

BiB

BERATERPRAXIS IM BLICKPUNKT

Solar- und Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen: Steuerrechtliche Probleme beim Betrieb

Die Energiewende ist in aller Munde. Es ist das erklärte Ziel der Politik, den Anteil der erneuerbaren Energien an der Energieversorgung zu erhöhen. Als Teil des Gesamtkonzepts soll die Erzeugung auf kleinere Einheiten ausgedehnt und durch diese erweitert werden. Insbesondere Privathaushalte können sich so an der Energieproduktion beteiligen.

Die vielfältigen Auswirkungen, die diese besondere Förderung der Energiegewinnung durch kleinere Einheiten im steuerrechtlichen Bereich hat, möchte der folgende Beitrag beleuchten. Der Fokus liegt dabei auf der Erzeugung durch Privathaushalte und kleinere Unternehmen, die nicht originär in der Energiewirtschaft angesiedelt sind. Bei diesen Produzenten konzentriert sich dieser Beitrag auf die Energieerzeugung aus Sonnenlicht und die sog. Kraft-Wärme-Kopplung (KWK).

GRUNDLAGEN DER FÖRDERUNG

Die Grundlagen der Förderung der erneuerbaren Energien wurden bereits im Jahr 2000 durch das Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG) gelegt. 2004 und 2009 wurde das Gesetz grundlegend reformiert.

Davon zu unterscheiden ist die Förderung der KWK. Die Rechtsgrundlagen ergeben sich für diese Form der Energieerzeugung aus dem

KWK-Gesetz (KWKG). Allerdings gibt es Berührungspunkte zum EEG, da auch diese Anlagen nach dem EEG gefördert werden können.

PRAXISTIPP

- ! KWKG und EEG schließen sich bei der Förderung von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen wechselseitig aus.

FÖRDERPROGRAMME DER KfW UND SONSTIGE ZUSCHUSSPROGRAMME

Aktuell fördert die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) Photovoltaikanlagen z.B. mit ihrem Programm Nr. 270 „Erneuerbare Energien – Standard“ durch langfristige, zinsgünstige Darlehen mit tilgungsfreien Anlaufjahren. Eine Gewährung von Zuschüssen sehen die Programme der KfW zurzeit nicht vor. Die jeweils aktuellen Förderprogramme der KfW können dem Internetportal der KfW Bankengruppe (www.kfw.de) entnommen werden.

Ferner gibt es Förderprogramme der einzelnen Bundesländer, die jeweils unterschiedlich ausgestaltet sind. In Nordrhein-Westfalen kommt z.B. eine Förderung nach dem Förderprogramm *progres.nrw* (Programm für Rationelle Energieverwendung, Regenerative Energien und Energiesparen) in Betracht. Dieses sieht eine Förderung im Wege der Zuschussgewährung vor. Einzelheiten zur Förderung finden sich im Internet unter www.progres.nrw.de.

SCHWERPUNKTTHEMA 1

Peter Mann, Oberregierungsrat und Dozent FHF NRW

FINGERÜBUNGEN

Ein Fall, zwei Gestaltungen 13

Marcel Schoemakers, Rechtsanwalt

Fragen und Antworten 24

BERATERPRAXIS

Steuerrecht 15

Betriebswirtschaftliche Beratung 26

Jörgen Erichsen, Dipl.-Betriebswirt und Unternehmensberater

TECHNISCHE GRUNDLAGEN

Im Folgenden sollen die technischen Grundlagen der Solaranlagen und der KWK dargestellt werden. Denn für die steuerrechtliche Einordnung ist das technische Verständnis von grundlegender Bedeutung.

SOLARANLAGEN

Abb. 1: Solaranlagen

Solaranlagen können anhand ihrer Technologien grob in drei Gruppen unterteilt werden:

- thermische Solaranlagen
- thermische Solarkraftwerke
- Photovoltaikanlagen

Thermische Solaranlagen

Bei den thermischen Solaranlagen wird durch Sonneneinstrahlung in Kollektoren Wärme gesammelt. Diese Wärme kann beispielsweise für die Warmwasseraufbereitung in Privathaushalten genutzt werden. Bei kleineren Anlagen, wie sie bei Einfamilienhäusern anzutreffen sind, wird i.d.R. keine steuerlich relevante Nutzung vorliegen. Allerdings ist es denkbar, dass in einem Vermietungsobjekt die Warmwasseraufbereitung über thermische Solaranlagen erreicht wird. Im Folgenden wird daher auf die thermischen Solaranlagen nur kurz eingegangen.

Thermische Solarkraftwerke

Thermische Solarkraftwerke dienen der Stromerzeugung. Es besteht eine Verwandtschaft zu den rein thermischen Solaranlagen, da hier die Stromerzeugung auf indirektem Wege erfolgt. Vergleichbar mit einem konventionellen Kraftwerk wird durch die Sonneneinstrahlung Hitze produziert. Mit dieser wird regelmäßig Wasserdampf erzeugt, der eine Turbine antreibt. Mit Hilfe eines Generators wird elektrischer Strom produziert. Diese Anlagen rentieren sich i.d.R. nur als Großanlagen und sind daher aus den folgenden Überlegungen herausgenommen.

Photovoltaikanlagen

Spricht man von Sonnenenergie, meint man in erster Linie Photovoltaik. Bei Photovoltaikanlagen wird – anders als bei den thermischen Solarkraftwerken – direkt aus der Sonneneinstrahlung elektrische Energie gewonnen. Die sog. Panels bzw. Module enthalten mehrere Solarzellen. Das auftretende Licht erzeugt in der Solarzelle direkt einen elektrischen Strom. Der Umweg über einen Generator ist nicht erforderlich. Allerdings bestehen auch Photovoltaikanlagen aus verschiedenen Komponenten wie verschiedenen elektrotechnischen Geräten, die zur weiteren Verwendung des Stroms erforderlich sind.

Gegebenenfalls sind auch Aggregate vorhanden, die den Strom speichern. Bei den steuerlich relevanten Anlagen wird i.d.R. in das allgemeine Stromnetz eingespeist.

Für die steuerliche Betrachtung ist auch die Installation der Photovoltaikmodule relevant. Denkbar ist eine direkte Montage auf dem Erdboden. Häufiger anzutreffen ist gerade bei Kleinanlagen jedoch die Montage auf Dächern. Dabei ist zwischen zwei Arten der Dachmontage zu unterscheiden:

Dachintegrierte Solarmodule

Dachintegrierte Solarmodule werden direkt als Ersatz für die Dachziegel verwendet. Folgende Formen sind gängig:

- Solardachsteine
- Solardachfolie
- Indach-Solarmodule

PRAXISTIPP

! Allen Formen der dachintegrierten Installation ist gemeinsam, dass die Photovoltaikanlage auch die Funktion der Dachziegel teilweise übernimmt.

Aufdachmontage

Bei der Montage der Solarmodule auf dem Dach befindet sich unter den Modulen noch die gewöhnliche Dachabdeckung. Die Anlage wird mit einer gesonderten Trägerkonstruktion fest auf dem Dach montiert. In der Regel besteht aber auch die Möglichkeit, die Solarpanels ohne größere Schwierigkeiten abzumontieren und anderweitig aufzustellen.

KRAFT-WÄRME-KOPPLUNGSANLAGEN

Gemäß § 3 Abs. 1 KWKG ist KWK die gleichzeitige Umwandlung von eingesetzter Energie in elektrische Energie und in Nutzwärme in einer ortsfesten technischen Anlage. Als ortsfest gilt auch eine Anlage, die zur Erzielung einer höheren Auslastung für eine abwechselnde Nutzung an zwei Standorten errichtet worden ist.

Abb. 2: Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen

Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen i.S.d. KWKG sind:

- Dampfturbinenanlagen (Gegendruckanlagen, Entnahme- und Anzapfkondensationsanlagen)
- Gasturbinenanlagen (mit Abhitzeessel oder mit Abhitzeessel und Dampfturbinenanlage)
- Verbrennungsmotorenanlagen, Stirling-Motoren, Dampfmotoren oder Organic-Rankine-Cycle-Anlagen (ORC-Anlagen)
- Brennstoffzellenanlagen

Gemeinsam haben all diese Anlagen, dass neben der Nutzung der Wärme zur Produktion von elektrischem Strom auch die Wärme selbst genutzt wird. Damit wird eine höhere Energieeffizienz erreicht als bei der isolierten Stromproduktion ohne weitere Wärmenutzung.

Die KWK betrifft nach der gesetzlichen Definition sowohl Groß- als auch Kleinanlagen. Daher fallen auch Anlagen von der Größe eines konventionellen Kraftwerks, die die Abwärme in ein Fernwärmenetz leiten, grundsätzlich unter das KWKG. Für den hier untersuchten Bereich kommen kleinere Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen in Betracht.

Bei kleineren Anlagen, insbesondere im Ein- und kleineren Mehrfamilienhausbereich, ist die KWK in Form des Blockheizkraftwerks gängig. Dabei wird in einem Motor durch Verbrennung mechanische Energie geschaffen und ein Generator angetrieben. Neben dem durch den Generator produzierten Strom wird die bei der Verbrennung anfallende Wärme i.d.R. am Standort der Anlage oder in deren unmittelbarer Umgebung zum Heizen und zur Warmwasseraufbereitung verwendet. Teilweise kann mit der Wärme aus einem Blockheizkraftwerk auch Kälte erzeugt werden.

Als Brennstoff für den Motor kommen konventionelle fossile Brennstoffe (z.B. Heizöl, Erdgas oder LPG) in Betracht, aber auch Brennstoffe aus nachwachsenden Rohstoffen (z.B. Biomasse, Holz, Strohpellets, Bioethanol oder Biogas).

Stromeinspeisung beim Blockheizkraftwerk

Auch bei Blockheizkraftwerken kann der Strom ins öffentliche Stromnetz eingespeist werden. Hier ist der Netzbetreiber nach § 4 Abs. 1 KWKG grundsätzlich verpflichtet, die Anlagen an sein Netz anzuschließen. Der Betreiber der Anlage hat daher immer die Möglichkeit, den Strom ins öffentliche Netz einzuspeisen.

Außerdem ist der Netzbetreiber verpflichtet, den Strom abzunehmen und zu vergüten. Die Höhe der Vergütung ist regelmäßig geringer als der übliche Bezugspreis für Strom an Endverbraucher. Dies unterscheidet die Einspeisung bei der KWK von der Einspeisung bei Photovoltaikanlagen. Daher verwenden die Produzenten den selbsterzeugten Strom i.d.R. vorrangig zu eigenen Zwecken und speisen nur Überschüsse ins öffentliche Netz ein.

Bei Blockheizkraftwerken, die in einem Gebäude zu Wohnzwecken aufgestellt sind, werden i.d.R. die Wohneinheiten mit der Abwärme beheizt. Die meisten Blockheizkraftwerke, die primär zur Wärmeerzeugung in privaten Haushalten eingesetzt werden, sind daher wärmegeführt. Das bedeutet, dass sie nur in Betrieb sind, wenn Wärme benötigt wird.

Das bedeutet aber auch, dass nur dann Strom produziert wird, wenn das Blockheizkraftwerk zur Wärmeproduktion läuft. Wird nur wenig Wärme benötigt, fallen auch nur geringe Überschüsse an, die ins Netz eingespeist werden können. Die Rentabilität eines Blockheizkraftwerks ist daher abhängig von einem gleichbleibenden Wärmebedarf der angeschlossenen Wohneinheiten.

Sofern die Wärme nicht zum Heizen oder zur Warmwasseraufbereitung genutzt werden kann, muss sie anderweitig abgeführt wer-

den, damit sich die Anlage nicht überhitzt. Dem Durchlaufen eines Blockheizkraftwerks sind also auch technische Grenzen gesetzt.

GEWERBERECHTLICHE PROBLEME

Beim Betrieb einer Photovoltaik- oder Kraft-Wärme-Kopplungsanlage handelt es sich grundsätzlich auch gewerberechtlich um die Ausübung eines stehenden Gewerbes nach der GewO. Es besteht daher grundsätzlich eine Anmeldepflicht nach § 14 GewO. Allgemeine Aussagen darüber, in welchen Fällen eine Anlage als Gewerbe bei der zuständigen Kommune anzumelden ist, können nicht getroffen werden. Teilweise haben die Kommunen eigene Regelungen zur Vereinfachung getroffen; kleinere Anlagen werden vielfach als Bagatellfälle eingestuft, so dass eine gewerberechtliche Anmeldung nicht erforderlich ist.

PRAXISTIPP

! Die gewerberechtliche Einordnung ist unabhängig von der steuerrechtlichen zu betrachten!

UMSATZSTEUER

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT

Bei der Nutzung von Solarenergie und der KWK richtet sich die Unternehmereigenschaft nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG. Der Betreiber einer Anlage wird nur zum Unternehmer, wenn er mit dem Betrieb der Anlage nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Grundvoraussetzung ist damit, dass er mit dem Betrieb der Anlage Einnahmen erwirtschaftet. Für die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise müssen keine Überschüsse aus der Betätigung resultieren. Wird die Anlage aber nur für private Zwecke eingesetzt, scheidet eine Unternehmereigenschaft von vornherein aus.

Photovoltaik

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage kann, wie bereits dargestellt, den erzeugten Strom ins öffentliche Netz einspeisen. Nach dem EEG ist der Netzbetreiber zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung der gesamten in einer Anlage (installierte Leistung von nicht mehr als 500 kW) erzeugten Elektrizität verpflichtet. Er muss weiterhin eine gesetzlich festgelegte Vergütung entrichten (§ 33 Abs. 1 EEG). Wenn nicht nur gelegentlich Strom ins allgemeine Stromnetz eingespeist wird, dient die Anlage damit der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus Stromerzeugung.

PRAXISTIPP

! Die Anlage muss unmittelbar oder mittelbar mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden sein.

Die Finanzverwaltung lehnt die Unternehmereigenschaft grundsätzlich immer dann ab, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist. Es muss demnach ein Leistungsaustausch zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Betreiber des allgemeinen Stromnetzes vorliegen.

Direktverbrauch

Eine Besonderheit beim Betrieb einer Photovoltaikanlage stellt der sog. Direktverbrauch dar. Dabei handelt es sich um den dezentralen Verbrauch des produzierten Stroms durch den Anlagenbetreiber selbst oder unmittelbar (ohne Einspeisung ins öffentliche Netz) durch einen Dritten. Gemäß § 33 Abs. 2 EEG kann der Anlagenbetreiber vom Netzbetreiber auch eine Vergütung für den dezentral verbrauchten Strom verlangen.

PRAXISTIPP

- ! Diese Förderung des dezentral verbrauchten Stroms gilt nur für Anlagen, die nach dem 30.12.2008 installiert wurden.

Damit sollen die öffentlichen Stromnetze entlastet werden. Ohne diese Förderung würden die Betreiber mehr Strom in die öffentlichen Netze einzuspeisen versuchen und die Netze durch den für den privaten Bereich benötigten Strom zusätzlich belasten.

Wegen der Vergütungsmöglichkeit für den Direktverbrauch kommt die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass die gesamte Elektrizität, die der Anlagenbetreiber aus Sonneneinstrahlung erzeugt, an den Netzbetreiber geliefert wird. Dies gilt unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird. Es spielt dabei keine Rolle, ob sich die Vergütung nach § 33 Abs. 1 oder Abs. 2 EEG richtet. Die Einspeisevergütungen sind in jedem Fall Entgelt für Lieferungen durch den Anlagenbetreiber.

Der tatsächlich dezentral verbrauchte Strom wird bei dieser Betrachtungsweise vom Netzbetreiber an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Vorausgesetzt, für den dezentral verbrauchten Strom wird eine Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG gezahlt.

PRAXISTIPP

- ! Rein physikalisch betrachtet wird es sich ohnehin nicht vermeiden lassen, dass der in der Photovoltaikanlage produzierte Strom gleich dezentral verbraucht wird – z.B. in dem Einfamilienhaus, auf dem die Anlage installiert ist. Strom folgt prinzipiell dem Weg des geringsten Widerstands. Daher wird im Regelfall der produzierte Strom gleich an der Herstellungsstelle wieder verbraucht werden, sofern Verbraucher vorhanden sind.

Blockheizkraftwerk

Auch bei einem Blockheizkraftwerk richtet sich die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. Der BFH hat im Urteil vom 18.12.2008 – V R 80/07 entschieden, dass ein ansonsten nichtunternehmerisch tätiger Betreiber eines Blockheizkraftwerks Unternehmer sein kann, wenn er regelmäßig und nicht nur gelegentlich

gegen Entgelt Strom ins allgemeine Stromnetz einspeist. Dies gilt auch bei einem Blockheizkraftwerk, das sich in einem Einfamilienhaus befindet. Die Unternehmereigenschaft ergibt sich dann unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen. Somit ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Blockheizkraftwerks unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich.

