

Ausgabe 05/2011

Datum 28.07.2011

Themen dieser Ausgabe

- **Anforderungen an Spendenbescheinigungen**
- **Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**
- **Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften**
- **Besteuerung von Fotovoltaikanlagen**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

das Thema der erneuerbaren Energien ist auch aus steuerlicher Sicht von Bedeutung. In einer Sonderbeilage gehen wir ausführlich auf die steuerlichen Aspekte von Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien ein. Der Schwerpunkt liegt dabei auf Fotovoltaikanlagen, die mittlerweile vielfach auch von Privatpersonen errichtet und betrieben werden. Es gilt hierbei steuerliche Pflichten zu beachten und steuerliche Fördermöglichkeiten zu nutzen.

Zunächst stellen wir aber in diesem Mandanten-Rundschreiben die neuen Vorgaben der Finanzverwaltung für die Zuwendungsbescheinigung vor. Relevant ist dies bei Spenden über 200 € an gemeinnützige Organisationen und Vereine.

Daneben stehen umsatzsteuerliche Fragen im Fokus. So hat sich die Rechtsprechung wiederum mit einer Facette der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen beschäftigt. Die Finanzverwaltung hat ausführlich zu der Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1.1.2011 Stellung genommen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN	1
1. Steuerlicher Spendenabzug – Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen	1
2. Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland	2
3. Verwertung ausländischer Bankdaten auf angekauften Daten-CDs zulässig	2
4. Anrechnung der Vorauszahlungen eines Ehegatten auf die Steuerschulden beider Ehegatten	2
5. Minderung der kindergeldrechtlichen „Einkünfte und Bezüge“ des volljährigen Kindes durch Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung bei bloßer Mitversicherung	2
6. Weiterhin kein Abzug privater Steuerberatungskosten	3
7. Nachbarschaftliche Altenpflege als gewerbliche Tätigkeit	3
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	3
1. Regelmäßige Arbeitsstätten bei wechselndem Einsatz in 14 Filialen	3
2. Basiszinssatz steigt ab 1.7.2011 auf 0,37 %	4
3. Strafmaß bei der Verurteilung des Arbeitgebers wegen Schwarzlohnabrede	4
4. Kosten eines Arbeitszimmers bei privater Mitbenutzung steuerlich absetzbar?	4
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	4
1. Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage	4
2. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses	5
3. Ermittlung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze	5
4. Keine Bindung der Finanzbehörde an unverbindliche Auskunft bei Änderung der Rechtslage	6
5. Unrichtige Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers auf Rechnung	6
6. Inanspruchnahme für unberechtigten Steuerausweis auch bei nicht vollständiger Rechnung	6
7. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen um den Jahreswechsel 1998/1999	7
8. Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab 1.1.2011	7
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	8
1. Zuordnung einer Lebensversicherung nach dem sog. Optima-Modell zum Betriebsvermögen	8
2. Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft	9
3. Auch Haftungsvergütung des Komplementärs ist umsatzsteuerpflichtig	9
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNF TEN	9
1. Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften	9
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	10
1. Rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Spekulationsgeschäften von zwei Jahren auf zehn Jahre	10
2. Gewerblicher Grundstückshandel: Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze durch Aufteilung im Kaufvertrag	11
3. Gewinn aus Veräußerung eines neben dem Wohngrundstück gelegenen, rechtlich selbständigen und als Garten genutzten Grundstücks zu versteuern	11
4. Nachweispflichten hinsichtlich abzugsfähiger Schuldzinsen	12
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	12
1. Rückwirkende Herabsetzung der Beteiligungsquote in § 17 EStG – Feststellungslast des Finanzamts	12
2. Anteilsveräußerung: Zum wirtschaftlichen Eigentum in einer logischen Sekunde bei Durchgangserwerb	13
3. Anteilsveräußerung: Einräumung eines Optionsrechts führt nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums	13
4. Anteilsverlust: Nachweis der Einzahlung der Stammeinlage	14
5. Anteilsveräußerung: Entgelte für nicht ausgeschüttete Gewinne (Gewinnrücklagen) des Veräußerers sind Bestandteil des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG	14
6. Anteilsveräußerung: Gewinnminderung bei nachträglichem Ausfall der Kaufpreisforderung	14
7. Körperschaftsteuerliche Organschaft: Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags bemisst sich nach Zeitjahren	15
8. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Zahlung der Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung	15
9. Haftung: GmbH-Geschäftsführer haftet gegenüber Insolvenzverwalter nicht für Zahlung rückständiger Umsatzsteuer-, Lohnsteuerbeträge und Sozialversicherungsbeiträge nach Eintritt der Insolvenzreife	15
10. Firmenzusatz bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“	16

VIII. STEUERLICHE ASPEKTE DER INVESTITION IN ERNEUERBARE ENERGIEN - FOTOVOLTAIKANLAGEN, BLOCKHEIZKRAFTWERKE, SOLAR- UND WINDKRAFTFONDS -	16
1. Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen	16
2. Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken	21
3. Weitere Anlageformen im Umweltbereich	23

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Steuerlicher Spendenabzug – Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen

Spenden können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn diese durch eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden. Eine Ausnahme gilt nur für bestimmte Spenden bis zur Höhe von 200 €. Bei denen ist der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts als Nachweis ausreichend. **Für Vorstände eines gemeinnützigen Vereins** ist nun von besonderer Bedeutung, dass es **strenge Regeln für die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen** gibt. Das Bundesfinanzministerium hat diese Regeln in dem Schreiben vom 17.6.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0018 :004, DOK 2011/0474108) zusammengefasst. Im Wesentlichen wird ausgeführt:

- Zuwendungsbestätigungen müssen nach dem von der Finanzverwaltung veröffentlichten Muster ausgestellt werden. Diese Muster sind verbindlich. Die Zuwendungsbestätigungen sind vom jeweiligen Zuwendungsempfänger (in der Regel also dem gemeinnützigen Verein) anhand dieser Muster selbst herzustellen. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind.
- Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgeschriebenen Textpassagen in den vorgenannten Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Zusätze sind nur in den nachfolgend genannten Ausnahmefällen zulässig.
- Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite oder natürlich auf einem separaten Anschreiben zulässig.
- Mehrere Geldzuwendungen (Mitgliedsbeiträge und/oder Geld- bzw. Sachspenden) können in einer Bestätigung zusammengefasst werden, wenn diese als „Sammelbestätigung“ bezeichnet und die Gesamtsumme genannt wird. In diesem Fall ist die Bestätigung noch um folgenden Zusatz zu ergänzen: „Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder ähnliches ausgestellt wurden und werden.“ Auf der Rückseite der Sammelbestätigung oder in der dazugehörigen Anlage ist jede einzelne Zuwendung mit Datum, Betrag und Art (Mitgliedsbeitrag, Geldspende) aufzulisten. Diese Auflistung muss ebenfalls eine Gesamtsumme enthalten, die derjenigen der Sammelbestätigung entspricht, und als „Anlage zur Sammelbestätigung vom ...“ gekennzeichnet sein.
- Der zugewendete Betrag ist auf der Zuwendungsbestätigung sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist

es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z.B. ein Betrag in Höhe von 1 246 € als „eintausendzweihundertsechundvierzig“ oder „eins – zwei – vier – sechs“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z.B. durch „X“) zu entwerfen.

- Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z.B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.).
- Die Zeile des Musters: „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja Nein “ auf den Mustern für Zuwendungsbestätigungen von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, von politischen Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, von unabhängigen Wählervereinigungen und von Stiftungen des privaten Rechts ist immer zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.
- Unter bestimmten Bedingungen sind auch Mitgliedsbeiträge an steuerbegünstigte Gesellschaften als Sonderausgabe abzugsfähig. Ob dies so ist, ergibt sich im Zweifel aus der Freistellungsbescheinigung des Finanzamts. Wird eine Bescheinigung über geleistete Mitgliedsbeiträge ausgestellt, so muss diese folgenden Zusatz enthalten: „Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt, dessen Abzug nach § 10b Absatz 1 des Einkommenssteuergesetzes ausgeschlossen ist.“
- Die die Zuwendungsbestätigung ausstellende Körperschaft muss eine Kopie der ausgestellten Bescheinigung aufbewahren.
- Optische Hervorhebungen von Textpassagen sind erlaubt. Auch die Adresse des Zuwendenden unter dem Namen anzuordnen, so dass dies gleichzeitig als Anschriftenfeld genutzt werden kann, ist erlaubt.
- Die Zuwendungsbestätigung darf nicht größer als eine DIN-A4-Seite sein.
- Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und der steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind wörtlich zu übernehmen.

Hinweis:

Es ist darauf hinzuweisen, dass derjenige, der vorsätzlich oder grob fahrlässig (also bei Sorgfaltspflichtverletzung in besonderer Weise) eine **unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt** oder eine Fehlvwendung der Zuwendung veranlasst, **in Haftung genommen werden kann**. Die Höhe der Haftungsschuld beträgt pauschal 30 % des zugewendeten Betrags. Deshalb sollten Vorstände eines gemeinnützigen Vereins

bei der Ausstellung von Spendenbescheinigungen äußerst sorgfältig vorgehen.

2. Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland

Steuerlich begünstigt sind auch Spenden an gemeinnützige Organisationen, die ihren Sitz im EU-Ausland haben. In diesem Fall sind die entsprechenden **Voraussetzungen vom Stpfl. nachzuweisen**. Hierzu führt das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 16.5.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0005 :008, DOK 2011/0381377) Folgendes aus: Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch **Vorlage geeigneter Belege** – dies wären insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle – zu erbringen. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.

Hinweis:

Diese Nachweisanforderungen sind äußerst hoch angesetzt und in manchen Fällen wohl auch kaum erfüllbar. Im Praxisfall sollte möglichst zeitnah an die ausländische Körperschaft herangetreten werden, um entsprechende Unterlagen zu erhalten.

3. Verwertung ausländischer Bankdaten auf angekauften Daten-CDs zulässig

Im vergangenen Jahr wurden von der deutschen Finanzverwaltung verschiedene Daten-CDs mit Informationen über Bankdaten angekauft, welche vielfach zu Maßnahmen der Steuerfahndung führten. Teilweise wird in Fachkreisen angeführt, dass die Daten-CDs unrechtmäßig erworben seien und damit auch im Besteuerungsverfahren ein Beweisverwertungsverbot bestehe. Das Finanzgericht Köln wies diese Argumentation in dem Beschluss vom 15.12.2010 (Aktenzeichen 14 V 2484/10) zurück und führte vielmehr aus, dass keine ernstlichen Zweifel daran bestehen, dass die Auswertung einer von der Bundesrepublik Deutschland angekauften Steuerdaten-CD mit Angaben über ausländische Bankvermögen deutscher Stpfl. im Besteuerungsverfahren rechtmäßig ist.

Hinweis:

Ob andere Gericht genauso entscheiden, bleibt abzuwarten. Dennoch sollte deutlich werden, dass der zunehmende Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden und andere Maßnahmen zur Informationsbeschaffung mittlerweile zu einer sehr hohen Transparenz führen, so dass Steuerstraftaten mit einer recht hohen Wahrscheinlichkeit aufgedeckt werden.

4. Anrechnung der Vorauszahlungen eines Ehegatten auf die Steuerschulden beider Ehegatten

Grundsätzlich zahlt jeder Gesamtschuldner nur auf seine eigene Steuerschuld; bei zusammenveranlagten Ehegatten wird ohne Weiteres allerdings die Tilgungs-

absicht auf die gemeinsame Steuerschuld unterstellt. Leisten Ehegatten Vorauszahlungen zur Einkommenssteuer, so werden diese auf die sich ergebende Steuerschuld angerechnet.

Unproblematisch ist dies grundsätzlich dann, wenn eine Zusammenveranlagung der Ehegatten erfolgt. Probleme können sich dagegen dann ergeben, wenn die Ehe nicht mehr intakt ist und/oder eine getrennte Veranlagung der Ehegatten erfolgt.

Mit diesen Fragen hat sich nochmals der Bundesfinanzhof beschäftigt und mit Urteil vom 22.3.2011 (Aktenzeichen VII R 42/10) entschieden, dass Vorauszahlungen eines Ehegatten auf Grund eines an beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids letztlich der Tilgung der zu erwartenden Steuerschulden beider Ehegatten dienen und zwar unabhängig davon, ob die Eheleute später zusammen oder getrennt veranlagt werden. Dies ergibt sich daraus, dass bei einer intakten Ehe aus Sicht des Finanzamts grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Vorauszahlungen mit der Absicht der Tilgung der gemeinsamen Steuerschuld geleistet werden. Die Vorauszahlungen sind deshalb zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten anzurechnen. Ein verbleibender Rest ist nach Kopfteilen an die Ehegatten auszukehren. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden oder aber eine getrennte Veranlagung erfolgt.

Hinweis:

Ist nicht mehr von einer intakten Ehe auszugehen oder auch in der Insolvenz eines Ehepartners, kann den Ehegatten nur geraten werden, eine Vorauszahlung gegenüber dem Finanzamt mit einem ausdrücklichen Hinweis über die Tilgungsabsicht zu übersenden. Es sollte also mitgeteilt werden, auf wessen Steuerschuld die Vorauszahlung später angerechnet werden soll.

5. Minderung der kindergeldrechtlichen „Einkünfte und Bezüge“ des volljährigen Kindes durch Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung bei bloßer Mitversicherung

Nach derzeitigem Recht wird Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes **nicht mehr als 8 004 € im Jahr** betragen. Um den Kindergeldanspruch zu sichern, sollte zum Jahresende ein eventuelles Überschreiten dieser Grenze geprüft werden. Wichtig ist, dass es sich insoweit um einen Grenzbetrag handelt, d.h., wird dieser auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt.

Der Arbeitslohn des Kindes ist um Werbungskosten und auch um abgeführte Sozialversicherungsbeiträge zu mindern. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Beiträge eines beihilfeberechtigten Kindes für eine private Kranken- und Pflegeversicherung nicht in die Bemessungsgröße für den Jahresgrenzbetrag von 8 004 € einzubeziehen (also vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen), soweit sie auf Tarife entfallen, mit denen die (Mindest-)Vorsorge für den Krankheitsfall abgedeckt wird. Beiträge für private Zusatzkrankenversicherungen können dagegen nicht abgezogen

werden. Daher sind nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 4.11.2010, Aktenzeichen 4 K 10218/06 B) bei der Ermittlung des Jahresgrenzbetrags die entsprechenden, auf das Kind entfallenden Krankenversicherungsbeiträge auch dann mindernd zu berücksichtigen, wenn nicht das Kind selbst, sondern ein Elternteil als Versicherungsnehmer im Rahmen einer Familienversicherung für das in Ausbildung befindliche volljährige Kind eine private Krankenversicherung abgeschlossen und die Versicherungsbeiträge geleistet hat.

Hinweis:

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte ist zu dieser Problematik nicht einheitlich. Wird der Grenzbetrag aber ohne Einbezug dieser Versicherungsbeiträge überschritten, so sollte die Argumentation des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg genutzt werden.

6. Weiterhin kein Abzug privater Steuerberatungskosten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.2.2011 (Aktenzeichen X R 10/10) nochmals bestätigt, dass Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommenssteuererklärung nicht geltend gemacht werden können, soweit diese nicht im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften entstanden sind. Steuerberatungskosten können insoweit nur dann steuermindernd angesetzt werden, wenn es Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind.

Hinweis:

Es sollte darauf geachtet werden, dass die Honorarrechnung des Steuerberaters nach den einzelnen Einkunftsarten und der Erstellung der Erklärungen differenziert. Der Abzug von Steuerberatungskosten, die auf bestimmte Einkunftsarten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben entfallen, ist nach wie vor möglich und geboten, so z.B. bei den Einkünften aus einem Vermietungsobjekt oder bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit.

