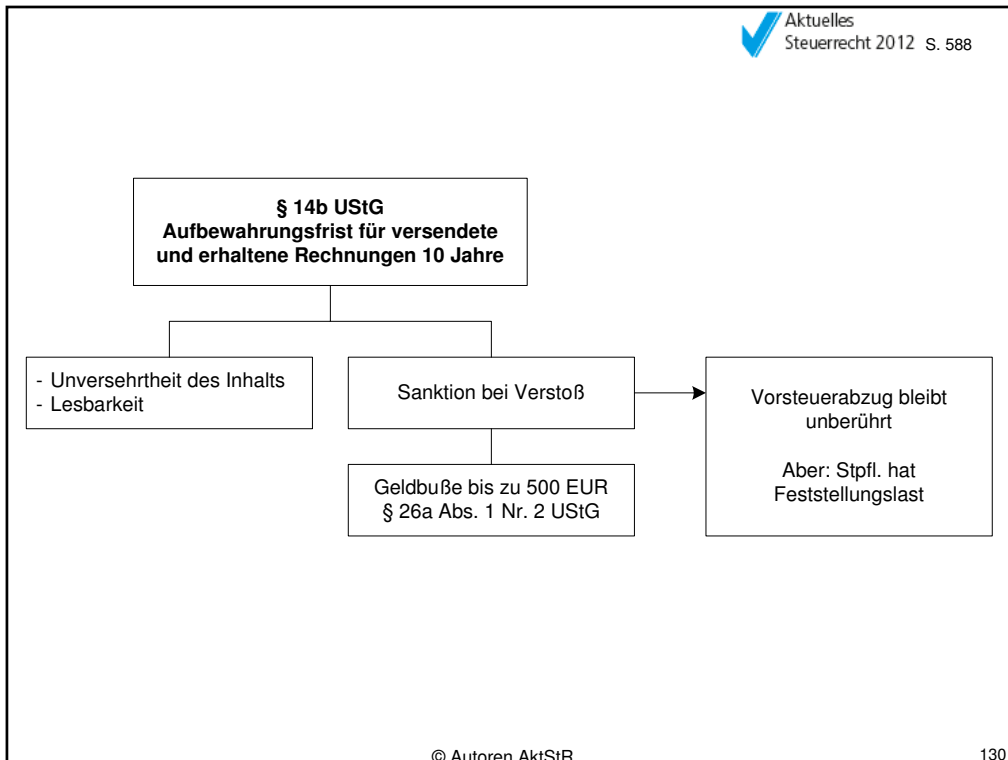
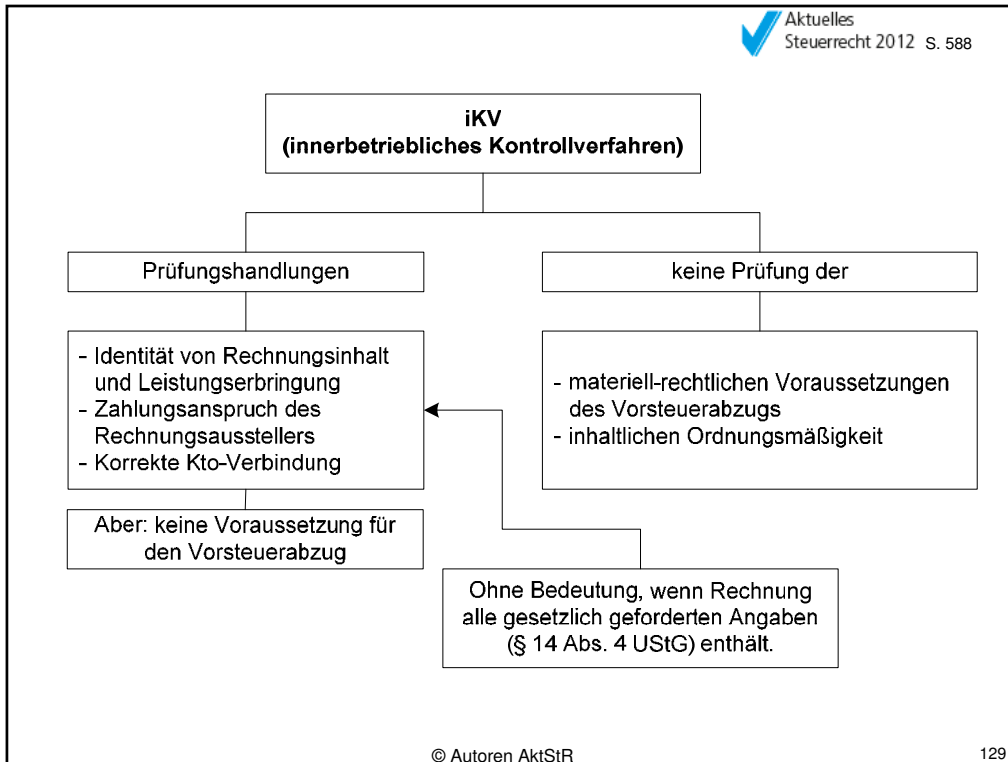
Elektronische Rechnung

Ausstellung und Empfang im elektronischen Format, u.z. per

- E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang)
- DE-Mail
- Computer-Fax oder
- Webdownload

Voraussetzung

- Lesbarkeit
- Gewährleistung der Unversehrtheit des Inhalts



Beispiel

Unternehmer U	Aus per E-Mail übermittelter Rechnung wird Vorsteuer gezogen.
Aufbewahrung	U druckt die Rechnung aus und löscht die E-Mail-Rechnung

Lösung

- **U hätte die elektronische Rechnung archivieren müssen.**
- Verstoß gegen § 14b UStG (Bußgeld/
Aufbewahrungsvorschriften)
- **Kein Einfluss auf Vorsteuerabzug**, weil U im Besitz einer ordnungsgemäßen – elektronischen – Rechnung gewesen ist und den Vorsteuerabzug durch den Papierausdruck nachweisen kann.

