

Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf
Fritz-Vomfelde-Straße 6
Telefon (0211) 52 35-01
Telefax (0211) 52 35-100
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart
Rosenbergstraße 50/1
Telefon (0711) 9 93 40-0
Telefax (0711) 9 93 40-40
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

März 2012

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Zweiten Finanzmarktstabilisierungsgesetzes

Mit dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes (BT-Drucksache 17/8448 vom 23.1.2012) soll im Wesentlichen die Öffnung des Finanzmarktstabilisierungsfonds für neue Anträge und die Stärkung des bankaufsichtlichen Instrumentariums umgesetzt werden, damit der Bund im Falle einer systemischen Krise die Finanzmarktstabilität sichern kann.

2. Markttransparenzstelle nimmt Tätigkeit 2013 auf

Die geplante Markttransparenzstelle zur Überwachung der Großhandelsmärkte für Strom und Gas soll nach Angaben der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/8092 vom 8.12.2011) spätestens Anfang 2013 ihre Tätigkeit aufnehmen. Allerdings hängt der tatsächliche Beginn der Tätigkeit noch von der Dauer des Gesetzgebungsverfahrens ab; ein diesbezüglicher Gesetzentwurf wurde für Anfang 2012 angekündigt.

3. Tariftreue- und Vergabegesetz für NRW verabschiedet

Das "Gesetz über die Sicherung von Tariftreue und Sozialstandards sowie fairen Wettbewerb bei der Vergabe öffentlicher Aufträge (TVgG-NRW)" wurde vom Landtag in Nordrhein-Westfalen verabschiedet und am 26.1.2012 verkündet. Öffentliche Aufträge dürfen nach dem neuen Gesetz u.a. nur an Unternehmen vergeben werden, die sich bei der Angebotsabgabe durch eine Tariftreueerklärung gegenüber öffentlichen Auftraggebern verpflichtet haben, ihren Beschäftigten ein Mindeststundenentgelt von 8,62 € zu zahlen.

4. Vereinfachungen im Vergaberecht für Gemeinden in NRW verlängert

Mit dem Runderlass vom 13.12.2011 (34-48.07.01/99-1/11) hat das Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen den Runderlass über Vereinfachungen im Vergaberecht für Gemeinden bis zum 31.12.2012 verlängert. Damit können bestimmte Aufträge unterhalb der Schwellenwerte der Vergabeverordnung im Wege der beschränkten Ausschreibung oder der freihändigen Vergabe ohne Teilnahmewettbewerb vergeben werden.

Rechtsprechung

1. Zum Auskunftsrecht eines Gemeinderats

Einem Gemeinderatsmitglied steht gegenüber dem Bürgermeister ein Auskunftsrecht über die Bezüge des Geschäftsführers einer Eigengesellschaft zu (Verwaltungsgericht Meiningen, Urteil vom 20.9.2011, 2 K 140/11).

In dem Rechtsstreit ging es um die Frage, ob laut Thüringer Kommunalordnung nur der Gemeinderat insgesamt Auskünfte vom Oberbürgermeister verlangen kann oder dies jedem Mitglied zusteht. Das Verwaltungsgericht stellte fest, dass jedes einzelne Gemeinderatsmitglied Auskunft über die Höhe und

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter www.es-treuberater.de/Publikationen als regelmäßigen Newsletter bestellen.

Zusammensetzung des Gehalts eines Geschäftsführers einer GmbH, an der die Kommune mehrheitlich beteiligt ist, verlangen kann. Dieses Auskunftsrecht folgt aus der Mandatsstellung des Gemeinderats und kann nur in nicht-öffentlicher Sitzung ausgeübt werden.

Der gemeinderatsinternen Weitergabe seiner Gehaltsdaten konnte der betroffene Geschäftsführer nicht entgegenhalten, dass sein Recht auf informationelle Selbstbestimmung beeinträchtigt wäre, da der Schutzbereich des Geschäftsführers nicht verletzt wird. Der Anspruch des Gemeinderats basiert auf der kommunal- als auch gesellschaftsrechtlichen Organstellung des Gemeinderats. Zwar verhindert § 75a Abs. 2 Nr. 3 a.E. ThürKrO i.V.m. § 286 Abs. 4 HGB die Offenlegung der Gehaltsdaten im Beteiligungsbericht der Kommune, nicht aber eine Weitergabe der Gehaltsdaten in nicht-öffentlicher Sitzung an interessierte Gemeinderatsmitglieder.

2. Mahlzeitendienst ist gemeinnützigkeitsrechtlich ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb

Der Mahlzeitendienst einer gemeinnützigen GmbH, bei dem überwiegend Langzeitarbeitslose im Rahmen von Wiedereingliederungsmaßnahmen beschäftigt werden, dient den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken (Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 29.9.2011, 2 K 29/09, Revision beim BFH anhängig: I R 71/11).

Eine gemeinnützige GmbH unterhielt neben weiteren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einen Mahlzeitendienst, mit welchem sie verschiedene Essensempfänger, vornehmlich Kindergärten und Schulen, täglich mit ca. 1 000 Essen belieferte. In der Küche des Mahlzeitendienstes waren neben 5 bis 8 beschäftigten Maßnahmeteilnehmern - ausschließlich Langzeitarbeitslose - zwei fest angestellte Fachkräfte beschäftigt.

Entgegen der Ansicht des Finanzamts dient der Einsatz insbesondere der Langzeitarbeitslosen im Mahlzeitendienst dem steuerbegünstigten Satzungszweck der GmbH, Personen mit Einschränkungen oder geringen Vermittlungschancen auf dem Arbeitsmarkt zu betreuen, zu qualifizieren und zu beschäftigen und wieder an die Arbeit zu gewöhnen. Der steuerbegünstigte Zweck ist dabei nur durch den Einsatz der benachteiligten Personen in einem Arbeitsprozess wie dem des Mahlzeitendienstes denkbar.

Der Mahlzeitendienst als Zweckbetrieb erfüllt zudem die Vorgaben der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Diese verlangt, dass der vorliegende Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Mahlzeitendiensten nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei der Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist. Dadurch, dass der Zweckbetrieb fast ausschließlich Langzeitarbeitslose beschäftigt und diese zum großen Teil auch sozialpädagogisch betreut - was bei anderen am Markt tätigen, nicht steuerbegünstigten Mahlzeiten-

diensten nicht der Fall ist -, liegt ein sachlicher Grund zur steuerrechtlichen Begünstigung gegenüber Wettbewerbern vor.

3. Nachprüfungsantrag bei ÖPNV Direktvergabe

Die Vergabekammer des Regierungspräsidiums Karlsruhe bestätigt den Vergaberechtsweg zur Überprüfung einer Beauftragung von ÖPNV-Leistungen im Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 (VK Baden-Württemberg, Beschluss vom 30.11.2011, 1 VK 60/11).