7. Nachbarschaftliche Altenpflege als gewerbliche Tätigkeit

Streitig war die steuerliche Einstufung von **hauswirtschaftlichen und pflegerischen Dienstleistungen**. Die Stpfl. verpflichtete sich, einen nicht mit ihr verwandten Nachbarn in dessen Haus zu pflegen und zu versorgen. Die Pflege- und Versorgungsleistungen bezogen sich auf körperliche Pflege, Reinhaltung der Wohnung, Waschen und Zurechtmachen der Wäsche, Zubereitung der Speisen. Darüber hinaus sagte die Stpfl. zu, den Nachbarn bei der Erledigung aller Angelegenheiten gegenüber Privatpersonen und Behörden zu unterstützen, für ihn Einkäufe zu besorgen und hin und wieder auch die Freizeit mit ihm zu gestalten.

Das Finanzgericht Niedersachsen stufte mit Urteil vom 17.2.2011 (Aktenzeichen 10 K 258/10) diese Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit ein. Dies hat insbesondere zur Folge, dass – soweit der Freibetrag von 24 500 € pro Jahr überschritten wird – auch **Gewerbesteuer** anfällt. Eine geringfügige nicht selbständige Beschäftigung schied aus verschiedenen Gründen aus. So unterlag die Stpfl. keiner inhaltlichen Weisung, bestimmte den Umfang der von ihr zu verrichtenden Tätigkeiten

selbst und hatte keinen Anspruch auf Zahlungen im Krankheits- und Urlaubsfall.

Des Weiteren ist zu beachten, dass bei einer gewerblichen Tätigkeit eine Gewinnermittlung nach speziellen Vorgaben zu erfolgen hat, welche regelmäßig von der Einnahmen-Überschussermittlung bei einer nicht selbständigen Tätigkeit abweicht.

Hinweis:

In derartigen Fällen sollte vor Beginn der Tätigkeit eine sorgfältige Prüfung der richtigen steuerlichen Einstufung der Tätigkeit erfolgen.

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Regelmäßige Arbeitsstätten bei wechselndem Einsatz in 14 Filialen

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können nur im Rahmen der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Dagegen können bei einer Dienstreise je tatsächlich gefahrenem Kilometer pauschal 0,30 € und darüber hinaus auch noch ab einer Abwesenheitszeit von acht Stunden Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Insoweit ist es wichtig abzugrenzen, wo bei dem Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte liegt.

Um eine solche Frage ging es in einem Verfahren vor dem Niedersächsischen Finanzgericht. Streitig war die Frage, ob es sich bei 14 Sparkassenfilialen, in denen der klagende Bankangestellte als Personalreserve wechselnd eingesetzt war, um regelmäßige Arbeitsstätten handelt. Im Streitjahr wurde der Kläger wie schon im Vorjahr 2007 als Personalreserve in insgesamt 14 Filialen eingesetzt. Der Kläger erkundigt sich dabei am Morgen des jeweiligen Arbeitstages bei der Sparkasse danach, wo er konkret eingesetzt wird. Der Einsatzort ist abhängig von spontan aufgetretenen Personalausfällen.

In der Einkommensteuererklärung für 2008 gab der Kläger die Fahrten zu einer bestimmten Filiale als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte an. Die Fahrten zu den übrigen Filialen sah er als Dienstreisen an. Er ermittelte eine Entfernung von 11 274 km und Fahrtkosten i.H.v. 3 382,20 €. Außerdem machte er Verpflegungsmehraufwand für 207 Tage i.H.v. insgesamt 1 242 € geltend.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts vom 15.4.2011 (Aktenzeichen 3 K 169/10) lagen mit Ausnahme der einen Filiale tatsächlich keine regelmäßigen Arbeitsstätten vor, so dass die Reisekosten geltend gemacht werden konnten. Zwar ist unbestritten, dass der Arbeitnehmer bei seinem Arbeitgeber auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben kann, jedoch setzt dies voraus, dass der Arbeitnehmer die ortsfesten betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Dies sei aber im entschiedenen Fall nicht gegeben.

Hinweis:

Das Gericht hat die Revision zugelassen, da die Frage, bis zu welcher Anzahl an Beschäftigungsstellen noch von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ausgegangen werden kann, bislang nicht höchstrichterlich geklärt ist. Regelmäßige Arbeitsstätten hat der Bundesfinanzhof bisher angenommen bei einem Rettungsassistenten des DRK, der an insgesamt fünf verschiedenen Rettungstationen beschäftigt ist, bei einem Busfahrer, der seinen Bus an verschiedenen Busdepots abholt und bei dem Bezirksleiter einer Einzelhandelskette, der fünf bis acht Filialen zugeordnet war, die er allerdings jeweils arbeitstäglich aufgesucht hatte.

2. Basiszinssatz steigt ab 1.7.2011 auf 0,37 %

Die Deutsche Bundesbank hat den Basiszinssatz neu berechnet. Der Basiszins steigt zum 1.7.2011 auf 0,37 % (bisher 0,12 %). Dieser Zinssatz dient als Grundlage für die Berechnung von Verzugszinsen (§ 288 Abs. 1 Satz 2 BGB), wird aber oftmals auch als Basis für die Verzinsung von Gesellschafterkonten herangezogen.

3. Strafmaß bei der Verurteilung des Arbeitgebers wegen Schwarzlohnabrede

Der Bundesgerichtshof bestätigte mit Beschluss vom 8.2.2011 (Aktenzeichen 1 StR 651/10) ein Urteil des Landgerichts Münster hinsichtlich des Strafmaßes bei der Verurteilung des Arbeitgebers wegen Schwarzlohnabrede. Im Urteilsfall hatten Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Schwarzlohnabrede dergestalt getroffen, nach der für das gesamte dem Arbeitnehmer gezahlte Gehalt „auf Dauer“ weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge abgeführt werden sollen. Das Landgericht Münster hatte den Arbeitgeber wegen Untreue in 66 Fällen, wegen Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwölf Fällen sowie wegen Vereitelung der Zwangsvollstreckung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und acht Monaten verurteilt. Bei der Bemessung des Strafmaßes wurde allein auf die Höhe der nicht abgeführten Lohnsteuer abgestellt.

Hinweis:

Diese Rechtsprechung verdeutlicht, wie ernst die Pflicht des Arbeitgebers (Einzelunternehmer bzw. Geschäftsführer einer Gesellschaft) zur richtigen Abführung der Lohnsteuer genommen werden muss. Ansonsten drohen u.U. erhebliche strafrechtliche Konsequenzen gegen den Arbeitgeber.

4. Kosten eines Arbeitszimmers bei privater Mitbenutzung steuerlich absetzbar?

Die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind in gewissen Grenzen steuerlich zu berücksichtigen. Dies setzt allerdings nach bislang gefestigter Ansicht stets voraus, dass der Raum so gut wie ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Eine **private Mitbenutzung** ist lediglich dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Das **Finanzgericht Baden-Württemberg** hebt in dem Urteil vom 2.2.2011 (Aktenzeichen 7 K 2005/08) hervor, dass sich an dieser Sichtweise auch durch die Aufgabe des Aufteilungsverbots bei Aufwendungen für

Fortbildungsreisen nichts geändert hat. Eine Aufteilung in beruflich bzw. betrieblich und privat veranlasste Aufwendungen scheidet daran, dass eine klare und eindeutige Abgrenzbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben ist. Im Urteilsfall gab es keine Trennung des Arbeitszimmers von den privaten Räumen. Dies hatte zur Folge, dass nicht davon ausgegangen werden konnte, dass eine private Mitbenutzung von nur untergeordneter Bedeutung vorlag. Zudem ging durch das Arbeitszimmer der alleinige Zugang zu einer neu errichteten Terrasse und dem neu angelegten Garten, was ebenfalls für eine private Mitbenutzung sprach.

Dagegen hat das **Finanzgericht Köln** mit Urteil vom 19.5.2011 (Aktenzeichen 10 K 4126/09) anders entschieden. Nach diesem Urteil sollen die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer **auch bei erheblicher Privatnutzung** in Höhe des beruflichen bzw. betrieblichen Nutzungsanteils **steuerlich abgezogen werden können**. In dem Verfahren beantragte ein Unternehmer den Abzug von 50 % der Kosten für einen jeweils hälftig als Wohnzimmer und zur Erledigung seiner Büroarbeiten genutzten Raum. Das Finanzgericht gab der Klage grundsätzlich statt, beschränkte allerdings die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben auf 1.250 €, da das Wohn-/Arbeitszimmer im Urteilsfall nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit darstellte. Dabei stützte sich das Gericht im Wesentlichen auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Aufteilung von gemischt veranlassten Reisekosten.

Hinweis:

Das Finanzgericht Köln hat mit Hinweis auf das anderslautende Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Diese Frage ist somit noch nicht geklärt. Insofern ist auch fraglich, welcher Aufteilungsmaßstab anzuwenden ist. In einschlägigen Fällen einer erheblichen privaten Mitbenutzung des Arbeitszimmers sollte aber geprüft werden, ob ein anteiliger Abzug begehrt wird. Zunächst ist aber grundsätzlich anzuraten, die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers durch Fotos oder Pläne ausreichend zu dokumentieren.

III. Für Unternehmer und Freiberufler**1. Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage**

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so muss der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Umsatzsteuerbetrag berichtigen und auf der anderen Seite muss der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug ändern. Die Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Insofern ist der Zahlungszeitpunkt maßgebend.

Beispiel:

Klassischer Fall ist die Gewährung von Skonto, welche der Kunde in Anspruch nimmt. Erfolgt z.B. im April 2011 durch den Unternehmer U eine Lieferung zum

Nettobetrag von 100 €, so schuldet dieser bei Sollversteuerung für den Voranmeldungszeitraum April hier eine Umsatzsteuer von 19 €. Der Abnehmer A hat – unter den sonstigen Voraussetzungen – für den Voranmeldungszeitraum April einen Anspruch auf Vorsteuerabzug über 19 €.

Zahlt nun im Mai 2011 A unter Nutzung von 3 % Skonto einen Bruttobetrag von 115,43 €, so ermäßigt sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von 100 € auf 97 € und die Umsatzsteuer entsprechend von 19 € auf 18,43 €. Die Berichtigung der Umsatzsteuer bei U und des Vorsteuerabzugs bei A ist für den Mai 2011 vorzunehmen.

Hinweis:

Generell ist für die Berichtigung des Umsatzsteuer- und Vorsteuerabzugsbetrags bei Mängelrügen und der nachträglichen Gewährung von Boni, Skonti und Rabatten der Zeitpunkt der Auszahlung bzw. der Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden maßgeblich.

Diese Grundsätze sind auch auf die Abrechnungen der Versorgungsunternehmer anzuwenden. Ergeben sich bei der **Lieferung von elektrischem Strom, Gas, Wärme oder Wasser** Erstattungen, so sind die damit verbundenen Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigungen beim Versorgungsunternehmer und dem Kunden nicht bereits bei Ablauf der Abrechnungsperiode, sondern erst in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rückzahlung erfolgt. Wird eine HRückzahlung mit der ersten Abschlagszahlung für die Folgezeit verrechnet, gilt als Zeitpunkt der Minderung der Bemessungsgrundlage das Fälligkeitsdatum der Abschlagszahlung bzw. deren tatsächliche frühere Zahlung durch den Kunden. Eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage liegt dagegen nicht vor, wenn das tatsächliche (durch Ablesung ermittelte Entgelt) höher ist als das bereits im Rahmen der Anzahlungen erhaltene Entgelt. In diesen Fällen entsteht die Steuer erstmalig in Höhe des Differenzbetrags. Das Versorgungsunternehmen hat insoweit einen Umsatz zu erklären und der Kunde kann unter den sonstigen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Die Pflicht zur Berichtigung der Steuer besteht auch dann, wenn das **Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist**. Uneinbringlichkeit liegt dabei nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit und Insolvenzeröffnung vor, sondern z.B. auch, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Auch soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestreitet, kommt eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit in Betracht.

2. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses

Alle Unternehmen, bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, also **insbe-**

sondere die GmbH & Co. KG und die GmbH müssen den Jahresabschluss bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und ggf. Lagebericht sowie ggf. den Bestätigungsmerkmal des Abschlussprüfers im elektronischen Bundesanzeiger für alle Interessierten zugänglich veröffentlichen. Die Veröffentlichung muss „unverzüglich nach seiner Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres“ erfolgen. Der elektronische Bundesanzeiger ist für jeden ohne Anmeldung und ohne Gebühren unter www.unternehmensregister.de zu erreichen.

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 1.2.2011 (Aktenzeichen 2 BvR 1236/10) entschieden, dass gegen die Offenlegungspflicht und die Sanktion bei deren Verletzung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.

Hinweis:

Ob der Offenlegungspflicht nachgekommen wird, wird von der zuständigen Behörde automatisch geprüft. Bei nicht fristgerechter Offenlegung wird zunächst eine mit einer Gebühr versehene Aufforderung verschickt. Wird in der somit bestimmten Frist der Offenlegung auch nicht nachgekommen, so wird ein Bußgeldverfahren eingeleitet. Das Bußgeld beträgt mindestens 2 500 € und höchstens 25 000 €. Das Bußgeldverfahren wird gegen die Geschäftsführer der Gesellschaft eingeleitet.

3. Ermittlung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze

Kleinunternehmer brauchen auf von ihnen ausgeführten Umsätze keine Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Hinweis:

Diese Regelung führt zunächst zu einer Arbeitserleichterung beim Unternehmer und ist darüber hinaus sehr vorteilhaft, wenn der Unternehmer an Privatpersonen liefert oder Leistungen erbringt, da der Abgabepreis günstiger kalkuliert werden kann. Nachteilig ist diese Regelung aber insofern, als dem Unternehmer dann auch kein Vorsteuerabzug zusteht. Aus diesem Grunde kann der Kleinunternehmer auf die Anwendung dieser Regelung auf Antrag verzichten und sich den normalen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes unterwerfen.

Streitig war nun die Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze in Bezug auf die **umsatzsteuerliche Erfassung der Privatnutzung eines Betriebsfahrzeugs**. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 15.2.2011 (Aktenzeichen 5 K 5162/10) ist dieser Verwendungseigenverbrauch bei der Prüfung der maßgeblichen Grenze nicht zu berücksichtigen, da der Unternehmer hier auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Hinweis:

Der Nichteinbezug des Vorteils aus der privaten Nutzung des Firmenwagens ist insoweit positiv, da dies dazu führen kann, dass die maßgebliche Grenze für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung unterschritten wird.

4. Keine Bindung der Finanzbehörde an unverbindliche Auskunft bei Änderung der Rechtslage

Mit der Finanzverwaltung werden oftmals Absprachen getroffen, was zu einer deutlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens führen kann. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.3.2011 (Aktenzeichen XI R 30/09) zeigt allerdings die deutlichen **Gefahren von „unverbindlichen Auskünften“ der Finanzverwaltung.**

Im Urteilsfall wurde einer Diplom-Psychologin 1997 auf Anfrage vom Finanzamt schriftlich, aber ausdrücklich unverbindlich mitgeteilt, dass Gutachten für Gerichte von der Umsatzsteuer befreit seien. Danach hat die Diplom-Psychologin ihre Leistungen ohne Umsatzsteuer fakturiert. Durch Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Jahr 2000 und daran anschließende Verwaltungsanweisungen aus dem Jahr 2001 war nun aber klar, dass es sich abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht um eine steuerfreie heilberufliche Tätigkeit handelte. Dennoch setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 erst nach einer steuerlichen Außenprüfung fest.