Abwandlung

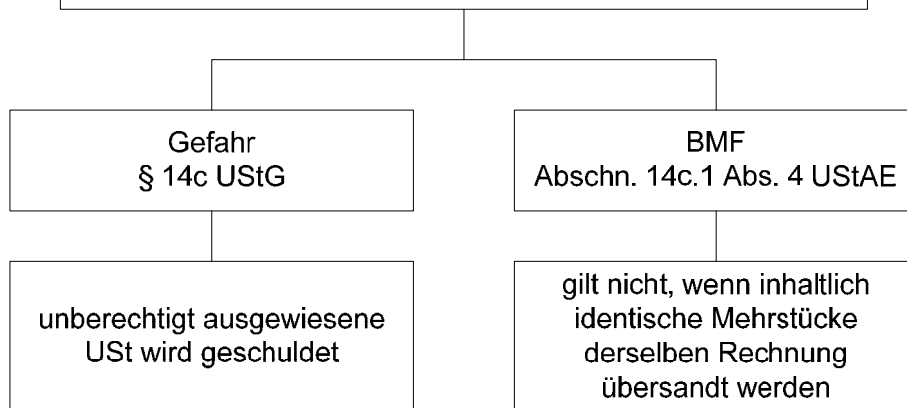
U hat auch keinen Ausdruck aufbewahrt. Anlässlich einer Ap kann er lediglich mittels eines Kontoauszuges nachweisen, dass der Bruttobetrag bezahlt wurde.

Hier kann das **FA im Billigkeitswege den Vorsteuerabzug** anerkennen, wenn an den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug keine Zweifel bestehen, Abschn. 14.4. Abs. 10 S. 4 UStAE.

Gutschriften

Die Regelungen über die elektronische Rechnung gelten entspr. für den Fall, dass eine elektronische Gutschrift ausgestellt wurde. In diesem Fall ist der leistende Unternehmer als Gutschriftempfänger zur Durchführung des iKV verpflichtet, Abschn. 14.4. Abs. 10 S. 3 UStAE.

**Problem:
Mehrfach übersendete elektronische Rechnungen,
die nicht als Duplikat gekennzeichnet sind**



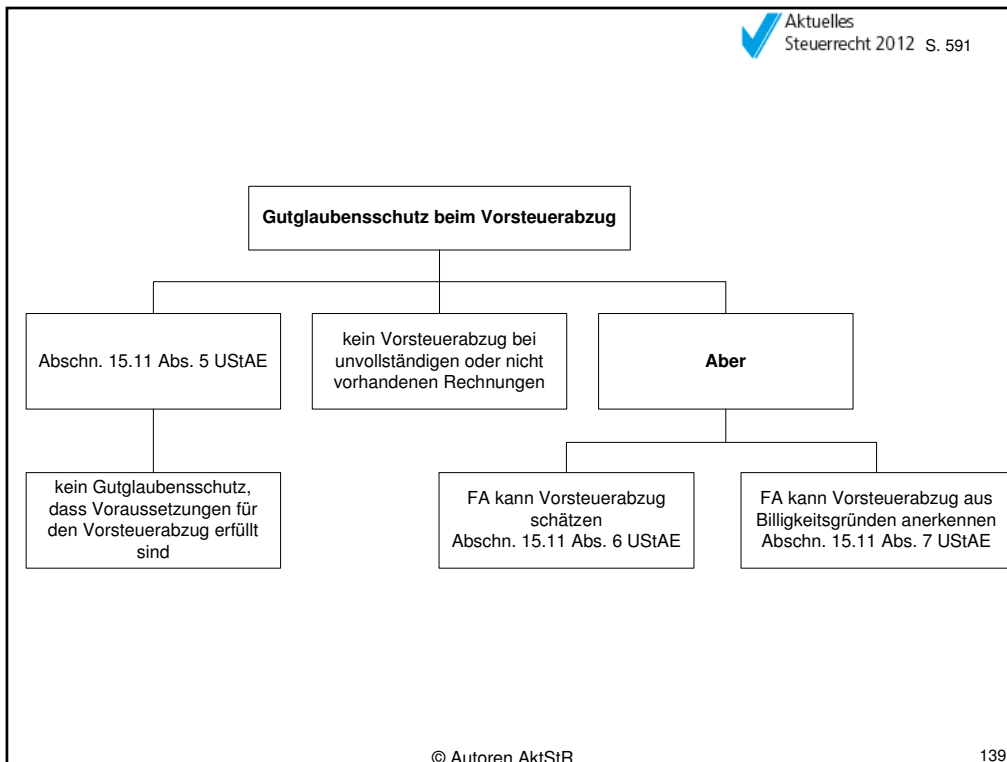
Kernaussagen des BMF-Schreibens

- Bei **Papier- und elektronischen Rechnungen** müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit in gleicher Weise **gewährleistet** sein.
- Dies kann durch **jegliche iKV** erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen können. In der Wahl des iKV ist der Unternehmer frei.

- Beim **EDI-Verfahren** und bei Verwendung einer **elektronischen Signatur** gelten die Voraussetzungen des iKV **per se als erfüllt**.
- Liegen die Voraussetzungen für den **Vorsteuerabzug** nach § 15 UStG vor, kommt dem iKV **keine eigenständige Bedeutung** mehr zu.

AktStR 4/2012 – Thema 10

Beweislastverteilung beim Vorsteuerabzug



Voraussetzungen für Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 UStG

- Das Empfangen einer **Lieferung** oder **sonstigen Leistung**
- **Unternehmereigenschaft** des Leistenden und des Leistungsempfängers
- Die Lieferung/sonstige Leistung muss **für das Unternehmen** des Leistungsempfängers ausgeführt sein
- Vorliegen einer **Rechnung** mit gesondertem Steuerausweis, die im Übrigen die Vorgaben der §§ 14, 14a UStG erfüllt.

Entscheidungen des EuGH

Sachverhalt „Mahagében“ (Fall I)

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
2007	<ul style="list-style-type: none"> – Vertrag über 16 Lieferungen von unbehandelten Akazienstämmen – Lieferung in 2007 mit 16 korrekten Rechnungen
USt-Folge	<ul style="list-style-type: none"> – Klin. zieht Vorsteuer – Lieferant führt USt ab
Ap	Versagung des Vorsteuerabzugs, weil Lieferant nicht über die erforderliche Menge von Akazienstämmen verfügen konnte

Sachverhalt „Péter Dávid“ (Fall II)

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
2006	Kl. beauftragt Fa. X mit verschiedenen Bauarbeiten
USt-Folge	Kl. zieht aus korrekt ausgestellten Rechnungen Vorsteuer
Feststellung durch Ap	Fa. X hat Subunternehmer S 1 beauftragt, der weiteren Subunternehmer S 2 eingeschaltet hat
FA	Da S 2 keine Steuererklärung abgegeben hat, wird dem Kl. der Vorsteuerabzug versagt.