Streitgegenständlich war die Schwellendirektvergabe einer Leistung im öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) gemäß Artikel 5 Abs. 4 VO 1370. Dabei stellte der unterlegene Bieter nach Vertragsschluss zwischen der zuständigen Behörde und dem ausgewählten Bieter bei der Vergabekammer einen Nachprüfungsantrag.

Die Vergabekammer stellt zunächst fest, dass die Voraussetzungen einer Direktvergabe nach Artikel 5 Abs. 4 der VO 1370 erfüllt sind und eine solche auch nach deutschem Recht nicht untersagt ist. Im Übrigen verneinte sie ein Rechtsschutzinteresse des unterlegenen Bieters, da dieser an der gewählten Vorgehensweise der Direktvergabe beteiligt war und dies mehrfach ausdrücklich befürwortete. Wird die gewählte Verfahrensweise im Nachhinein als unzulässig kritisiert, obgleich eine solche im Vorfeld mehrfach gewünscht wurde, so stellt dies ein widersprüchliches Verhalten dar, bei dem ein Rechtsschutzinteresse nicht gegeben ist. Darüber hinaus führt die VK an, dass die Vergabekammern nach Erteilung des Zuschlags grundsätzlich nicht mehr angerufen werden können.

4. Konzessionsabgabe bei Durchleitung von Gas

Das OLG Düsseldorf bestätigte den Beschluss des Bundeskartellamts vom 16.9.2009 (B 10 - 11/09, TREUBERATER November 2009, S. 3187) zur Höhe der Konzessionsabgabe bei der Durchleitung von Gas (Beschluss vom 19.10.2011, VI-3 Kart 1/11 (V)).

Ein Gasnetzbetreiber hatte von einem Gasversorger, der Kunden im Wege der Durchleitung mit Gas belieferte, den für Tarifikunden geltenden höheren KA-Satz verlangt, obgleich der Gasversorger die Abnehmer formal als Sonderkunden führte. Das Bundeskartellamt hatte dem kommunalen Gasnetzbetreiber die missbräuchliche Erhebung überhöhter Tarifikunden-Konzessionsabgaben untersagt und die Rückerstattung verfügt.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Kartellsenat des OLG Düsseldorf. Ein Netzbetreiber kann für die Durchleitungen Dritter, die mit ihren Kunden Sonderverträge abgeschlossen haben, nur die Konzessionsabgabe für Sondervertragskunden gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 KAV von derzeit 0,03 ct/kWh erheben. Maßgeblich für die Vergleichbarkeit der Lieferung

nach § 2 Abs. 6 Satz 1 KAV, der die Möglichkeit vorsieht, von Dritten Konzessionsabgaben zu verlangen, wie sie der Netzbetreiber in vergleichbaren Fällen für Lieferungen seines Unternehmens oder verbundener Unternehmen zu zahlen hat, ist ausschließlich die materiell-rechtliche Kundenstruktur nach § 1 Abs. 3 und Abs. 4 KAV. Die Tarifstruktur des mit dem Netzbetreiber verbundenen Vertriebs stellt keinen vergleichbaren Fall im Sinne des § 2 Abs. 6 KAV dar; § 2 Abs. 6 KAV ist nach den Ausführungen des OLG seit der mit dem EnWG 2005 erfolgten Entflechtung integrierter Versorgungsunternehmen insoweit bedeutungslos.

5. Gas-Haushaltskunden als Sondervertragskunden im Konzessionsabgaberecht

Zur Streitfrage, ob Gas-Haushaltskunden, die außerhalb der Grundversorgung im Sinne des EnWG beliefert werden, Sondervertragskunden i.S. der Konzessionsabgabeordnung sind, hat sich das Landgericht München I mit Urteil vom 1.12.2011 (17 HK O 25 153/10) geäußert.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Versorgung von Haushaltskunden durch ein Gasversorgungsunternehmen jeweils ohne schriftlichen Vertrag auf Basis öffentlich bekannt gegebener Sonderpreise, die auch dem an die Kunden versandten Begrüßungsschreiben als Sonderpreise hervorgehoben wurden. Das Versorgungsunternehmen führte an die Stadt auf Basis eines Konzessionsvertrags für die Gas-mengen an diese Kunden die Konzessionsabgabe für Sondervertragskunden i.H. von 0,03 ct/kWh ab. Die von der Stadt verlangte Nachzahlung auf Basis des Konzessionsabgabensatzes für Tarifkunden i.H. von 0,27 ct/kWh hatte vor dem Landgericht keinen Erfolg.

Das Landgericht stellt darauf ab, dass aus Sicht eines durchschnittlichen Abnehmers aufgrund der Gestaltung der Preisblätter, der Darstellung des Begrüßungsschreibens und der vorgenommenen Abgrenzung zwischen allgemeinem Gastarif und Sonderpreisen jederzeit erkennbar war, dass es sich um Vertragsverhältnisse außerhalb der Grundversorgung und damit um Sonderverträge handelt. Die Einstufung des Versorgungsunternehmens dieser Haushaltskunden als Sondervertragskunden im Sinne der KAV war aus der Sicht des Landgerichts zutreffend vorgenommen worden.

6. Kurzhinweise

6.1. Steuerpflicht von Erstattungszinsen anhängig

(Finanzgericht Münster, Beschluss vom 27.10.2011, 2 V 913/11 E, Beschwerde beim BFH anhängig: VIII B 190/11)

Es bestehen ernstliche Zweifel an der Steuerpflicht von im Jahr 2008 zugeflossenen Erstattungszinsen zur Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG

2010 vom 8.12.2010 (BGBl I 2010, 1770) sowie an der gemäß § 52a Abs. 8 Satz 2 EStG rückwirkenden Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG auf das Streitjahr 2008.

6.2. Gewinnermittlung bei Umsatzsteuerhinterziehung

(Bundesgerichtshof, Beschluss vom 14.4.2011, 1 StR 112/11)

Wird einem Architekten Einkommen- und Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichtabgabe von Steuererklärungen vorgeworfen, beschwert es den Angeklagten nicht, wenn das Tatgericht die geschuldete Einkommensteuer anhand des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG) bestimmt und dabei jeweils die um die angenommene Umsatzsteuer verminderten Nettobeträge zugrunde legt.

Nach dem für die Gewinnermittlung insoweit maßgeblichen Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) sind jeweils die Bruttobeträge anzusetzen. Als Betriebsausgabe kann nicht schon eine geschuldete, sondern nur die im betreffenden Veranlagungszeitraum (VZ) tatsächlich gezahlte Umsatzsteuer berücksichtigt werden.