Der Bundesfinanzhof billigte diese Vorgehensweise. Er stellte ausdrücklich heraus, dass außerhalb verbindlicher Auskünfte das Finanzamt an unrichtige bzw. unrichtig gewordene Auskünfte im Regelfall nicht gebunden ist. Dabei kann sich der Stpfl. nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Des Weiteren verringert sich der Fortbestand eines schutzwürdigen nachhaltigen Vertrauens zusätzlich, wenn der Stpfl. steuerlich beraten wird, da dann eine Änderung der Rechtsprechung erkannt werden muss.

Soll Klarheit über die steuerlichen Folgen eines zukünftigen Sachverhalts gewonnen werden, so muss beim zuständigen Finanzamt oder ggf. beim Bundeszentralamt für Steuern ein **Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft** gestellt werden. Die Bearbeitung dieses Antrags durch die Finanzverwaltung ist allerdings mit einer Gebühr verbunden, welche von der Höhe durchaus merklich sein kann. Dass diese Gebühr rechtens ist, hat nun auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 30.3.2011 (Aktenzeichen I R 61/10) bestätigt.

Hinweis:

In Fällen mit bedeutenden steuerlichen Auswirkungen, wie z.B. Umwandlungen oder Gesellschafterwechsel, kann nur dazu geraten werden, die steuerlichen Konsequenzen vorab mit der Finanzverwaltung mittels verbindlicher Auskunft abzuklären. Mit diesem Instrument kann das steuerliche Risiko deutlich verringert werden.

5. Unrichtige Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers auf Rechnung

Bekanntermaßen wird der Vorsteuerabzug nur dann anerkannt, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Dies erfordert, dass alle gesetzlichen Angaben in der Rechnung vorhanden sind. Die Rechnung muss u.a. den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers ausweisen. Die vollständige und korrekte Bezeichnung des Leistungsempfängers ist wesentlicher Bestandteil einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung. Die erforderlichen Angaben müssen eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des Namens und der Anschrift des jeweiligen Unternehmers ermöglichen.

Hieraus folgt, dass die unzutreffende Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers zum Verlust des Vorsteuerabzugs führt, wenn bei Angabe einer inländischen anstelle einer ausländischen Rechtsform eine erhöhte Verwechslungsgefahr in Bezug auf die Person des Leistungsempfängers besteht. So entschied das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in dem Beschluss vom 22.2.2011 (Aktenzeichen 5 V 5004/11), dass die fehlerhafte Angabe der Rechtsform des leistungsempfangenden Unternehmens (hier: GmbH anstatt Sp. z. o. o., eine GmbH polnischen Rechts) in Verbindung mit einer verkürzten Namensangabe den Anforderungen nicht genügt. Aus Sicht des Finanzamts konnte eine Verwechslung mit der unter derselben Anschrift ansässigen Schwester-GmbH nicht ausgeschlossen werden. Insoweit ist der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung auch dann ausgeschlossen, wenn der Rechnungsaussteller den berechneten Umsatzsteuerbetrag abgeführt hat.

Hinweis:

Dies verdeutlicht wiederum, dass bei der Ausfertigung umsatzsteuerlicher Rechnungen und entsprechend bei der Prüfung solcher Eingangsrechnungen beim Leistungsempfänger mit äußerster Sorgfalt geprüft werden sollte, ob alle erforderlichen Angaben vorhanden sind. Dies gilt auch bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe. Im Zweifel ist eine berichtigte Rechnung anzufordern.

6. Inanspruchnahme für unberechtigten Steuer ausweis auch bei nicht vollständiger Rechnung

Wird in einer Rechnung Umsatzsteuer offen ausgewiesen, so schuldet der Unternehmer diese Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt. Da die Gefahr besteht, dass der Leistungsempfänger unberechtigterweise aus der Rechnung einen Vorsteuerabzug beanspruchen könnte, schuldet der Leistungserbringer die ausgewiesene Umsatzsteuer in jedem Fall, also auch z.B. dann, wenn der Umsatz gar nicht der Umsatzsteuer unterlegen hat.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 17.2.2011 (Aktenzeichen V R 39/09) entschieden, dass dies auch dann gilt, wenn die Rechnung nicht alle Pflichtangaben aufweist und damit bereits aus formellen Gründen beim Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Urteilsfall betrieb die Klägerin ein Unternehmen zur Produktion und zum Vertrieb von Spirituosen in der Rechtsform einer GmbH. Im Rahmen einer im Januar 2006 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin in den Monaten April,

Mai und Juni 2005 der T-GmbH insgesamt drei Rechnungen erteilt hatte. In diesen Rechnungen war Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 74 121,60 € gesondert ausgewiesen. Die in den Rechnungen bezeichneten Lieferungen waren nicht ausgeführt worden. Die Rechnungen wiesen keinen Lieferzeitpunkt und keine fortlaufende Rechnungsnummer auf. Die Rechnungsempfängerin verwendete die Rechnungen zum Vorsteuerabzug. Das Finanzamt forderte die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

In diesen Fällen kann sich der Unternehmer also nicht darauf berufen, dass die Rechnungen nicht alle geforderten Merkmale aufwiesen und damit im umsatzsteuerlichen Sinne nicht ordnungsgemäß waren. Es ist also stets sehr sorgfältig zu prüfen, ob in einer Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen werden darf.

7. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen um den Jahreswechsel 1998/1999

Gewinne aus der Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen oder Einzelunternehmen werden bei der Einkommensteuer begünstigt besteuert. Bis einschließlich 1998 unterlagen diese Gewinne (unter sonstigen Voraussetzungen) dem halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz. Diese Art der Steuerermäßigung wurde ab dem 1.1.1999 durch die sog. Fünftel-Methode ersetzt, welche eine deutlich geringere Entlastung bedeutete. Mit Wirkung ab dem 1.1.2001 wurde der halbe Steuersatz für Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in modifizierter Form wieder eingeführt.

Mit Beschluss vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06 und 2 BvL 58/06) hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass der rückwirkende Wegfall des halben Steuersatzes in Bezug auf Entlassungsentschädigungen bei bestimmten Fallkonstellationen nicht mit den Grundsätzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes vereinbar war. Diese Grundsätze gelten nach Mitteilung der Oberfinanzdirektion Rheinland vom 6.6.2011 entsprechend auch für Veräußerungsgewinne.

Die Einkommensteuer auf im Jahr 1999 erzielte maßgebliche Veräußerungsgewinne ist damit nicht nach der Fünftel-Regelung, sondern nach dem halben durchschnittlichen Steuersatz zu berechnen, wenn:

- Entweder die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils vor dem 9.11.1998 verbindlich vereinbart und das wirtschaftliche Eigentum im Jahr 1999 übertragen oder
- das wirtschaftliche Eigentum – unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung – bereits vor dem 1.4.1999 übertragen wurde.

Hinweis:

Sollten entsprechende Fälle noch nicht endgültig veranlagt sein, so können diese nun zu Gunsten der Stpfl. entschieden werden.

8. Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab 1.1.2011

Durch das Jahressteuergesetz 2010 ist der Vorsteuerabzug für Grundstücke neu geregelt worden, die der Unternehmer sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals nutzt (**teilunternehmerisch genutzte Grundstücke**). Der Vorsteuerabzug für die Errichtung und Unterhaltung solcher Grundstücke ist nunmehr ausgeschlossen, soweit dieser auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke außerhalb des Unternehmens entfällt. Im Gegenzug entfällt dann allerdings auch die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung des Grundstücks. Zu dieser Neuregelung hat nun das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 22.6.2011 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7303-b/10/10001 :0001, DOK 2011/0467333) Stellung genommen. Wichtige Aspekte aus diesem Schreiben stellen wir im Folgenden vor.

Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken gilt ab dem 1.1.2011.

Hinweis:

Nach der Übergangsregelung ist diese Neuregelung nicht anzuwenden auf Grundstücke, die auf Grund eines vor dem 1.1.2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Kommt die Übergangsregelung zum Tragen, so sind die Vorsteuern dieses Grundstücks betreffend voll abzugsfähig, andererseits muss dann aber auch auf die nichtunternehmerische Nutzung die Steuer entrichtet werden, so dass sich im Ergebnis nur ein temporärer Vorteil durch den vollen Vorsteuerabzug ergibt.

Nach der nunmehr geltenden Vorschrift ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch Gebäude und Außenanlagen.

Hinweis:

Keine Änderung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs ist eingetreten für Gegenstände, die umsatzsteuerrechtlich selbständige Zuordnungsobjekte darstellen. Als Beispiele sind zu nennen Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke.

Die **Vorsteueraufteilung hat regelmäßig nach dem Verhältnis der Nutzflächen** zu erfolgen, d.h., der Vorsteuerabzug ist im Verhältnis der unternehmerisch genutzten Fläche zur Gesamtfläche möglich.

Beispiele zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken:

Beispiel 1:

Sachverhalt: Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 (Beginn der Herstellung nach dem 31.12.2010) ein Einfamilienhaus fertigstellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. U macht einen Vorsteuerabzug i.H.v. 22 800 € (40 % von 57 000 €) bei dem zuständigen Finanzamt geltend, ohne schriftlich mitzuteilen, in welchem Umfang er das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung: U hat durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs i.H.v. 40 % dokumentiert, dass er in dieser Höhe das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat. Da U gegenüber dem Finanzamt nicht schriftlich erklärt hat, dass er das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann diese Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sind 22 800 € (57 000 € x 40 %) als Vorsteuer abziehbar. Die Neuregelung des anteiligen Vorsteuerabzugs findet keine Anwendung, da von vorneherein nur der unternehmerisch genutzte Grundstücksteil dem Unternehmen zugeordnet wurde.

Sofern der für private Wohnzwecke genutzte Grundstücksanteil später unternehmerisch genutzt wird, ist eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des U nicht zulässig, da U diesen Grundstücksanteil nicht nachweisbar seinem Unternehmen zugeordnet hat. Verringert sich hingegen später der Umfang der unternehmerischen Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücksanteils (z.B. Nutzung des gesamten Grundstücks zu 80 % für private Wohnzwecke und zu 20 % für unternehmerische Zwecke), ist eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 ein Einfamilienhaus fertig stellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 qm. U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen in dem Jahr 02 1 500 € zzgl. 285 € Umsatzsteuer. U hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung: U hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. Da U 60 % des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach der nunmehr geltenden gesetzlichen Regelung nur i.H.v. 22 800 € (57 000 € x 40 %) zulässig. Da die laufenden Kosten

nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen nach Aufteilung 114 €.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Sachverhalt wie Beispiel 2. Im Jahr 06 lässt U das Einfamilienhaus um ein Dachgeschoss erweitern, welches für fremde unternehmerische Zwecke, die nicht mit der Nutzung der eigenen unternehmerisch genutzten Flächen in Zusammenhang stehen, steuerpflichtig vermietet wird. Die Herstellungskosten hierfür betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer. Das Dachgeschoss ist zum 1.7.06 bezugsfertig und hat eine Nutzfläche von 100 qm. Zusätzlich lässt U im gleichen Jahr die Außenfassade neu streichen. Die Aufwendungen hierfür betragen 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer.

Lösung: Der Ausbau des Dachgeschosses steht nicht in einem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den bereits vorhandenen Flächen. Es liegt deshalb ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor. Unabhängig von der bereits bei Herstellung des Gebäudes getroffenen Zuordnungsentscheidung kann das Dachgeschoss dem Unternehmen zugeordnet werden. Da U das Dachgeschoss steuerpflichtig vermietet, ist er zum Vorsteuerabzug i.H.v. 19 000 € berechtigt; es erfolgt keine Vorsteuerkürzung.

Der Anstrich der Außenfassade entfällt auf alle Stockwerke. Nach der gesetzlichen Neuregelung berechtigt nur der Teil der Aufwendungen zum Vorsteuerabzug, der auf die unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfällt. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen: 40 % von 200 qm (bisherige Nutzfläche) + 100 % von 100 qm (Dachgeschoss) = 180 qm von 300 qm (60 %). Vorsteuerabzug: 60 % von 1 900 € = 1 140 €.

IV. Für Personengesellschaften

1. Zuordnung einer Lebensversicherung nach dem sog. Optima-Modell zum Betriebsvermögen

Zur Tilgung betrieblicher Darlehen werden bei Personengesellschaften oftmals Lebensversicherungen eingesetzt. Mit Urteil vom 3.3.2011 (Aktenzeichen IV R 45/08) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass dann, wenn die Versicherung der Personengesellschaft als Versicherungsnehmerin **auf das Leben eines der Mitunternehmer** abgeschlossen wird, der Versicherungsabschluss kein betrieblicher Vorgang ist. Dies bedeutet:

- die Prämienzahlungen sind keine Betriebsausgaben,
- die Versicherungsansprüche sind nicht in der Steuerbilanz der Gesellschaft zu aktivieren und
- die Versicherungsleistung bei Ablauf ist keine in der Steuerbilanz zu erfassende Betriebseinnahme.

Anders ist dies allerdings dann, wenn die Versicherung auf das **Leben eines nahen Angehörigen eines Mit-**

unternehmers (oder eines sonstige Dritten) abgeschlossen wird (sog. „Optima-Modell“). Für diesen Fall sieht der Bundesfinanzhof – bei betrieblicher Veranlassung der Versicherungen, was regelmäßig gegeben ist, wenn die Versicherungsleistungen zur Tilgung betrieblicher Kredite eingeplant sind – folgende Konsequenzen:

- Die Versicherungsprämien sind Betriebsausgaben,
- in der Steuerbilanz der Gesellschaft ist ein Anspruch in Höhe des Deckungskapitals zu aktivieren (im Ergebnis sind daher nur die diesen jährlichen Zuführungsbetrag übersteigenden Versicherungsprämien als Betriebsausgaben abzugsfähig),
- übersteigt bei der späteren Auszahlung der Auszahlungsbetrag den aktivierten Anspruch, so liegen insoweit Betriebseinnahmen vor.

Im Grundsatz sind solche Versicherungsmodelle kein Gestaltungsmissbrauch. Bei der der Entscheidung zu Grunde liegenden Vertragsgestaltung stand vielmehr der Zweck im Vordergrund, Geld für die Tilgung betrieblicher Kredite anzusparen. Demgegenüber trat das für Lebensversicherungen charakteristische Element der Absicherung des Todesfallrisikos einer bestimmten Person in den Hintergrund. Dies ergibt sich daraus, dass Personen niedrigen Lebensalters versichert waren (im Urteilsfall das Kind zweier Gesellschafter), die für den Bestand bzw. die Fortführung des Unternehmens zunächst nicht von Bedeutung waren und deren Versterben in absehbarer Zeit nicht zu erwarten war. Hieraus folgten durch hohe Laufzeiten (46 Jahre) und ein geringes Todesfallrisiko niedrige Prämien, die es ermöglichten, zu günstigen Konditionen Mittel zur Tilgung der durch die Lebensversicherungen gesicherten betrieblichen Kredite anzusparen.

Hinweis:

Deutlich wird, dass hier durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. Im Einzelfall sollte das gewählte Modell allerdings einer sorgfältigen steuerlichen Prüfung unterzogen werden.

2. Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und erfolgt eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe, so muss in diesem Zeitpunkt der Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn mittels einer Bilanz ermittelt werden. Dieser Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung erfordert die Ermittlung eines Übergangsgewinns, bei dem z.B. Forderungen berücksichtigt werden, die noch offen stehen.