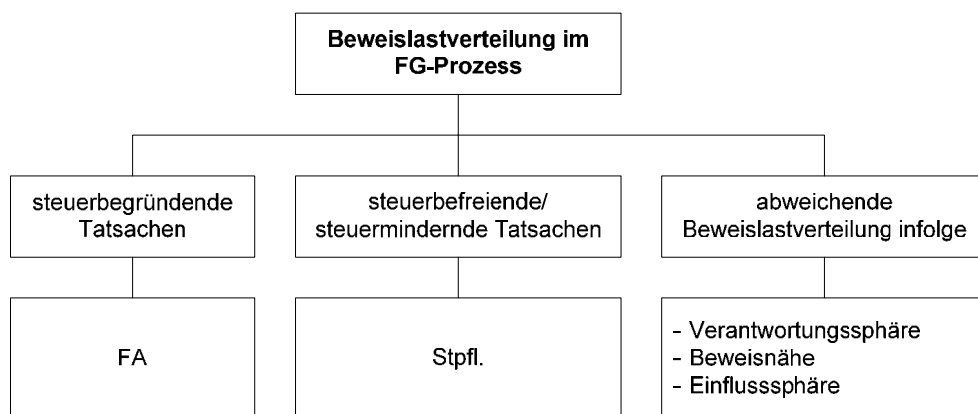
Vorlagefrage an EuGH

In welchem Umfang kann dem Leistungsempfänger eine Überprüfung der Rechnungsangaben auferlegt werden.

Entscheidung und Begründung des EuGH

- Der **Vorsteuerabzug** kann **versagt** werden, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Leistungsempfänger **wusste oder hätte wissen müssen, dass der leistende Unternehmer in eine Steuerhinterziehung einbezogen** war.
- Soweit der Leistungsempfänger **alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können**, um sicherzustellen, dass der betreffende Umsatz nicht in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist, darf der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

- Die FinVerw darf von dem Leistungsempfänger nicht generell eine Überprüfung verlangen, ob
 - der Leistende Unternehmer ist,
 - über die gelieferten Gegenstände tatsächlich verfügte und
 - seinen Verpflichtungen hinsichtlich Erklärung und Abführung der USt nachgekommen ist.
- Ob die USt, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus abgeführt wurde, ist für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ohne Bedeutung.



**Bisherige Auffassung der FinVerw
zur Beweislastverteilung beim
Vorsteuerabzug**

Vorsteuerabzug ist eine
steuermindernde Tatsache

Feststellungslast für die
Voraussetzungen trifft
Leistungsempfänger
Abschn. 15 Abs. 2 S. 4 UStAE

Beweislast für

- bezogene Leistung
- Entgelt
- USt
- Angaben zum leistenden Unternehmen

EuGH-Urt. v. 21.6.2012

Es sei denn, Leistungsempfänger hat
alle Maßnahmen getroffen, um
sicherzustellen, dass Umsätze nicht
in eine Steuerhinterziehung oder
sonstigen Betrug einbezogen sind.

**Beweislastverteilung
nach EuGH**

Pflicht des Stpfl.

- Prüfung der Rechnungsangaben
- Prüfung, ob gültige UStID-Nr.

keine darüber hinausgehende
Pflicht zur Prüfung, ob
der Leistende

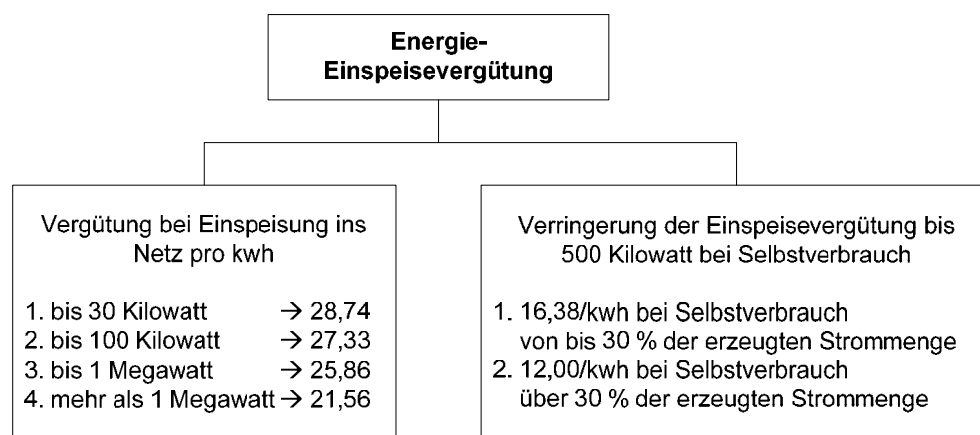
- Unternehmer ist
- über gelieferte Gegenstände verfügte
- USt erklärt und abgeführt hat

Feststellungslast des FA

Stpfl. wusste oder hätte wissen
müssen, dass der Leistende in eine
Steuerhinterziehung einbezogen war