6.3. Zur Bildung des organschaftlichen Ausgleichspostens

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 1.9.2011, 2 K 188/09, Revision beim BFH anhängig: I R 65/11)

Hinsichtlich der nur verrechenbaren Verluste einer Organgesellschaft ist keine handelsrechtliche Mehrabführung an die Organträgerin eingetreten, weil das steuerrechtlich der Organträgerin zuzurechnende Einkommen nicht von dem tatsächlich abgeführten Einkommen abweicht. Denn soweit Verluste zu einem negativen Kapitalkonto führen und steuerrechtlich nur verrechenbar sind, sind sie dem steuerrechtlichen Gewinn außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Die gewinnwirksamen Auswirkungen durch die Anwendung der Spiegelbildmethode sind auf diese Weise wieder zu neutralisieren. Da hierdurch allein die Gewinnermittlung bei der Organgesellschaft betroffen ist, hat sie noch vor der Zurechnung des Ergebnisses zur Organträgerin zu erfolgen.

Eine sich allein technisch in einem Zwischenschritt der Einkommensermittlung ergebende Abweichung von Handels- und Steuerbilanz stellt keine Mehrabführung dar, die zu einem organschaftlichen Ausgleichsposten führen kann.

6.4. Betriebsausgabenabzug von Bewirtungskosten

(Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 11.5.2011, 12 K 12209/10)

Bewirtungskosten sind nur dann als BA berücksichtigungsfähig, wenn der Steuerpflichtige Belege vorlegt, auf denen der konkrete Anlass der Bewir-

tung so genau bezeichnet wird, dass der Finanzbehörde die Überprüfung des Sachverhalts ohne Schwierigkeiten möglich ist. Dafür reicht die Angabe der Geschäftsbeziehung, in der der Steuerpflichtige zu der bewerteten Person steht, nicht aus.

6.5. Umsatzsteuerpflicht vereinnahmter Entgelte bei fehlender Leistungserbringung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 15.9.2011, V R 36/09)

Vereinnahmt der Unternehmer das vereinbarte Entgelt, ohne die geschuldete Leistung zu erbringen, setzt die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Rückzahlung des Entgelts voraus. Dies gilt auch, wenn eine Fluggesellschaft bei nicht in Anspruch genommenen Flügen den Flugpreis nicht erstattet.

6.6. Bei Verschmelzung kein Übergang einer stromsteuerlichen Erlaubnis

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.11.2011, VII R 22/11)

Im Fall einer Umwandlung durch Verschmelzung nach § 2 Nr. 1 UmwG geht die dem übertragenden Rechtsträger nach § 9 Abs. 3 StromStG erteilte Erlaubnis zur steuerbegünstigten Verwendung von Strom nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über, sondern erlischt mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister.

Sonderfragen

1. Festlegung der Bundesnetzagentur zur Beschleunigung des Strom- und Gaslieferantenwechsels

Die Bundesnetzagentur hat am 28.10.2011 Änderungsfestlegungen für den beschleunigten Wechsel des Strom- und Gasanbieters beschlossen (BK6-11-150 und BK7-11-075). Die Festlegungen einheitlicher Geschäftsprozesse und Datenformate zur Abwicklung der Belieferung von Kunden mit Elektrizität (BK 6-06-009 vom 11.7.2006, GPKE) bzw. mit Gas (BK-06-067 vom 20.8.2007, GeLi Gas) basieren auf dem neuen § 20a EnWG, der die Lieferantenwechselfrist auf höchstens drei Wochen begrenzt. Die Umsetzung der neuen Vorgaben, die insbesondere die IT-Prozesse von Netzbetreibern und Energielieferanten betreffen, muss bis zum 1.4.2012 erfolgt sein.

2. Steuerliche Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art nach Einführung der Doppik

Zur Frage, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts nach Einführung der Doppik verpflichtet ist, den Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) zwingend durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln oder ob weiterhin das Wahlrecht bezüglich einer Einnahme-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG besteht, hat sich das Sächsische Staatsministerium der Finanzen am 10.10.2011 geäußert. In Sachsen ist bis zum Haushaltsjahr 2013 seitens der sächsischen Kommunen die Doppik einzuführen.

Allein die landesrechtlichen Regelungen zur Umstellung des Gesamthaushalts auf die Doppik schließe nach Ansicht des Ministeriums nicht die Möglichkeit zur Gewinnermittlung mithilfe der Einnahme-Überschussrechnung aus, da die Doppik auch auf das nicht steuerrelevante Hoheitsvermögen anzuwenden ist. Die Regelungen zur Doppik stellen keine Pflicht zum Führen von Büchern oder

zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA dar.

3. Steuerliche Behandlung von Finanzierungsanteilen der Arbeitnehmer zur betrieblichen Altersversorgung im öffentlichen Dienst; Umsetzung des BFH-Urteils vom 9.12.2010 - VI R 57/08 - (BStBl 2011 II S. 978)

(BMF-Schreiben vom 25.11.2011, IV C 5 - S 2333/11/10003)

Der BFH hat mit Urteil vom 9.12.2010 - VI R 57/08 - (BStBl 2011 II S. 978) - entschieden, dass die Finanzierungsanteile der Arbeitnehmer, die in dem Gesamtversicherungsbeitrag des Arbeitgebers an eine kapitalgedeckte Pensionskasse enthalten sind, als Arbeitgeberbeiträge nach § 3 Nummer 63 EStG steuerfrei sind. Für die Qualifizierung einer Zahlung als Beitrag des Arbeitgebers im Sinne des § 3 Nummer 63 EStG ist nur die versicherungsvertragliche Außenverpflichtung maßgeblich. Es kommt nicht darauf an, wer die Versicherungsbeiträge finanziert, d.h. wer durch sie wirtschaftlich belastet wird.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils allgemein anzuwenden. Dies gilt ebenfalls für die Beiträge im Kapitaldeckungsverfahren, die von einer Pensionskasse neben einer Umlage erhoben werden, wenn eine getrennte Verwaltung und Abrechnung beider Vermögensmassen erfolgt.

Bei der Umsetzung ist Folgendes zu beachten:

Umsetzung ab Kalenderjahr 2012

Gemäß § 3 Nummer 63 Satz 2 EStG kann der Arbeitnehmer nach § 1a Absatz 3 Betriebsrenten-

gesetz (BetrAVG) auf die Steuerfreiheit der Beiträge zugunsten einer Förderung nach § 10a EStG/Abschnitt XI EStG verzichten. Die Regelungen des § 1a BetrAVG, die die Finanzierungsbeiträge der Arbeitnehmer im Wege der freiwilligen Entgeltumwandlung betreffen, gelten nach § 1 Absatz 2 Nummer 4 2. Halbsatz BetrAVG entsprechend auch für andere Beiträge des Arbeitnehmers aus seinem Arbeitsentgelt zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Insoweit umfasst das Wahlrecht nach § 3 Nummer 63 Satz 2 EStG alle im Gesamtversicherungsbeitrag des Arbeitgebers enthaltenen Finanzierungsanteile der Arbeitnehmer; dabei sind die freiwillige Entgeltumwandlung und die anderen Beiträge des Arbeitnehmers aus seinem Arbeitsentgelt zur Finanzierung von Leistungen der betrieblichen Altersversorgung gleichrangig zu behandeln. Eine individuelle Besteuerung dieser Beitragsteile ist durchzuführen, soweit der Arbeitnehmer dies verlangt.