Die Finanzverwaltung hat sich dieser Ansicht in Abschn. 2.5 Abs. 1 UStAE angeschlossen. Umsatzsteuerlich ist dabei weiterhin zu berücksichtigen, dass der gesamte vom Anlagenbetreiber produzierte Strom an den Netzbetreiber geliefert wird. Dies gilt – genau wie bei der Einspeisung aus Photovoltaikanlagen – unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird. § 4 Abs. 3a KWKG fördert nämlich ebenfalls den Direktverbrauch. Für den Direktverbrauch kann eine Vergütung nach dem EEG oder ein Zuschlag nach dem KWKG beansprucht werden. Die Finanzverwaltung unterscheidet daher auch in diesen Fällen nicht, ob der Strom ins öffentliche Netz eingespeist, unmittelbar an einen Dritten veräußert oder durch den Anlagenbetreiber selbst verbraucht wird.

Damit stellt das Betreiben eines Blockheizkraftwerks unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen eine nachhaltige Tätigkeit i.S.d. UStG dar.

Das eingangs dargestellte Problem der effizienten Auslastung eines Blockheizkraftwerks für die Stromerzeugung spielt daher umsatzsteuerlich keine große Rolle. Entscheidend ist damit für die Unternehmereigenschaft, dass überhaupt Strom erzeugt wird. Der Direktverbrauch ist dabei allerdings nur dann als Lieferung an den Netzbetreiber zu berücksichtigen, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen hat.

PRAXISTIPP

- ! Anders als bei Photovoltaik gilt die besondere Förderung des Direktverbrauchs auch für bereits installierte Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen. Voraussetzung ist lediglich, dass diese förderungswürdig nach dem KWKG sind.

Ebenso wie bei der Photovoltaik scheidet eine unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich aus, wenn keine Einspeisungsmöglichkeit für den Strom gegeben ist. Eine unternehmerische Betätigung besteht dann nur, wenn der Strom nachhaltig unter Umgehung des öffentlichen Netzes direkt an einen Dritten geliefert wird.

PRAXISTIPP

- ! Die direkte Stromlieferung an Dritte kann als Nebenleistung steuerfrei sein. Stromlieferungen an Mieter, mit denen ein nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfreies Mietverhältnis besteht, sind daher steuerfrei.

Solarthermie

Sofern die aus der Solarthermie gewonnene Wärme direkt für private Zwecke – z.B. Warmwasseraufbereitung oder Wohnraumbeheizung – genutzt wird, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor. Denkbar ist jedoch, dass die erzeugte Wärme entgeltlich zum Heizen an Dritte überlassen wird. Gemäß Abschn. 4.12.1 UStAE ist die Lieferung von Wärme sowie die Versorgung mit warmem Wasser eine Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG (vgl. Beispiel 1).

BEISPIEL 1

Ein Vermieter betreibt auf seinem Mehrfamilienhaus eine solarthermische Anlage. Mit der gewonnenen Wärme wird das Warmwasser für alle Mieter bereit. Es handelt sich um die Vermietung zu privaten Wohnzwecken. Hier ist Warmwasserlieferung als Nebenleistung zur steuerfreien Wohnraumüberlassung anzusehen.

Würde die Wärme direkt oder erwärmtes Wasser getrennt an einen Dritten veräußert, lägen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor. Es handelte sich vielmehr um steuerpflichtige Lieferungen.

BEMESSUNGSGRUNDLAGE

Die Bemessungsgrundlage richtet sich grundsätzlich nach der Höhe des Entgelts. Dazu sind vor allem die Einspeisevergütungen zu zählen.

Photovoltaik

Wie bereits dargestellt wird der gesamte produzierte Strom regelmäßig an den Netzbetreiber geliefert. Dieser unterliegt der Umsatzbesteuerung.

PRAXISTIPP

- Die im EEG genannten Vergütungsbeträge sind Nettobeträge (vgl. § 18 Abs. 2 EEG).

Die Netto-Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG (Anlagen mit einer Leistung von bis zu 30 kW) beträgt für Anlagen, die nach dem 31.12.2010 und vor dem 01.01.2012 in Betrieb genommen wurden, 28,74 Cent/kWh. Ab dem 01.01.2012 ermäßigt sich die Einspeisevergütung auf 24,43 Cent/kWh.

Komplizierter wird es beim Direktverbrauch. Dezentral verbrauchter Strom wird bei der fiktiven Betrachtungsweise an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Es findet demnach ein Leistungsaustausch in beide Richtungen statt. Bei der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind daher beide Leistungen getrennt voneinander zu berücksichtigen.

Das Entgelt für die Stromlieferung des Anlagenbetreibers ist alles, was der Netzbetreiber als Leistungsempfänger für diese Stromlieferungen aufwendet. Dabei ist die Umsatzsteuer aus den Beträgen nicht herauszurechnen.

Das Entgelt für die Lieferung des Netzbetreibers ist demgegenüber alles, was der Anlagenbetreiber aufwendet. Umsatzsteuer ist aus diesem Betrag ebenfalls nicht herauszurechnen.

Das BMF kommt daher zu der Berechnung, dass sich die Einspeisevergütung (28,74 Cent/kWh bzw. 24,43 Cent/kWh) beim Direktverbrauch gem. § 33 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 EEG (Anlagen bis einschließlich 500 kW Leistung) um die folgenden Beträge ermäßigt:

- um 16,38 Cent/kWh für den Anteil des Direktverbrauchs, der 30 % der im selben Jahr durch die Anlage erzeugten Strommenge nicht übersteigt, und
- um 12,00 Cent/kWh für den Anteil des Direktverbrauchs, der 30 % der im selben Jahr durch die Anlage erzeugten Strommenge übersteigt.

Abb. 3: Vergütungsbeträge bei Direktverbrauch

Es ergeben sich daraus im Einzelnen die folgenden Vergütungsbeträge für direkt verbrauchten Strom:

2011:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

28,74 Cent/kWh – 16,38 Cent/kWh = 12,36 Cent/kWh

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

28,74 Cent/kWh – 12 Cent/kWh = 16,74 Cent/kWh

2012:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

24,43 Cent/kWh – 16,38 Cent/kWh = 8,05 Cent/kWh

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

24,43 Cent/kWh – 12 Cent/kWh = 12,43 Cent/kWh

Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung

Bei der Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber bildet das BMF die Differenz aus der allgemeinen Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG (Anlagen bis 30 kW Leistung) und der Vergütung für den Strom, der direkt verbraucht wird.

Abb. 4: Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung

Es ergeben sich daher folgende Beträge:

Anlagen, die 2011 in Betrieb genommen wurden:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

28,74 Cent/kWh – 12,36 Cent/kWh = 16,38 Cent/kWh

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

28,74 Cent/kWh – 16,74 Cent/kWh = 12 Cent/kWh

Anlagen, die ab dem 01.01.2012 in Betrieb gehen:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

24,43 Cent/kWh – 8,05 Cent/kWh = 16,38 Cent/kWh

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

24,43 Cent/kWh – 12,43 Cent/kWh = 12 Cent/kWh

Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber ist nach folgendem Muster zu ermitteln: Nach Auffassung des BMF ist bei der Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber für den Strom aus dem Direktverbrauch die Summe aus der Vergütung für den Direktverbrauch und der Vergütung für die Rücklieferung des Netzbetreibers zu bilden.

Abb. 5: Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers

Es ergeben sich daher die folgenden Nettobeträge:

2011:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

$$12,36 \text{ Cent/kWh} + 16,38 \text{ Cent/kWh} = 28,74 \text{ Cent/kWh}$$

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

$$16,74 \text{ Cent/kWh} + 12,00 \text{ Cent/kWh} = 28,74 \text{ Cent/kWh}$$

2012:

Direktverbrauchsanteil bis 30 %:

$$8,05 \text{ Cent/kWh} + 16,38 \text{ Cent/kWh} = 24,43 \text{ Cent/kWh}$$

Direktverbrauchsanteil über 30 %:

$$12,43 \text{ Cent/kWh} + 12,00 \text{ Cent/kWh} = 24,43 \text{ Cent/kWh}$$

Das BMF hebt besonders hervor, dass die dargestellte Berechnungsweise nicht aus Vereinfachungsgründen abgewandelt werden darf. Insbesondere ist es nicht zulässig, die Umsatzsteuer allein nach der reduzierten Vergütung für den Direktverbrauch zu bemessen.

Schematisch dargestellt ergeben sich daher für die Behandlung des Direktverbrauchs im Jahr 2011 bei einem Anteil, der 30 % der produzierten Strommenge nicht übersteigt, die folgenden Leistungsbeziehungen (Anlage mit einer installierten Leistung bis einschließlich 30 kW, Abb. 6):

Abb. 6: Schematische Behandlung des Direktverbrauchs



In dem dargestellten Beispiel ist es nicht ausreichend, lediglich den ermäßigten Einspeisesatz von 12,36 Cent/kWh beim Anlagenbetreiber zu versteuern. Letztlich ist für die Lieferung des Anlagenbetreibers immer der Betrag anzusetzen, der sich ergäbe, wenn der direkt verbrauchte Strom tatsächlich eingespeist würde. Für die fiktive Lieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber ist immer der Preis zugrunde zu legen, der sich unter Berücksichtigung der besonderen Förderung des Direktverbrauchs ergibt.

Blockheizkraftwerk

Auch bei der KWK sind im Regelfall Leistungsbeziehungen in beide Richtungen zwischen Netzbetreiber und Anlagenbetreiber zu beachten. Zu berücksichtigen ist, dass bei einem Blockheizkraftwerk zusätzlich Wärme anfällt. Wird diese an einen Dritten geliefert, ist das zu versteuern. Wird sie zum Beheizen oder zur Warmwasserbereitung durch den Anlagenbetreiber privat genutzt, ist eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Ob ein Blockheizkraftwerk unter das EEG oder das KWKG fällt, spielt für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen keine Rolle.

Stromlieferung

Auch beim Betrieb eines Blockheizkraftwerks unterliegen zunächst die Entgelte aus der Stromeinspeisung der Umsatzsteuer. Komplexer ist wiederum die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Direktverbrauch. Grundsätzlich ist hier nach denselben Grundsätzen wie bei der Photovoltaik zu verfahren. Die Hin- und Rücklieferungen beim dezentralen Verbrauch von Strom liegen nur vor, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen hat. Sie sind nur für Zwecke der Umsatzsteuer anzunehmen.

Wird der vom Anlagenbetreiber oder von einem Dritten dezentral verbrauchte Strom nach dem KWKG vergütet, entspricht die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers

- dem üblichen Preis
- zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und
- ggf. der durch die dezentrale Einspeisung vermiedenen Nutzungsentgelte (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 KWKG),
- abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer.

Als üblicher Preis gilt bei Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu 2 Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal (§ 4 Abs. 3 KWKG). Für Zwecke der Umsatzsteuer kann dieser Wert als üblicher Preis bei allen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen übernommen werden.

Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht derjenigen für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge (vgl. Beispiel 2).

Ungeachtet der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber hat dieser niemals einen höheren Betrag zu entrichten als den nach dem KWKG geschuldeten Zuschlag bzw. die Vergütung nach dem EEG.

Sollte der produzierte Strom entnommen werden, ohne Förderung nach dem KWKG oder dem EEG zu bekommen, ist eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Das Gleiche gilt für eine Lieferung an nahestehende Personen. Das BMF lässt es in diesen Fällen zu, bei der Anwendung der Bemessungsgrundlagen nach § 10 Abs. 4 (un-

BEISPIEL 2

Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers

Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent/kWh
+ vermiedene Netznutzungsentgelte	0,12 Cent/kWh
+ Zuschlag nach § 7 Abs. 6 KWKG	5,11 Cent/kWh
	<hr/>
	9,382 Cent/kWh

Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent/kWh
+ vermiedene Netznutzungsentgelte	0,12 Cent/kWh
	<hr/>
	4,272 Cent/kWh

entgeltliche Wertabgabe) und Abs. 5 UStG (Mindestbemessungsgrundlage) den Marktpreis unter Berücksichtigung von Mengenrabatten zu bestimmen. Dieser kann dann angesetzt werden. Übersteigen allerdings sowohl das marktübliche Entgelt als auch die Ausgaben nach § 10 Abs. 4 UStG das vereinbarte Entgelt, sind als Bemessungsgrundlage die Ausgaben nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen.

Wärme

Wird die mittels KWK erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert, ist Bemessungsgrundlage für diese Lieferung grundsätzlich das vereinbarte Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). Für die direkt durch den Anlagenbetreiber für private Zwecke entnommene Wärme ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu versteuern. Die Bemessungsgrundlage ist dabei nach § 10 Abs. 4 UStG zu ermitteln. Es ist stets von den Selbstkosten auszugehen, weil die Wärme vom Anlagenbetreiber selbst erzeugt wird und es somit keinen vom Betreiber zu zahlenden Einkaufspreis für die Wärme gibt. Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren zu verteilen (vgl. BMF-Schreiben v. 15.12.2000, BStBl I, 1532; AfA-Tabelle AV, Fundstelle 3.1.4).

Darüber hinaus ist zu beachten, dass keines der Endprodukte – Elektrizität und Wärme – ein Nebenprodukt der Gewinnung des anderen Produkts darstellt. Die Selbstkosten sind daher stets aufzuteilen, z.B. im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie oder anhand der Leistungskennzahlen der Anlage (sofern diese keine variable Steuerung in Abhängigkeit von nur einer der beiden angeforderten Energiearten zulässt). Einheitliche Messgrößen für die elektrische und thermische Energie sind kWh.

Wird Wärme an einen Dritten geliefert und handelt es sich bei diesem um eine nahestehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG zu prüfen. Hierbei ist die Bemessungsgrundlage nach den oben dargestellten Grundsätzen wie bei der unentgeltlichen Wertabgabe zu ermitteln.

Die Bemessungsgrundlage wird nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt, wenn das tatsächliche Entgelt nied-

riger als diese Mindestbemessungsgrundlage ist und auch das marktübliche Entgelt nicht erreicht (vgl. Abschn. 10.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE). Für die Ermittlung des marktüblichen Entgelts (Marktpreis) sind die konkreten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauchers – im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers – entscheidend. Ein niedrigeres marktübliches Entgelt ist daher nur anzusetzen, wenn der Leistungsempfänger die bezogene Menge an thermischer Energie auch tatsächlich von einem Dritten beziehen könnte. Der Ort, an dem der Leistungsempfänger die Energie verbraucht, muss also in dem Versorgungsgebiet eines entsprechenden Wärmeversorgungsunternehmens gelegen sein; ggf. erforderliche Anschlusskosten sind zu berücksichtigen. Ein pauschaler Ansatz kann insoweit nur in Ausnahmefällen und regional begrenzt in Betracht kommen, soweit in diesem Gebiet allgemeinzugängliche Bezugsquellen mit entsprechendem Belieferungspotential vorhanden sind.

KLEINUNTERNEHMERREGELUNG

Bei Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG entfällt die Zahlung der Umsatzsteuer, da diese bis zu der Betragsgrenze des § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird. Die Kleinunternehmerregelung wird sich allein schon aus dem Grund steuerlich nicht anbieten, dass sie den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage ausschließt.

VORSTEUERABZUG

Grundsätzlich kann der Anlagenbetreiber sowohl bei der Photovoltaik als auch beim Blockheizkraftwerk einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG geltend machen. Dabei richtet sich der Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Kriterien. Voraussetzung ist daher zunächst die Zuordnung des angeschafften Gegenstands zum Unternehmensvermögen.

Photovoltaik

Sowohl bei der Indach- als auch bei der Aufdachmontage ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage möglich, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind (s.o.). Es kommt daher vor allem auf eine mindestens 10%ige unternehmerische Nutzung an (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). In der Praxis dürfte diese Grenze bei der Einspeisung in das öffentliche Netz kein Problem sein.

Für eine Photovoltaikanlage genutzte Gebäude

Auch bei Gebäuden und Gebäudeteilen ist grundsätzlich ein Vorsteuerabzug möglich. Dieser erfordert prinzipiell die Zuordnung zum Unternehmensvermögen. Relevant ist hier allerdings der zum 01.01.2011 neu ins Gesetz eingefügte § 15 Abs. 1b UStG. Danach ist ein Vorsteuerabzug auch bei voller Zuordnung eines Gebäudes nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung möglich.

Für die Bestimmung der Höhe der unternehmerischen Nutzung schlägt der BFH mit Urteil vom 19.07.2011 – XI R 21/10 folgende Berechnung eines Umsatzschlüssels vor: Es ist auf einen fiktiven Vermietungsumsatz abzustellen, der sich ergäbe, wenn der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil vermietet würde. Dieser Umsatz ist einem fiktiven Umsatz gegenüberzustellen, der zu erzie-

len wäre, wenn der nichtunternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes vermietet würde (vgl. Beispiel 3).