AktStR 4/2012 – Thema 11

Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für eine Photovoltaikanlage



BFH-Entscheidungen

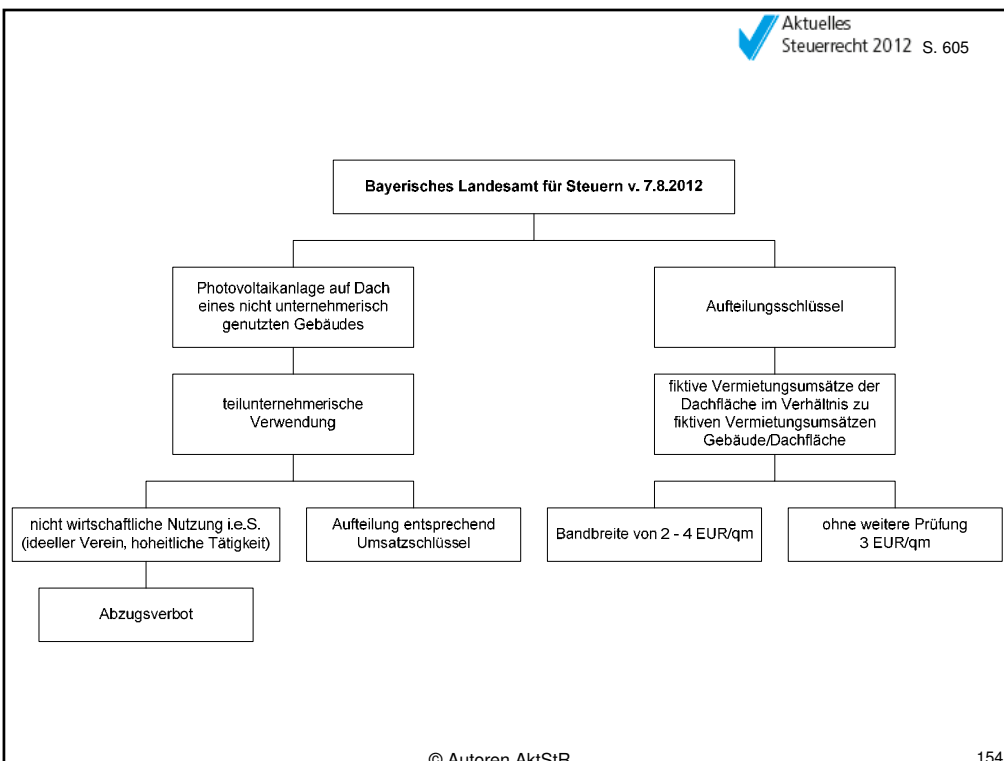
Vereinfachend zusammengefasste Sachverhalte in tabellarischer Form

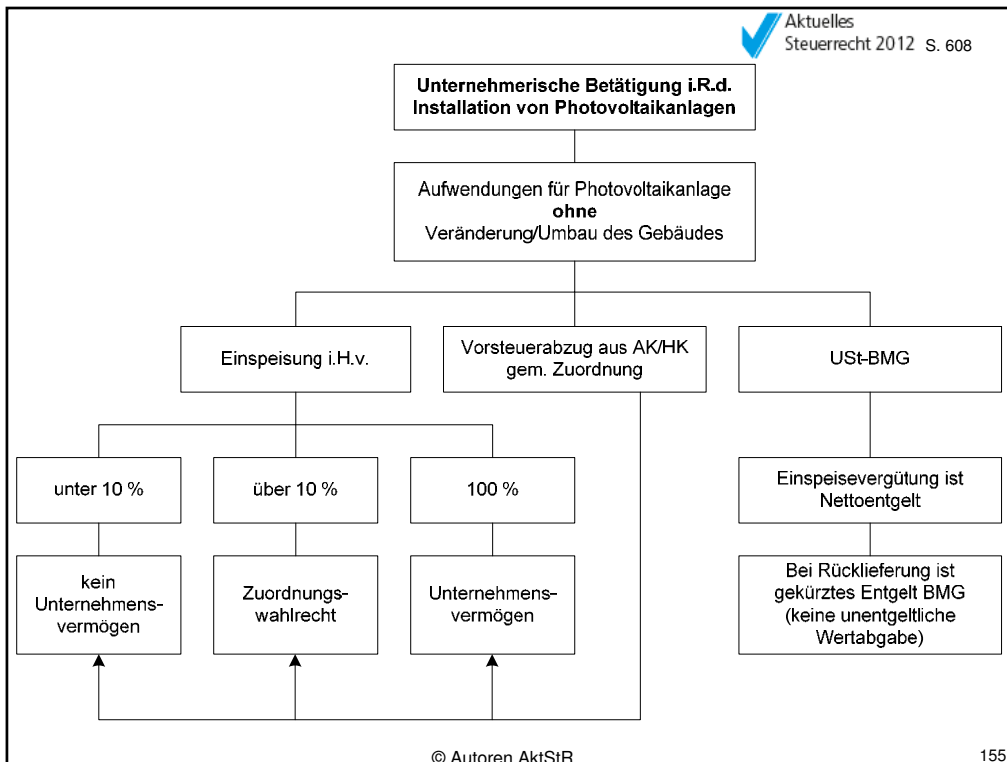
Fall I	Bau eines Holzschuppens, auf dem die bisher auf einem fremden Gebäude befindliche Photovoltaikanlage installiert wird
	FA: Kein Vorsteuerabzug für Baukosten des Holzschuppens
Fall II	Anbau eines Carports, auf dem Photovoltaikanlage installiert wird
	FA: Kein Vorsteuerabzug für Anbaukosten des Carports
Fall III	Neueindeckung eines Daches im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage
	FA: Kein Vorsteuerabzug für Kosten der Neueindeckung des Daches

Entscheidungen und Begründungen

- Im Fall der **Neuerstellung eines Gebäudes** (Fall I und II) ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die **unternehmerische Verwendung des Objekts** (Carport, Schuppen) **mindestens 10 %** beträgt.
- Bei **Neueindeckung des Dachs eines vorhandenen Gebäudes** (Fall III) hat die **10 %-Grenze keine Bedeutung**, weil es hier nicht um HK, sondern um **Erhaltungsaufwendungen** in Form von Dienstleistungen geht.

- Zur Ermittlung des **unternehmerischen Nutzungsanteils** kommt ein **Umsatzschlüssel** in Betracht. Dabei ist ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nicht unternehmerisch genutzten inneren Teil des Objekts (Carport, Schuppen, Scheune) einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb der Photovoltaikanlage gegenüber zu stellen.