Rein arbeitgeberfinanzierte Beiträge können weiterhin vorrangig steuerfrei bleiben (siehe auch Rz. 271 des BMF-Schreibens vom 31.3.2010 - BStBl I Seite 270). Eine Differenzierung zwischen den verschiedenen Finanzierungsanteilen der Arbeitnehmer (z.B. verpflichtende und freiwillige Finanzierungsanteile) ist nach den Grundsätzen des BFH-Urteils nicht zulässig. Soweit die Höchstbeträge nach § 3 Nummer 63 EStG nicht durch die rein arbeitgeberfinanzierten Beiträge ausgeschöpft worden sind, sind die verbleibenden, auf den verschiedenen Finanzierungsanteilen des Arbeitnehmers beruhenden Beiträge zu berücksichtigen.

Umsetzung im Kalenderjahr 2011

Wurden Finanzierungsanteile der Arbeitnehmer in 2011 individuell versteuert und hat der Arbeitnehmer erklärt, er wolle die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen und nicht von seinem Wahlrecht nach § 3 Nummer 63 Satz 2 EStG Gebrauch machen, ist die Versteuerung dieser Arbeitslohnbestandteile im Rahmen des Lohnsteuerabzugs für 2011 rückgängig zu machen, solange die Lohnsteuerbescheinigung für 2011 noch nicht ausgestellt und übermittelt wurde (§ 41c Absatz 3 Satz 1 EStG). Anderenfalls ist eine Korrektur nur noch im Rahmen der Einkommensteueranmeldung möglich.

Umsetzung für Kalenderjahre 2010 und früher

Die Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2010 musste gemäß § 41 b Absatz 1 Satz 2 EStG spätestens bis zum 28.2.2011 ausgestellt und übermittelt werden, sodass eine Korrektur für die Jahre 2010 und früher nur noch im Rahmen der Einkommensteueranmeldung möglich ist.

In allen noch offenen Fällen von Einkommensteuerfestsetzungen für die Kalenderjahre 2010 und früher, in denen der Arbeitnehmer erklärt, er wolle die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen und nicht von seinem Wahlrecht nach § 3 Nummer 63 Satz 2 EStG Gebrauch machen, ist der Bruttoarbeitslohn des einzelnen Arbeitnehmers bei Vorliegen der nachfolgend beschriebenen Bescheinigungen des Arbeitgebers sowie der Versorgungseinrichtung um die nach § 3 Nummer 63 EStG steuerfreien Finan-

zierungsanteile zu mindern; die Möglichkeit einer Förderung der Beiträge durch Gewährung einer Zulage nach Abschnitt XI EStG bzw. die Berücksichtigung im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nach § 10a EStG kommt dann nicht mehr in Betracht.

Zum Zweck der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die bisher individuell besteuerten Finanzierungsanteile zu bescheinigen sowie der Versorgungseinrichtung sowohl die Änderung der steuerlichen Behandlung gemäß § 5 Absatz 2 LStDV mitzuteilen als auch auf das Erfordernis einer eventuellen Korrektur oder Stornierung des Zulageantrags hinzuweisen.

Hat der Arbeitnehmer keinen Zulageantrag nach § 89 EStG gestellt und die Versorgungseinrichtung des Arbeitgebers auch nicht bevollmächtigt, einen Zulageantrag für ihn zu stellen, hat die Versorgungseinrichtung dem Arbeitnehmer zum Zweck der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit eine Bescheinigung auszustellen, dass kein Zulageantrag nach § 89 EStG gestellt wurde.

Sofern der Arbeitnehmer für die Jahre 2010 und früher bereits eine Zulage erhalten oder beantragt hat, hat die Versorgungseinrichtung aufgrund der Mitteilung des Arbeitgebers über die Änderung der steuerlichen Behandlung gemäß § 5 Absatz 2 LStDV eine eventuell erforderliche Korrektur bzw. Stornierung des Zulageantrags zu überwachen. Die Versorgungseinrichtung hat dem Arbeitnehmer zum Zweck der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit eine Bescheinigung auszustellen, dass der Arbeitnehmer bereits eine Zulage erhalten oder beantragt hat, die Versorgungseinrichtung jedoch eine Korrektur bzw. Stornierung veranlassen wird, sobald eine Inanspruchnahme der Steuerfreiheit im Einkommensteuerbescheid erfolgt ist. Der Arbeitnehmer hat die Versorgungseinrichtung über die tatsächliche Inanspruchnahme der Steuerfreiheit im Einkommensteuerbescheid unverzüglich zu unterrichten (§ 89 Absatz 1 Satz 5 EStG). Die Versorgungseinrichtung hat in diesem Fall, spätestens jedoch 12 Monate nach Erteilung der Bescheinigung unabhängig von einer Unterrichtung des Arbeitnehmers, den an die zentrale Stelle (§ 81 EStG) übermittelten Zulageantrag zu korrigieren bzw. stornieren, es sei denn, der Arbeitnehmer hat der Versorgungseinrichtung die Ablehnung der Steuerfreiheit nachgewiesen. Die zentrale Stelle hat gegebenenfalls zu Unrecht gewährte Zulagen nach § 90 Absatz 3 EStG zurückzufordern.

Die Versorgungseinrichtung hat zudem eine gegebenenfalls übermittelte Bescheinigung nach § 10a Absatz 5 EStG für das Beitragsjahr 2010 zu korrigieren bzw. zu stornieren. Sollte im Einkommensteuerbescheid keine Inanspruchnahme der Steuerfreiheit erfolgen, hat die Versorgungseinrichtung keinen korrigierten bzw. stornierten Zulageantrag an die zentrale Stelle zu übermitteln.

Im Hinblick auf die möglichen gegenläufigen Konsequenzen bei der Umsetzung des BFH-Urteils (Gewährung der Steuerfreiheit § 3 Nummer 63 EStG einerseits, dafür Verlust der Förderung nach § 10a EStG/Abschnitt XI EStG andererseits) ist

eine Korrektur von Amts wegen nicht durchzuführen, sondern nur auf Antrag des Arbeitnehmers.

Die Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 56 EStG sowie die Pauschalversteuerung nach § 40b Absätze 1 und 2 EStG von Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten Altersversorgung bleiben in diesem Zusammenhang unberührt.

4. Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 9.12.2010, V R 17/10, vom 12.1.2011, XI R 9/08, vom 13.1.2011, V R 12/08, vom 27.1.2011, V R 38/09, und vom 3.3.2011, V R 23/10

(Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 2.1.2012, IV D 2 - S 7300/11/10002)

I. BFH-Urteile vom 9.12.2010, V R 17/10, vom 12.1.2011, XI R 9/08, vom 13.1.2011, V R 12/08, vom 27.1.2011, V R 38/09, und vom 3.3.2011, V R 23/10

Die BFH-Urteile vom 9.12.2010, V R 17/10 (zum Vorsteuerabzug beim Betriebsausflug), vom 12.1.2011, XI R 9/08 (zum Vorsteuerabzug bei Überlassung eines Grundstücks an Gesellschafter-Geschäftsführer), vom 13.1.2011, V R 12/08 (zum Vorsteuerabzug für Erschließungskosten), vom 27.1.2011, V R 38/09 (zum Vorsteuerabzug beim Beteiligungsverkauf) und vom 3.3.2011, V R 23/10 (zum Vorsteuerabzug bei Marktplatzsanierung) betreffen Grundsätze des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG.