BEISPIEL 3

Der Privatmann P beabsichtigt, einen Carport zu bauen. Dieser soll als Unterstand für seinen privaten Pkw dienen. Auf der Dacheindeckung will er eine Photovoltaikanlage montieren lassen, die den erzeugten Strom ins allgemeine Netz einspeisen soll. Der fiktiv zu erzielende Umsatz für die Vermietung der Dachfläche beträgt 96 € p.a. Der Carport könnte für 1.200 € p.a. vermietet werden.

Ein Vorsteuerabzug aus der Anlage selbst einschließlich aller Nebenaggregate ist unproblematisch. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Carports ist komplett ausgeschlossen, da die unternehmerische Nutzung die 10%-Grenze nicht überschreitet. Die unternehmerische Nutzung entspricht dem Verhältnis der beiden fiktiven Vermietungsumsätze und liegt bei lediglich 8 %. Selbst wenn diese oberhalb der 10%-Grenze läge, wäre ein voller Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Carports nicht möglich (vgl. § 15 Abs. 1b UStG).

Diese Berechnung ist einmal relevant, bei der Frage, ob überhaupt eine 10%ige unternehmerische Nutzung vorliegt und der Gegenstand dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden kann. Sie ist aber auch anzustellen, wenn die Höhe der tatsächlich abzugsfähigen Vorsteuern ermittelt werden soll.

PRAXISTIPP

Der BFH lässt auch jede andere sachgerechte Schätzungs- methode zu. Allerdings hält er die Aufteilung nach Nutzflächen bei einem Carport für nicht sinnvoll.

Dachsanieierung

Bei einer Dachsanieierung prüft der BFH (Urt. v. 19.07.2011 – XI R 29/10) zunächst den direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur unternehmerischen Beteiligung. Es kommt bei der Dachsanieierung auf die Nutzung des gesamten Gebäudes an. Die Vorsteuer im Umfang der unternehmerischen Nutzung abgezogen werden.

BEISPIEL 4

Der Privatmann P möchte auf seinem Wohnhaus eine Photovoltaikanlage installieren. Für die Installation einer Aufdachanlage ist eine umfassende Sanierung des Daches erforderlich. Die Sanierung kostet 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer. Für die Vermietung des Daches an einen Photovoltaikanlagenbetreiber bekäme P 1.500 € Miete p.a., für die Vermietung des Hauses eine Miete von 12.000 € p.a.

Auch hier ist der Anteil der unternehmerischen Nutzung durch einen Umsatzschlüssel zu ermitteln. Der Vorsteuerabzug ist damit auf 12,5 % beschränkt. P kann daher nur 12,5 %, nämlich 712,50 €, als Vorsteuern abziehen.

PRAXISTIPP

Das FG Rheinland-Pfalz (Urt. v. 10.02.2011 – 6 K 2607/08 und v. 22.09.2011 – 6 K 1963/11) ist der Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug aus einer Dachsanieierung möglich ist, wenn eine noch nicht erneuerungsbedürftige, jedoch asbesthaltige Dacheindeckung allein deshalb erneuert wird, weil dann eine Photovoltaikanlage installiert werden darf. Die Vorsteuern aus der Neueindeckung sind dann insoweit abzugsfähig, als diese aus rechtlichen Gründen für die Installation der Photovoltaikanlage notwendig wurde.

Blockheizkraftwerk

Wird der Strom entgeltlich ins öffentliche Netz eingespeist, liegt eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit vor. Ebenso ist die steuerpflichtige Lieferung an einen Dritten eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit.

Beim Vorsteuerabzug aus einem Blockheizkraftwerk ist jedoch auch die Nutzung der Wärme zu berücksichtigen: Wird diese entgeltlich an Dritte geliefert, liegt eine unschädliche unternehmerische Nutzung des Kraftwerks vor. Wird die Wärme für private Zwecke entnommen, ist ein Vorsteuerabzug auch möglich, da insoweit eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe vorliegt.

PRAXISTIPP

Wird Wärme an Mieter überlassen, ist diese grundsätzlich als Nebenleistung zur Vermietung anzusehen. Ist die Vermietungsleistung nach § 4 Nr. 12a UStG als Wohnraummiete steuerfrei, ist auch die Wärmelieferung steuerfrei. Wird Strom als Nebenleistung an Mieter geliefert, liegt ebenfalls eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12a UStG vor. In beiden Fällen ist daher der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Liegen in diesen Fällen sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze vor (z.B. Lieferung an Mieter und an Dritte), ist eine Aufteilung der Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG erforderlich. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt ein Mengenschlüssel nach kWh in Betracht.

Auch ein Vorsteuerabzug aus der Lieferung beim Direktverbrauch des Stroms ist nur unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich. Wird der dezentral verbrauchte Strom nicht unternehmerisch oder für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze (vgl. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 UStG) genutzt, ist daher ebenfalls ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

UMSATZSTEUER-VORANMELDUNG

Sofern der Betreiber einer Photovoltaik- oder Kraft-Wärme-Kopplungsanlage bislang noch nicht unternehmerisch tätig gewesen ist, muss er für zwei Kalenderjahre monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben (Neugründungsfälle gem. § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG). Hat er bereits eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt, aber bislang die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genom-

men, ist er nicht zur monatlichen Abgabe verpflichtet. Dies gilt auch dann, wenn bislang im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit lediglich steuerfreie Umsätze ausgeführt wurden. Bleibt die Steuer unter 7.500 € für das zweite Jahr, ist im dritten Jahr nur noch quartalsweise eine Voranmeldung abzugeben. Bleibt der Umsatz unter 1.000 €, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zu Abgabe von Voranmeldungen ganz befreien.

ERTRAGSTEUER

Die ertragsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen bzw. Blockheizkraftwerken weicht von der umsatzsteuerlichen teilweise erheblich ab. Dabei ist auch hier nach allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts zu klären, ob die Tätigkeit unter eine Einkunftsart fällt. Mit der Anlage müssen überhaupt Einnahmen erzielt werden.

BETRIEBSEINNAHMEN

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks erzielt Einnahmen aus einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG (vgl. Abb. 7).

Abb. 7: Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen gehören insbesondere:

- Vergütungen für den eingespeisten Strom nach dem EEG oder dem KWKG
- Vergütungen, die der Steuerpflichtige aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt
- Zuschlag nach dem KWKG 2002 sowohl für eingespeisten als auch – seit 01.01.2009 – für nichteingespeisten Strom
- verminderte Vergütungen nach § 33 Abs. 2 EEG für den dezentral verbrauchten Strom
- Mineralölsteuererstattung nach dem MinöStG bzw. EnergieStG; nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b MinöStG bzw. § 53 Abs. 1 EnergieStG wird die Mineralölsteuererstattung nicht nur auf erdölbetriebene, sondern auch auf erdgasbetriebene Blockheizkraftwerke gewährt
- Umsatzsteuererstattungen, wenn der Betreiber als Unternehmer i.S.d. UStG anzusehen ist

Bei thermischen Solaranlagen scheidet eine gewerbliche Tätigkeit regelmäßig aus, wenn diese allein der Warmwasserbereitung für das private Wohnen dienen. Gegebenenfalls kann aber auch hier eine gewerbliche Tätigkeit in Betracht kommen, wenn die Wärme oder das Warmwasser gegen Bezahlung veräußert wird.

GEWINNERZIELUNGSABSICHT

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG muss Gewinnerzielungsabsicht bestehen, da andererseits Liebhaberei vorliegt. Bei der im Einzelfall erforderlichen Prüfung sind die individuellen Leistungsdaten der Anlage zu berücksichtigen, die erhaltenen Fördermittel, die für die Installation erforderlichen Investitionen und die Form der Finanzierung.

Bei der Photovoltaik ist zu berücksichtigen, dass die Vergütungen vom Jahr der Inbetriebnahme abhängen. In den letzten Jahren sind diese regelmäßig gesunken. Die Frage der Gewinnerzielungs-

absicht ist – wie in allen anderen Fällen auch – durch eine Totalprognose nachzuweisen, für die der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt.

Die OFD Niedersachsen geht davon aus, dass beim Betrieb einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist (Vfg. v. 17.09.2010 – S 2240 – 160 – St 221/St 222 für Photovoltaikanlagen und v. 15.12.2010 – S 2240 – 186 – St 221/St 222 für Blockheizkraftwerke). Lediglich bei Fremdfinanzierung ist im Einzelfall die Einkünfterzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

ENTNAHMEN

Wird Strom oder Wärme aus einer Photovoltaikanlage bzw. einem Blockheizkraftwerk für private Zwecke genutzt, ist eine Entnahme nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu versteuern.

Photovoltaik

Hinsichtlich des für private Zwecke verbrauchten Stroms ist eine nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen. Dieser Teilwert bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbstverbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören (vgl. Beispiel 5 und 6).

BEISPIEL 5

Der Hauseigentümer H hat im Jahr 2011 mit einer seit Anfang 2011 betriebenen Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 30 kWp (kWp = Kilowatt-Peak, Spitzenleistung) insgesamt 14.000 kWh Strom produziert. Davon hat er 4.000 kWh in seinem eigenen Wohnhaus selbst verbraucht. Der Anteil der Selbstnutzung beträgt somit ca. 29 %.

Insgesamt hat H für die Anlage als Betriebsausgaben geltend gemacht:

Abschreibung (AfA)	1.000 €
+ Finanzierungskosten	600 €
+ lfd. Kosten (Versicherung, Reinigung etc.)	250 €
	<hr/>
	1.850 €

H muss die folgenden Beträge als Betriebseinnahmen versteuern:

Erlöse Stromverkauf (10.000 kWh x 0,2874 €/kWh), § 33 Abs. 1 EEG	2.874,00 €
+ Erlöse aus Direktverbrauch (4.000 kWh x 0,1236 €/kWh), § 33 Abs. 2 EEG	494,40 €
+ Entnahme Strom zum Teilwert (1.850 € x 29 %)	536,50 €
	<hr/>
	3.904,90 €

PRAXISTIPP

- ! Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung auch zu, den Entnahmewert für den Strom in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom zu schätzen.

BEISPIEL 6

Sachverhalt wie im Ausgangsfall. Der allgemeine Bezugspreis für Strom aus dem Netz des Energieversorgers beträgt 21 Cent/kWh.

Erlöse Stromverkauf (10.000 kWh x 0,2874 €/kWh), § 33 Abs. 1 EEG	2.874,00 €
+ Erlöse Direktverbrauch (4.000 kWh x 0,1236 €/kWh), § 33 Abs. 2 EEG	494,40 €
+ Entnahme Strom zum Teilwert (4.000 kWh x 0,21 €/kWh)	840,00 €
	<hr/>
	4.208,40 €

Das Beispiel zeigt, dass die Vereinfachungsregelung ungünstiger ist, da die Herstellungskosten für die kWh Strom aus der Photovoltaikanlage lediglich (1.850 €/14.000 kWh =) 13,2 Cent betragen. Erst wenn dieser Wert überschritten wird (z.B. durch hohe Finanzierungs- oder Wartungskosten in einem Jahr), sollte die Vereinfachungsregelung angewendet werden.

Blockheizkraftwerk

Bei einem Blockheizkraftwerk ist neben der Entnahme für den direkt verbrauchten Strom auch eine Entnahme der Wärme zu berücksichtigen. Für die Verwendung der Nutzwärme zur Beheizung und Warmwasserversorgung des privaten Wohnhauses oder der privaten Wohnung und die Verwendung des Stroms für private Zwecke ist ebenfalls eine nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen. Dieser Teilwert bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms bzw. der entnommenen Nutzwärme, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

PRAXISTIPP

Die OFD Niedersachsen (Vfg. v. 17.09.2010 – S 2240 – 160 – St 221/St 222) lässt die für die Stromentnahme bei einer Photovoltaikanlage vorgesehene Vereinfachungsregelung (Ermittlung nach dem allgemeinen Strompreis) auch beim Blockheizkraftwerk zu. Hierbei ist auf den unter Berücksichtigung des allgemeinen Strom-Mixes – und nicht etwa eines besonderen Öko-Tarifs – angebotenen Stromtarif abzustellen.

Bei der Wärmeentnahme lässt es die OFD Niedersachsen aus Vereinfachungsgründen zu, diese in Anlehnung an den Preis zu schätzen, den der Steuerpflichtige Dritten in Rechnung stellt (Vfg. v. 15.12.2010 – S 2240 – 186 – St 221/St 222).

LIEFERUNG VON STROM UND WÄRME BEI VERMIETUNG

Bei einer Vermietung von Wohnraum an Dritte kann die Bereitstellung von Wärme und Strom im Rahmen des Mietverhältnisses nicht als Nebenleistung bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesehen werden. Aufgrund des Subsidiaritäts-

prinzips des § 21 Abs. 3 EStG sind Betriebseinnahmen eines Gewerbebetriebs anzunehmen (OFD Niedersachsen, Vfg. v. 15.12.2010 – S 2240 – 186 – St 221/St 222).

ZUSCHÜSSE AUS FÖRDERPROGRAMMEN

Zuschüsse für die Anschaffung der Anlage sind nach R 6.5 Abs. 2 EStR 2008 zu behandeln. Sie können demnach alternativ als (sofort zu versteuernde) Betriebseinnahme oder als Minderungsbeitrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage erfasst werden.

BETRIEBSAUSGABEN**Abb. 8: Betriebsausgaben**

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffs zum Betreiben des Motors beim Blockheizkraftwerk
- Reparatur-/Wartungskosten
- Finanzierungskosten
- Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 bis 3 EStG
- Aufwendung aus einem Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG
- Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG
- Vorsteuer, wenn der Betreiber Unternehmer i.S.d. UStG ist

PRAXISTIPP

Die Übertragung von stillen Reserven nach § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG ist nicht zulässig, so dass insoweit auch keine Abzugsbeträge entstehen.

BETRIEBSVORRICHTUNG ODER UNSELBSTÄNDIGER GEBÄUDEBESTANDTEIL?

Die Frage, ob eine Betriebsvorrichtung oder ein Gebäudebestandteil vorliegt, ist für die ertragsteuerliche Behandlung eines Wirtschaftsguts z.B. bei der Bilanzierung von Bedeutung. Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen richtet sich ertragsteuerrechtlich grundsätzlich nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006 (BStBl I, 314). Danach fallen unter den Begriff „Betriebsvorrichtung“ alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH, Urt. v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl II 1992, 278): selbständige Bauwerke oder auch Teile.

Die Entscheidung, ob einzelne Anlagen Gebäudebestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, hängt davon ab, ob sie der allgemeinen Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gewärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu diesem Betrieb stehen.

Photovoltaik

Aufdachanlagen, die mit einer Unterkonstruktion aufgesetzt werden, dienen nach den vorstehenden Grundsätzen ganz dem Ge-

werbebetrieb der Stromerzeugung und sind daher regelmäßig als Betriebsvorrichtungen und somit als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen.

Auch die Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für ein eigenes, abnutzbares und bewegliches Wirtschaftsgut, das als notwendiges Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ zuzurechnen ist. Bei Solardachziegeln sind nur die Aufwendungen für das Photovoltaikmodul betroffen. Die Behandlung als selbständiges Wirtschaftsgut gilt unabhängig davon, ob die Anlage im Zuge der Neuerrichtung eines Gebäudes oder im Zuge einer Dachsanierung angeschafft bzw. hergestellt wird (BayLfSt, VfG. v. 05.08.2010 – S 2190.1.1-1/3 St32). Dagegen gehört die eigentliche Dachkonstruktion zum Gebäude. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind daher dem Gebäude als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen zuzurechnen.

Blockheizkraftwerk

Die dargestellten Grundsätze sind nach einer Verfügung der Einkommensteuer-Referatsleiter (vgl. BayLfSt, VfG. v. 05.08.2010 – S 2190.1.1-1/3 St32) auch auf Blockheizkraftwerke anzuwenden. Diese sind ebenfalls nicht als unselbständige Gebäudeteile, sondern als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen. Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung, Blockheizkraftwerke seien unselbständige Gebäudeteile, wenn die erzeugte Energie überwiegend im Gebäude verwendet wird, ist damit überholt.

Auch in diesen Fällen ist es unbeachtlich, ob das Blockheizkraftwerk im Zuge der Neuerrichtung eines Gebäudes oder einer Sanierung angeschafft worden ist. Ebenso unerheblich ist für die Beurteilung als Betriebsvorrichtung, dass unter Umständen dies die einzige im Gebäude vorhandene Heizungsanlage darstellt.