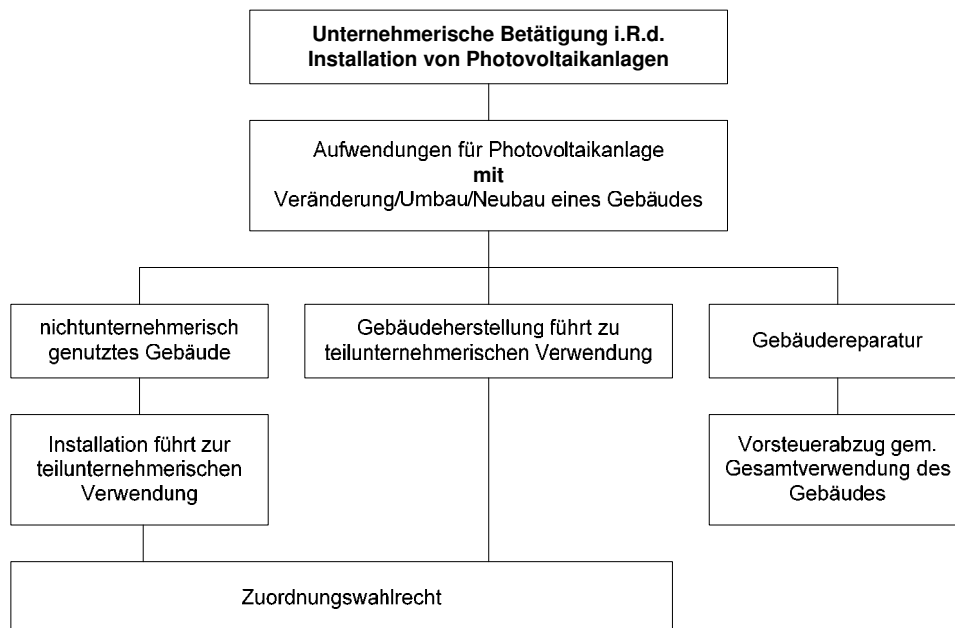


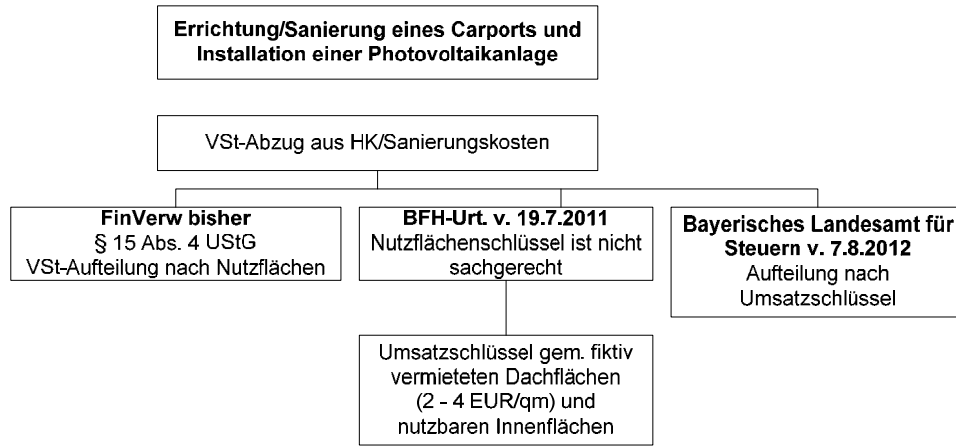
Beispiel 1

07/2012	Erwerb einer Photovoltaikanlage (10.000 EUR zzgl. 1.900 EUR USt)
Vorsteuerabzug	1.900 EUR
2012	Einspeisevergütung (3.000 EUR zzgl. 570 EUR USt)

Beispiel 2

- Lieferung an Netzbetreiber für eigenen Verbrauch
150 EUR zzgl. 28,50 EUR USt
- Netzbetreiber erteilt Rechnung für Rücklieferung
50 EUR zzgl. 9,50 EUR USt





Beispiel 1

- A errichtet mit seinem Carport eine Photovoltaikanlage mit insgesamt 20 qm.
- Vergleichsmiete 30 EUR pro Monat.
- Er ordnet die Photovoltaikanlage seinem Unternehmensvermögen zu, verzichtet auf die Kleinunternehmerbesteuerung und will die Vorsteuer (insg. 2.000 EUR) aus den HK abziehen.

Lösung

	EUR p.a.	
Fiktive Vermietung des Carports	360	85,72 %
Fiktive Vermietung des Carports für Photovoltaikanlage (20 qm x 3 EUR)	<u>60</u>	<u>14,28 %</u>
	420	100 %
Vorsteuerabzug (14,28 % v. 2.000 EUR)	285	

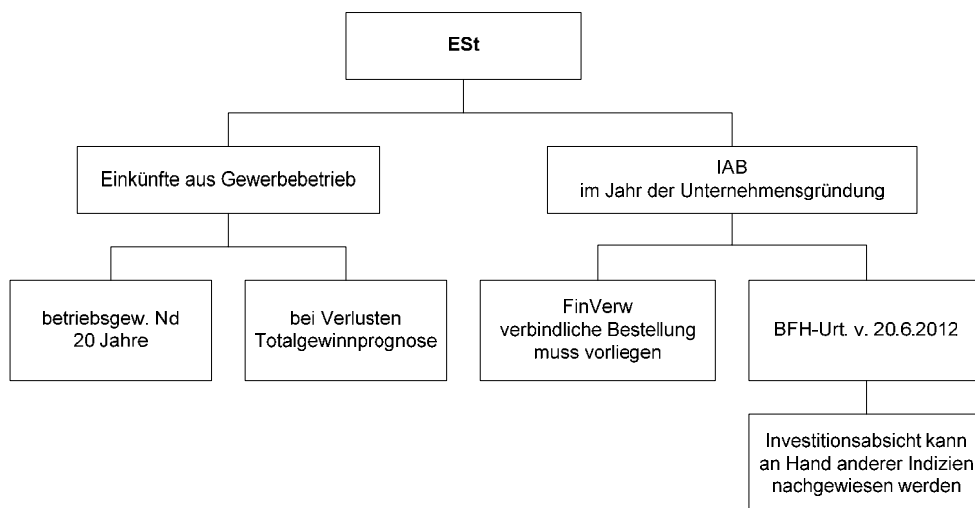
Beispiel 2

- A errichtet ein EFH mit einer Wohnfläche von 120 qm.
- Gleichzeitig erstellt er auf dem Hausdach eine Photovoltaikanlage (Südausrichtung bei einer Dachneigung von 30 Grad) von insgesamt 40 qm.
- Er möchte anteilig die Vorsteuer aus den HK des EFH abziehen.
- Für ein vergleichbares EFH kann eine Miete von 1.000 EUR/ Monat, also 12.000 EUR im Jahr erzielt werden.