Das Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 UStG besteht, wenn der Unternehmer Leistungen von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen bezieht und für Ausgangsumsätze verwendet, die entweder steuerpflichtig sind oder einer Steuerbefreiung unterliegen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließt.

Der BFH hat diesen Grundsatz in seinen oben genannten Urteilen dahingehend konkretisiert, dass der Unternehmer nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.2011, IV R 38/09). Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, V R 12/08). Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10).

Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug der Leistung diese teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und teilweise für Zwecke einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, ist er nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine wirtschaftliche Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine weiter gehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht bei einer "gemischten" Verwendung nur, wenn es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um die Verwendung für Privatentnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG handelt (vgl. Rz. 10 und 12 des BFH-Urteils vom 3.3.2011, V R 23/10). Privatentnahmen in diesem Sinne sind nur Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person und für den privaten Bedarf seines Personals, nicht dagegen eine Verwendung für z.B. ideale Zwecke eines Vereins oder für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Rz. 17 des BFH-Urteils vom 3.3.2011, V R 23/10).

Aus den oben genannten Urteilen folgt für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG Folgendes:

In seinen Urteilen verwendet der BFH unter Rückgriff auf die Terminologie der MwStSystRL die Begriffe wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten. Diese entsprechen wegen der Bezugnahme auf § 2 Abs. 1 UStG den bisher verwendeten Begriffen unternehmerisch und nichtunternehmerisch. An diesen Begriffen wird festgehalten. Der bisherige Bereich der nichtunternehmerischen Tätigkeiten ist in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) und unternehmensfremde Tätigkeiten zu unterteilen. Als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters. Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, wie z.B.:

- unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden (vgl. Rz. 24 des BFH-Urteils vom 6.5.2010, V R 29/09, BStBl II S. 885),
- hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Rz. 28 des BFH-Urteils vom 3.3.2011, V R 23/10),
- das Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, wenn die Beteiligung nicht im Unternehmensvermögen gehalten wird.

II. Beurteilung des Vorsteuerabzugs

Für die Prüfung, ob eine Leistung für das Unternehmen bezogen wird, ist zunächst zu entscheiden, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem Ausgangsumsatz besteht. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Auf-

wendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind (vgl. Rz. 33 des BFH-Urteils vom 27.1.2011, V R 38/09) und die wirtschaftliche Gesamttätigkeit (vgl. II. 3.) zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Für den Vorsteuerabzug sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einer unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Tätigkeit
 - a) Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine unternehmerische Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt (Zuordnung im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG). Sofern eine direkte und unmittelbare Zurechnung zu einem beabsichtigten entgeltlichen Ausgangsumsatz möglich ist, entscheidet allein dessen umsatzsteuerliche Behandlung über den Vorsteuerabzug der bezogenen Eingangsleistung. Liegt für diesen Umsatz ein Anschlussstatbestand (§ 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG) vor, ist die Vorsteuer auf die Eingangsleistung nicht abzugsfähig.

Beispiel:

Ein Arzt erbringt sowohl nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfreie Heilbehandlungsleistungen als auch steuerpflichtige Leistungen (plastische und ästhetische Operationen). Er erwirbt einen Behandlungsstuhl für 1 000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer, den er zu 80 % für seine steuerfreien Heilbehandlungsleistungen und zu 20 % für seine steuerpflichtigen Umsätze verwendet.

Der Behandlungsstuhl wird unmittelbar und direkt für die unternehmerische Tätigkeit des Arztes bezogen. Da er zu 80 % steuerfreie Heilbehandlungsleistungen ausführt, sind nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur 38 € (20 % von 190 €) als Vorsteuer abzugsfähig.

- b) Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung ausschließlich für die Erbringung nicht entgeltlicher Leistungen (nichtunternehmerische Tätigkeiten) zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu versagen. Dies gilt insbesondere, wenn der Unternehmer die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG oder § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden beabsichtigt. Daran ändert sich nichts, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10). Zum Vorsteuerabzug aufgrund Zusammenhangs mit der Gesamttätigkeit vgl. II. 3.
- c) Es handelt sich bei dem Vorsteuerabzugsverbot um eine tatbestandliche Verknüpfung mit der Wertabgabenbesteuerung: nur in Fällen, in denen das Gesetz eine Wertabgabenbesteuerung vorsieht, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bezieht der Unternehmer z.B. Leis-

tungen für der Art nach nichtsteuerbare unentgeltliche Dienstleistungsabgaben aus unternehmerischen Gründen, fehlt es folglich an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem besteuerten Ausgangsumsatz. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb allein der Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit entscheidend (vgl. II. 3). Dasselbe gilt, wenn eine Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Hinblick auf so genannte Aufmerksamkeiten unterbleiben würde (vgl. Rz. 23 des BFH-Urteils vom 9.12.2010, V R 17/10).

Beispiel:

Automobilhändler A verlost unter allen Kunden im Rahmen einer Werbeaktion

- a) einen Laptop und
 - b) zwei Konzertkarten
- mit einem Einkaufspreis von jeweils 300 €, die er beide zu diesem Zweck vorher eingekauft hat.

Zu a)

Die Abgabe des Laptops erfolgt aus unternehmerischen Gründen und fällt der Art nach unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG; es handelt sich nicht um ein Geschenk von geringem Wert. Da der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, den Laptop für die Verlosung zu verwenden, berechtigen die Aufwendungen für den Laptop nach § 15 Abs. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug. Dementsprechend unterbleibt eine anschließende Wertabgabenbesteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Zu b)

Die Abgabe der Konzertkarte erfolgt aus unternehmerischen Gründen und ist daher ein der Art nach nichtsteuerbarer Vorgang, da § 3 Abs. 9a UStG Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen nicht erfasst. Daher fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des A maßgeblich.

2. Verwendung sowohl für unternehmerische als auch nichtunternehmerische Tätigkeiten (teilunternehmerische Verwendung)

- a) Verwendung sowohl für unternehmerische als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.

Bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische als auch für seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S., ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen seiner unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 1 UStG), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist.

Beispiel:

Ein Verein erwirbt einen PKW, den er sowohl für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (unternehmerische Tätigkeit) als auch für seinen ideellen Bereich (nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S.) zu verwenden beabsichtigt.

Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des PKW ist anteilig nur insoweit zu gewähren, als der Verein den PKW für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu verwenden beabsichtigt.