Das Sächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 23.3.2011 (Aktenzeichen 5 K 1231/07) allerdings klargestellt, dass bei einer zweigliedrigen Gesellschaft zwar für den Ausscheidenden eine Übergangsbesteuerung zu erfolgen habe, nicht jedoch für den verbleibenden Partner. Im Urteilsfall handelte es sich um eine ärztliche Gemeinschaftspraxis mit Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, aus der einer der beiden Ärzte gegen Abfindung ausschied und der verbleibende Arzt die dann noch übrig gebliebene Ein-

zelpraxis fortführte. Der verbleibende Partner bleibt danach bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Den Teil der Abfindung, der auf am Tag des Ausscheidens bestehende Honorarforderungen entfällt, kann der verbleibende Partner sofort als Betriebsausgaben abziehen.

3. Auch Haftungsvergütung des Komplementärs ist umsatzsteuerpflichtig

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3.3.2011 (Aktenzeichen V R 24/10) sind die von den Kommanditgesellschaftern an ihre Komplementärin gezahlten Vergütungen für die **Übernahme der persönlichen Haftung** umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Die Haftungsübernahme durch die geschäftsführungs- und vertretungsberechtigten Komplementär-GmbH gegen eine Vergütung stellt einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch dar, da die Tätigkeit der GmbH über das bloße Halten von Beteiligungen hinausgeht. Insoweit ist die Haftungsübernahme Teil einer einheitlichen Leistung, die in der Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, da diese Tätigkeiten nach Ansicht des Gerichts so eng miteinander verbunden sind, dass eine Trennung wirklichkeitsfremd wäre.

Die klagende GmbH war als Komplementärin ohne Kapitaleinlage zur Vertretung und Geschäftsführung mehrerer Immobilienfonds in der Rechtsform der GmbH & Co. KG berechtigt und verpflichtet und haftete persönlich für die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft. Die GmbH erhielt für ihre unbeschränkte Haftung und ihre Geschäftsführertätigkeit jeweils eine Festvergütung sowie für die Haftungsübernahme einen weiteren nach der Höhe ihres Stammkapitals bestimmten Festbetrag (Haftungsvergütung).

Hinweis:

In diesen Fällen muss also von der Komplementär-GmbH auch auf die Haftungsvergütung Umsatzsteuer abgeführt werden, wobei hier der empfangenden Kommanditgesellschaft – unter den sonstigen Bedingungen – der Vorsteuerabzug zusteht.

V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften

Soweit überhaupt die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht und keine Fristverlängerung beantragt wurde, musste bis zum 31.5.2011 die Einkommensteuererklärung für 2010 abgegeben werden. Soweit die Erklärungspflicht durch einen Vertreter der steuerberatenden Berufe unterstützt wird, verlängert sich diese Abgabefrist im Regelfall bis zum 31.12.2011. Seit Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte zum 1.1.2009 müssen Kapitaleinkünfte im Grundsatz in der Steuererklärung nicht mehr aufgeführt werden. In der Praxis bestehen aber häufig vorkommende Ausnahmen, in denen die Kapitaleinkünfte deklariert werden müssen bzw. dies sinnvoll ist.

Zu nennen sind zunächst insbesondere folgende Fälle, bei denen eine **Pflicht zur Deklaration der Kapitalerträge** besteht:

- Besteht **Kirchensteuerpflicht** und hat die Bank auf Grund fehlender Informationen die Kirchensteuer auf die Abgeltungsteuer nicht abgeführt, so müssen die Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuererklärung vollständig angegeben werden, damit im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Kirchensteuer festgesetzt werden kann.
- Es existieren Fälle, in denen der Schuldner der Kapitalerträge keine Abgeltungsteuer einbehält; diese Erträge müssen dann erklärt werden. Zu nennen sind insbesondere die **Veräußerung von wesentlichen (Beteiligung mindestens 1 %) GmbH-Anteilen, Zinserträge aus einem Privatarlehen und Kapitalerträge, die von einer ausländischen Bank ausgezahlt werden, und auch Steuererstattungszinsen.**
- Kapitalerträge spielen bei anderen Anträgen und Berechnungen eine Rolle, so z.B. bei der Ermittlung der zumutbaren Grenze für außergewöhnliche Belastungen, wie Krankheitskosten oder bei Anträgen auf Sparprämien. In diesen Fällen müssen trotz Abgeltungsteuer die Kapitalerträge erklärt werden.

In anderen Fällen kann die **freiwillige Erklärung der Kapitalerträge** sinnvoll sein:

- Wenn der **Sparer-Pauschbetrag** von 801 € bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung noch nicht ausgeschöpft wurde, etwa weil dem Kreditinstitut kein Freistellungsauftrag erteilt wurde.
- Bei Beziehern kleinerer Einkommen und insbesondere auch bei Rentnern liegt der persönliche Steuersatz nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. In diesem Fall kann im Rahmen einer **Günstigerprüfung** dann der persönliche (Durchschnitts-)Steuersatz zur Anwendung kommen.
- Sind Gewinne aus Aktienveräußerungen realisiert worden und bestehen noch vortragsfähige **Verluste aus früheren Spekulationsgeschäften**, so kann eine Verrechnung der Verluste verbunden mit einer Erstattung der auf die Aktienveräußerungsgewinne einbehaltenen Abgeltungsteuer nur im Rahmen der Einkommensteuererklärung erfolgen.
- Bei **GmbH-Beteiligungen** ist die Anwendung der Abgeltungsteuer dann sehr ungünstig, wenn Zinsen aus der **Refinanzierung des Anteilserwerbs** anfallen, da diese Zinsen im Rahmen der Anwendung der Abgeltungsteuer steuerlich gar nicht berücksichtigt werden können. Unter bestimmten Voraussetzungen kann dann im Rahmen der Einkommensteuererklärung ein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beantragt werden. Die Steuer bemisst sich dann bei einer 40 %igen Freistellung der Erträge nach dem normalen Einkommensteuertarif verbunden mit einem 60 %igen Abzug von Werbungskosten.

Hinweis:

Die Frage, ob Kapitaleinkünfte erklärt werden sollen oder ggf. auch müssen, ist in jedem Fall zu prüfen. Regelmäßig erstellen die Banken Steuerbescheinigungen bzw. Informationen über die für die Steuererklärung relevanten Werte, welche zum Nachweis der ent-

sprechenden Kapitalerträge dienen. Gegebenenfalls müssen solche Informationen bei der Bank angefordert werden.

VI. Für Hauseigentümer

1. Rückwirkende Verlängerung der Veräußerungsfrist bei Spekulationsgeschäften von zwei Jahren auf zehn Jahre

Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.7.2010 verstieß die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken von zwei auf zehn Jahren insofern gegen die Verfassung, als damit Gewinne steuerlich erfasst wurden, die bereits nicht mehr steuerverhaftet waren.

Wurde nun über den maßgeblichen Stichtag hinaus ein Grundstück gehalten und dieses dann nach der neuen Regelung steuerpflichtig veräußert, so ist nun der **Veräußerungsgewinn aufzuteilen** in einen Teil, der der Besteuerung unterworfen wird und einen anderen Teil, der steuerlich nicht relevant ist. Insoweit nimmt das Bayerische Landesamt für Steuern mit der Verfügung vom 20.4.2011 (Aktenzeichen S 2256.1.1-4/8 St32) zur Zuordnung der tatsächlich in Anspruch genommenen Abschreibung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen zu den jeweiligen Besitzzeiträumen Stellung und bietet eine Vereinfachungsmöglichkeit an. Mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehende Werbungskosten sind **zeitanteilig der steuerbaren und der nicht steuerbaren Besitzzeit zuzuordnen**. Zunächst erfolgt die

- Ermittlung des Veräußerungsgewinns unter Berücksichtigung der Werbungskosten und
- anschließend erst die anteilige Aufteilung des Veräußerungsgewinns.

Beispiel:

Sachverhalt: A erwarb mit Kaufvertrag vom 1.7.1996 eine vermietete Eigentumswohnung. Die Anschaffungskosten inkl. Anschaffungsnebenkosten haben umgerechnet 250 000 € (davon 50 000 € Anteil Grund und Boden) betragen. Mit Vertrag vom 30.6.2005 (zugleich Übergang Nutzen und Lasten) veräußert A die bis dahin fremdvermietete Eigentumswohnung für 235 000 €. An ein mit dem Verkauf beauftragtes Maklerbüro musste A nach Vertragsabschluss 10 000 € Provision bezahlen.

Lösung:

1. Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungserlös	235 000 €
-------------------	-----------

Anschaffungskosten	250 000 €
--------------------	-----------

abzüglich AfA (Bemes- sungsgrundlage 200 000 €; 2 × 2 % × 6/12 + 8 × 2 %)	36 000 € – 214 000 €
---	----------------------

Veräußerungskosten	– 10 000 €
Zwischenergebnis	11 000 €
2. Vereinfachte Aufteilung des Veräußerungsgewinns:	
Gesamtbesitzzeit: 1.7.1996 bis 30.6.2005: 108 Monate	
Zeitraum 1.7.1996 bis 31.3.1999: 33 Monate	
nicht steuerbarer Anteil (11 000 € × 33/108)	– 3 361 €
= steuerbarer und steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	7 639 €

Hinweis:

Soweit entsprechende Fälle steuerlich noch offen sind, sollte die Höhe des der Besteuerung zu unterwerfenden Veräußerungsgewinns überprüft werden.

2. Gewerblicher Grundstückshandel: Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze durch Aufteilung im Kaufvertrag

Werden vermietete Immobilien im Privatvermögen gehalten, so ist ein entstehender Veräußerungsgewinn nach einer zehnjährigen Haltedauer steuerfrei. Dieser steuerliche Vorteil gilt allerdings dann nicht, wenn ein sog. gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ist die von der Rechtsprechung entwickelte Drei-Objekt-Grenze. Danach liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren ab der Anschaffung oder Errichtung veräußert werden.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.9.2010 (Aktenzeichen IV R 44/08) ist die zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel dienende Drei-Objekt-Grenze überschritten, wenn der Kaufvertrag zwar über einen unabgeteilten Miteigentumsanteil abgeschlossen, das Grundstück jedoch in derselben Urkunde in Wohn- und Gewerbeeinheiten aufgeteilt wurde, von denen der Erwerber mehr als drei Einheiten zugewiesen bekam. Konkret wurde im Urteilsfall etwas mehr als fünf Jahre nach dem Grundstückskauf gleichzeitig mit dem Kaufvertrag das Grundstück durch Teilungserklärung noch in derselben Urkunde in Miteigentumsanteile verbunden mit 21 Wohnungseigentums- und vier gewerblichen Teileigentumseinheiten aufgeteilt. Die Vorbereitungen für die Aufteilung waren dementsprechend bei Vertragsabschluss bereits abgeschlossen. Hinzu kam, dass sich der Veräußerer mit (weiterem) Vertrag vom selben Tag verpflichtet hat, diejenigen Wohneinheiten zurückzuerwerben, die die GmbH nicht innerhalb der folgenden fünf Tage durch wirksamen Kaufvertrag an Dritte weiterveräußert hatte. Die Verknüpfung des Kaufvertrags mit der Teilungserklärung einerseits sowie der inhaltliche und der enge zeitliche Zusammenhang mit der Rückkaufverpflichtung

andererseits rechtfertigen es nach Ansicht des Gerichts, als Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze nicht den unabgeteilten Miteigentumsanteil, sondern die 21 mit dem Wohnungseigentum verbundenen Miteigentumsanteile anzusehen.

Hinweis:

Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels hätte im Urteilsfall wohl vermieden werden können, wenn die Fünfjahresfrist großzügiger überschritten worden wäre und die Teilung des Objekts zum Gegenstand eines sehr viel später abgeschlossenen selbständigen Vertrags gemacht worden wäre. Das Urteil zeigt aber auch, dass die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach wie vor sehr schwierig ist und derartige Fälle immer steuerlichen Rats bedürfen.

3. Gewinn aus Veräußerung eines neben dem Wohngrundstück gelegenen, rechtlich selbständigen und als Garten genutzten Grundstücks zu versteuern

Werden im Privatvermögen gehaltene Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so ist ein dabei entstehender Gewinn zu versteuern. Es handelt sich dann um ein sog. „privates Veräußerungsgeschäft“. Ausdrücklich ausgenommen sind Immobilien, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hatte nun in einem Fall zu entscheiden, ob diese Ausnahmeregelung auch dann vorliegt, wenn der Stpfl. und seine Familie, die ein Wohngebäude auf einem unmittelbar angrenzenden Grundstück bewohnen, ein bereits bei Erwerb rechtlich selbständiges und verkehrsfähiges, im Wesentlichen unbebautes Grundstück, das lediglich mit einem Gartenpavillon bebaut ist, tatsächlich in die Gartennutzung einbeziehen.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. 1999 ein mit einem Wohnhaus bebautes Grundstück mit einer Größe von 3 661 qm. Der Kaufpreis betrug 2 Mio. DM (1 022 568 €). Das Gebäude wurde seit 1999 von der Familie des Klägers überwiegend zu Wohnzwecken genutzt. Ferner befand sich in dem Gebäude das Büro des Klägers. Ebenfalls in 1999 erwarb der Kläger das dem Wohngrundstück angrenzende, mit einem im Jahr 1950 errichteten gemauerten, geschlossenen und beheizbaren Gartenpavillon bebaute Grundstück mit einer Größe von 2 956 qm zu einem Kaufpreis von 650 000 DM (332 334 €). Die ursprünglich zusammengehörenden Grundstücke waren bereits im Jahr 1994 parzelliert worden. Im Jahr 2004 begann der Kläger mit einer weiteren Teilung des Grundstücks. Es entstand ein Flurstück mit 126 qm, das als Grundstücksstreifen an das mit dem Wohnhaus bebaute Grundstück angrenzt, sowie ein Flurstück mit 415 qm, das als Einfahrt zum Büro diente. Eigentümer dieser Grundstücke blieb weiterhin der Kläger. Ein weiteres neu entstandenes Flurstück mit einer Grundstücksgröße von 2 385 qm wurde sodann am 15.6.2005 als Baugrundstück veräußert. Der Verkaufspreis betrug 425 000 €.

Streitig war nun, ob dieser Verkauf einkommensteuerlich zu erfassen war. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein bejahte dies mit nun veröffentlichtem Urteil vom 3.3.2010 (Aktenzeichen 5 K 42/09). Argumentiert wurde, dass der Charakter der gesetzlichen Regelung als Ausnahmenvorschrift eine restriktive Auslegung gebiete. Vor diesem Hintergrund ist die Privilegierung dieser Vorschrift grundsätzlich auf den dem Wohngebäude rechtlich zuzuordnenden Grund und Boden zu beschränken. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die zu dem Wohngebäude rechtlich gehörenden Flächen – auch unter Berücksichtigung gebietspezifischer Besonderheiten – eine für die Wohnnutzung erforderliche und übliche Gartennutzung ermöglichen.

Hinweis:

Anders wäre dieser Fall wohl dann zu entscheiden, wenn das Grundstück zunächst noch nicht in separate Parzellen geteilt gewesen wäre.

4. Nachweispflichten hinsichtlich abzugsfähiger Schuldzinsen

Zinsen aus einem Darlehen zur Finanzierung einer vermieteten Immobilie sind als Werbungskosten abzugsfähig. Dass sich in der Praxis insofern dennoch Schwierigkeiten ergeben können, wenn der Stpfl. die Darlehensverwendung nicht ausreichend nachweist, zeigt das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.12.2010 (Aktenzeichen 6 K 2370/07).