Lösung

A kann lediglich die Vorsteuer aus den AK/HK der Photovoltaikanlage abziehen. Hinsichtlich der Vorsteuer aus den HK des EFH greift die 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG.

	EUR p.a.	
Fiktive Miete des EFH	12.000	98,68 %
Fiktive Miete für Dachfläche (40 qm x 4 EUR)	<u>160</u>	<u>1,32 %</u>
	12.160	100 %



AktStR 4/2012 – Thema 12

Widerstreitende Steuerfestsetzung bei zu Unrecht in Anspruch genommener Vorsteuer

§ 174 Abs. 4 AO

Widerstreitende Steuerfestsetzungen

„(4) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden.“

**Struktur der Änderung von Steuerbescheiden
wegen widerstreitender Steuerfestsetzung**

Steuerbescheid I	Falsche Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts
Steuerbescheid II	FA ändert auf Grund eines Rechtsbehelfs oder Antrags des Stpfl. den Bescheid zu dessen Gunsten
Steuerbescheid III	Nachträglicher Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids mit den steuerlich richtigen Folgen

**BFH-Urteil v. 14.3.2012 – XI R 2/10,
BFH/NV 2012, 1506**

Zeitlicher Ablauf

31.12.1994	Kaufvertrag über den Erwerb eines Café-Betriebs
1.1.1995	Rechnung über 400.000 DM zzgl. 60.000 DM USt
31.7.1998	Zustimmung des FA zur USt-Erklärung 1995 mit Vorsteuerabzug i.H.v. 60.000 DM (Steuerbescheid I)
26.3.1997	Stornierung der Rechnung vom 1.1.1995 durch den Verkäufer
27.2.2001	Nach USt-Sonderprüfung USt-Änderungsbescheid für 1997 mit Korrektur des Vorsteuerabzugs wegen nichtsteuerbarer Geschäftsveräußerung im Ganzen (Steuerbescheid II)

Zeitlicher Ablauf	
6.12.2007	Aufhebung des USt-Änderungsbescheids durch BFH, weil Vorsteuerkorrektur in 1997 nicht möglich (Rechnungsberichtigung hat für den Leistungsempfänger keine Bedeutung)
7.8.2008	Änderung des USt-Bescheids 1995 (Steuerbescheid III) und Korrektur des Vorsteuerabzugs (60.000 DM) sowie Festsetzung von Zinsen gem. § 233a AO.

Entscheidung und Begründung

BFH hat die Klage abgewiesen

- Der im Streitfall zu beurteilende „bestimmte Sachverhalt“ ist der **Erwerb des Cafés durch die Klin.**, die hierüber erteilte Rechnung durch den Veräußerer vom 1.1.1995 und die Stornierung dieser Rechnung durch das Schreiben des Veräußerers v. 26.3.1997.
- Das FA korrigierte die USt-Festsetzung 1995 im USt-Bescheid 1997 in der Annahme, die Rechnungsberichtigung des Veräußerers sei maßgeblich.

- Da bei einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen der Klin. von vornherein kein Vorsteuerabzug zustand, war die USt-Festsetzung 1995 zu ändern. Dementsprechend hat der BFH im ursprünglichen Revisionsverfahren zu Gunsten der Klin. den rechtswidrigen USt-Bescheid 1997 aufgehoben.

- Das FA durfte im Anschluss an das vorangegangene Revisionsurteil gem. § 174 Abs. 4 S. 1 AO nachträglich durch Änderung der USt-Festsetzung für 1995 die „richtigen steuerlichen Folgen“ ziehen und den ursprünglich zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzug korrigieren.

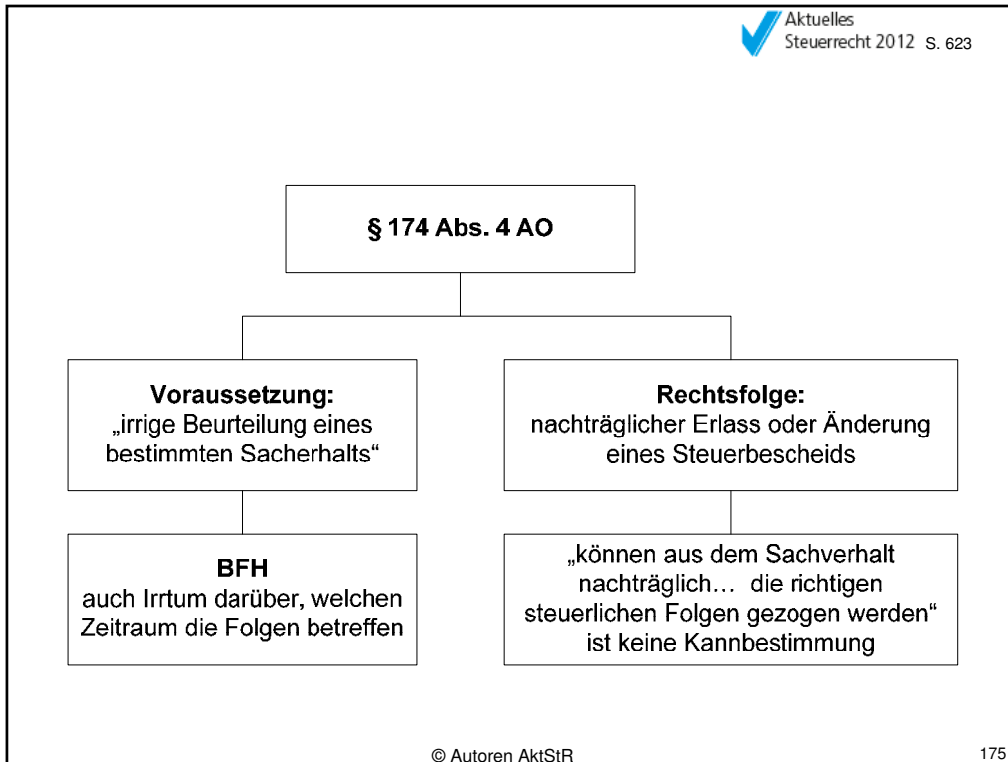
Verfahrensfehler des FA

31.7.1998	USt-Bescheid 1995 mit Vorsteuerabzug trotz vorliegender Geschäftsveräußerung im Ganzen (Steuerbescheid I)
27.2.2001	USt-Änderungsbescheid 1997 (Steuerbescheid II), obwohl Vorsteuerabzug in 1995 zu ändern war