- b) Verwendung sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten (Sonderfall)

Handelt es sich bei der nichtunternehmerischen Tätigkeit um den Sonderfall einer Entnahme für private Zwecke (unternehmensfremde Tätigkeit) und bezieht der Unternehmer eine Leistung zugleich für seine unternehmerische Tätigkeit und für private Zwecke, kann der Unternehmer die bezogene Leistung insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen, sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist. Er kann dann aufgrund dieser Unternehmenszuordnung - die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aufgrund der Nutzung für die unternehmerische Tätigkeit vorausgesetzt - berechtigt sein, den Vorsteuerabzug auch für die Privatverwendung in Anspruch zu nehmen, muss aber insoweit eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG versteuern (ausgenommen hiervon sind teilweise unternehmensfremd genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

Beispiel 1:

Ein Arzt hat ausschließlich nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze aus Heilbehandlungsleistungen und kauft einen PKW, den er privat und unternehmerisch nutzt.

Der Arzt führt keine Umsätze aus, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der Vorsteuerabzug aus den Kosten der Anschaffung und Nutzung des PKW für die unternehmerische und private Verwendung ist deshalb ausgeschlossen. Die private Verwendung führt zu keiner steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe.

Beispiel 2:

Ein Arzt erbringt im Umfang von 80 % seiner entgeltlichen Umsätze steuerfreie Heilbehandlungsleistungen und nimmt zu 20 % steuerpflichtige plastische und ästhetische Operationen vor. Er kauft einen PKW, den er je zur Hälfte privat und für seine gesamte ärztliche Tätigkeit nutzt.

Die Vorsteuern aus der Anschaffung und Nutzung des PKW sind zu 60 % (50 % von 20 % steuerpflichtige unternehmerische Nutzung + 50 % der Art nach steuerpflichtige Privatnutzung) abzugsfähig und zu 40 % (50 % von 80 % steuerfreie unternehmerische Nutzung) nicht abzugsfähig. Die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (50 % Privatanteil) ist in voller Höhe steuerbar und steuerpflichtig.

3. Unmittelbarer Zusammenhang nur mit der Gesamttätigkeit

- a) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die

Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind (Rz. 33 des BFH-Urteils vom 27.1.2011, V R 38/09). Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner unternehmerischen Gesamttätigkeit zusammen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit

- der Gründung einer Gesellschaft,
- der Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Bar- oder Sacheinlage sowie
- der Ausgabe neuer Aktien zur Aufbringung von Kapital

stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Tätigkeiten ohne Leistungscharakter. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb allein der Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit entscheidend (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG, vgl. auch Abschnitt 15.21 UStAE). Dies gilt entsprechend für Aufmerksamkeiten (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG), Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG) oder unentgeltliche sonstige Leistungen aus unternehmerischen Gründen (§ 3 Abs. 9a UStG), da in diesen Fällen eine Wertabgabenbesteuerung unterbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10).

- b) Geht in den unter Buchstabe a) genannten Fällen der Unternehmer zugleich steuerpflichtigen und steuerfreien unternehmerischen sowie nichtunternehmerischen Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer aus Aufwendungen für bezogene Leistungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen auf die unternehmerische Tätigkeit, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, entfallen (vgl. Rz. 23 des BFH-Urteils vom 6.5.2010, V R 29/09, BStBl II S. 885). Für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.2011, V R 23/10).
- c) Kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit, sondern mit bestimmten Ausgangsumsätzen besteht z.B. bei Bezug von Beratungsleistungen für die steuerfreie Veräußerung einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.2011, V R 38/09).

Beispiel 1:

Das Unternehmen U bezieht Beratungsleistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang stehen mit

- a) der Ausgabe neuer Anteile zur Kapitalbeschaffung,
- b) der Veräußerung einer im Unternehmensvermögen gehaltenen Beteiligung (steuerfreie Veräußerung nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG),
- c) der Veräußerung einer nicht im Unternehmensvermögen gehaltenen Beteiligung (nicht steuerbarer Umsatz).

Auch wenn in allen drei Fällen die Beratungsleistungen unmittelbar und direkt für die jeweiligen Vorgänge des Unternehmens bezogen werden, ist für den Vorsteuerabzug wie folgt zu differenzieren:

Zu a)

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der Ausgabe neuer Anteile zur Kapitalbeschaffung nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit (vgl. Abschnitt 15.21 UStAE), weil es sich bei der Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile nicht um Leistungen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 6.5.2010, V R 29/09, BStBl II, S. 885). Insofern liegt mangels Leistungscharakter kein konkreter Ausgangsumsatz vor, mit dem ein unmittelbarer Zusammenhang dergestalt besteht, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit ausgeschlossen wäre.

Zu b)

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der steuerfreien Veräußerung von Anteilen, die zum Unternehmensvermögen gehören, nicht nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit, weil es sich bei dem Anteilsverkauf um entgeltliche und steuerfreie Leistungen handelt. Insofern liegt ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem konkreten Umsatz vor, der für die Vorsteuerabzugsmöglichkeit maßgeblich ist und die Berücksichtigung der unternehmerischen Gesamttätigkeit ausschließt (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.2011, V R 38/09).

Zu c)

Der Vorsteuerabzug richtet sich im Fall der Veräußerung nicht im Unternehmensvermögen gehaltenen Anteile nicht nach der unternehmerischen Gesamttätigkeit, weil es sich bei der Veräußerung von Beteiligungen zwar um Leistungen handelt, die aber dem Bereich der nichtunternehmerischen Tätigkeit des U zuzurechnen sind. Insofern liegt ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem konkreten Umsatz vor, der für die Vorsteuerabzugsmöglichkeit maßgeblich ist und die Berücksichtigung der unternehmerischen Gesamttätigkeit ausschließt.

Beispiel 2:

Eine Führungs- und Finanzholding hält Beteiligungen der Tochtergesellschaft A, für die sie entgeltlich geschäftsleitend und insoweit unternehmerisch tätig ist, sowie der Tochtergesellschaft B, für die sie nicht geschäftsleitend und insoweit nichtunternehmerisch tätig ist. Im Jahr 01 entstehen Verwaltungsgemeinkosten von 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer, die zu gleichen Teilen auf die Verwaltung der Tochtergesellschaften entfallen.

Die Verwaltungsgemeinkosten können nicht direkt und unmittelbar einer unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden. Sie stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit der Führungs- und Finanzholding. Der Vorsteuerbetrag von 1 900 € ist analog nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Als Vorsteuer sind 950 € abzugsfähig, da die Gesamttätigkeit zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten beinhaltet.

Beispiel 3:

Unternehmer U mit zur Hälfte steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsät-

zen, bezieht Leistungen für die Durchführung eines Betriebsausfluges. Die Kosten pro Arbeitnehmer betragen

- a) 60 €
- b) 200 €

Zu a)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € nicht übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). Da die Überlassung dieser Aufmerksamkeiten keinen Wertabgabentatbestand erfüllt, fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des U maßgeblich. U kann daher die Hälfte der Aufwendungen als Vorsteuer abziehen.