Im Urteilsfall wurden zwei Sechsfamilienhäuser durch Einsatz von Darlehen erworben. In einem der Häuser erfolgten – wiederum darlehensfinanziert – umfangreiche Ausbau- und Renovierungsarbeiten. Es erfolgte eine Teilung der Immobilie in Eigentumswohnungen, von denen ein Großteil zur Darlehenstilgung veräußert wurde. Drei Wohnungen veräußerte der Stpfl. an seine Eltern, welche den Erwerb ihrerseits fremdfinanzierten, wobei später ein Rückwerb unter Übernahme der Verbindlichkeiten erfolgte. Streitig war nun, ob vom Stpfl. nachgewiesene Finanzierungsaufwendungen tatsächlich mit den im Bestand stehenden Vermietungsobjekten im Zusammenhang standen und damit als Werbungskosten abzugsfähig waren.

Das Finanzgericht stellt heraus, dass es auch und gerade bei einer Vielzahl von vermieteten Immobilien dabei bleibt, dass der Stpfl. für jeden als Werbungskosten geltend gemachten Schuldzinsbetrag den Nachweis führen muss, dass das oder die jeweils zu Grunde liegenden Darlehen im Streitjahr zur Finanzierung gerade der erklärten Einnahmen aus der Vermietung gedient haben. Die abschreibbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten des Objekts sind als Nachweis selbst dann nicht geeignet, wenn sie die Darlehensvaluta übersteigen. Es ist weder Aufgabe der Finanzbehörde noch des Finanzgerichts nachzuweisen, dass ein ungeklärter Schuldzinsenüberhang nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften des Stpfl. steht.

Hinweis:

Dies zeigt, dass der Stpfl. den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Immobilien und der jeweiligen Finanzierung sauber nachweisen sollte. Dies gilt

insbesondere dann, wenn im Immobilienbestand Umschichtungen erfolgen.

VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Rückwirkende Herabsetzung der Beteiligungsquote in § 17 EStG – Feststellungslast des Finanzamts

Das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, wird aktuell nach § 17 EStG 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 einschließlich zum 31.12.2000/2001 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Die Absenkung dieser Grenze auf „mindestens 10 %“ hatte mangels einer Bestandsschutzregelung zur Konsequenz, dass auch solche Veräußerungssachverhalte betroffen waren, bei denen Stpfl. zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mindestens 10 % beteiligt waren. Damit wurden auch solche Wertveränderungen der Besteuerung unterworfen, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren.

Zu dieser Problematik (insbesondere der sog. „Rückwirkung“ von Gesetzesänderungen) hatte das BVerfG in 2010 entschieden, dass zwar gegen die Absenkung der Beteiligungsgrenzen im Grundsatz keine Bedenken bestehen, dass aber die Besteuerung solcher stiller Reserven, die nach der vor 1999 geltenden Rechtslage überhaupt nicht der Besteuerung unterlegen hätten, gegen das Grundgesetz verstößt.

Mit dem am 30.3.2011 veröffentlichten Urteil vom 25.11.2010 (Aktenzeichen IX R 47/10, HFR 2011, 546) hat nun der BFH das Gerichtsverfahren fortgeführt, das zu der vorgenannten Rechtsprechung des BVerfG vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl II 2011, 86) geführt hatte.

Mit diesem Urteil hat der BFH das Verfahren zur endgültigen Entscheidung an das FG zurückverwiesen und explizit festgestellt, dass nur die nach dem 31.3.1999 entstandenen Wertsteigerungen steuerbar sind und dass es sich insoweit um eine steuerbegründende Tatsache handele, so dass die Feststellungslast hierzu das Finanzamt treffe.

Hinweis:

Zu dieser Problematik ist inzwischen auch ein BMF-Schreiben ergangen (vom 20.12.2010, Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, Dok. 2010/1006836, BStBl I 2010, 16). Verkürzt dargestellt ist nach dieser jüngsten Rechtsentwicklung sicherzustellen, dass bei der Besteuerung eines nach 1998 erzielten Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG diejenigen Wertsteigerungen eliminiert werden, die in der Zeit bis zum

31.3.1999 (dem Datum der Verkündung des damaligen Änderungsgesetzes) eingetreten sind und nach der damaligen Rechtslage nicht der Besteuerung unterlegen hätten.

Die Wertsteigerungen, die nach dem 31.3.1999 eingetreten sind, sind allerdings steuerlich zu erfassen. Daher tritt zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der veräußerten Anteile zum 31.3.1999 an die Stelle der ursprünglichen Anschaffungskosten.

Die Finanzverwaltung geht aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung des gemeinen Werts und damit des steuerpflichtigen Anteils von einer zeitanteiligen linearen Verteilung des gesamten Wertzuwachses aus. Auf Antrag des Stpfl. soll diese Vereinfachungsregelung aber dann keine Anwendung finden, wenn der Stpfl. einen tatsächlich höheren (nicht steuerbaren) Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen dem Erwerb der Anteile und dem 31.3.1999 in geeigneter Weise nachweist (z.B. durch Gutachten oder anhand von tatsächlichen Veräußerungen in zeitlicher Nähe zu diesem Datum).

GmbH-Gesellschaftern ist daher in einschlägigen Fällen künftige Veräußerungen betreffend anzuraten, die Entwicklung der Beteiligungsquoten und auch die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren. Diese Problematik betrifft auch solche Gesellschafter, die durch die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf 1 % in die Steuerpflicht hineingewachsen sind.

2. Anteilsveräußerung: Zum wirtschaftlichen Eigentum in einer logischen Sekunde bei Durchgangserwerb

Die steuerliche Erfassung von Gewinnen bzw. Verlusten aus der Veräußerung solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die steuerlich zum Privatvermögen eines Gesellschafters zählen, setzt nach § 17 EStG voraus, dass eine Beteiligung von mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft besteht bzw. bestanden hat.

Vor diesem Hintergrund ist der Sachverhalt zu sehen, über den der BFH mit Urteil vom 26.1.2011 (Aktenzeichen IX R 7/09, GmbHR 2011, 553) zu entscheiden hatte.

Im Streitfall klagten Eheleute gegen einen Einkommensteuerbescheid mit dem Ziel, die Einkommensteuer ohne Ansatz eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG festzusetzen. Die Besonderheit lag darin, dass der Ehemann einerseits am 15.10.1999 eine GmbH-Beteiligung i.H.v. 15 % des Stammkapitals erworben hatte. Andererseits hatte er bereits am Vortag (am 14.10.1999) mit seiner Ehefrau privatschriftlich einen Vertrag über eine atypische Unterbeteiligung betreffend die von ihm noch zu erwerbende Beteiligung i.H.v. 5,1 % des Stammkapitals an der GmbH geschlossen. Die Finanzverwaltung vertrat im Zuge der vollständigen Veräußerung der Anteile in 2001 die Auffassung, dass insoweit ein Fall des § 17 EStG vorliege, da der Ehemann (zumindest vorübergehend) zu über 10 % (damalige Wesentlichkeitsgrenze) beteiligt gewesen sei.

Der Bundesfinanzhof lehnte diese Wertung der Finanzverwaltung dagegen ab und verneinte vielmehr das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung i.S.d.

§ 17 EStG. Zivilrechtlich lag im Urteilsfall zwar ein sog. Durchgangserwerb vor, denn der Stpfl. hat in einem ersten Schritt die 15 %-Beteiligung erworben und konnte erst in einer logischen Sekunde danach die Unterbeteiligung an einem Teilanteil eingehen. Nach der juristischen Terminologie beschreibt die logische Sekunde zwei Vorgänge, die im Grunde zeitgleich erfolgen, deren Reihenfolge juristisch aber entscheidend ist. Steuerlich ist aber nicht entscheidend, dass der Stpfl. zivilrechtlich für einen kurzen Moment die 15 %ige Beteiligung innehatte, sondern vielmehr das wirtschaftliche Eigentum. Da der Stpfl. bereits vor dem Erwerb über den Teilanteil verfügt hatte, hat er zu keinem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum erlangt und war mithin aus steuerlicher Sicht immer zu weniger als 10 % und damit nie wesentlich i.S.d. § 17 EStG beteiligt. Somit war auch kein Veräußerungsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen.

Hinweis:

Diese Entscheidung könnte Ehegatten in speziellen Einzelfällen die Möglichkeit eröffnen, bei anstehenden Erwerben von mindestens 1 % (und höchstens unter 2 %) des Kapitals einer Kapitalgesellschaft eine spätere Veräußerungsgewinnbesteuerung durch vorherige Vereinbarung einer entsprechenden Unterbeteiligung zu vermeiden.

3. Anteilsveräußerung: Einräumung eines Optionsrechts führt nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Mit seinem Beschluss vom 19.10.2010 (Aktenzeichen I B 3/10, BFHE 2011, 556) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu der Frage fortgeführt, zu welchem Zeitpunkt die Veräußerung einer GmbH-Beteiligung zu bejahen ist. Dies kann für Beteiligungen im steuerlichen Privatvermögen einerseits hinsichtlich der Fünfjahresfrist des § 17 EStG und andererseits hinsichtlich des Kalenderjahrs entscheidend sein, in dem ein etwaiger Veräußerungsgewinn zu besteuern wäre.

Konkret hat der BFH bestätigt, dass regelmäßig auf den **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** an der betreffenden Beteiligung abzustellen ist und dass die alleinige Einräumung eines (einseitigen) Optionsrechts daher für diesen Übergang nicht ausreicht, solange nicht feststeht, ob es auch tatsächlich ausgeübt werden wird.

Das wirtschaftliche Eigentum an einem Gesellschaftersanteil kann abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum bereits dann übertragen werden, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer

- 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 hat sowie
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht, Stimmrecht) inne hat.

Bei einem bindenden Angebot zur Übertragung der Beteiligung (d.h. der bloßen Einräumung eines Opti-

onsrechts) liegt demnach so lange kein Veräußerungsgeschäft vor, wie beim potenziellen Erwerber kein wirtschaftliches Eigentum begründet wird, dessen Rechtsposition also nicht gesichert ist.

Hinweis:

Besondere Sorgfalt ist vor diesem Hintergrund dann geboten, wenn wechselseitige Optionen (Doppeloption) vereinbart werden sollen (Ankauf- und Andienungsrecht). Wenn sich nach Vereinbarung solcher Optionen letztlich weder der Verkäufer der Veräußerung noch der Kaufinteressent dem Ankauf entziehen kann, dann geht die Rechtsprechung vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Optionen aus.

4. Anteilsverlust: Nachweis der Einzahlung der Stammeinlage

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 8.2.2011 (Aktenzeichen IX R 44/10, Der Betrieb (Beilage) 2011, 1368) entschieden hat, ging es um den Verlust aus einer Beteiligung nach deren Liquidation, da das Insolvenzverfahren mangels Masse abgelehnt wurde. Der Gesellschafter war mit einem Kapitalanteil i.H.v. 16 500 DM (8 436,32 €) beteiligt. Die Stammeinlagen waren laut Gründungsurkunde zur Hälfte sofort bar einzuzahlen, im Übrigen nach Anforderung der Geschäftsführer. Im Juni 2006 lehnte das Amtsgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels Masse ab. Die GmbH wurde im September 2006 im Handelsregister gelöscht. Der Gesellschafter machte in seiner Einkommensteuererklärung nun einen Auflösungsverlust i.H.v. 8 436,32 € geltend, der nach dem damaligen Halbeinkünfteverfahren zu 50 % zu berücksichtigen sein sollte.

Finanzamt und FG lehnte die Berücksichtigung des Auflösungsverlusts ab, da der Gesellschafter die Anschaffungskosten (Einzahlung der Einlage) nicht nachgewiesen hätte. Diese Sichtweise lehnte der BFH dagegen ab. Er entschied vielmehr, dass der Nachweis der Einzahlung einer Stammeinlage im Hinblick auf daraus resultierende Anschaffungskosten i.S.v. § 17 EStG nach 20 Jahren seit Eintragung der GmbH nicht zwingend allein durch den entsprechenden Zahlungsbeleg geführt werden muss. Vielmehr hat das FG alle Indizien im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen. So spricht z.B. die seinerzeitige Eintragung der GmbH in das Handelsregister und der bilanzielle Ausweis der Einlage für deren Einzahlung.

Hinweis:

Es bestehen keine Pflichten zur Aufbewahrung von Unterlagen hinsichtlich der Einzahlung der Stammeinlage. Dennoch kann in der Praxis nur geraten werden, nach Möglichkeit die Einzahlungsbelege dauerhaft aufzubewahren, da dies der sicherste Nachweis ist.

5. Anteilsveräußerung: Entgelte für nicht ausgeschüttete Gewinne (Gewinnrücklagen) des Veräußerers sind Bestandteil des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 8.2.2011 (Aktenzeichen IX R 15/10, DStR 2011, 1124) entschieden hat, stand die Frage im Mittelpunkt, ob der Veräußerer einer GmbH-Beteiligung seinen der Be-

steuerung unterliegenden Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG um „stehen gelassene“, d.h. nicht ausgeschüttete Gewinne mindern kann.

Konkret waren zwei Gesellschafter zu je 50 % an einer GmbH beteiligt, deren Stammkapital zu je 6 391,50 € eingezahlt war und die über einen Gewinnvortrag aus früheren Jahren verfügte.

Einer der Gesellschafter veräußerte nun seine Anteile an den verbleibenden Gesellschafter gegen einen Barkaufpreis von 6 391,50 € sowie die Übernahme eines Gesellschafterdarlehens und ermittelte daraus einen Veräußerungsverlust, weil er den anteiligen Gewinnvortrag (in der GmbH) und auch einen anteiligen Jahresüberschuss als Anschaffungskosten auf die übergehende Beteiligung anrechnete.

Dieser Berechnung ist der BFH nicht gefolgt, sondern hat entschieden, dass weder der anteilige Gewinnvortrag noch der anteilige Jahresüberschuss Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG darstellen und somit auch einen etwaigen Veräußerungsgewinn nicht mindern können.

Anschaffungskosten sind die Kosten, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören auch die sog. nachträglichen Anschaffungskosten, z.B. verdeckte Einlagen und nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Nach diesen Grundsätzen decken die ursprünglichen Anschaffungskosten (Stammkapital zzgl. Notarkosten) das Mitgliedschaftsrecht mit allen seinen Bestandteilen – einschließlich des anteiligen Gewinnanteils (Gewinnvortrag und Jahresüberschusses) – ab. Bei dem Gewinnanteil handelt es sich nach Feststellung des BFH „um **unselbständige, preisbildende Bestandteile des veräußerten Anteils**“; besondere nachträgliche Anschaffungskosten liegen diesbezüglich nicht vor.

6. Anteilsveräußerung: Gewinnminderung bei nachträglichem Ausfall der Kaufpreisforderung

Mit Urteil vom 22.12.2010 (Aktenzeichen I R 58/10, GmbHR 2011, 378) hat der BFH über einen Sachverhalt entschieden, in dem eine GmbH in 2002 eine Beteiligung an einer mexikanischen Kapitalgesellschaft veräußert hatte. Der dabei erzielte Veräußerungsgewinn wurde gem. § 8b KStG steuerfrei behandelt, die Kaufpreisforderung wurde mit ihrem Nennwert (rd. 511 000 €) aktiviert und in 2004 wegen Forderungsausfalls gewinnmindernd wertberichtigt. Dazu stellt der BFH fest, dass ein solcher Forderungsausfall ein sog. steuerlich rückwirkendes Ereignis ist und daher den begünstigten Veräußerungsgewinn nachträglich reduziert.