ABSCHREIBUNGEN

Photovoltaikanlagen haben nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren (vgl. amtliche AfA-Tabelle v. 15.12.2000 – IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl I, 1532, Fundstelle 3.1.6). Für Anlagen, die vor dem 01.01.2008 bzw. zwischen dem 01.01.2009 und dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann anstelle der linearen auch die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG angesetzt werden.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Blockheizkraftwerks beträgt zehn Jahre (vgl. BMF-Schreiben v. 15.12.2000 – IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl I, 1532, AfA-Tabelle AV, Fundstelle 3.1.4). Auch für diese konnte die degressive AfA im o.a. Zeitraum geltend gemacht werden.

Erhöhte Abschreibungen für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG sind nicht zulässig. Ebenso scheidet die AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG für Grundstücke aus.

INVESTITIONSABZUGSBETRAG

Liegen die Anspruchsvoraussetzungen des § 7g EStG n.F. – insbesondere die verbindliche Bestellung bei Bildung eines Investi-

tionsabzugsbetrags in einem Jahr vor der Betriebseröffnung (vgl. Rdnr. 18, 28 bis 33 des BMF-Schreibens v. 08.05.2009 – IV C 6 – S 2139-b/07/10002, BStBl I, 633) – vor, so kann für die geplante Anschaffung einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden. Dabei ist vor allem dann, wenn selbsterzeugter Strom und selbsterzeugte Wärme zu privaten Zwecken verbraucht werden, zu prüfen, ob eine private Nutzung von mehr als 10 % vorliegt (vgl. Rdnr. 46 des BMF-Schreibens v. 08.05.2009). Dann ist § 7g EStG ausgeschlossen.

SONDERABSCHREIBUNGEN

Sofern die Investition grundsätzlich unter § 7g EStG fällt, sind auch erhöhte Sonderabschreibungen möglich.

GEWERBESTEUER

Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Die Einnahmen aus dem Betrieb einer Photovoltaik- oder einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage unterliegen damit grundsätzlich der Gewerbesteuer. Allerdings halten sich bei Privatpersonen, die allein eine Photovoltaikanlage betreiben, die Gewerbesteuerauswirkungen stark in Grenzen. Der Gewerbeertrag wird regelmäßig unterhalb des Freibetrags von 24.500 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) liegen. Auch eine an sich erforderliche Hinzurechnung der Finanzierungsaufwendungen entfällt in diesen Fällen regelmäßig, da der Freibetrag i.H.v. 100.000 € nicht überschritten werden dürfte (vgl. § 8 Nr. 1 GewStG).

EIGENSTÄNDIGER GEWERBEBETRIEB

Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine Objektsteuer. Daraus folgt, dass jeder Betrieb auch dann gesondert zur Gewerbesteuer heranzuziehen ist, wenn sich mehrere selbständige Betriebe in der Hand desselben Steuerpflichtigen befinden. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen als wirtschaftliche Einheit anzusehen, sofern sie sachlich, insbesondere organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell zusammenhängen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn zwei oder mehrere Unternehmensbereiche sich gegenseitig stützen und ergänzen und nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden können (BFH, Urt. v. 25.04.1989 – VIII R 294/84). Wird eine Photovoltaikanlage in einen bereits bestehenden Gewerbebetrieb eingebunden, stellt sich damit die Frage, ob ein eigenständiger Gewerbebetrieb i.S.d. GewStG anzunehmen ist. Von einer Einbindung ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Anlage auf den Dächern der Betriebsgebäude oder auf dem Betriebsgrundstück montiert wird.

Von einem einheitlichen Gewerbebetrieb kann unproblematisch ausgegangen werden, wenn der produzierte Strom auch in dem bestehenden Gewerbebetrieb verbraucht wird. Denn in diesem Fall liegt der sachliche, organisatorische und wirtschaftliche Zusammenhang vor, so dass eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen ist.

PRAXISTIPP

- ! Bei Personen- und Kapitalgesellschaften liegt regelmäßig ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Das Problem der Abgrenzung des einheitlichen Gewerbebetriebs taucht daher in diesen Fällen nicht auf.

Schwierig wird die Abgrenzung, wenn der Strom in das allgemeine Netz eingespeist wird. Dann kann grundsätzlich auch ein eigenständiger Gewerbebetrieb „Photovoltaikanlage“ vorliegen.

BEISPIEL 7

Ein Kaufmann betreibt einen Gemischtwarenladen, in dem er u.a. Zeitungen, Zeitschriften, Tabakwaren, Getränke, Touristenartikel aller Art, Eisenwaren, Spielwaren, Haushalts- und Datenbedarfsartikel, Textilien, Bücher und Heizöl vertreibt. Er entschließt sich, auf dem Dach des Ladens eine Photovoltaikanlage zu installieren. Den erzeugten Strom verkauft er komplett an einen Energieversorger. Ein direkter Verbrauch des Stroms im Gewerbebetrieb „Gemischtwarenladen“ erfolgt nicht.

Der Kaufmann erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Gemischtwarenladen. Die Frage, ob das Betreiben der Photovoltaikanlage einen eigenständigen Gewerbebetrieb darstellt, hat das FG Schleswig-Holstein im Urteil vom 22.09.2010 – 2 K 282/07 für einen vergleichbaren Sachverhalt bejaht. Daher hat es keinen Verlustausgleich zwischen einem Einzelhandelsgewerbebetrieb und dem Betrieb „Photovoltaikanlage“ zugelassen.

PRAXISTIPP

- ! Zur Frage des eigenständigen Gewerbebetriebs bleibt die endgültige Entscheidung des BFH abzuwarten. Gegen das Urteil des FG ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az. X R 36/10).

GEWERBLICHE INFIZIERUNG BZW. ABFÄRBUNG

Beim Betrieb einer Photovoltaikanlage taucht auch das Problem der Abfärbung auf. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommandit- oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt. Voraussetzung für die Infizierung ist daher, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Mitunternehmerschaft handelt. Daher kann eine Infizierung insbesondere bei einer GbR oder einer anderen Personengesellschaft eintreten. Erzielen solche Gesellschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG und daneben gewerbliche Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage oder einem Blockheizkraftwerk, kommt es zur Abfärbung.

Sind die Umsätze im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen nur geringfügig, unterbleibt eine Abfärbung:

- Im Urteil vom 11.08.1999 – XI R 12/98 hat der BFH entschieden, dass bei einem Anteil von 1,25 % der originär gewerblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft keine Abfärbung eintritt.
- Im Beschluss vom 08.03.2004 – IV B 212/03 (BFH/NV 2004, 954) wurde sogar ein Anteil von 2,81 % noch als unschädlich angesehen.
- Das FG Münster lässt einen Anteil von 5 % zu (Urt. v. 19.06.2008 – 8 K 4272/06 G, EFG 2008, 1975).
- Das FG Köln möchte auf die Verhältnismäßigkeit der steuerlichen Auswirkung im Einzelfall abstellen (Urt. v. 01.03.2011 – 8 K 4450/08, EFG 2011, 1167, Rev. unter A2. VIII R 16/11).

Nach Auffassung des FG Niedersachsen stellt die Höhe des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG eine geeignete Größe zur Anwendung der Abfärberegelung dar (Urt. v. 14.09.2011 – 3 K 447/10). Übersteigen demnach die originär gewerblichen Einkünfte den gewerbesteuerlichen Freibetrag nicht, wird die Abfärberegelung nicht angewandt. Dabei lässt das Gericht ausdrücklich offen, ob zusätzlich die 5%-Grenze nach der Rechtsprechung des FG Münster anzuwenden ist.

Von den genannten Mitunternehmerschaften sind zu unterscheiden,

- Erbengemeinschaften,
- eheliche Gütergemeinschaften und
- Bruchteilsgemeinschaften.

Diese Gemeinschaften haben keine eigene Rechtspersönlichkeit, so dass sie keine Mitunternehmerschaft sein können. Die Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt daher nicht zur Anwendung.

Allerdings gehen die OFD Frankfurt/Main (Vfg. v. 21.10.2009 – S 2241 A – 110 – St 213) und die OFD Münster (Vfg. v. 16.12.2011 – S 2230 – 129 – St 23 – 33) davon aus, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch eine entsprechende Gemeinschaft zur konkludenten Gründung der GbR führt.

Beachtlich ist dabei, dass die gewerbliche Tätigkeit der konkludent gegründeten GbR nur den Betrieb der Photovoltaikanlage umfasst. Die Gemeinschaft hat daher weiterhin im Regelfall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In diesem Fall ist ausschließliche Grundlage der GbR die Photovoltaikanlage mit allen zur Einspeisung erforderlichen Nebenaggregaten. Die Photovoltaikanlage wird daher auf keinen Fall wesentlicher Bestandteil des Gebäudes.

PRAXISTIPP

- ! Diese Grundsätze dürften auch auf gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks anzuwenden sein.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist nach Auffassung der OFD Frankfurt/Main keine einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO erforderlich. Es ist nicht ersichtlich, dass andere Oberfinanzdirektionen diese Vereinfachung übernommen hätten. Daher ist auch bei zusammenveranlagten Ehegatten grundsätzlich eine einheitliche Feststellung der Einkünfte durchzuführen.

Ein Fall, zwei Gestaltungen

GÜTERSTANDSWECHSEL ALS GESTALTUNGSMITTEL

Ein Unternehmer mit Wohnsitz in München hat seinen Betrieb vor einigen Jahren aufgegeben. Seitdem verwaltet er ausschließlich sein eigenes Vermögen. Das Vermögen besteht aus einem im Inland gelegenen Mietshaus (Wert ca. 2,5 Mio. €), einem selbstgenutzten Ferienhaus in Frankreich (ca. 500.000 €), sowie aus einer 50%igen Beteiligung an einer GbR. Die GbR hält inländischen Grundbesitz (ca. 16 Mio. €), welcher ebenfalls zu Wohnzwecken vermietet ist. Die Vermietung erfolgt über ein Büro der GbR mit zwei festangestellten Mitarbeitern. Eine weitere Tätigkeit übt die GbR nicht aus. Es bestehen langfristige, den von der GbR vermieteten Immobilien zugeordnete Kreditverbindlichkeiten i.H.v. 10 Mio. €. Zudem besitzt der Unternehmer ein von ihm und seiner Frau bewohntes Einfamilienhaus (ca. 1,5 Mio. €), Wertpapiervermögen i.H.v. ca. 2 Mio. € und Barvermögen i.H.v. 500.000 €. Der Unternehmer ist seit über 40 Jahren verheiratet und lebt im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Zu Beginn der Ehe verfügte er bereits über das Mietshaus, während seine Ehefrau ohne Vermögen war. Heute besitzt auch die Frau ein Mietshaus (Wert ca. 2 Mio. €) sowie eigenes Wertpapier- und Barvermögen i.H.v. ca. 500.000 €. Die Eheleute haben zwei im Ausland lebende erwachsene Kinder.

Da der Unternehmer erkrankt ist, macht er sich Gedanken über die Erbfolge, wobei er den Anfall von Erbschaftsteuer möglichst vermeiden möchte. Ein Testament hat er nicht. Wie hoch wäre die erbschaftsteuerliche Belastung, wenn der Erbfall eintreten würde? Käme ein lebzeitiger Ausgleich des Zugewinns alternativ in Frage?

STEUERLICHE BELASTUNG OHNE LEBZEITIGEN AUSGLEICH

Wenn zum beschriebenen Zeitpunkt der Erbfall eintreten würde, wären die Ehefrau und die zwei Kinder die gesetzlichen Erben des Unternehmers. Da sie eine Erbengemeinschaft bilden, bleibt die Erbschaft zunächst zusammen. Steuerlich werden ihnen die Nachlassgegenstände anteilig als Erwerb von Todes wegen zugerechnet: Die Ehefrau wäre neben den Kindern zu einem Viertel erbberechtigt (§ 1931 Abs. 1 BGB). Da die Eheleute im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, würde der Güterstand durch den Tod eines Partners beendet, wodurch sich der gesetzliche Erbteil des Überlebenden zur Abgeltung des Zugewinnausgleichs pauschal um ein Viertel erhöhte (§§ 1931 Abs. 3, 1371 BGB). Die Ehefrau wäre somit zur Hälfte am Nachlass beteiligt, während auf die Kinder jeweils eine Quote von einem Viertel entfiel.

Die persönliche Steuerpflicht regelt die Reichweite der Besteuerung. Bei unbeschränkter Steuerpflicht ist der gesamte Vermögensanfall zu versteuern, d.h. sowohl inländisches als auch ausländisches Vermögen. Im vorliegenden Fall hat der Unternehmer als Erblasser seinen Wohnsitz in München, so dass unbeschränkte Steuerpflicht besteht.

Die Bereicherung des Erwerbers wird ermittelt, indem von dem zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Die Bewertung richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, soweit keine der Sonderregelungen des § 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG eingreift.

Grundbesitz ist gem. § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellenden Grundbesitzwert anzusetzen. Bewertungsziel ist der gemeine Wert. Für die Ermittlung des gemeinen Werts bebauter Grundstücke ist nach den verschiedenen Grundstücksarten zu unterscheiden. Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser sind nach dem Vergleichswertverfahren zu bewerten. Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt, werden im Ertragswertverfahren bewertet. Nach dem Sachwertverfahren sind alle im Vergleichswertverfahren zu bewertenden Grundstücke zu erfassen, sofern kein Vergleichswert vorhanden ist, sowie alle Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die keine übliche Miete existiert, und alle sonstigen bebauten Grundstücke. Gemäß § 198 BewG kann der Steuerpflichtige im Einzelfall einen geringeren Verkehrswert nachweisen (sog. Öffnungsklausel). Der Verkehrswert ist anzusetzen, wenn er nachweislich niedriger liegt als der nach dem jeweils vorgeschriebenen typisierten Verfahren ermittelte Wert. Den Nachweis kann der Steuerpflichtige entweder durch ein Sachverständigengutachten oder durch einen Hinweis auf einen zeitnahen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommenen Kaufpreis führen. Ausländischer Grundbesitz ist gem. § 12 Abs. 7 ErbStG mit dem gemeinen Wert in Ansatz zu bringen. Hinsichtlich des Wertpapiervermögens wäre der niedrigste Kurswert am Bewertungsstichtag maßgeblich (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1 BewG).

Vorliegend wären die anzusetzenden Werte nach den jeweils vorgeschriebenen Bewertungsverfahren zu ermitteln und es ergäbe sich folgender Vermögensanfall: Mietshaus (2,5 Mio. €) zzgl. Ferienhaus in Frankreich (500.000 €), zzgl. Beteiligung an der GbR (50 % von 16 Mio. €), zzgl. selbstbewohntes Einfamilienhaus (1,5 Mio. €), zzgl. Wertpapiervermögen (2 Mio. €), zzgl. Barvermögen (500.000 €) = 15 Mio. €.

Hinsichtlich der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke greift die Befreiungsvorschrift des § 13c ErbStG ein, wonach eine Verschonung von 10 % gewährt wird, sofern die Grundstücke nicht bereits einem begünstigten inländischen Betriebsvermögen angehören. Zu einem inländischen Betriebsvermögen zählen alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. Da die GbR jedoch ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist, liegt kein Gewerbebetrieb vor, so dass die Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen ausscheiden. Zu verschonen sind daher 10 % von 2,5 Mio. € (Mietshaus) zzgl. 10 % von 8 Mio. € (GbR-Beteiligung), mithin ein Betrag i.H.v. 1.050.000 €.

Die Anwendung der Verschonungsregel auf zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke wirkt sich auf den Ansatz der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten aus. Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit zu Wohnzwecken vermieteten, begünstigten Grundstücken stehen, können nur mit einer Quote von 90 % angesetzt werden. Vorliegend wären 10 % der dem Unternehmer zuzurechnenden Verbindlichkeiten der GbR (5 Mio. €), d.h. 500.000 €, daher nicht abzugsfähig. Bei Berücksichtigung der Verschonung und nach Abzug der zuzurechnenden Verbindlichkeiten i.H.v. 4,5 Mio. € von dem angegebenen Vermögensanfall ergäbe sich ein Vermögensanfall von 9.450.000 €.

Hinsichtlich des selbstbewohnten Einfamilienhauses kann bei Erwerb von Todes wegen eine völlige Steuerbefreiung in Frage kommen, wenn die Ehefrau das Familienheim unverzüglich und mindestens zehn Jahre selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG). Außerdem muss sie das Familienheim im Rahmen eines Vorausvermächtnisses oder der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft übertragen bekommen. Die Steuerbefreiung greift unabhängig vom Güterstand ein und ist wertmäßig nicht begrenzt. Unter den gleichen Voraussetzungen könnte bei Erwerben von Todes wegen auch eine – allerdings beschränkte – Steuerbefreiung bei einem Übergang des Familienheims an die Kinder greifen (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Für das Ferienhaus in Frankreich wäre gemäß der gesetzlichen Regelung ebenfalls die Steuerbefreiung denkbar, da es sich um ein bebautes Grundstück handelt, welches innerhalb eines EU-Mitgliedstaates liegt. Zweite Wohnungen und Ferienwohnungen sind jedoch nicht begünstigt, da sich in der Wohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befinden muss (Abschn. 1 Abs. 3 und 5 AE ErbSt; FG Münster, Urt. v. 18.05.2011 – 3 K 375/09 Erb, Rev. (BFH: II R 35/11)).