Zu b)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen keine Aufmerksamkeiten dar, weil sie die lohnsteuerliche Grenze von 110 € übersteigen (vgl. R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2011). Es liegt eine Mitveranlassung durch die Privatsphäre der Arbeitnehmer vor. Bei Überschreiten der Freigrenze besteht für den Unternehmer kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. Dementsprechend unterbleibt eine Wertabgabenbesteuerung. Maßgeblich ist hierfür, dass sich ein Leistungsbezug zur Entnahme für unternehmensfremde Privatzwecke und ein Leistungsbezug für das Unternehmen gegenseitig ausschließen. Der nur mittelbar verfolgte Zweck - das Betriebsklima zu fördern - ändert hieran nichts.

III. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

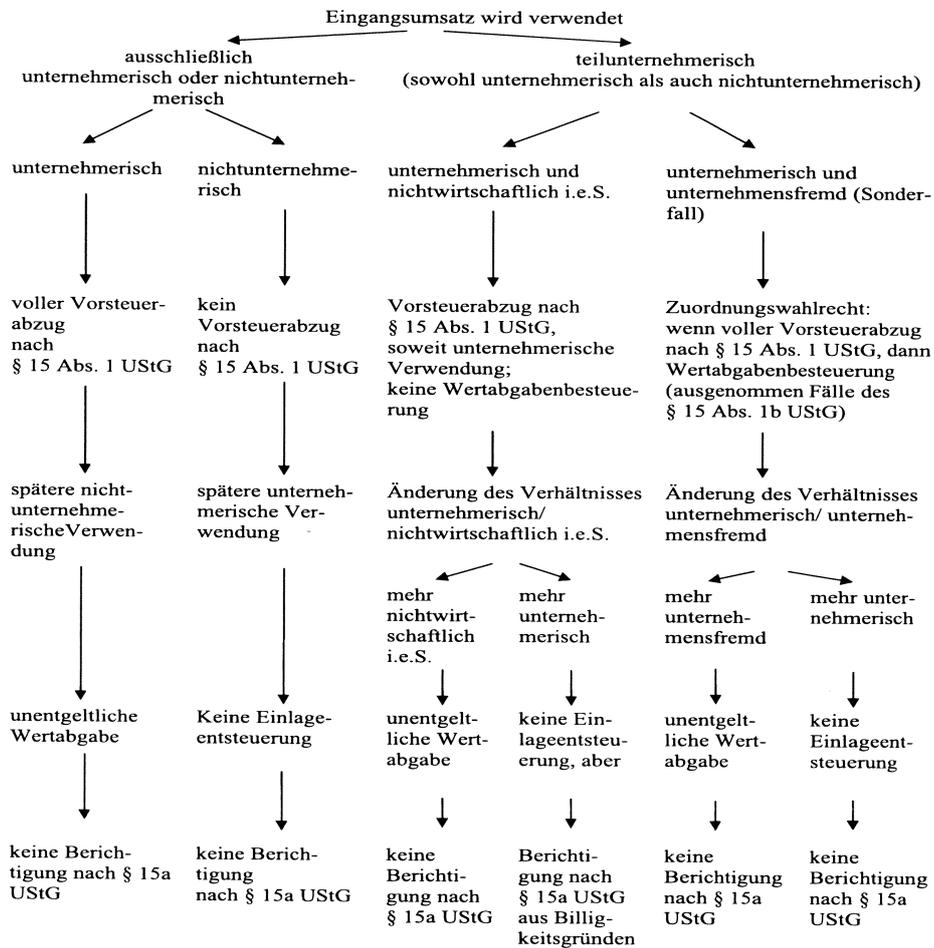
1. Ändern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, ist unter den Voraussetzungen des § 15a UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.
2. Eingangsleistungen, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG. Ändert sich während des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG die Verwendung (z.B. Verwendung für unternehmerische Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen) erfolgt keine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG, denn die Berichtigung eines unterbliebenen Vorsteuerabzugs setzt u.a. voraus, dass ein Vorsteuerabzug ursprünglich möglich gewesen wäre.
3. Einheitliche Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd verwendet werden, können der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die unternehmensfremde Verwendung und die gegebenenfalls spätere Entnahme unterliegen der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG (ausgenommen hiervon sind

teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

4. Ein einheitlicher Gegenstand, der sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i.e.S. verwendet wird, berechtigt zum Vorsteuerabzug,
 - wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) und
 - soweit dieser Gegenstand für unternehmerische Tätigkeiten verwendet wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., ist eine Nutzungsentnahme (unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) zu versteuern. Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für unternehmerische Tätigkeiten, kann eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind. In dem Fall der sowohl unternehmerischen als auch unternehmensfremden Verwendung unterbleibt eine Berichtigung nach § 15a UStG im vorgenannten Sinne, da der Unternehmer eine Möglichkeit auf vollständige Zuordnung zum Unternehmen hatte. § 15a Abs. 6a UStG bleibt unberührt.

IV. Schaubild



5. Betriebliche Altersversorgung; Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach § 6a EStG, Anerkennung unternehmensspezifischer und modifizierter biometrischer Rechnungsgrundlagen

(BMF-Schreiben vom 9.12.2011 - IV C 6 - S 2176/07/10004:001)

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden (§ 6a Absatz 3 Satz 3 EStG). Die Finanzverwaltung erkennt hierfür allgemein anerkannte biometrische Rechnungsgrundlagen ohne besonderen Nachweis der Angemessenheit an (vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 16.12.2005, BStB I S. 1054, zum Übergang auf die "Richttafeln 2005 G" von Professor Klaus Heubeck). Soweit unternehmensspezifische Verhältnisse die Anwendung anderer oder modifizierter biometrischer Rechnungsgrundlagen erfordern, setzt deren Berücksichtigung nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder u.a. die Einhaltung folgender Grundsätze voraus:

1. Notwendiges Datenmaterial

1 Die Herleitung vollständig neuer unternehmensspezifischer biometrischer Rechnungsgrundlagen kommt nur in besonderen Ausnahmefällen in Betracht. Das den Berechnungen zugrunde liegende Datenmaterial muss in der Regel über die Daten des betreffenden Unternehmens deutlich hinausgehen.

2 Wird dabei auf Datenmaterial zurückgegriffen, das als aussagekräftige Basis für die Herleitung von biometrischen Rechnungsgrundlagen angesehen werden kann, ist darzulegen, dass diese größere Datenbasis den Verhältnissen des Unternehmens noch gerecht wird. Als aussagekräftige Datenbasis können gegebenenfalls unternehmensübergreifende Untersuchungen der gleichen Branche in Frage kommen.