Mit dieser Entscheidung führt der BFH seine für Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG (Privatanleger) entwickelte Rechtsprechung auch für Beteiligungen im steuerlichen Betriebsvermögen fort. Für Beteiligungen des steuerlichen Privatvermögens, die veräußert werden und bei denen nachfolgend die Kaufpreisforderung teilweise oder vollständig uneinbringlich wird, hatte der BFH schon zuvor entschieden, dass dies zu einer **rückwirkenden Änderung des Veräußerungspreises** führt, der verfahrensrechtlich ggf. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen ist.

7. Körperschaftsteuerliche Organschaft: Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags bemisst sich nach Zeitjahren

Mit Urteil vom 12.1.2011 (Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668) hat sich der BFH mit der Problematik der Mindestlaufzeit eines Ergebnisabführungsvertrags bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft befasst und dabei sowohl das FG Köln als auch die herrschende Auffassung im Fachschrifttum bestätigt.

Da die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraussetzt, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss, war höchstrichterlich die Frage zu klären, ob darunter Zeitjahre oder Wirtschaftsjahre zu verstehen sind, was dann entscheidend ist, wenn in diesen Zeitraum Rumpfwirtschaftsjahre fallen. Der BFH vertritt dazu die Auffassung, dass es **fünf Zeitjahre** (entsprechend 60 Monate) sein müssen. Beginnt daher der Gewinnabführungsvertrag z.B. in einem Rumpfwirtschaftsjahr, muss er folglich auch das sechste Wirtschaftsjahr voll mit umfassen.

Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Vor diesem Hintergrund sollte bei der Formulierung der Vereinbarung über eine Organschaft (des Gewinnabführungsvertrags) immer fachlicher Rat eingeholt werden.

8. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Zahlung der Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung

Mit Urteil vom 9.3.2011 (Aktenzeichen 12 K 12267/07, GmbHR 2011, 670) hat das FG Berlin-Brandenburg zur Übernahme von Beiträgen für eine Rückdeckungsversicherung und zur Angemessenheit von Zinsen für Gesellschafterdarlehen Stellung genommen.

Im Streitfall hatte die GmbH ihren Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Pensionszusage erteilt und später mit diesen vereinbart, dass sie ihre Rückdeckungsversicherung selbst bedienen sollen und die GmbH nur mehr als Zahlstelle fungiere. Die GmbH erhöhte in der Folgezeit weder die Pensionsrückstellung noch den Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung, behandelte aber **Zahlungen an die Rückdeckungsversicherung** als Betriebsausgaben.

Diese Zahlungen werden nun sowohl vom Finanzamt als auch vom FG Berlin-Brandenburg mit der Begründung als vGA gewertet, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Veranlassung gesehen hätte, diese Zahlungen zu Gunsten der GmbH-Gesellschafter zu übernehmen.

Explizit weist das FG darauf hin, dass es für die Annahme einer vGA auch unerheblich sei, wenn die Gesellschafter sich nicht bewusst gewesen seien, mit den Zahlungen vGA zu verwirklichen. Die vGA setzte grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse voraus.

Betreffend die **Zinsen für Gesellschafterdarlehen** führt das FG aus, dass im Rahmen eines Fremdvergleichs von der für den Stpfl. günstigsten Vergleichs-

vergütung auszugehen sei; die sog. **Mittelwertmethode sei nach der neueren Rechtsprechung nicht mehr haltbar.**

Vielmehr sei darauf abzustellen, zu welchen Konditionen die GmbH anderweitig einen Kredit hätte erhalten können. In Anwendung einer Statistik der Bundesbank lag im Streitfall die Obergrenze der Streuwerte der Sollzinsen der Banken bei rd. 13 % und damit deutlich über dem zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern vereinbarten Zinssatz von 10,5 %. Damit war der Annahme einer vGA insoweit der Boden entzogen.

Hinweis:

Auch dieses Urteil führt die Grundsätze der ständigen Rechtsprechung fort: Trägt eine GmbH Aufwendungen, die tatsächlich vom Gesellschafter zu übernehmen wären, so stellt dies einen typischen Fall der vGA dar, weil eine Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH vorliegt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht hingenommen hätte.

9. Haftung: GmbH-Geschäftsführer haftet gegenüber Insolvenzverwalter nicht für Zahlung rückständiger Umsatzsteuer-, Lohnsteuerbeträge und Sozialversicherungsbeiträge nach Eintritt der Insolvenzreife

Mit der Frage der Haftung des GmbH-Geschäftsführers nach Eintritt der Insolvenzreife hat sich der BGH mit dem Urteil vom 25.1.2011 (Aktenzeichen II ZR 196/09, WM 2011, 406) befasst.

Im Urteilsfall stritt der Insolvenzverwalter mit dem ehemaligen Geschäftsführer einer GmbH über das Vermögen dieser Gesellschaft. Gegenstand des Streits waren Zahlungen des Geschäftsführers an den Sozialversicherungsträger und das Finanzamt auf bestehende Beitragsrückstände zu einem Zeitpunkt, zu dem nach Auffassung des Insolvenzverwalters bereits Insolvenzreife gegeben war.

Der BGH hat die Klage des Insolvenzverwalters allerdings zurückgewiesen und die Rechte des ehemaligen Geschäftsführers mit der Feststellung gestärkt, dass die Zahlungen an das Finanzamt mit der **Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers** im Sinne des GmbHG vereinbar waren. Der Geschäftsführer sehe sich hier einer **Pflichtenkollision** gegenüber, die sich aus der gesetzlich verankerten Massesicherungspflicht einerseits und der drohenden Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG bzw. § 380 AO i.V.m. §§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 38 Abs. 3 Satz 1 EStG sowie der drohenden persönlichen Haftung nach §§ 69, 34 Abs. 1 AO ergebe. Insoweit könne es dem Geschäftsführer nicht zugemutet werden, sich trotz vorhandener Mittel der Gefahr ordnungswidrigen Handelns und der persönlichen Haftung auszusetzen.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung nimmt der BGH den Geschäftsführer (auf Grund der ihm drohenden persönlichen Haftung) von der dem Grunde nach bestehenden Haftung nach § 64 Satz 1 GmbHG aus und sorgt insoweit für Rechtssicherheit. Bei vorhandenen Rückständen, wie z.B. die Lohnsteuer betreffend, die (noch) ausgeglichen werden können, führt eine Zahlung trotz

Insolvenzreife nicht dazu, dass auf Grund einer anderen Norm eine erneute Haftung entsteht.

10. Firmenzusatz bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“

Mit der Frage der Firma und der Einfügung weiterer Namensbestandteile bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ hat sich das OLG Hamburg mit Beschluss vom 2.11.2010 (Aktenzeichen 11 W 84/10, GmbHR 2011, 657) befasst.

Die „UG (haftungsbeschränkt)“ wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) eingeführt und zeichnet sich dadurch aus, dass sie als GmbH allen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes unterliegt, allerdings nicht befugt ist, die Bezeichnung „GmbH“ zu führen, weil sie über kein Mindeststammkapital verfügt. Daher muss der Rechtsformzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ lauten.

Dazu stellt das OLG Hamburg fest, dass dieser Zusatz „exakt und buchstabengetreu einzuhalten“ ist. Eine Eintragung mit einer Trennung dieses Zusatzes sei nicht zulässig – im konkreten Streitfall wurde daher die Eintragung „... Deutsche Unternehmergesellschaft für ... (haftungsbeschränkt)“ vom Amtsgericht nach Ansicht des OLG zu Recht abgelehnt.

VIII. Steuerliche Aspekte der Investition in erneuerbare Energien - Fotovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke, Solar- und Windkraftfonds -

Investitionen im Bereich regenerativer Energien stehen derzeit besonders im Fokus. Aus Sicht der Privatpersonen betrifft dies insbesondere die Errichtung einer reigenen Fotovoltaikanlage oder den Betrieb eines (Klein-)Blockheizkraftwerks, welche mittlerweile von der Dimensionierung her auch für Einfamilienhäuser geeignet sind. Im Folgenden gehen wir auf die steuerlichen Folgen derartiger Investitionen ein. Zum einen haben „Privatpersonen“ dann **steuerliche Pflichten** zu erfüllen, die sonst nur Unternehmer betreffen, andererseits bestehen auch **steuerliche Förderinstrumente**, welche es zu nutzen gilt.

1. Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen

a) **Wirtschaftliche Rahmenbedingungen – insbesondere Erneuerbare-Energien-Gesetz**

Fotovoltaikanlagen sind Anlagen, in denen mittels Solarzellen ein Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie umgewandelt wird. Dagegen dienen Solarkollektoranlagen – oder auch thermische Solaranlagen – ausschließlich der Wärmeerzeugung. Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden im Wesentlichen durch das im Jahr 2000 in Kraft getretene **Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (kurz: EEG)** bestimmt. Dieses Gesetz erfuhr in den Jahren 2004 und

2009 eine weitgehende Novellierung. Kernpunkt des EEG war und ist, dass Netzbetreiber verpflichtet sind, Stromquellen aus erneuerbaren Energien (v.a. Fotovoltaik, Windkraft und Biomassekraftwerke) unverzüglich vorrangig an das Stromnetz anzuschließen, den eingespeisten Strom abzunehmen und zu festgelegten Sätzen zu vergüten (sog. Einspeisevergütung).

Die **Einspeisevergütungssätze** sind gestaffelt nach der Größe und der Aufstellungsart der Fotovoltaikanlage und werden in regelmäßigen Abständen abgesenkt, um dem technischen Fortschritt und der damit einhergehenden Absenkung der Anschaffungskosten einer solchen Anlage Rechnung zu tragen. Maßgebend für eine Anlage sind die Sätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Der so ermittelte Satz für die Einspeisevergütung gilt dann über die gesamte Dauer der garantierten Einspeisevergütung von 20 Jahren. Aktuell gelten für Anlagen auf/an Gebäuden folgende Vergütungssätze (abweichende Sätze für Freiflächenanlagen):

Inbetriebnahme	Mindest-Solarstromvergütung in Ct/kWh ab 2010 für Anlagen auf/an Gebäuden				Eigenverbrauch bei Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)		
	≤ 30 kW	> 30-100 kW	> 100-1000 kW	> 1000 kW	≤ 30 kW	> 30-100 kW	> 100-500 kW
1.1.– 30.6.2010	39,14	37,23	35,23	29,37	22,76	0	0
1.7.– 30.9.2010	34,05	32,39	30,65	25,55	17,67 (22,05)	16,01 (20,39)	14,27 (18,65)
1.10.– 31.12.2010	33,03	31,42	29,73	24,79	16,65 (21,03)	15,04 (19,42)	13,35 (17,73)
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)

Hinweis:

Grundsätzlich sind für die gesamte zwanzigjährige Förderdauer die Vergütungssätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage maßgebend. Dies gilt auch beim Erwerb einer gebrauchten Anlage, d.h., dann gilt der bisherige Vergütungssatz für die Restlaufzeit fort. Bei einer Erweiterung der Anlage gilt für den zugebauten Teil der im Zeitpunkt der Inbetriebnahme dieses Teils aktuelle Vergütungssatz.

Zum 1.7.2011 erfolgte – anders als zunächst geplant – keine Absenkung der Vergütungssätze.

Die Installation einer Fotovoltaikanlage wird daneben durch weitere Förderprogramme unterstützt. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass einige Kreditinstitute eine solche Investition mit vergleichsweise zinsgünstigen Darlehen finanzieren. Des Weiteren erfolgt eine Unterstützung oftmals durch den örtlichen Energieversorger.

Auch die **KfW** fördert Investitionen in Fotovoltaikanlagen mittels zinsgünstiger und mit tilgungsfreien Anlaufjahren ausgestatteter Kredite (Programmnummer 270 „Erneuerbare Energien – Standard“). Die Beantragung erfolgt nicht direkt bei der KfW, sondern immer über die Hausbank. Im Übrigen bieten die großen Solaranlagenhersteller auf ihren Internetseiten Datenbanken, mit denen die Fördermöglichkeiten am jeweiligen Standort ermittelt werden können.

b) Umsatzsteuer beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage**aa) Unternehmereigenschaft**

Umsatzsteuerliche Fragen sind ein wesentlicher Aspekt bei der Investition in eine Fotovoltaikanlage. Wird der Betrieb der Anlage als umsatzsteuerliches Unternehmen eingestuft, wird beim Erwerb die Vorsteuer vom Finanzamt erstattet, so dass nur der Nettobetrag finanziert werden muss.

Nach gefestigter Auffassung liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen, die eine Fotovoltaikanlage betreiben eine nachhaltige Tätigkeit vor, so dass eine **Unternehmereigenschaft** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begründet wird, wenn der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Der Betrieb einer Fotovoltaikanlage unter Anwendung der Regeln des EEG führt also dazu, dass der Betreiber als umsatzsteuerlicher Unternehmer eingestuft wird. Dies gilt auch für sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisungen, wenn der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber nicht in das Netz des Netzbetreibers eingespeist, sondern intern verbraucht wird.

Hinweis:

Allerdings hat dies nicht zwingend zur Folge, dass umsatzsteuerliche Pflichten zu erfüllen sind, da der Betreiber einer Anlage regelmäßig als **umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer** einzustufen ist. Kleinunternehmer brauchen auf von ihnen ausgeführte Umsätze keine Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. In diesen Fällen ist es regelmäßig wirtschaftlich günstiger, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, damit der Vorsteuerabzug bei der Errichtung der Anlage gewährt wird. Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so wird bei der Einspeisung keine Umsatzsteuer berechnet (und abgeführt). Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung geschieht schlichtweg dadurch, dass der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird. Er bindet sich mit der Erklärung für mindestens fünf Kalenderjahre an den Verzicht der Kleinunternehmerregelung.

Errichtet eine **umsatzsteuerlich bereits tätige Person** eine Fotovoltaikanlage, so wird der Betrieb der Anlage umsatzsteuerlich nicht separat erfasst. Umsatzsteuerlich werden alle wirtschaftlichen Aktivitäten einer Person einmal berücksichtigt. Die umsatzsteuerlichen Folgen des Betriebs der Fotovoltaikanlage sind dann mit in den für die anderen Aktivitäten erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen zu erfassen.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Rechtsanwalt R errichtet auf seinem privat genutzten Wohnhaus eine Fotovoltaikanlage.

Lösung: Mit der Rechtsanwaltschaft ist R bereits unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetz tätig und muss hierfür Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben. Errichtung und Betrieb der Fotovoltaikanlage sind nun eine weitere unternehmerische Tätigkeit, die in die Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung mit einzubeziehen ist.

bb) Vorsteuerabzug

Die an den leistenden Unternehmer (Installateur oder Solarunternehmen) bei der Errichtung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer kann gegenüber dem Finanzamt in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass eine **Rechnung** vorliegt, die den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes genügt.

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

Hinweis I:

Der Vorsteuerabzug kann nicht mehr im Nachhinein geltend gemacht werden. Zwar ist noch ungeklärt, bis zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug spätestens geltend gemacht werden muss, doch empfiehlt sich eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung, spätestens aber in der pünktlich abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung.