Der Vermögensanfall wäre sodann mit insgesamt 7.950.000 € zu bemessen. Auf die Ehefrau würden 3.975.000 €, auf die beiden Kinder jeweils 1.987.500 € entfallen. Nach Abzug der persönlichen Freibeträge (500.000 € und jeweils 400.000 €) ergäbe sich für die Frau eine Bereicherung von 3.475.000 € und für die Kinder von je 1.587.500 €. Bei Abzug eines besonderen Versorgungsfreibetrags für die Ehefrau i.H.v. 256.000 € mindert sich der auf sie entfallende Betrag auf 3.219.000 €. Beim Steuersatz von jeweils 19 % würden sich folgende Steuerbelastungen ergeben: Frau 611.610 €, Kinder jeweils 301.625 €, Gesamtbelastung mithin 1.214.860 €.

In Frankreich zu entrichtende Erbschaftsteuer wäre auf die deutsche Steuer anzurechnen (Art. 11 Abs. 2 DBA-Frankreich E i.V.m. § 21 ErbStG). Zudem könnte hinsichtlich des vermieteten Grundbesitzes eine Stundung gem. § 28 Abs. 3 ErbStG in Frage kommen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.

STEUERN BEI LEBZEITIGEM GÜTERSTANDSWECHSEL

Ehegatten können den Güterstand jederzeit vertraglich wechseln. Neben zivilrechtlichen Beweggründen können erbschaft- und schenkungsteuerliche Motive hierfür sprechen. Durch eine Been-

digung der Zugewinnngemeinschaft kann ein erbschaft- und schenkungsteuerfreier Vermögenstransfer auf den anderen Gatten herbeigeführt werden, da weder die durch Beendigung des Güterstands entstehende Zugewinnausgleichsforderung als solche einen Erwerb im erbschaftsteuerlichen Sinn begründet noch in der Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs eine freigebige Zuwendung zu sehen ist. Eine endgültige Beendigung des Güterstands ist nicht Voraussetzung. Beenden die Ehegatten den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und wickeln diesen auch güterrechtlich ab, so ist dieser Vorgang auch dann nicht als freigebige Zuwendung anzusehen, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft direkt im Anschluss wieder neu begründet wird (BFH, Urt. v. 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl II, 843). Von entscheidender Bedeutung ist, dass er tatsächlich beendet wird.

Schädlich ist ein nur zwischenzeitlicher Zugewinnausgleich, wenn die Eheleute allein einen Ausgleich der bisherigen Zugewinnansprüche vereinbaren, im Übrigen aber vertraglich vorsehen, dass es weiterhin beim gesetzlichen Güterstand verbleiben soll. Zu beachten ist ferner, dass die Ausgleichsforderung nur in der Höhe nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt, die sich nach der gesetzlichen Regelung über den Zugewinnausgleich ergibt. Vereinbaren die Ehegatten eine andere Ausgleichsforderung, ergeben sich schenkungsteuerliche Konsequenzen.

Die Eheleute könnten einen lebzeitigen Wechsel des Güterstands zur Gütertrennung in Betracht ziehen, da das Vermögen des Mannes nahezu ausschließlich während der Ehe erworben wurde. Unter Berücksichtigung der vorhandenen Verbindlichkeiten ergibt sich ein Endvermögen des Ehemanns von 10 Mio. €. Das Endvermögen der Ehefrau beträgt 2,5 Mio. €. Bei einem Anfangsvermögen des Mannes von 2,5 Mio. € ergibt sich bei ihm ein Zugewinn von 7,5 Mio. €. Auf Seiten der Frau beträgt der Zugewinn 2,5 Mio. €, da diese keinerlei Anfangsvermögen hatte. Bei der Differenz i.H.v. 5 Mio. € wäre der Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau mit 2,5 Mio. € zu bemessen. Erfüllt der Ehemann diesen Ausgleichsanspruch der Frau vorliegend beispielsweise durch lebzeitige Übertragung des Wertpapier- und Barvermögens i.H.v. 2,5 Mio. €, mindert dies die Bemessungsgrundlage des zukünftigen Erbes.

Durch den Zugewinnausgleich würden sich somit Auswirkungen auf den potentiellen Vermögensanfall ergeben. Dieser wäre um 2,5 Mio. € auf 5.450.000 € geschmälert. Eine Berücksichtigung der sodann bestehenden Gütertrennung würde eine Erbquote der Ehefrau und der Kinder von jeweils einem Drittel nach sich ziehen. Auf jeden der Erben würde hiernach ein Betrag von 1.816.666 € entfallen. Nach Abzug der Freibeträge würde sich für die Frau ein steuerpflichtiger Erwerb von 1.060.666 € und für die Kinder von je 1.416.666 € ergeben. Die steuerliche Belastung (19 %) würde sich auf 201.526 € für die Ehefrau und auf 269.166 € pro Kind, mithin auf insgesamt 739.858 € reduzieren. Der Unternehmer sollte die Dinge daher nicht auf sich zukommen lassen, sondern zu Lebzeiten eine Beendigung der Zugewinnngemeinschaft herbeiführen.

Steuerrecht

VIELE GESETZE KURZ VOR JAHRESENDE VERÖFFENTLICHT

Wie schon in den Vorjahren wurde auch 2011 kurz vor Silvester ein Bündel von Gesetzen mit steuerlichen Änderungen verkündet. Diese werden nachfolgend im Überblick dargestellt sowie die Wirkungen für die Zukunft erläutert.

Lediglich das Vorhaben zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung konnte im abgelaufenen Jahr nicht mehr realisiert werden, nachdem der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat auch am 14.12.2011 keinen Kompromiss zur Einführung erzielen konnte und daher das Gesetz vertagt hat.

ERHÖHTE UMSATZGRENZE FÜR DIE ISTBESTEUERUNG BLEIBT

Das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (v. 06.12.2011, BGBl I, 2562) ist mittlerweile in Kraft getreten (vgl. auch BiB Nr. 34). Die ursprünglich bis zum 31.12.2011 befristete Umsatzgrenze von 500.000 €, die für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten maßgeblich war, wird auf Dauer im gesamten Bundesgebiet beibehalten.

Seine Zustimmung hat der Bundesrat mit der Aufforderung verknüpft, die Istbesteuerung gem. § 20 UStG auch für den Vorsteuerabzug einzuführen (BR-Drucks. 673/11(B)). Im Hinblick auf die erheblichen Umsatzsteuerausfallrisiken und die zusätzlichen Liquiditätsvorteile beim begünstigten Unternehmer sei es erforderlich, das Optionsrecht kohärent auszugestalten. Angesichts der großen Zahl der Unternehmer, deren Gesamtumsatz 500.000 € nicht überschreitet, werden die Wettbewerbsbedingungen stärker als bisher beeinträchtigt. Hinzu kommt, dass bei Anwendung des § 20 UStG die Zeitpunkte zwischen Vorsteuerabzugsrecht und Umsatzsteuerentrichtungspflicht künftig auch im zwischenunternehmerischen Bereich dauerhaft vermehrt auseinanderfallen. Daher sei zur Wiederherstellung des Gleichgewichts auch die Erweiterung des § 20 UStG auf den Vorsteuerabzug geboten. Sollte das derzeitige EU-Recht als Grundlage

hierfür nicht ausreichen, wird die Bundesregierung aufgefordert, sich für die Herstellung der notwendigen EU-rechtlichen Voraussetzungen einzusetzen.

PRAXISTIPP

! Nach Art. 167 der Mehrwertsteuer-Richtlinie ist der Vorsteuerabzug bei Istbesteuerung grundsätzlich nach Bezahlung der Rechnung möglich und der sofortige Vorsteuerabzug die Ausnahme. Damit ist zu erwarten, dass in einem nächsten Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des UStG der Aufforderung des Bundesrats nachgekommen wird.

HÖHERE GEWERBESTEUER FÜR SOLARUNTERNEHMEN

Im Rahmen seiner Zustimmung zum Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (v. 07.12.2011, BGBl I, 2592) hat der Bundesrat die Bundesregierung aufgefordert, schnellstmöglich eine besondere Regelung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags bei Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie in § 29 Abs. 1 GewStG aufzunehmen. Die bereits enthaltene Regelung für die Zerlegung bei Windkraftanlagen soll damit erweitert werden. Der Bundestag will das Anliegen in einem Gesetzgebungsvorhaben im Jahr 2012 umsetzen.

Damit sollen künftig Photovoltaik- und Windenergieanlagen gleichgestellt werden. Denn im Rahmen der Energiewende spielt insbesondere die Solarstromerzeugung, eine herausragende Rolle. Bei größeren Freiflächenanlagen liegen regelmäßig die Voraussetzungen für eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags vor, weil sich die Anlage und die Geschäftsleitung des Fonds in verschiedenen Gemeinden befinden.

Der Zerlegungsmaßstab orientiert sich derzeit grundsätzlich am Verhältnis der gezahlten Arbeitslöhne der jeweiligen Betriebsstätte zu den gesamten Lohnaufwendungen des Betriebs. Bei dieser Anwendung erhalten die Gemeinden, in denen die Freiflächenanlagen betrieben werden, regelmäßig keinen Zerlegungsanteil, weil

dort keine Arbeitnehmer beschäftigt sind. Um die Nutzung erneuerbarer Energien auszubauen, ist die Ansiedlung entsprechender Freiflächenanlagen zu fördern. Dies kann durch eine angemessene Beteiligung der Standortgemeinden am Gewerbesteueraufkommen erreicht werden.

PRAXISTIPP

! Diese angestoßene Regelung gilt bereits bei Windenergiefonds, die ab dem Erhebungszeitraum 2008 an mindestens zwei unterschiedliche Gemeinden Gewerbesteuer zahlen müssen. Nun soll also die Sonnenenergie folgen, was auch Auswirkungen für geschlossene Fonds und ihre Anleger hat. Derzeit zahlen die Gesellschaften die Kommunalabgabe nur dort, wo sich ihr Verwaltungssitz befindet. Dieser lässt sich gezielt in einer Gemeinde mit geringem Hebesatz ansiedeln. Bekommen künftig die Standortgemeinden der Solarparks und Kollektoren einen Großteil der Gewerbesteuer, wird sich die Wahl einer günstigen Kommune für den Fondssitz kaum noch auswirken.

Das führt zu einer verminderten Nettoendite, wenn die beteiligten Anleger als Personengeschafter die steigende Kommunalabgabe von ihrem Wohnsitzfinanzamt nicht komplett auf ihre persönliche Einkommensteuerschuld gem. § 35 EStG anrechnen lassen können. Eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer tritt nämlich nur bei Hebesätzen um 380 % ein. Ab einem Einkommensteuer-Spitzensteuersatz von 45 % und einem Hebesatz von maximal 400 % wird eine vollständige Entlastung erreicht. Diese Idealgemeinde lässt sich für den Verwaltungssitz des Fonds noch leicht finden, für den Standort der Solaranlage ist dies aber kaum machbar. Denn aus wirtschaftlicher Sicht geht es vor allem um die optimale Sonneneinstrahlung oder Windstärke und darum, ob die Kommune der Ansiedlung wohlgesonnen ist.

ANFORDERUNGEN BEI INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN

Die Änderungen in der Zweiten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen (v. 02.12.2011, BGBl I, 2416) betreffen im Wesentlichen die Umsatzsteuer; hier werden mehrere Vorschriften der UStDV geändert (vgl. ausführlich BiB Nr. 33). Wichtigste Änderung ist die Neufassung der §§ 17a bis 17c UStDV als Reaktion auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung zu den buch- und belegmäßigen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Das Gelangen in den Bestimmungsmittgliedstaat ist nunmehr allein durch eine entsprechende Bestätigung des Abnehmers (sog. Gelangensbestätigung) nachzuweisen.

ELENA SEIT DEZEMBER 2011 NICHT MEHR ANWENDBAR

Seit dem 03.12.2011 ist das ELENA-Verfahren nicht mehr anzuwenden. Ab diesem Zeitpunkt entfällt die seit Anfang 2010 bestehende Pflicht des Arbeitgebers, monatliche Meldungen zu Entgeltaten seiner Mitarbeiter im ELENA-Verfahren an die Zentrale Speicherstelle zu erstatten. Gleichzeitig werden keine Arbeitnehmerdaten mehr angenommen. Diese Aufhebung ist dem Gesetz zur Änderung des Beherbergungstatistikgesetzes und des Handelstatistikgesetzes vom 23.11.2011 angehängt (BGBl I, 2298).

PRAXISTIPP

! Das bedeutet aber nicht, dass auf Arbeitgeber künftig keine Neuregelung zukommen wird. Denn die zahlreichen neuen Lösungen, die im Rahmen von ELENA entwickelt worden sind, gehen nicht verloren, sondern in ein Konzept ein, welches das Bundesministerium für Arbeit und Soziales für ein einfacheres und unbürokratisches Meldeverfahren in der Sozialversicherung innerhalb der kommenden zwei Jahre entwickeln und auf seine technische und wirtschaftliche Umsetzung hin prüfen wird. Ziel ist, Ende 2013 einen Bericht mit konkreten Vorschlägen zur Weiterentwicklung vorzulegen.

EINGLIEDERUNGSCHANCEN AM ARBEITSMARKT VERBESSERT

Das Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt vom 20.12.2011 (BGBl I, 2854) soll u.a. eine bessere Anpassung der arbeitsmarktpolitischen Instrumente an die jeweiligen Erfordernisse vor Ort sowie die persönlichen Voraussetzungen der Ausbildungs- und Arbeitssuchenden gewährleisten. Dazu sieht es insbesondere drei Maßnahmen vor:

1. GRÜNDUNGSZUSCHUSS

Dieser wird von einer teilweisen Pflichtleistung – bisher hat Rechtsanspruch, wer Arbeitslosengeld (ALG I) beziehen kann – in eine vollständige Ermessensleistung umgewandelt. Damit erhalten Arbeitslose, die sich selbständig machen möchten, weniger leicht einen Gründungszuschuss und die Arbeitsagenturen entscheiden nach eigenem Ermessen, ob sie diesen gewähren. Die Entscheidung soll aufgrund einer fachlichen Prognose zur Tragfähigkeit der Gründung sowie aufgrund der persönlichen Eignung für eine selbständige Tätigkeit im Einzelfall getroffen werden. Die Tragfähigkeit von Gründungskonzepten sollen sachverständige Experten der Verbände und IHKdn vor Ort prüfen.

Die erforderliche Restanspruchsdauer auf ALG I wird von 90 auf 150 Tage erhöht. Ein Antragsteller mit einem ALG-I-Anspruch von insgesamt einem Jahr muss also ab Beginn seiner Arbeitslosigkeit innerhalb von sieben Monaten (verbleibende Zeit fünf Monate = 150 Tage) seinen Antrag stellen. Die erste Förderphase (Zuschuss zum Lebensunterhalt in Höhe des ALG I plus Pauschale von 300 € zur sozialen Sicherung) wird von neun auf sechs Monate gekürzt und die zweite Förderphase (Pauschale i.H.v. 300 €) entsprechend von sechs auf neun Monate verlängert. Die mögliche Gesamtförderdauer bleibt weiterhin bei 15 Monaten. Des Weiteren muss die Gründungsförderung – Ernsthaftigkeit der Selbständigkeit – früher beantragt werden.

2. EINGLIEDERUNGSZUSCHÜSSE

Die bisher unübersichtliche Vielfalt von Eingliederungszuschüssen wird reduziert und vereinheitlicht. Statt sechs verschiedener

Eingliederungszuschüsse vom allgemeinen Zuschuss bis hin zu besonderen Zuschüssen für ältere Arbeitnehmer und Jugendliche gibt es nun eine Grundform, die Flexibilität und eine passgenaue Förderung ermöglichen soll. Ineffiziente Instrumente wie ABM-Maßnahmen und viele Ein-Euro-Jobs werden weitgehend gestrichen und umständliche Prüfungen alternativer Tatbestände entfallen damit.