§ 174 Abs. 4 S. 3 AO

Kein Ablauf der Festsetzungsfrist, wenn steuerliche Folgen innerhalb 1 Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheids gezogen werden

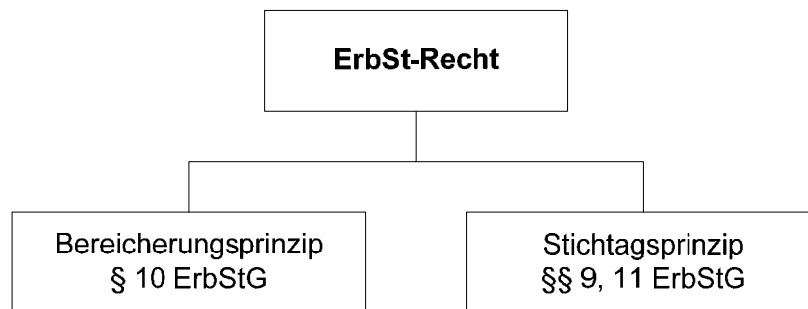
27.2.2001	USt-Änderungsbescheid 1997 (Steuerbescheid II)
6.12.2007	Aufhebung des USt-Änderungsbescheids durch BFH
7.8.2008	Geänderter USt-Bescheid 1995 (Steuerbescheid III)



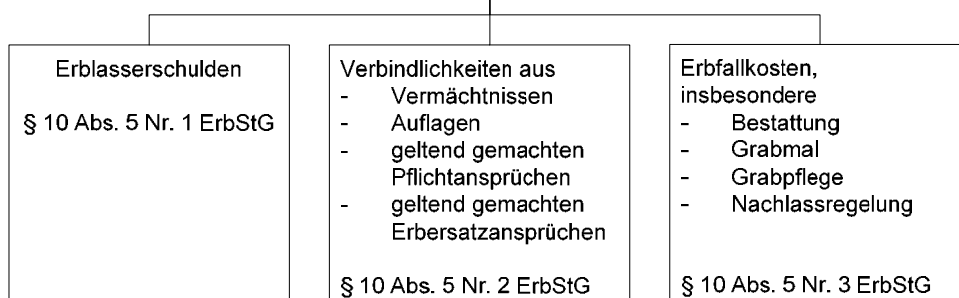
AktStR 4/2012 – Thema 13

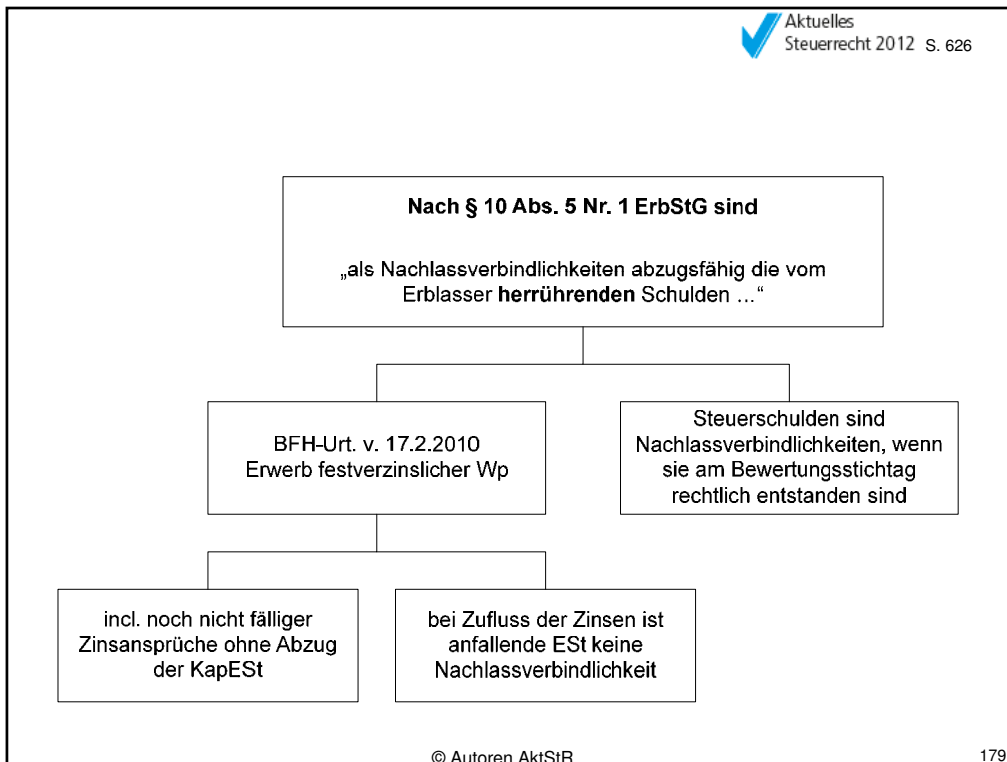
Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Tragende Prinzipien des ErbSt-Rechts



Nachlassverbindlichkeiten § 10 Abs. 5 ErbStG





BFH-Urteil vom 4.7.2012 – II R 15/11, DStR 2012, 1698

Tabellarisch zusammengefasster Sachverhalt	
Klin.	Neben ihrer Schwester zu ½ Erbin des am 31.12.2004 verstorbenen Vaters V. Die Mutter M war bereits am 13.11.2004 verstorben.
Steuer- zahlungen	Die ESt-, KiSt- und Solz-Abschlusszahlungen betragen für die zusammenveranlagten Eltern – nach Abzug der Vz – rd. 1,82 Mio. EUR.
ErbSt-Erkl.	Die Klin. setzt (als Erbin zu ½) die Hälfte der Abschlusszahlungen als Nachlassverbindlichkeit an.
FA	Kein Abzug als Nachlassverbindlichkeit, weil am Todestag noch keine Steuer entstanden war.