Abzugsfähig sind alle Vorsteuern, die mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage in Zusammenhang stehen. Dies ist zunächst die in der Rechnung des die Anlage installierenden Fachunternehmens ausgewiesene Umsatzsteuer. Daneben können aber z.B. auch Vorsteuern aus Beratungskosten im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage in Frage kommen. Weiterhin muss ggf. die Dachfläche im Hinblick auf die Errichtung der Anlage vorbereitet werden. Insoweit ist die Rechtsprechung aber noch uneinheitlich:

- Das FG Rheinland-Pfalz entschied mit Urteil vom 10.2.2011 (Aktenzeichen 6 K 2607/08), dass die Vorsteuern aus der Neueindeckung des Daches abzugsfähig sind, wenn eine noch nicht erneuerungsbedürftige, jedoch **asbesthaltige Dacheindeckung** allein deshalb erneuert wird, damit die rechtlichen Voraussetzungen für die Installation einer Fotovoltaikanlage erfüllt werden. Anders insoweit allerdings noch die Verfügung der OFD Frankfurt vom 10.7.2008 (Aktenzeichen S 7300 A – 156 – St 111).
- Fraglich ist der Vorsteuerabzug dann, wenn vorbereitend auf die Errichtung das Dach saniert wird und eine Dacherweiterung erfolgt. Insoweit kann argumentiert werden, dass die **Dachsanierung** primär der Nutzung des Gebäudes selbst dient und daher die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind (so das FG München in dem Urteil vom 27.7.2009, Aktenzeichen 14 K 595/08).
- Dagegen ließ das FG Nürnberg in dem Urteil vom 29.9.2009 (Aktenzeichen 2 K 784/2009) den Vor-

steuerabzug insoweit zu, als die Leistungen auf die Dachfläche entfielen, die später durch die Fotovoltaikanlage genutzt wurde. Ebenso auch in dem Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen 2 K 952/2008) betreffend der **Neueindeckung eines Daches** vor Montage der Fotovoltaikanlage.

- Anerkannt wurde der Vorsteuerabzug auch auf Kosten für eine statische Begutachtung der Dachkonstruktion und die **Verstärkung des Dachstuhls**, welche für die Montage der Anlage notwendig war (Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.5.2009, Aktenzeichen 2 K 1204/2008).
- Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 21.12.2009 (Aktenzeichen 16 K 377/09) kann für Aufwendungen anlässlich der **Erweiterung eines Carports**, der selbst nicht unternehmerisch genutzt wird, und dessen Erweiterung lediglich wegen der Errichtung einer Fotovoltaikanlage erfolgt, kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Ebenso entschied das FG München mit Urteil vom 27.7.2009 (Aktenzeichen 14 K 1164/07), dass ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Kosten für die **Errichtung eines Gebäudes** nicht in Betracht kommt, wenn die unternehmerische Nutzung des Gebäudes allein in einer auf dem Dach montierten Fotovoltaikanlage bestehen soll. Im Urteilsfall wurde ein Schuppen errichtet, der ausschließlich der Installation der Fotovoltaikanlage diene.

Hinweis II:

Auf Grund der noch nicht einheitlichen Rechtsprechung muss im Einzelfall entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug aus solchen Aufwendungen geltend gemacht wird.

cc) Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung

Wird der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, so unterliegt die Lieferung des erzeugten Stroms an das Energieversorgungsunternehmen der Umsatzsteuer. Anzuwenden ist der Regelsteuersatz von 19 %.

Hinweis I:

Die Umsatzsteuerpflicht der Einspeisevergütung bedeutet für den Anlagenbetreiber regelmäßig keine wirtschaftliche Belastung, da die Umsatzsteuer auf den Einspeisesatz aufgeschlagen wird und das den Strom abnehmende Energieversorgungsunternehmen diese als Vorsteuer geltend machen kann.

Die **Lieferung von Strom an einen Mieter** ist eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz. Die Vermietungsleistung ist grundsätzlich steuerfrei, wobei unter bestimmten Bedingungen auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann, so dass dann auch die Stromlieferung der Umsatzsteuer unterliegt. Die steuerfreie Verwendung des erzeugten Stroms würde insoweit allerdings auch den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage ausschließen.

Mit § 33 Abs. 2 EEG wurde ein Anreiz geschaffen, den eigenen Elektrizitätsverbrauch zeitlich an die eigene Produktion anzupassen, um so die öffentlichen Elektrizitätsnetze zu entlasten. Der Netzbetreiber ist zunächst wie bisher zur Abnahme, Weiterleitung und

Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Anlagenbetreiber erzeugten Elektrizität verpflichtet. Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. **Direktverbrauch**), kann sie mit dem nach § 33 Abs. 2 EEG geltenden Betrag vergütet werden. Umsatzsteuerlich wird zunächst der gesamte erzeugte Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und dann der selbst verbrauchte Strom vom Energieversorgungsunternehmen zurück geliefert.

Die **Umsatzsteuer auf die Rücklieferung** des Netzbetreibers wird berechnet auf die Differenz zwischen der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG (0,1236 €/kWh – Werte für eine in 2011 installierte Anlage) und der – dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden – Einspeisevergütung (0,2874 €/kWh). Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 0,1638 €/kWh.

Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist die Summe aus der Einspeisevergütung von 0,1236 €/kWh und dem Entgelt für die Rücklieferung von 0,1638 €/kWh und beträgt somit 0,2874 €/kWh.

Hinweis II:

Die bei der Rücklieferung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann der Anlagenbetreiber bei privater Nutzung des Stroms allerdings nicht als Vorsteuer geltend machen.

Hinweis III:

In der Praxis ist die Ermittlung der abzuführenden Umsatzsteuer regelmäßig unproblematisch, da über die Stromeinspeisung durch das Energieversorgungsunternehmen mittels Gutschrift abgerechnet wird. Wird dem Energieversorgungsunternehmen mitgeteilt, dass die Lieferungen der Umsatzsteuer unterliegen, so wird in diesen Gutschriften die Umsatzsteuer berücksichtigt und ausgewiesen.

dd) Umsatzsteuerliche Pflichten

Soweit nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht wird, sind regelmäßig **Umsatzsteuervoranmeldungen** beim Finanzamt abzugeben, in denen die voraussichtliche Umsatzsteuerschuld zu berechnen ist. Wird eine unternehmerische Tätigkeit mit der Fotovoltaikanlage erstmals aufgenommen, so müssen die Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahre der Errichtung der Anlage und im Folgejahr zwingend monatlich abgegeben werden. Ansonsten werden auf Grund der regelmäßig geringen Höhe der abzuführenden Steuer Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich abgegeben sein.

Hinweis:

Eine Vereinfachung der Umsatzsteuerberechnung tritt ein, wenn ein Antrag auf Versteuerung nach vereinbarten Entgelten gestellt wird. In diesem Fall wird die Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung erst dann geschuldet, wenn der Zahlungsbetrag des Energieversorgungsunternehmens eingegangen ist, so dass rein auf die Zahlungsvorgänge abgestellt werden kann. Ansonsten ist die Umsatzsteuer mit Ablauf des

Voranmeldezeitraums abzuführen, in dem die Stromlieferung erfolgt ist.

c) Einkommensteuerliche Folgen

aa) Gewerbliche Einkünfte

Aus dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass der Betrieb der Anlage mit **Gewinnerzielungsabsicht** erfolgt. Bei Volleinspeisung des erzeugten Stroms nach den Vorschriften des EEG wird regelmäßig eine Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen sein, da die Vergütungssätze so bemessen sind, dass aus dem Betrieb der Anlage insgesamt eine positive Anlagerendite erwirtschaftet wird. Lediglich in den Fällen, in denen eine Fremdfinanzierung vorliegt, ist im Einzelfall die Einkunftserzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen. Insoweit auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 17.9.2010, Aktenzeichen S 2240 – 160 – St 221/St 222.

Hinweis I:

Soweit das Finanzamt einen Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht verlangt, ist diese mittels eines Erfolgsplans über die gesamte Anlagenlebensdauer nachzuweisen. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der Stpfl.

Die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit ist **dem Finanzamt formlos** anzuzeigen.

Wird die Fotovoltaikanlage durch eine bisher vermögensverwaltende Personengesellschaft betrieben, so ist die sog. **Abfärbetheorie** zu beachten. Nach dieser erzielt eine Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte mit der Folge, dass diese der Gewerbesteuer unterliegen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, welche nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Betreibt also eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine größere Fotovoltaikanlage, so kann die Abfärberegelung greifen, so dass alle Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche eingestuft werden. Dies sollte für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Ggf. sollte der Betrieb der Anlage durch eine neu gegründete separate Personengesellschaft erfolgen.

Hinweis II:

Die Abfärberegelung greift nur bei sog. Mitunternehmer-schaften, nicht dagegen z.B. bei Erbengemeinschaften und ehelichen Gütergemeinschaften. Vermietet also z.B. eine Erbengemeinschaft ein Mehrfamilienhaus und errichtet diese auf dem Dach des Hauses eine Fotovoltaikanlage, so bleibt es dabei, dass aus der Vermietung des Hauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet werden.

bb) Gewinnermittlungsmethode

Am einfachsten ist eine Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb der Anlage mittels **Einnahmen-Überschussrechnung**. Die zeitliche Erfassung der

Einnahmen und Ausgaben erfolgt dann – außer bei den Abschreibungen – im Zeitpunkt der Zahlung.

Hinweis:

Alternativ kann der Gewinn auch mittels **Bilanzierung** ermittelt werden. Vorteile würde dies nur dann bringen, wenn Teilwertabschreibungen auf die Anlage – so z.B. bei vorzeitigem Verschleiß bzw. Leistungsabfall – oder wenn Rückstellungen – so z.B. für den späteren Rückbau der Anlage – angesetzt werden können. Über den Gesamtzeitraum des Betriebs der Anlage betrachtet führen jedoch beide Methoden zum gleichen Totalgewinn.

cc) Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind zunächst die Einspeisevergütungen und zwar bei einer Einnahmen-Überschussrechnung einschließlich der vereinnahmten Umsatzsteuer.

Die reduzierte Vergütung für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom stellt neben dem normalen Tarif für eingespeisten Strom eine Betriebseinnahme im Rahmen des Gewerbebetriebs Stromerzeugung dar. Sie wird dem Stpfl. vom Netzbetreiber für die Stromerzeugung gewährt. Soweit Stpfl. selbst erzeugten und vom Netzbetreiber vergüteten Strom unmittelbar nach der Erzeugung für private Zwecke – z.B. im eigengenutzten Wohneigentum – selbst verbrauchen, liegt gleichzeitig eine Entnahme dieses Stroms vor. Die Entnahme kann mit dem Marktpreis, also im Zweifel mit dem Preis für den Strombezug vom gewählten Energieversorgungsunternehmen angesetzt werden.

dd) Aktivierung und Abschreibung der Fotovoltaikanlage

Die Ausgaben für die Fotovoltaikanlage können nicht unmittelbar, sondern nur über die Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden. Zu aktivieren sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Fotovoltaikanlagen werden unabhängig von deren Bauart, also sowohl die üblichen dachaufgesetzten Anlagen als auch dachintegrierte Anlagen als **selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter** angesehen und nicht etwa als Gebäudebestandteil. So ausdrücklich die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32).

Hinweis:

Bei dachintegrierten Fotovoltaikanlagen in Form von Solardachziegeln ist allerdings nur der Teil der Anschaffungskosten dem Wirtschaftsgut der Fotovoltaikanlage zuzuordnen, die nicht auf die Dacheindeckung als Gebäudebestandteil entfallen. Können die Aufwendungen für das Fotovoltaikmodul der dachintegrierten Anlage im Einzelfall nicht nachgewiesen werden, so kann aus Vereinfachungsgründen der auf das Gebäude entfallende Anteil in Höhe der Kosten für eine Dacheindeckung ohne integrierte Fotovoltaikanlage (in Anlehnung an die übrige Dacheindeckung) geschätzt werden. Der übersteigende Betrag ist dem Fotovoltaikmodul zuzuordnen und stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung dar.

Die Abschreibung der Anlage beginnt mit deren Fertigstellung, welche i.d.R. mit der Inbetriebnahme durch das Energieversorgungsunternehmen anzunehmen ist. Dieser Zeitpunkt ist unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode. Also auch dann, wenn der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird, beginnt die Abschreibung mit Fertigstellung und ist unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung der entsprechenden Rechnungen.

Nach den Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung ist eine **Abschreibung über 20 Jahre** vorzunehmen; mithin ergibt sich ein jährlicher Abschreibungsaufwand i.H.v. 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Abschreibung ist nach der linearen Methode vorzunehmen. Nur für Anschaffungen bis zum 31.12.2010 kam alternativ die degressive Abschreibung mit maximal 12,5 % des Buchwerts in Betracht.

Unter Beachtung bestimmter Größenmerkmale, welche aber regelmäßig erfüllt sein dürften und der Annahme einer überwiegend unternehmerischen Nutzung kommen des Weiteren **Sonderabschreibungen** in Frage. Und zwar kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung i.H.v. bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Im Ergebnis kann damit im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die Abschreibung insgesamt 25 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten betragen.

ee) Investitionsabzugsbetrag

Steuerlich wird die Installation einer Fotovoltaikanlage durch den Investitionsabzugsbetrag gefördert. Es besteht die Möglichkeit, dass bereits innerhalb der drei Kalenderjahre vor dem Erwerb der Anlage einkommensmindernd ein Betrag i.H.v. **40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten** steuermindernd geltend gemacht wird. Insoweit mindert sich dann allerdings später die steuerliche Abschreibung. Im Ergebnis ergibt sich aber ein deutlicher **Vorzieheffekt** und die Steuerminderung bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags kann 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 % nicht gewerblich genutzt wird. Dies kann dann problematisch werden, wenn ein entsprechender Anteil des erzeugten Stroms im eigenen Privathaushalt verbraucht wird. Insoweit kann die Wahl des reduzierten Vergütungssatzes nach § 33 Abs. 2 EEG für selbst erzeugten und unmittelbar verbrauchten Strom zu einem steuerlichen Nachteil werden.

Da im Regelfall mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage ein neuer Gewerbebetrieb gegründet wird, sind insoweit die besonderen Anforderungen der Finanzverwaltung zu beachten. Und zwar verlangt diese bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr vor der Gründung des Betriebs, dass dann bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags zwingend eine **verbindliche Bestellung der Fotovoltaikanlage** vorliegt. So die Verfügung des Bayerischen Lan-

desamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32) 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 FG 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.

ff) Sonstige Betriebsausgaben

Neben den Abschreibungen sind als Betriebsausgaben alle Kosten anzusetzen, die durch den Betrieb der Fotovoltaikanlage wirtschaftlich verursacht sind. Dies sind insbesondere die Zählermiete, Finanzierungszinsen, Versicherung und Wartung sowie Beratungskosten.

gg) Verlustverrechnung

Auf Grund der Abschreibungen und ggf. eines Investitionsabzugsbetrags entstehen in den ersten Jahren des Betriebs regelmäßig steuerliche Verluste. Diese können mit anderen Einkünften verrechnet werden, so dass sich unmittelbar ein **steuermindernder Effekt** ergibt.

d) Gewerbesteuer

Da aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage gewerbliche Einkünfte erzielt werden, unterliegen diese auch der Gewerbesteuer. Mithin ist jährlich eine **Gewerbesteuererklärung** abzugeben.

Hinweis:

Im Ergebnis wird sich regelmäßig keine Gewerbesteuerzahllast ergeben, da ein **Freibetrag i.H.v. 24 500 € pro Jahr** gewährt wird. Wird dieser Freibetrag überschritten und fällt deshalb Gewerbesteuer an, so wird bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt, die dazu führt, dass die Gewerbesteuerpflicht nur eine geringe steuerliche Mehrbelastung in sich birgt.

Im Jahr der Errichtung und in den ersten Betriebsjahren wird regelmäßig allein wegen der Abschreibungen ein steuerlicher Verlust auszuweisen sein. Gewerbesteuerlich wird dieser Verlust festgehalten und kann im Rahmen des Verlustvortrags mit Gewinnen aus der Anlage in zukünftigen Jahren verrechnet werden.