3 Werden signifikante Abweichungen von den allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen nachgewiesen, kommt deren Modifikation nur unter Berücksichtigung der in den Randnummern 4 bis 11 dargelegten Grundsätzen in Betracht. Abweichungen sind als signifikant anzusehen, wenn mathematisch-statistische Tests auf einem Signifikanzniveau von mindestens 95 % (Irrtumswahrscheinlichkeit 5 %) bestätigen, dass die im untersuchten Datenbestand über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren beobachteten Häufigkeiten im Hinblick auf mindestens eine Ausscheidursache (z.B. Aktiven- bzw. Altersrentnertod) von den allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen abweichen.

2. Prüfung des gesamten Bestands der Pensionsverpflichtungen

4 Die Angemessenheit einer Modifikation ist für den gesamten Bestand der Pensionsverpflichtungen zu prüfen und nachzuweisen. Weicht ein Teil-

bestand signifikant vom gesamten Bestand des Unternehmens ab und werden für diesen Teilbestand die biometrischen Rechnungsgrundlagen modifiziert, ist für den Komplementärbestand zu diesem Teilbestand eine gegenläufig wirkende Modifikation zu den für den gesamten Bestand angemessenen biometrischen Rechnungsgrundlagen vorzunehmen.

5 Bei Konzernen im Sinne von § 18 des Aktiengesetzes (AktG) ist grundsätzlich auf den gesamten Bestand der Pensionsverpflichtungen der inländischen Konzerngesellschaft des jeweiligen Konzerns abzustellen.

3. Überprüfung aller Grundwerte

6 Bei der Prüfung modifizierter Rechnungsgrundlagen sind alle Grundwerte zu überprüfen. Allgemein anerkannte versicherungsmathematische Zusammenhänge zwischen den Grundwerten - beispielsweise zwischen der Sterblichkeit und der Invalidität - sind zu berücksichtigen und gegebenenfalls zu schätzen.

4. Sicherheitsniveau und Projektivität

7 Das Sicherheitsniveau muss demjenigen der allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen entsprechen. Dabei ist auf Erwartungswerte ohne besondere Sicherheitszuschläge abzustellen. Art und Umfang der verwendeten Projektivität sind zu begründen.

5. Bestätigung modifizierter biometrischer Rechnungsgrundlagen

8 Zur Verifizierung von Modifikationen ist mittels mathematisch-statistischer Tests zu bestätigen, dass die aus dem untersuchten Datenbestand abgeleiteten modifizierten biometrischen Rechnungsgrundlagen nicht signifikant von den dort beobachteten Häufigkeiten abweichen.

6. Typisierende Modifikationen

9 Soweit von der Finanzverwaltung typisierende Modifikationen der allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen bei Erfüllung bestimmter Kriterien (z.B. Branchenzugehörigkeit oder Art der Beschäftigung) anerkannt werden, können diese bei Vorliegen der jeweiligen Kriterien im gesamten Bestand des Unternehmens ohne besonderen Nachweis der Angemessenheit angewendet werden.

7. Überprüfung modifizierter biometrischer Rechnungsgrundlagen

10 Die nach den Randnummern 1 bis 9 modifizierten biometrischen Rechnungsgrundlagen sind in regelmäßigen Abständen, spätestens jedoch nach fünf Jahren, zu überprüfen. Auch bei Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns (insbesondere bei Veräußerung oder Hinzuerwerb von Konzerngesellschaften) ist spätestens zum nächsten regulären Überprüfungszeitraum nach Satz 1 eine

Untersuchung nach Maßgabe der Randnummern 4 und 5 für den nunmehr vorliegenden gesamten Bestand der Pensionsverpflichtungen durchzuführen.

11 Unabhängig davon ist eine Überprüfung auch bei einer Änderung der allgemein anerkannten Rechnungsgrundlagen vorzunehmen, auf die sich die Modifikation bezieht.

6. Umsatzsteuer; Änderung der Bemessungsgrundlage nach Rückgewähr der Anzahlung bzw. des Entgelts, § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 UStG

(Bezug: BFH-Urteil vom 2.9.2011, V R 34/09, BMF-Schreiben vom 9.12.2011 - IV D 2 - S 7333/11/10001)

Mit Urteil vom 2.9.2010, V R 34/09, hat der BFH entschieden, dass es in Fällen, in denen der Unternehmer eine Anzahlung vereinnahmt, ohne die hierfür geschuldete Leistung zu erbringen, erst mit der Rückgewähr der Anzahlung zur Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommt. Entsprechendes gilt für § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG: Wird die Leistung nach Vereinnahmung des Entgelts rückgängig gemacht, entsteht der Berichtigungsanspruch erst mit der Rückgewähr des Entgelts.

Mit diesem Urteil führt der BFH seine Rechtsprechung vom 18.9.2008, V R 56/06, BStBI 2009 II S. 250, fort, nach der eine Vereinbarung zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger über die vollständige oder teilweise Rückzahlung des entrichteten Entgelts die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nur mindert, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird; die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum der Rückgewähr vorzunehmen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBI I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 14.11.2011, IV D 2 - S 7100/07/10028:003 (2011/0877938), BStBI I S. XXX geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 13.5 Abs. 6 wird wie folgt gefasst:

"(6) Zur Rechnerischeilung bei der Istversteuerung von Anzahlungen vgl. Abschnitt 14.8, zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen vgl. Abschnitt 15.3 **und zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei Rückgewähr einer Anzahlung vgl. Abschnitt 17.1. Abs. 7.**"

2. Abschnitt 17.1 Abs. 7 wird wie folgt gefasst:

"(7) ¹Steuer- und Vorsteuerberichtigungen sind auch erforderlich, wenn für eine Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG). ²Diese Regelung steht im Zusammenhang mit der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe 1 Satz 4 UStG vorgeschriebenen Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistungen. ³**Die Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfolgt erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Anzahlung zurückgewährt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.2010, V R 34/09, BStBI 2011 II S. xxx).**

Beispiel:

¹Über das Vermögen eines Unternehmers, der Anzahlungen erhalten und versteuert hat, wird das Insolvenzverfahren eröffnet, bevor er eine Leistung erbracht hat. ²Der Insolvenzverwalter lehnt die Erfüllung des Vertrags ab **und gewährt die Anzahlungen zurück.** ³Der Unternehmer, der die vertraglich geschuldete Leistung nicht erbracht hat, hat die Steuer auf die Anzahlung **im Besteuerungszeitraum der Rückgewähr nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG** zu berichtigen. ⁴Unabhängig davon hat der Unternehmer, an den die vertraglich geschuldete Leistung erbracht werden sollte, den Vorsteuerabzug in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG **im Besteuerungszeitraum der Rückgewähr** zu berichtigen."

3. Abschnitt 17.1 Abs. 8 wird nach Satz 4 folgender Satz 5 angefügt:

" ⁵**Wird die Leistung nach Vereinnahmung des Entgelts rückgängig gemacht, entsteht der Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG erst mit der Rückgewähr des Entgelts (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.2010, V R 34/09, BStBI 2011 II S. xxx).**"

Das BFH-Urteil ist in allen offenen Fällen anzuwenden.