© Autoren AktStR 180

Nds. FG

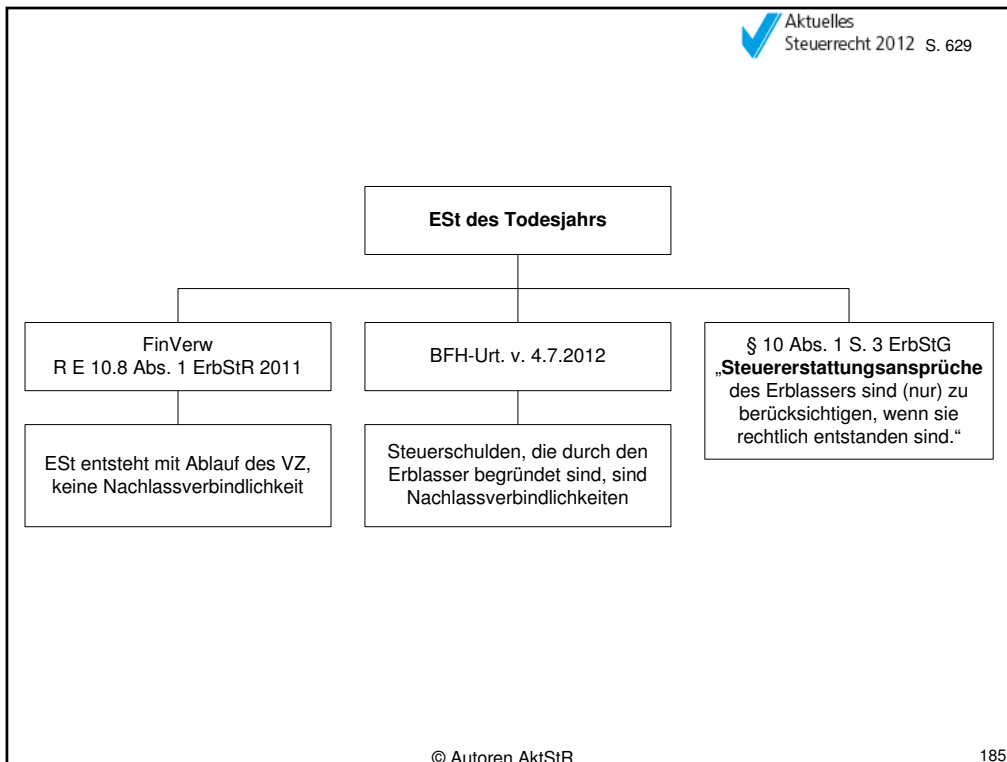
- Die **EST** des **Todesjahres** entsteht gem. § 36 Abs. 1 EStG erst mit Ablauf des VZ und ist deshalb zum Stichtag noch nicht entstanden.
- Es ist auch nicht im Wege einer verfassungskonformen Auslegung der §§ 9, 11 ErbStG geboten, einen spezifisch erbschaftsteuerlichen Zeitpunkt der Entstehung der ESt zu bestimmen, der einen Abzug der ESt-Schuld des Todesjahres ermöglicht.

- Es gibt keinen allgemeinen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern zur Vermeidung von Lücken oder von Mehrfachbelastungen aufeinander abgestimmt werden müssten.

Entscheidung und Begründung

- Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat, und die mit Ablauf des Todesjahres entstehen.

- Steuerschulden müssen vom Erblasser „herrühren“, brauchen aber zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden zu sein. Es genügt, wenn der Stpfl. bis zum Ableben den Steuertatbestand und damit das Entstehen der Steuerschuld begründet hat.
- Es verbleibt jedoch dabei, dass der Abzug einer Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG – abweichend vom Zivilrecht – zusätzlich voraussetzt, dass sie eine wirtschaftliche Belastung darstellt.



Erbwerbsnebenkosten

Beispiel (Rz 1.1.2)

Der Schenker übereignet dem Beschenkten ein zu gewerblichen Zwecken vermietetes Grundstück (Grundbesitzwert 500.000 EUR).

Die Nebenkosten der Schenkung betragen 8.000 EUR.

Der Beschenkte zahlt an den Schenker eine Gegenleistung von 100.000 EUR.

Lösung

BMG der Schenkung: 400.000 EUR
(500.000 EUR - 100.000 EUR)

Bereicherung: 392.000 EUR
(400.000 EUR - 8.000 EUR Neben-
kosten)

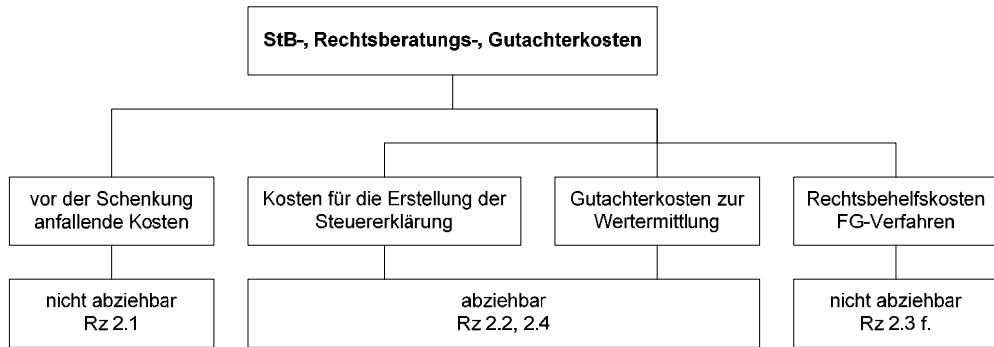
Beispiel (Rz 1.2.2)

Wie oben, aber der **Schenker** übernimmt die
Nebenkosten i.H.v. 8.000 EUR.

Lösung

BMG der
Schenkung: 408.000 EUR
(500.000 EUR - 100.000 EUR + 8.000 EUR)

Bereicherung: 400.000 EUR (408.000 EUR - 8.000 EUR)



Wenn Schenker die Kosten trägt → zusätzliche Schenkung
→ abzugsfähig beim Beschenkten