Unterhält der Betreiber der Fotovoltaikanlage auch noch ein anderes gewerbliches Unternehmen, wie z.B. ein Einzelhandelsgeschäft, ein Produktionsunternehmen oder einen Handwerksbetrieb, so ist zu prüfen ob eine Verrechnung der steuerlichen Anfangsverluste aus der Fotovoltaikanlage mit Gewinnen aus dem anderen Gewerbebetrieb möglich ist. Eine Verlustverrechnung ist nur dann möglich, wenn die Fotovoltaikanlage dem anderen gewerblichen Unternehmen zugeordnet werden kann, also ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt.

Eine solche Einheit liegt dann vor, wenn beide Tätigkeiten sachlich und wirtschaftlich miteinander verflochten sind. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn zwei (oder mehrere) Unternehmensbereiche sich gegenseitig stützen und ergänzen und nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden können. Insoweit kann auf folgende Rechtsprechung verwiesen werden:

- Das FG Nürnberg hat mit Urteil vom 18.12.2007 (Aktenzeichen 1 K 1385/2007) entschieden, dass sich der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf dem Gebäude eines Elektronunternehmens und das Elektronunternehmen selbst wechselseitig ergänzen würden. Auch wenn die eigentliche Stromerzeugung nicht in direktem Zusammenhang mit dem Elektronunternehmen stehe, so habe der Unternehmer sein besonderes Fachwissen nutzen können, um die Anlage selbst zu installieren und diese auch weiterhin zu warten. Die Fotovoltaikanlage wiederum diene dem Elektronunternehmen, da sie dessen Betrieb in diesem Bereich als fachkundig ausweise, die Vermutung der Wirtschaftlichkeit begründe und so dazu beitrage, Kunden vom Kauf und Installation einer solchen Anlage durch den Elektronunternehmer zu überzeugen.
- Betreibt der Stpfl. auf dem Dach seines Ladens (u.a. für Zeitungen, Tabakwaren, Eis, Touristenartikel, Eisenwaren, Spielwaren, Textilien, Bücher oder Heizöl) eine Fotovoltaikanlage und wird die dadurch gewonnene Energie an einen Energieversorger geliefert, stellen der Betrieb des Ladens und der Fotovoltaikanlage auf Grund der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens einer organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung nach dem Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein vom 22.9.2010 (Aktenzeichen 2 K 282/07) zwei selbständige Gewerbebetriebe dar.

Eine Entscheidung kann insoweit nur für den Einzelfall getroffen werden.

Hinweis:

Uneinheitlich wird die Frage gehandhabt, ob der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf einem selbst genutzten Wohnhaus einer Gewerbeanmeldung bei der Kommune bedarf. Dies wird überwiegend verneint (so auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Magdeburg vom 21.10.2010, Aktenzeichen S 2240-76-St 21). Ggf. wären auch Mitgliedsbeiträge bei der Industrie- und Handelskammer zu entrichten, wobei Kleinbetriebe nach den individuellen Satzungen oftmals von der Beitragspflicht ausgenommen sind.

e) Sonstige steuerliche Aspekte

aa) Veräußerung des Grundstücks bzw. der Fotovoltaikanlage

Bei einer Veräußerung der Fotovoltaikanlage liegt umsatzsteuerlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn der Erwerber in den Stromeinspeisungsvertrag des Verkäufers eintritt. Dies hat zur Folge, dass die Veräußerung nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Wird die Fotovoltaikanlage ohne den Stromeinspeisungsvertrag veräußert, so liegt keine Geschäftsver-

äußerung im Ganzen vor und der Verkauf ist steuerpflichtig.

Wird die Fotovoltaikanlage zusammen mit dem Grundstück veräußert, ist zu unterscheiden:

- Der Verkauf der auf dem Dach aufgesetzten Anlage ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Steuerschuldner für die Umsatzsteuer aus der Veräußerung der aufgesetzten Anlage ist der Verkäufer.
- Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen sind bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile. Bei der Veräußerung eines Grundstücks mit dachintegrierter Fotovoltaikanlage ist das auf die Fotovoltaikanlage entfallende Entgelt Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Die Veräußerung ist insgesamt von der Umsatzsteuer befreit. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings im Regelfall verzichtet werden, weil der Erwerber als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist. Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Veräußerung wird vom Erwerber geschuldet wird (sog. Steuerschuldumkehr).

Bei der Veräußerung der Anlage ist der Veräußerungserlös dem steuerlichen Buchwert der Anlage (ursprüngliche Anschaffungskosten abzgl. bisher vorgenommener Abschreibung) gegenüberzustellen. Der sich ergebende **Gewinn ist steuerpflichtig** bzw. ein Verlust kann steuerlich mit anderen Einkünften verrechnet werden.

bb) Dachvermietung zum Betrieb einer Fotovoltaikanlage

Die Vermietung einer Dachfläche an den Betreiber einer Fotovoltaikanlage ist umsatzsteuerlich eine steuerfreie Grundstücksvermietung. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings regelmäßig verzichtet werden.

2. Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken

a) Wirtschaftliche Grundlagen

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sog. Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen und für die Warmwasserbereitung des Gebäudes verwandt.

Ebenso wie bei einer Fotovoltaikanlage sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen (**Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz – KWKG**). Da die Einspeisevergütung in der Regel unter dem Strombezugspreis liegt, wird der selbst erzeugte Strom i.d.R. nur insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude selbst verbraucht wird. Die Höhe der Einspeisevergütung hängt allerdings von verschiedenen Faktoren ab.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Wird ein Blockheizkraftwerk betrieben und der damit erzeugte Strom an den Netzbetreiber veräußert, so werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, d.h. dass mit der Anlage über die gesamte voraussichtliche Lebensdauer ein Totalgewinn erzielt wird. Die Gewinnerzielungsabsicht ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu überprüfen.

Zu den Betriebseinnahmen der Anlagen zählen insbesondere:

- die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom,
- Vergütungen, die der Stpfl. aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt,
- Zuschläge nach dem KWKG 2002,
- eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz und
- Umsatzsteuererstattung.

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffs zum Betreiben des Motors,
- Reparatur- und Wartungskosten,
- Finanzierungszinsen,
- Abschreibung und
- Umsatzsteuerzahlungen.

Für die **Verwendung der Nutzwärme** für Beheizung und Warmwasserversorgung des privaten Wohnhauses oder der privaten Wohnung und für die Verwendung des Stroms für private Zwecke ist eine Entnahme anzusetzen. Der Wert der Entnahme bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms bzw. der entnommenen Nutzwärme, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Hinweis:

Die Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Stromerzeugung einerseits und privater Wärmeerzeugung andererseits obliegt dem Stpfl. Sie kann aus Vereinfachungsgründen anhand der vom Hersteller bescheinigten Stromkennzahlen oder Leistungsangaben vorgenommen werden, sofern an der Anlage keine geeichte Messeinrichtung vorhanden ist.

c) Umsatzsteuer

Zunächst ist die umsatzsteuerliche Situation vergleichbar mit der bei Fotovoltaikanlagen. So wird nach dem Urteil des BFH vom 18.12.2008 (Aktenzeichen V R 80/07) ein Betreiber eines in ein Einfamilienhaus

eingebauten Blockheizkraftwerks, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, **umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft**.

Soweit erzeugter Strom vom Erzeuger selbst genutzt wird, wird dies umsatzsteuerlich so beurteilt, als hätte der Anlagenbetreiber zunächst den Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und sodann von diesem eine entsprechende Strommenge bezogen (sog. dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber). In diesem Fall ist die Umsatzsteuer für die Lieferung des Anlagenbetreibers nach dem üblichen Preis zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und ggf. der sog. vermiedenen Netznutzungsentgelte (Vergütung für den Teil der Netznutzungsentgelte, der durch die dezentrale Einspeisung durch die Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage vermieden wird), abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer zu bemessen. Als üblicher Preis gilt bei Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu zwei Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal (Quelle: www.eex.com). Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht der Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel: (Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers)

1. Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent / kWh
vermiedene Nutzungsentgelte	0,12 Cent / kWh
Zuschlag nach KWKG	5,11 Cent / kWh
Summe	9,382 Cent / kWh.

2. Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent / kWh
vermiedene Nutzungsentgelte	0,12 Cent / kWh
Summe	4,272 Cent / kWh.

Aus dem Erwerb des Blockheiz-Kraftwerks ist unter den sonstigen Voraussetzungen (insbesondere Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung) der Vorsteuerabzug möglich. Hinsichtlich der Zuordnung des Blockheiz-Kraftwerks zum umsatzsteuerlichen Unternehmen bestehen drei **Wahlmöglichkeiten**:

Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese

1. entweder insgesamt seinem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass der volle Vorsteuerabzug gewährt wird, andererseits aber anschließend die pri-

vate Entnahme von Wärme als Wertabgabe der Umsatzsteuer unterliegt;

2. im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuordnen, so dass der anteilige Vorsteuerabzug gewährt wird, anschließend aber auch keine Entnahmebesteuerung erfolgt;
3. ganz dem nicht-unternehmerischen Bereich zuordnen, so dass aber dann auch kein Vorsteuerabzug gewährt wird.

Hinweis:

Welche Lösung sinnvoller ist, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

3. Weitere Anlageformen im Umweltbereich

a) Steuerliche Einordnung verschiedener Anlageformen

Neben der klassischen Anlageform der Aktie bestehen verschiedene andere Möglichkeiten der Geldanlage im Umweltbereich. Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Formen zu nennen:

- **Geschlossene Fonds:** Mit einer Beteiligung an einem geschlossenen Fonds wird der Anleger langfristig Miteigentümer an einem ökologischen Projekt. Verbreitet sind Windkraft- und Solarfonds. Diese Fonds werden regelmäßig als GmbH & Co. KG gegründet, so dass die Beteiligung an einem geschlossenen Fonds durch Zeichnung einer Kommanditeinlage erfolgt. Regelmäßig werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.
- **Anleihe:** Von im Umweltbereich engagierten Unternehmen emittierte Anleihen führen beim Anleger zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen. Bei der Auszahlung der Zinsen wird 25 % Abgeltungsteuer zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer einbehalten.
- **Genussschein:** Genussscheine sind eine besondere Form der Anleihe. Meist ist die Ausschüttung gewinnabhängig. Insoweit sind die Konditionen dem Emissionsprospekt zu entnehmen. Die Zinsen/Ausschüttungen sind als Kapitalerträge zu versteuern und bei der Auszahlung ist 25 % Abgeltungsteuer zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer einzubehalten.

b) Besondere Steuerrisiken bei Windkraftfonds

Bei Investitionen in Solarfonds oder auch in Windkraftfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG wird ein Teil der bei anderen Anlagen üblichen Risiken durch die garantierte Einspeisevergütung abgedeckt. Gezeigt hat sich gerade im Bereich der Windkraftfonds, dass nicht unerhebliche technische Risiken verbleiben. Daneben wird nun auch deutlich, dass **bei Windkraftfonds auch steuerliche Risiken** zu beachten sind. Da diese Fonds schon seit vielen Jahren auf dem Markt sind, ergehen nun die ersten höchstrichterlichen Urteile zu einzelnen Streitfragen, welche das wirtschaftliche Ergebnis eines Fonds durchaus erheblich beeinflussen können.

So hat der BFH mit Urteil vom 14.4.2011 (Aktenzeichen IV R 15/09) entschieden, dass Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Windkraftfonds für die **Platzierungsgarantie, für die Prospekterstellung und -prüfung, für die Koordinierung/Baubetreuung und für die Eigenkapitalvermittlung** in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten der Windkraftanlage zu behandeln sind, wenn sich die Kommanditisten auf Grund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligten. Das heißt diese Kosten können nicht sofort als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht werden, so dass sich insoweit für die Kommanditisten keine unmittelbaren Verlustzuweisungen ergeben.

Des Weiteren wurde mit BFH-Urteil vom 14.4.2011 (Aktenzeichen IV R 46/09) geklärt, **wie die einzelnen Komponenten eines Windparks (Windkraftanlage, Transformator, Verkabelung und Zuwegung) abzuschreiben sind**. Entschieden wurde, dass jede Windkraftanlage, die in einem Windpark betrieben wird, mit dem dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut darstellt. Gleiches gilt für die Zuwegung sowie die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Gleiches gilt für die Zuwegung sowie die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Alle diese Wirtschaftsgüter eines Windparks sind nun in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlage über denselben Zeitraum abzuschreiben. Bislang wurde auch vertreten, dass einzelne Komponenten über eine kürze oder auch längere Nutzungsdauer abgeschrieben werden können, die sich bei einer Einzelbetrachtung ergeben hätte. Dies wurde nun vom BFH abgelehnt. Er stellt darauf ab, dass es sich um einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang handelt.

Des Weiteren stellt sich die Frage nach der **Aufteilung des Gewerbesteueraufkommens** zwischen der Gemeinde, in der der Windpark betrieben wird, und der Gemeinde, in der die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung hat. In der Regel hat die geschäftsführende Betreibergesellschaft ihren Sitz nicht in der Gemeinde, in der der Windpark betrieben wird, so dass sich dieses Aufteilungsproblem stellt. Aus Sicht des Kommanditisten eines solchen Fonds hätte die reine Aufteilung des Gewerbesteueraufkommens materielle Bedeutung, wenn beide Gemeinden unterschiedliche Gewerbesteuer-Hebesätze haben. Dies ist regelmäßig der Fall.

Nun hatte der BFH mit Urteil vom 4.4.2007 (Aktenzeichen I R 23/06) entschieden, dass der Zerlegungsanteil der Standortgemeinde des Windparks dann Null beträgt, wenn dort keine Arbeitnehmer beschäftigt werden und mithin keine Löhne anfallen. Dies führt dann entsprechend dazu, dass das gesamte Gewerbesteueraufkommen der Gemeinde zusteht, in der die Betreibergesellschaft ihren Sitz hat. Im Ergebnis ergab sich für die Investoren dadurch vielfach eine höhere Gewerbesteuerbelastung als zunächst angenommen.

Insoweit erfolgte allerdings eine gesetzliche Änderung, welche regelmäßig ab dem Jahr 2009 greift. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde das Gewerbesteuer-gesetz geändert und der Gewerbesteuermessbetrag ist nun zu 30 % auf Basis der Arbeitslöhne und zu 70 % auf Basis des Anlagevermögens (mit Ausnahme der Betriebs- und Geschäftsausstattung, der geleisteten Anzahlungen und der Anlagen im Bau) aufzuteilen.

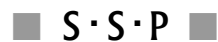
Hinweis:

Diese steuerlichen Risiken treffen zunächst die mit der Gründung des Windkraftfonds beigetretenen Kommanditisten. In diesem Fall können steuerliche Außenprüfungen bei der Fondsgesellschaft rückwirkend zu

steuerlichen Nachforderungen führen und nicht nur die Windkraftfondsgesellschaft betreffen. Sie können auch unmittelbar bei den Kommanditisten zu einer Erhöhung der Einkommensteuer führen.

Von besonderer Bedeutung ist diese Problematik aber auch für Kommanditisten, die der Gesellschaft später beitreten. Dies wird zunehmend relevant, da solche Kommanditanteile auch gehandelt werden, also Investoren Anteile an einem bestehenden Fonds erwerben. In diesem Fall sollte im Kaufvertrag eine Klausel aufgenommen werden, wonach steuerliche Mehrbelastungen aus der Zeit bis zum Erwerb des Anteils ausschließlich den veräußernden Kommanditisten treffen.

KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0
Telefax: 0751 8801-50
email@spaeth-schneider.de
www.spaeth-schneider.de

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Link, Telefon 0751/ 8801-0.

Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.