- Eingliederungszuschüsse können auch künftig bis zu 50 % des Arbeitsentgelts betragen und bis zu zwölf Monate gewährt werden. Für behinderte und schwerbehinderte Menschen bleiben erweiterte Förderhöhen und -dauern möglich. Für schwerbehinderte Menschen können bis zu 70 % Zuschuss für bis zu 24 Monate gewährt werden. In Sonderfällen kann mit einer dann degressiv gestaffelten Förderhöhe für bis zu 96 Monate ein Zuschuss gezahlt werden. Die Sonderförderung für ältere Arbeitnehmer (Förderdauer bis zu 36 Monate) wird bis zum 31.12.2014 weitergeführt.
- Die betriebliche Einstiegsqualifizierung (Arbeitgeberzuschuss bis zu 216 € monatlich) wird als dauerhafte Förderung im SGB III verankert.
- Die Job-to-Job-Vermittlung aus Transfermaßnahmen wird – zunächst bis zum 31.12.2014 befristet – durch eine Erfolgsprämie von bis zu 1.000 € bezuschusst.
- Vermittlungsunterstützende Leistungen an Arbeitnehmer können auch in Form eines Gutscheins erbracht werden. Betroffene können den Anbieter der Unterstützungsmaßnahme selbst wählen.

3. KURZARBEITERGELD

Die infolge der Wirtschaftskrise ursprünglich bis zum 31.03.2012 eingeführten Sonderregelungen zum Kurzarbeitergeld wurden vorzeitig zum 31.12.2011 beendet. Damit entfallen sowohl Erleichterungen beim Zugang zum Kurzarbeitergeld (z.B. Verzicht auf Mindestfordernis der Kurzarbeit für mindestens ein Drittel der Arbeitnehmer) als auch die pauschalierte hälftige oder volle Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge.

PRAXISTIPP

! *Der Existenzgründungszuschuss ist steuerfrei und unterliegt auch nicht indirekt dem Progressionsvorbehalt. Insofern werden die §§ 3 Nr. 2, 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, Abs. 3 Satz 3 EStG als Folgeänderungen zur Neufassung des Dritten und Vierten Kapitels des SGB III angepasst. In der Praxis kommt es jedoch häufig vor, dass sich Gründer den Zuschuss von der Agentur für Arbeit auf ihr betriebliches Bankkonto überweisen lassen. Damit beim Eingang des Geldes der Gewinn nicht berührt wird, ist eine Buchung „Bank an Privateinlage“ gewinnneutral vorzunehmen.*

INKRAFTTRETEN

- Die Regelungen zum Gründungszuschuss traten am 27.12.2011 (Tag nach der Verkündung des Gesetzes) in Kraft.
- Die Neuregelungen zum Kurzarbeitergeld traten zum 01.01.2012 in Kraft und gelten auch bei laufender Kurzarbeit.
- Die Neuregelungen zu den Eingliederungsleistungen werden zum 01.04.2012 in Kraft treten.

ENTSCHÄDIGUNG BEI ÜBERLANGEN PROZESSEN

Durch das am 02.12.2011 verkündete Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren (BGBl I, 2302) sollen Betroffene die Möglichkeit erhalten, sich in zwei Stufen gegen überlange Verfahren zu wehren:

1. Sie müssen das Gericht, das nach ihrer Ansicht zu langsam arbeitet, mit einer Rüge auf die Verzögerung hinweisen. So erhalten die Richter die Möglichkeit, schon frühzeitig Abhilfe zu schaffen. Und man kann einem Verfahren nicht mehr einfach seinen langen Lauf lassen und später eine Entschädigung fordern.
2. Zieht sich das Verfahren trotz der Rüge weiter in die Länge, kann eine Entschädigungsklage erhoben werden. Dann bekommen Betroffene für immaterielle Nachteile – z.B. für seelische und körperliche Belastungen – i.d.R. 1.200 € für jedes Jahr, soweit eine Wiedergutmachung auf andere Weise nicht ausreicht.

Zusätzlich ist eine angemessene Entschädigung für materielle Nachteile vorgesehen, etwa wenn die unangemessene Verfahrensdauer zur Insolvenz eines Unternehmens führt.

Gemäß § 198 Abs. 2 GVG wird im Fall einer unangemessenen Verfahrensdauer zugunsten des Geschädigten widerlegbar vermutet, dass ein immaterieller Schaden entstanden ist. Denn im Bereich der nicht auf das Vermögen bezogenen Nachteile ist ein Beweis oft nur schwierig oder gar nicht zu führen. Demgegenüber muss der Geschädigte im Hinblick auf einen Vermögensschaden Nachteil und Ursächlichkeit im Entschädigungsprozess selbst nachweisen.

Der neue Entschädigungsanspruch hängt nicht von einem Verschulden ab und es kommt also nicht darauf an, ob den Richtern ein Vorwurf zu machen ist. Neben der neuen Entschädigung sind zusätzlich – wie bisher schon – Amtshaftungsansprüche denkbar, wenn die Verzögerung auf einer schuldhaften Amtspflichtverletzung beruht.

PRAXISTIPP

! *Betroffen sind aus steuerlicher Sicht gem. § 115 FGO der BFH sowie die einzelnen Finanzgerichte. Das Gesetz ist am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten und gilt auch für Verfahren, die beim Inkrafttreten bereits anhängig waren, sowie für abgeschlossene Verfahren, deren Dauer Gegenstand von anhängigen Beschwerden beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte ist oder noch werden kann.*

NEUREGELUNGEN BEI DER SOZIALVERSICHERUNG

Das Vierte Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze (v. 22.12.2011, BGBl I, 3057) sieht folgende praxisrelevanten Neuregelungen vor:

- Nach der Finanzverwaltung werden auch die Träger der Deutschen Rentenversicherung unter neuer Technologie insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen prüfen. Dabei kann dem Rentenprüfer jedoch keine CD mit den prüfungsrelevanten

Daten zur elektronischen Auswertung überlassen werden. Die Daten müssen per DFÜ an die Datenstelle der Rentenversicherung in Würzburg übermittelt werden. Die Pilotphase hat bereits 2011 gestartet und der Einsatz auf freiwilliger Basis wird im Frühjahr 2012 beginnen (§ 28p Abs. 6a SGB IV).

- Bei der Aufdeckung von illegaler ausländischer Beschäftigung ohne erforderliche Arbeitsgenehmigung wird eine Beschäftigungsdauer von drei Monaten vermutet und der Nachforderung und Erhebung von Beiträgen zugrunde gelegt. Dies gilt nur, soweit keine anderen verwertbaren Dokumente über die tatsächliche Dauer der Beschäftigung vorliegen (§ 7 Abs. 4 SGB IV).
- Die Arbeitnehmerkopien für ausschließlich an die gesetzliche Unfallversicherung gehende Meldungen entfallen (§ 28a Abs. 5 SGB IV).
- Die Einführung des Sozialausgleichs zum 01.01.2012 bringt Änderungen im Melderecht mit sich.
- Das Haushaltsscheckverfahren für Minijobber in privaten Haushalten ist obligatorisch.
- In einer berufsständischen Versorgung ist nur das Mitglied Beitragsschuldner und der Arbeitgeber schuldet dem Mitglied den Arbeitgeberbeitrag als Zuschuss.

OPTIMIERUNG DER GELDWÄSCHEPRÄVENTION

Das Gesetz zur Optimierung der Geldwäscheprevention vom 22.12.2011 reagiert auf die 2009 von der Financial Action Task Force (FATF, internationales Gremium zur Bekämpfung der Geldwäsche) durchgeführte Deutschland-Prüfung. Es ist am 28.12.2011 (BGBl I, 2959) verkündet worden und am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Im Prüfungsbericht wurden zahlreiche Defizite des deutschen Rechtssystems bei der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung festgestellt, die durch die Novellierung beseitigt werden sollen.

- **Neue Sorgfaltspflichten:** Weitere geldwäscherechtliche Pflichten werden geschaffen, insbesondere für den Nichtfinanzsektor sowie die freien Berufe (u.a. für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Immobilienmakler). Neu

eingeführt werden sollen besondere Sorgfalts- und Überwachungspflichten bei zweifelhaften oder ungewöhnlichen Transaktionen und Geschäftsbeziehungen, die keinen offensichtlichen wirtschaftlichen oder erkennbaren gesetzlichen Zweck verfolgen.

PRAXISTIPP

! *Allerdings müssen Verpflichtete in jedem Fall – also auch bei Geschäftsbeziehungen mit normalem und geringem Risiko – Maßnahmen zur Feststellung und Überprüfung der Identität des wirtschaftlich Berechtigten ergreifen (§ 4 Abs. 5 GWG). Lediglich deren Umfang können sie risikobasiert festlegen. Ob überhaupt eine Identitätsfeststellung erfolgen muss, steht also nicht in ihrem Ermessen.*

- **Geldwäschebeauftragter:** Die Pflicht zur Bestellung eines Geldwäschebeauftragten, die im Jahr 2008 für die Angehörigen der freien Berufe gestrichen wurde, wird grundsätzlich wieder eingeführt. Die zuständigen Behörden (für Steuerberater also die Bundessteuerberaterkammer) können bestimmen, dass Verpflichtete mit kleiner Geschäfts- oder Betriebsgröße unter bestimmten Voraussetzungen von der Bestellung eines Geldwäschebeauftragten absehen können.
- **Absenkung des Schwellenwerts:** Für Bareinzahlungen von Nichtkunden auf Konten anderer Kreditinstitute außerhalb bestehender Geschäftsbeziehungen sinkt der Betrag von 15.000 € auf 1.000 € bei Zahlscheingeschäften.
- **E-Geld:** Beim Erwerb anonymer Prepaid-Karten, deren Gegenwert an Automaten in bar ausgezahlt werden kann, müssen persönliche Daten erfasst werden. Derzeit kann E-Geld in Sekunden rund um den Globus transferiert werden, ohne einer Person zugeordnet werden zu können.
- **Neue Kompetenzen für die Bundessteuerberaterkammer:** Die Aufsichtsbehörde erhält die neue Befugnis, im Wege einer Allgemeinverfügung anzuordnen, dass z.B. bei Geschäftsbeziehungen mit Staaten, die die FATF-Standards zur Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung nicht erfüllen, eine

Pflicht zur verstärkten Überwachung für die Berufsangehörigen besteht und diese zusätzliche, dem Risiko entsprechende Sorgfalts- und Organisationspflichten zu erfüllen haben. Die Kammer erhält zudem die Aufgabe, den Verpflichteten aktuelle und umfassende Auslegungshilfen und Anwendungshinweise zur Hand zu geben, um Sorgfaltspflichten sowie Schulungs- und Sicherungsmaßnahmen an die aktuellen Gegebenheiten anpassen zu können.

- **Schulungspflicht:** Als interne Sicherungsmaßnahme besteht die umfassende Pflicht, Mitarbeiter zu schulen (§ 9 Abs. 2 Nr. 3 GWG), um ihnen die geldwäscherechtlichen Regelungen nahezubringen. Form und Frequenz der Schulungsprogramme sind nicht vorgegeben.
- **Politiker:** Ergänzung der verstärkten Sorgfaltspflichten in § 6 GWG in Bezug auf politisch exponierte Personen (PEP). Das sind Personen, die unabhängig von ihrem Wohnsitz im Ausland ein wichtiges öffentliches Amt bekleiden oder zuvor ausgeübt haben, und deren Familienmitglieder bzw. ihnen nahestehende Personen.
- **Anpassungsmaßnahmen:** Zur Anpassung des Verdachtsmeldewesens an die FATF-Standards sollen die Schwelle bei der Meldepflicht konkretisiert und die Meldewege effektiviert werden. Bei Verstößen gegen das GWG sollen die Sanktionen angepasst und die Sorgfaltspflichten für Treuhandkonstrukte konkretisiert werden.
- **Bußgeldtatbestände:** Verstöße gegen die Bestimmungen des GWG können als Ordnungswidrigkeit verfolgt und nach einem einheitlichen Bußgeldrahmen mit bis zu 100.000 € geahndet werden, dabei reicht grobe Fahrlässigkeit aus (§ 17 Abs. 2 GWG).
- **Finanzbehörden:** Sie haben dem BKA unverzüglich und unabhängig von deren Höhe oder Geschäftsbeziehung Transaktionen zu melden, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass es sich bei Vermögenswerten, die mit einer Transaktion oder Geschäftsbeziehung zusammenhängen, um den Gegenstand einer Straftat nach § 261 StGB handelt oder die Vermögenswerte im Zusammenhang mit Terrorismusfinanzierung stehen.

KLEINE MAßNAHMEN GEGEN DIE KALTE PROGRESSION

Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression (Regierungsentwurf v. 07.12.2011, BR-Drucks. 847/11) soll seine Wirkung 2013 und 2014 entfalten und in zwei Schritten über entsprechende Anpassungen in § 32a EStG umgesetzt werden:

- Der Grundfreibetrag steigt zum 01.01.2013 um 126 € auf 8.130 € und zum 01.01.2014 um weitere 224 € auf dann 8.354 €.
- Die Steigung des Tarifverlaufs wird bis 2014 im Bereich der Progressionszonen ebenfalls um insgesamt 4,4 % nach rechts verschoben, um zu vermeiden, dass die steuerliche Durchschnittsbelastung steigt. Dies gilt jedoch nur für mittlere Einkommen bis zum Erreichen des Höchststeuersatzes von 42 % (2013 / 2014 bei 53 % 728 € / 55 % 209 € pro Person).
- Der Eingangsteuersatz bleibt mit 14 % gleich.
- Der Spitzensteuersatz in Form der Reichensteuer von 45 % gilt ab 2013 bereits ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 € je Person und sinkt also um 730 € bzw. bei der Zusammenveranlagung um 1.460 € auf dann 500.000 €. Unverändert wird der Aufschlag von 3 % nur auf das Einkommen angewendet, das die Betragsgrenze übersteigt.

PRAXISTIPP

! *Greift die Reichensteuer, entfällt automatisch der Anspruch auf Elterngeld.*

- Die Bundesregierung soll künftig alle zwei Jahre überprüfen, wie die kalte Progression wirkt und ob nachgesteuert werden muss. Grundfreibetrag und Tarifverlauf können daraufhin entsprechend angepasst werden.
- Von den Steuermindereinnahmen will der Bund einen Großteil schultern. Nach dem Gesetzentwurf erhalten die Länder eine Kompensation der Einnahmeausfälle.

Ob die Bundesländer dem Regierungsentwurf vom 07.12.2011 (BR-Drucks. 847/11) die erforderliche Zustimmung erteilen, ist noch offen.

ERLEICHTERUNGEN BEIM KINDERGELD

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 hat der Gesetzgeber die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung volljähriger Kinder im Familienleistungsausgleich neu geregelt. Nun hat auch die Finanzverwaltung ausführlich zu diesem Thema Stellung genommen (BMF-Schreiben v. 07.12.2011 – IV C 4 – S 2282/07/0001-01).

DER SCHWERPUNKT DER NEUREGELUNG

Seit dem 01.01.2012 dürfen Kinder unbegrenzt hinzuverdienen, ohne dass der Kindergeldanspruch und die Kinderfreibeträge bei den Eltern fortfallen. Grundsätzlich können volljährige Kinder bis zum Abschluss ihrer erstmaligen Berufsausbildung bzw. ihres Erststudiums steuerlich berücksichtigt werden. In bestimmten Fällen ist eine Berücksichtigung auch darüber hinaus noch möglich.

Für minderjährige Kinder, die wie bisher ohne besondere Voraussetzungen steuerlich berücksichtigt werden, ergeben sich keine Veränderungen. Gleiches gilt für volljährige Kinder, die nach wie vor ohne Altersbegrenzung berücksichtigt werden, wenn sie sich wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung nicht selbst unterhalten können und ihre Behinderung vor dem 25. Geburtstag eingetreten ist.

DIE EINZELHEITEN

Kinder zwischen dem 18. und 21. Lebensjahr

Wenn das Kind der Altersgruppe der 18- bis 21-jährigen angehört, keinen Arbeitsplatz hat und als arbeitssuchend gemeldet ist, kann es Kindergeld bis zur Vollendung seines 21. Lebensjahres erhalten. Ob es über Einkünfte oder Bezüge (z.B. aus Gelegenheitsjobs oder aus Vermietung eigener Immobilien) verfügt, bleibt ungeprüft.

Kinder bis zum vollendeten 25. Lebensjahr

Bis zum vollendeten 25. Lebensjahr kann Kindergeld gewährt werden, wenn

- das Kind weder einen Ausbildungsplatz noch einen berufsqualifizierenden Abschluss vorweisen kann (allerdings muss es nachweisen, dass die Suche nach ei-

- nem Ausbildungsplatz trotz ernsthafter Bemühungen erfolglos verlaufen ist) oder
- sich das Kind in der Berufsausbildung befindet oder
- wenn Übergangszeiten (Zwangspausen) vorliegen (d.h., bis zu einer Dauer von vier Kalendermonaten wird Kindergeld gezahlt, wenn sich das volljährige Kind zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befindet – z.B. zwischen Schulabschluss und Berufsausbildung oder vor und nach dem Wehr- oder Zivildienst, wenn sich eine weitere Berufsausbildung anschließt) oder
- wenn das Kind ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder Auslandsdienst nach dem Zivildienstgesetz ableistet oder einem Europäischen Freiwilligendienst nachgeht.

In diesem Fall muss sich ein volljähriges Kind erst nach dem Abschluss seiner erstmaligen Berufsausbildung bzw. seines Erststudiums einer Einkommensprüfung unterziehen. Ab diesem Zeitpunkt wird es nur noch dann steuerlich berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

Das BMF fasst unter den Begriff der Erwerbstätigkeit sämtliche Beschäftigungen, die auf die Erzielung von Einkünften gerichtet sind und den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Kindes erfordern. Unschädlich ist dagegen

- ein Ausbildungsverhältnis,
- eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder
- ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis.

Wann liegt eine erstmalige Berufsausbildung vor?

Eine erstmalige Berufsausbildung liegt vor, wenn das Kind die für die Berufsaufnahme notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt und eine Abschlussprüfung absolviert. Im Einzelnen kann das sein:

- ein anerkannter Lehr- und Anlern- oder vergleichbar geregelter Berufsausbildungsberuf
- ein mit Berufsausbildungsverhältnissen vergleichbarer betrieblicher Ausbildungsgang

- eine Ausbildung aufgrund der bundes- oder landesrechtlichen Ausbildungsregelungen
- eine Ausbildung für einen Beruf im Gesundheits- und Sozialwesen
- ein landesrechtlich geregelter Berufsabschluss an einer Berufsfachschule
- eine Ausbildung Behinderter in einem anerkannten Berufsausbildungsberuf
- eine Berufsausbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis
- eine nachgeholt Berufsausbildung
- ein ausländischer Berufsausbildungsabschluss, der den inländischen Abschlüssen gleichgestellt ist
- eine andere Bildungsmaßnahme, die eine zur Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung vorausgesetzte Sachkunde vermittelt und die ebenfalls durch staatliche oder staatlich anerkannte Prüfungen abgeschlossen werden muss

Eine andere Berufsausbildung bzw. ein (berufsqualifizierendes) Hochschulstudium darf zuvor nicht abgeschlossen worden sein.

Wann liegt ein Erststudium vor?

Ein Erststudium ist ein Studium an einer Universität, einer Pädagogischen, Kunst- oder Fachhochschule oder an sonstigen Einrichtungen des Bildungswesens, die nach Landesrecht staatliche Hochschulen sind, wenn ihm kein anderes Studium vorausgegangen ist, das durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendet wurde. Auch eine andere (nichtakademische) Berufsausbildung darf vor dem Erststudium nicht abgeschlossen worden sein.

Der Abschluss eines Bachelor- oder Masterstudiengangs stellt ein Erststudium dar, weil die nachfolgenden Studiengänge als weiteres Studium anzusehen sind. Auch der Besuch von Berufsakademien und anderen Ausbildungseinrichtungen ist dem Studium an einer Fachhochschule gleichwertig und kann als Erststudium angesehen werden.

BEISPIEL 1

Was ist kein Erststudium?

- Studium nach dem an einer Universität oder einer Pädagogischen, Kunst- oder Fachhochschule erworbenen Abschluss
- Besuch einer Fachschule als Einrichtung der beruflichen Weiterbildung
- Wechsel des Studiengangs ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs
- Unterbrechung eines Studiengangs ohne berufsqualifizierenden Abschluss und spätere Weiterführung
- Ergänzungs- und Aufbaustudien

PRAXISTIPP

Die steuerliche Berücksichtigung betrifft danach volljährige Kinder zwischen dem 18. und 25. Lebensjahr, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden. Dies ist auch dann der Fall, wenn sie das Berufsziel noch nicht erreicht haben, sich aber ernstlich darauf vorbereiten.

Wann ist eine Erwerbstätigkeit un-/schädlich?

Bei der Frage der Geringfügigkeit stellt das BMF auf eine 20-Stunden-Grenze ab. Entscheidend ist hierbei die vertragliche Vereinbarung, weshalb eine vorübergehende Überschreitung der vereinbarten Stundenzahl unbeachtlich ist, solange

- diese höchstens zwei Monate andauert und
- die maximale wöchentliche Arbeitszeit während des Kalenderjahres im Durchschnitt nicht überschritten wird (vgl. Beispiel 2 und 3).

BEISPIEL 2

Student S jobbt 2012 in einer Studentenkneipe. Von Januar bis Juli beträgt seine wöchentliche Arbeitszeit 20 Stunden. In den Semesterferien (August und September) arbeitet er Vollzeit mit 40 Stunden. Daraus ergeben sich von Januar bis Juli 31 Wochen à 20 Stunden, von August bis September 8 Wochen à 40 Stunden, den Rest des Jahres arbeitet er überhaupt nicht. Das gesamte Jahr 2012 ist zu berücksichtigen.

Die durchschnittliche Stundenzahl pro Woche wird errechnet, indem 31 Wochen x 20 Stunden (= 620 Stunden) und 8 Wochen x 40 Stunden (= 320 Stunden) addiert werden. Das Ergebnis (940 Gesamtstunden) wird durch 52 Wochen geteilt und ergibt einen wöchentlichen Arbeitsdurchschnitt von ca. 18 Stunden. Die Erwerbstätigkeit des S ist demnach unschädlich für den Kindergeldbezug seiner Eltern, da er unterhalb der 20-Stunden-Grenze pro Woche liegt.

BEISPIEL 3 (ABWANDLUNG)

Student S jobbt 2012 nur in drei Sommermonaten als Vollzeitkraft in seiner Studentenkneipe. Die zeitliche Ausweitung der Vollerwerbstätigkeit über zwei Monate hinaus ist schädlich. Es spielt dabei keine Rolle, dass S die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht überschreitet. Er wird für die drei Monate seiner Vollerwerbstätigkeit beim Kindergeldbezug nicht berücksichtigt.

Minijob

Überschreitet das Arbeitsentgelt eines Kindes im Monat nicht die 400-€-Grenze, sind diese Einkünfte unschädlich für den Kindergeldbezug seiner Eltern. Als geringfügig gilt auch, wenn zwar eine Überschreitung der 400-€-Grenze vorliegt, die Beschäftigung aber innerhalb eines Kalenderjahres auf längstens zwei Monate (Beschäftigung an mindestens fünf Tagen pro Woche) oder

50 Arbeitstage (Beschäftigung an weniger als fünf Tagen pro Woche) nach ihrer Eigenart begrenzt ist (kurzfristige Beschäftigung).

Bei mehreren kurzfristigen Beschäftigungen erfolgt eine Zusammenrechnung. Wird dabei die Grenze von zwei Monaten oder 50 Arbeitstagen überschritten, liegt eine regelmäßig ausgeübte Beschäftigung vor.

WERBUNGSKOSTENABZUG FÜR ARBEITSECKE?

Die OFD Koblenz weist in ihrer Verfügung vom 19.09.2011 – S 2354 A – St 32 2 darauf hin, dass derzeit ein Revisionsverfahren beim BFH zur Frage des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs für eine Arbeitsecke anhängig ist (Az. X R 32/11). Ausgangspunkt des Revisionsverfahrens ist eine Entscheidung des FG Köln (Urt. v. 19.05.2011 – 10 K 4126/09, vgl. BiB Nr. 33).

FG KÖLN LÄSST WERBUNGSKOSTENABZUG FÜR ARBEITSECKE ZU

Die Kölner Finanzrichter vertraten in ihrer Entscheidung die Auffassung, dass es für die Geltendmachung von Werbungskosten unschädlich ist, wenn ein Arbeitszimmer sowohl privat als auch beruflich genutzt wird. Ein Arbeitszimmer, das zur Hälfte privat und zur Hälfte beruflich genutzt wird, kann ihrer Ansicht nach steuerlich berücksichtigt werden.

Der Fall betraf einen Unternehmer, der in seinem Einfamilienhaus einen großen Raum zum Teil als Arbeitszimmer nutzte. In dem Raum befanden sich u.a. eine Couch, ein großer Tisch und ein Fernsehgerät. Der Arbeitsbereich war durch Regale vom übrigen Teil des Zimmers abgegrenzt.

FINANZVERWALTUNG LEHNT WERBUNGSKOSTENABZUG AB

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben v. 02.03.2011, BStBl I, 195) kann eine Arbeitsecke steuerlich jedenfalls dann nicht als Arbeitszimmer abgesetzt werden, wenn keine untergeordnete private Mitbenutzung (< 10 %) vorliegt. Zudem setzt der gesetzliche Tatbestand das Vorhandensein eines abgeschlossenen Arbeits-

zimmers voraus. Ferner sind die Rechtsgrundsätze aufgrund des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 nur dann anwendbar, wenn die zu beurteilenden Aufwendungen durch einen Aufteilungsmaßstab zumindest im Schätzungswege aufgeteilt werden können. Bei einer Arbeitsecke im Wohnzimmer gibt es aber keinen brauchbaren Aufteilungsmaßstab. Weder die Standflächen der Möbel noch ein ggf. vom Steuerpflichtigen geführtes „Nutzungsprotokoll“ eignen sich nach Ansicht der Finanzverwaltung dafür.

PRAXISTIPP

- Bei Einsprüchen, die sich auf das anhängige Verfahren X R 32/11 stützen, tritt insoweit die gesetzliche Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ein.

WEITERE AKTUELLE ENTSCHEIDUNGEN ZUM THEMA ARBEITSZIMMER

- BFH, Urt. v. 05.10.2011 – VI R 91/10: Steht einem Arbeitnehmer ein Büroarbeitsplatz auch für betrieblich gewünschte Fortbildungsmaßnahmen zur Verfügung, schließt dies die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für ein zur Fortbildung genutztes häusliches Arbeitszimmer aus. Ob dem Arbeitnehmer ein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht, hängt nicht davon ab, in welchem Umfang er die ihm am Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel nutzen darf.
- FG Baden-Württemberg, Urt. v. 02.02.2011 – 7 K 2005/08 (vgl. auch BiB Nr. 33): Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur dann abgezogen werden, wenn das fragliche Zimmer nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt wird.
- FG Niedersachsen, Urt. v. 08.02.2011 – 14 K 329/09: Der Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer kommt nicht in Betracht, wenn sich dort einerseits nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit befindet und andererseits am betrieblichen Arbeitsplatz „ein anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht. Das Revisionsverfahren läuft beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 13/11.

NEUE PAUSCHBETRÄGE FÜR AUSLANDSREISEN

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 08.12.2011 – IV C 5 – S 2353/08/10006 :002 die aktuellen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsreisen bekanntgegeben. Die neuen Sätze gelten seit dem 01.01.2012.

Danach bestimmt sich der Pauschbetrag für Reisen vom Inland ins Ausland nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat. Bei eintägigen Reisen ins Ausland sowie bei Rückreisetagen aus dem Ausland ins Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

PRAXISTIPP

- Das BMF führt die konkreten Pauschbeträge für die einzelnen Länder im Anhang seines Schreibens auf. Für die in der Bekanntmachung nichterfassten Länder ist der Pauschbetrag für Luxemburg maßgebend. Für nichterfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes gilt der für das Mutterland geltende Pauschbetrag.

Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind ausschließlich bei Arbeitgebererstattung anwendbar. Nur die tatsächlichen Übernachtungskosten sind für den Werbungskostenabzug maßgebend; Entsprechendes gilt für den Betriebsausgabenabzug.

PRAXISTIPP

- Die Grundsätze des BMF-Schreibens gelten entsprechend für doppelte Haushaltsführungen im Ausland.

WANN FÄLLT BEI GUTSCHEINEN DIE UMSATZSTEUER AN?

Der Umgang mit der Umsatzsteuer bei der Verwendung von Gutscheinen stellt nicht nur den Einzelhandel, sondern auch viele Arbeitgeber immer wieder vor Probleme. Oftmals ist nicht bekannt, wann die Umsatzsteuer anfällt: bereits beim Verkauf

bzw. der Ausgabe der Gutscheine oder erst bei ihrer Einlösung?

Die OFD Karlsruhe hat in ihrer Verfügung vom 25.08.2011 – S 7270 die unterschiedlichen Fälle im umsatzsteuerlichen Umgang mit Gutscheinen erläutert. Zunächst weist sie darauf hin, dass im Hinblick auf die Umsatzsteuer zwischen Nennwert- und Warengutscheinen zu unterscheiden ist: Auf Nennwertgutscheinen ist lediglich ein fester Währungswert aufgedruckt, auf Warengutscheinen dagegen schon eine konkrete Leistung festgelegt.

GUTSCHEIN OHNE KONKRETE LEISTUNGSBESCHREIBUNG

Bezieht sich ein Gutschein auf keine konkrete Leistung, liegt ein Umtausch eines Zahlungsmittels in ein anderes Zahlungsmittel vor (z.B. Bargeld gegen Gutschein). Umsatzsteuerlich liegt bei der erstmaligen Gutscheinausgabe keine Leistung und damit auch kein steuerbarer Vorgang vor. Erst bei der Einlösung unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer und muss auch in der Umsatzsteuer-Voranmeldung berücksichtigt werden.

BEISPIEL 4

Typische Nennwertgutscheine ohne konkrete Leistungsbeschreibung:

- Büchergutschein: Eine Buchhandlung stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von beliebigen Büchern, Kalendern oder Hörbüchern für 20 € berechtigt. Weist der Buchhändler bei der Ausgabe gesondert die Umsatzsteuer aus, schuldet er diese wegen des unrichtigen Steuerausweises. Da bei der Einlösung des Gutscheins ohnehin Umsatzsteuer anfällt, kommt es somit zu einer doppelten Belastung mit Umsatzsteuer.
- Kinogutschein: Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der für nicht näher konkretisierte Filmvorführungen sowie für den Erwerb von Speisen und Getränken (z.B. Popcorn und Bier) eingelöst werden kann.
- Kaufhausgutschein: Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von nicht näher konkretisierten Waren aus seinem Sortiment (z.B. Kosmetik im Wert von 30 €) berechtigt.

GUTSCHEIN MIT KONKRETER LEISTUNGSBESCHREIBUNG

Ist die Leistung konkret bestimmt, muss der Zahlbetrag für den Gutschein bereits bei Vereinnahmung versteuert werden (Anzahlungsbesteuerung). Bei der späteren Ausführung der eigentlichen Leistung unterliegt nur ein möglicherweise noch zu zahlender Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

BEISPIEL 5

Typische Warengutscheine mit konkreter Leistungsbeschreibung:

- **Restaurantgutschein:** Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein bestimmtes Menü aus (z.B. Frühstücks- oder Lunchbuffet).
- **Kinogutschein:** Ein Kino verkauft einen Gutschein für den Besuch eines bestimmten Film-Events (z.B. Harry-Potter-Filmnacht).
- **Fitnessgutschein:** Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur freien Benutzung an einem bestimmten Tag aus.

PRAXISTIPP

! Für Arbeitgeber, die Gutscheine als Weihnachts- oder Geburtstagspräsente an ihre Mitarbeiter ausgeben, empfiehlt es sich, die Gutscheine selbst zu erwerben. Auf diese Weise lässt sich aus der Rechnung die Vorsteuer ziehen. Diese Möglichkeit besteht nach Auffassung des BFH (Urt. v. 24.08.2006 – V R 16/05) auch dann, wenn die Gutscheine vereinbarungsgemäß nicht unmittelbar an das Unternehmen, sondern zur Einlösung an die Mitarbeiter übergeben werden und darauf auf dem Gutschein ausdrücklich hingewiesen wird.

PRAXISTIPP

! Der EuGH hat in seinem Urteil vom 29.07.2010 – Rs. C-40/09 (Astra Zeneca) entschieden, dass die Ausgabe eines Nennwertgutscheins an Arbeitnehmer eine steuerbare sonstige Leistung darstellt.

BESONDERE ÜBERWACHUNG DER VORSTEUER BEI GRUNDSTÜCKEN

Mit ihrer Verfügung vom 09.08.2011 – S 7316 A – 2 – St 128 hat die OFD Frankfurt/Main ihre Finanzämter angewiesen, Fälle mit einer möglichen Vorsteuerberichtigung besonders zu überwachen. Denn die Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG ist aufgrund der Komplexität der Vorschrift problematisch und unterbleibt in der Praxis häufig. Zudem kommen Steuerpflichtige ihren Erklärungs-pflichten zur Umsatzsteuer-jahreserklärung nur unzureichend nach, was besondere Überwachungsmaßnahmen erforderlich macht.

Die OFD hält vier Fallgruppen für besonders überwachungsbedürftig: Es handelt sich dabei um Fälle der Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit Grundstücken.

STEUERPFLICHTIGE GRUNDSTÜCKSVERMIE- TUNG DURCH OPTION BEABSICHTIGT

In diesem Fall war ein Grundstück bislang steuerfrei vermietet. Der Steuerpflichtige will nun die Option des § 9 Abs. 1 UStG nutzen und auf die Steuerbefreiung verzichten, um die Vorsteuerabzugsberechtigung zu erlangen. Zulässigkeitsvoraussetzung ist, dass er das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Steuerpflichtige hat die Voraussetzungen nachzuweisen.

KRAFT GESETZES STEUERPF- LICHTIGE GRUNDSTÜCKSVERMIE- TUNG GEPLANT

In diesem Fall soll eine steuerpflichtige Vermietung vorgenommen werden, die kraft Gesetzes nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig ist. Der Steuerpflichtige erhält daher bei Leistungsbezug den Vorsteuerabzug für das Grundstück.

BEISPIEL 6

Ein Steuerpflichtiger überlässt seine Ferienwohnung zur kurzfristigen Nutzung einem Mieter.

VERWENDUNG FÜR EIGENBETRIEB- LICHE ZWECKE (STEUERPFLICHTIG) UND FÜR STEUERFREIE VERMIETUNG BEABSICHTIGT

In diesem Fall sollen einzelne zuvor eigenbetrieblich genutzte Grundstücke anders als bislang genutzt werden: einige für eine eigenbetriebliche Tätigkeit und andere zur steuerfreien Vermietung.

BEISPIEL 7

Der Steuerpflichtige verwendet das zuvor eigenbetrieblich genutzte Erdgeschoss nun zu privaten Wohnzwecken. Das Grundstück hat er 2011 angeschafft, so dass § 15a Abs. 6a UStG Anwendung findet und eine Vorsteuerberichtigung erforderlich wird.

SOWOHL STEUERFREIE ALS AUCH STEUERPF- LICHTIGE AUSGANGS- UMSÄTZE GETÄTIGT

Es handelt sich hierbei um den Fall einer Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bzw. es wird eine Veränderung der Verhältnisse durch eine steuerpflichtige Veräußerung oder Entnahme herbeigeführt.

BEISPIEL 8

Ein Lagerhaus wird beim Erwerb zu 50 % zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die Vorsteuer aus dem Kauf ist nur zu 50 % abzugsfähig. Nach drei Jahren übt der Besitzer nur noch steuerfreie Umsätze aus, so dass er das Lagerhaus dann zu 100 % für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

PRAXISTIPP

! Zu beachten ist, dass § 15a UStG nicht nur zu Lasten, sondern bei Änderung der Nutzungsverhältnisse an einem Gegenstand auch zugunsten des Steuerpflichtigen angewendet werden kann.

PRAXISTIPP

! Für den Berater ergibt sich die Notwendigkeit, die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 15a UStG zu kennen, da sich oftmals durch einfache Maßnahmen (z.B. die Verschiebung oder eine andere steuerliche Gestaltung eines Verkaufs) eine teure Vorsteuerberichtigung vermeiden lässt. Aufgrund der Rechtsentwicklung der letzten Jahre lassen sich Vorsteuerberichtigungen zugunsten des Unternehmers leichter als früher herbeiführen. Die Voraussetzungen, die rechtzeitig erkannt werden müssen, sind:

- Berichtigungsobjekt liegt vor.
- Die ursprünglich beim Kauf in Rechnung gestellte Vorsteuer beträgt mehr als 1.000 €.
- Bei einem Leistungsbezug ist die Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen erfolgt.
- Die Verhältnisse haben sich geändert, die Änderung ist wesentlich.
- Die Änderung liegt innerhalb des Berichtigungszeitraums von fünf Jahren (bei Immobilien: innerhalb von zehn Jahren).

ELSTAM: DIE WICHTIGSTEN ÜBERGANGSREGELUNGEN

Was sich bereits seit längerem angedeutet hatte, ist schließlich Gewissheit geworden: Der ursprünglich im Kalenderjahr 2012 vorgesehene Starttermin für das neue Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) und den erstmaligen Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale verzögert sich. Der neue Startbeginn wurde auf den 01.01.2013 verlegt. Es liegt ein neues BMF-Schreiben vom 06.12.2011 – IV C 5 – S 2363/07/0002-03 zum weiteren Ablauf vor.

GRUNDSATZ

Dem BMF zufolge bleiben die Lohnsteuerkarte 2010 sowie die vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 (Ersatzbescheinigung 2011) und die darauf eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Freibetrag für den Betreuung- und Erziehungs- oder Ausbil-

dungsbedarf, Hinzurechnungsbetrag, Religionsmerkmal, Faktor) weiterhin gültig und sind dem Lohnsteuerabzug in 2012 zugrunde zu legen. Es bedarf hierfür keines erneuten Antrags durch den Arbeitnehmer.

Daraus folgt, dass die zuletzt eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale – unabhängig von der eingetragenen Gültigkeit – vom Arbeitgeber auch im Lohnsteuerabzugsverfahren 2012 zu berücksichtigen sind (vgl. Beispiel 9). Es ist nicht notwendig, dass der Arbeitgeber das Vorliegen der einzelnen Lohnsteuerabzugsmerkmale dem Grunde bzw. der Höhe nach noch einmal prüft.

BEISPIEL 9

Ist auf der Lohnsteuerkarte 2010 ein Jahresfreibetrag mit dem Gültigkeitsbeginn 01.07.2011 eingetragen und auf weniger als zwölf Monate verteilt worden, muss der Arbeitgeber den weiterhin zu berücksichtigenden Jahresfreibetrag für den Lohnsteuerabzug 2012 auf das gesamte Kalenderjahr 2012 aufteilen:

Jahresfreibetrag 2011:
12.000 €, gültig ab 01.07.2011 = 2.000 €
Monatsfreibetrag (1/6)

Jahresfreibetrag 2012:
12.000 €, gültig ab 01.01.2012 = 1.000 €
Monatsfreibetrag (1/12)

ÄNDERUNGEN SEIT 2012**Anzeigepflichten des Arbeitnehmers**

Bei Abweichungen gegenüber den eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmalen muss der Arbeitnehmer die Änderungen gegenüber dem Finanzamt anzeigen. Ihm wird dann auf Antrag ein Ausdruck der geänderten Lohnsteuerabzugsmerkmale oder eine neue Ersatzbescheinigung ausgestellt, den bzw. die er wiederum seinem Arbeitgeber vorlegen muss.

BEISPIEL 10

Zwei Ehegatten leben seit 2011 dauernd getrennt. Die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse III ist ab 2012 in die Steuerklasse I zu ändern. Die Arbeitnehmer sind verpflichtet, dem Finanzamt die Änderung ihrer Lebensverhältnisse mitzuteilen.

Ersatzbescheinigung 2012

Arbeitnehmer, die 2012 ein neues oder weiteres Arbeitsverhältnis eingehen, benötigen vom Finanzamt eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 (Ersatzbescheinigung 2012). Zu beachten ist, dass in einem solchen Fall die Vereinfachungsregelung für Auszubildende angewandt werden kann.

BEISPIEL 11

Der bisher selbständig tätige A beginnt im Januar 2012 erstmalig ein Dienstverhältnis. Da er weder über eine Lohnsteuerkarte noch eine Ersatzbescheinigung verfügt, muss er beim Finanzamt die Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 beantragen und diese Bescheinigung seinem Arbeitgeber zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs vorlegen.

Vereinfachungsregelung für Auszubildende

Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige ledige Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr 2011 oder 2012 ein Ausbildungsverhältnis als erstes Dienstverhältnis begonnen haben, kann der Arbeitgeber auf folgende Vereinfachungsregelungen zurückgreifen:

- Steuerklasse I ohne Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung: Es wird typisierend unterstellt, dass keine Lohnsteuerkarten für 2010 und Ersatzbescheinigungen für 2011 ausgestellt wurden und dass regelmäßig die Steuerklasse I gilt, weil es sich vornehmlich um Schulabgänger handelt, die erstmalig berufstätig werden.
- Bestehendes Ausbildungsverhältnis: Wurde die vorstehende Vereinfachungsregelung bereits im Kalenderjahr 2011 angewandt, kann im Übergangszeitraum 2012 die Lohnsteuer weiterhin nach der Steuerklasse I ermittelt werden. Dafür ist allerdings die schriftliche Bestätigung des Auszubildenden erforderlich, dass es sich weiterhin um sein erstes Dienstverhältnis handelt.

Fragen und Antworten

MUSS MAN SICH DIE BESTEUERUNG VON ERSTATTUNGSZINSEN GEFALLEN LASSEN?

Unlängst habe ich von meinem Finanzamt Erstattungszinsen für die Jahre 2002 bis 2004 zugesprochen bekommen. Dabei wurden die Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Da ich mich ein bisschen mit Steuerrecht auskenne, weiß ich, dass das vom Jahressteuergesetz 2010 herührt. Ich habe beantragt, die Vollziehung der Steuer für die Erstattungszinsen auszusetzen, da ich finde, dass die Neuregelung ein Verstoß gegen das Grundgesetz ist.

Ich denke, es gibt doch noch so etwas wie ein Rückwirkungsverbot, oder sehe ich das falsch?

» Tatsächlich berührt Ihre Frage einen ganz aktuellen Streitgegenstand. Auf der einen Seite ist es sicherlich erfreulich, wenn Ihnen das Finanzamt Erstattungszinsen zahlen muss. Auf der anderen Seite ist es wiederum ärgerlich, wenn diese Zinsen der Abgeltungsteuer von 25 % plus Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer unterliegen.

Interessant für Sie dürfte es daher sein, dass der BFH (Urt. v. 15.06.2010 – VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503) vorletztes Jahr entschieden hatte, dass Zinsen, die das Finanzamt aufgrund von Einkommensteuererstattungen an den Steuerpflichtigen zahlt, nicht der Einkommensteuer unterliegen sollen.

Diese Entscheidung hatte einen, wenn Sie wollen, steuerhistorischen Hintergrund: Bis 1999 waren Nachzahlungszinsen, die der Steuerpflichtige an das Finanzamt zu zahlen hatte, noch als Sonderausgaben abziehbar. Nach dem ersatzlosen Fortfall dieser Regelung blieb es dennoch bei der Versteuerung der Erstattungszinsen, während die Nachzahlungszinsen nicht mehr abgezogen werden durften. Der BFH beanstandete diese Ungleichbehandlung und befand, dass gesetzliche Zinsen, die im Verhältnis zwischen Steuerzahler und Finanzamt für Einkommensteuernachzahlungen oder -erstattungen entstehen, insgesamt steuerrechtlich unbeachtlich sein sollen. Der Gesetzgeber hat das allerdings anders gesehen und, wie Sie ganz richtig anmerken, im Jahressteuergesetz 2010 auf der Steuerpflicht für Erstattungszinsen bestanden.

PRAXISTIPP

! Nach gegenwärtiger Rechtslage zählen demnach zu den Erträgen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Satz 3 EStG und damit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch die Erstattungszinsen i.S.d. § 233a AO.

Aufgrund dieser Gesetzeslage verzinsen die Finanzämter – wie auch bei Ihnen – die Steuererstattungen, sofern der Steuerbescheid später als 15 Monate nach Ende des Veranlagungszeitraums erlassen wird.

Es besteht jedoch Hoffnung: Einzelne Finanzgerichte haben bereits erhebliche Bedenken gegen die gesetzliche Regelung geäußert. Aktuell hat das FG Münster (Beschl. v. 27.10.2011 – 2 V 913/11 E) die Beschwerde gegen einen entsprechenden Beschluss zugelassen, da das Gericht ernstliche Zweifel an der rückwirkend angeordneten Besteuerung von Zinsen, die der Fiskus auf Steuererstattungen zahlt, hegt.

PRAXISTIPP

! Es empfiehlt sich, dass Sie gegen die Besteuerung von Erstattungszinsen Einspruch erheben. Für Ihren Einspruch können Sie dabei auf zwei Revisionsverfahren verweisen, die bereits beim BFH anhängig sind (Az. VIII R 1/11 und VIII R 36/10; vorgehend FG Münster, Urt. v. 16.12.2010 – 5 K 3626/03 E und FG Baden-Württemberg, Urt. v. 29.01.2010 – 10 K 2720/09). Auch der Deutsche Steuerberaterverband e.V. hat bereits in einer Pressemitteilung vom 29.11.2011 eine solche Empfehlung ausgesprochen.

Für den Fall, dass Sie unter Hinweis auf die anhängigen Revisionsverfahren Einspruch einlegen, ruht Ihr Verfahren bis zur endgültigen Entscheidung. Bis dahin sind Sie verpflichtet, steuerpflichtige Erstattungszinsen vollständig in der Anlage KAP zu deklarieren und Ihren Steuerbescheid abzuwarten. Alle Einkommensteuerbescheide, auf deren Basis Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte oberhalb des Sparer-Pauschbetrags erfasst werden, sind hiervon betroffen.

IST DAS LUXUSHANDY EINER UNTERNEHMENSBERATERIN UNANGEMESSEN?

Meine Ehefrau ist Mitinhaberin einer großen Unternehmensberaterfirma. Beruflich bedingt ist sie sehr viel unterwegs und muss fortwährend sowohl für ihre Kunden als auch für ihre Mitarbeiter erreichbar sein. Im letzten Jahr hat sie sich ein hochwertiges Handy zum Preis von 6.000 € gekauft. Bei dem Handy der Luxusmarke V handelt es sich um eine Spezialanfertigung unter Verarbeitung von Edelmetallen wie Gold oder Platin und innovativen Werkstoffen wie Liquidmetallen oder Keramik, denn meine Frau hat hohe Ansprüche.

In ihrer Einkommensteuererklärung hat sie im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zeitanteilig für sechs Monate AfA i.H.v. 1.000 € (Abschreibungszeitraum: drei Jahre) geltend gemacht.

Anlässlich einer Außenprüfung hat der Betriebsprüfer die Anschaffungskosten des Handys aber als „nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen“ bewertet und einer zeitanteiligen AfA die Anerkennung versagt. Für den Geschäftserfolg meiner Ehefrau sei die Anschaffung eines derart hochpreisigen Luxushandys nicht entscheidend. Es komme viel-

mehr immer auf die Qualität ihrer eigenen Arbeit an. Die berufsbedingte Erreichbarkeit sei auch durch ein herkömmliches Handy gewährleistet.

Soll meine Frau etwa mit einem Billighandy bei ihren geschäftlichen Terminen erscheinen? Wie würde das denn aussehen?

- » Man wird in diesem Fall wohl der Auffassung des Betriebsprüfers zustimmen müssen. Es ist sicherlich unbestritten, dass Ihre Ehefrau für ihren Beruf, in dem es auf die ständige Erreichbarkeit ankommt, ein Handy benötigt. Eine grundsätzliche betriebliche Veranlassung zur Anschaffung eines Handys wird daher nicht zu leugnen sein. Das Problem ist in Ihrem Fall jedoch eindeutig die Frage der Angemessenheit der Anschaffungskosten, um diese steuerlich geltend machen zu können.

Der Gesetzgeber bestimmt in § 4 Abs. 5 EStG, dass Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

PRAXISTIPP

Faktoren zur Bestimmung der Angemessenheit sind

- die Größe des Unternehmens,
- die Höhe des längerfristigen Umsatzes,
- die Höhe des längerfristigen Gewinns und
- die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg gemessen an der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben.

Je stärker die private Lebenssphäre berührt wird und gleichzeitig die betriebliche Veranlassung zurücktritt, desto wahrscheinlicher wird die Unangemessenheit der Aufwendungen.

Für die berufliche Tätigkeit Ihrer Ehefrau genügt es sicherlich, dass ihre Erreichbarkeit durch ein herkömmliches Mobilfunkgerät gewährleistet ist. Anschaffungskosten i.H.v. 6.000 € mit den daraus abgeleiteten hohen jährlichen AfA-Beträgen erscheinen deshalb als „unangemessen“, zieht man das Vergleichsbild eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmensberaters heran, der seine Erreichbarkeit sicherstellen muss. Auch unter dem Aspekt der Repräsentationsfähigkeit (wie dies etwa bei der Ausstattung von Kanzleiräumen der Fall sein kann) entfaltet ein Handy keine andere steuerliche Bewertung, da es im Vorfeld oder im Rahmen der Tätigkeit Ihrer Ehefrau keine diesbezügliche Bedeutung spielt (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 14.07.2011 – 6 K 2137/10).

UNRICHTIG ODER UNGENAU: DAS IST BEI RECHNUNGEN DIE FRAGE

Unser Sportverein verkauft seit letzter Saison sog. Club Partner Tickets an regionale Unternehmen, deren Inhaber verschiedene Leistungen (Jahreskarte im VIP-Bereich, Catering, Autogrammstunden u.a.) in Anspruch nehmen können. Unsere Rechnungen waren wie folgt formuliert: „Für Werbemaßnahmen im Club Partner Pool ... e.V. berechnen wir Ihnen ...“.

Das Finanzamt hat dies als unkorrekte Leistungsbezeichnung beurteilt und wegen eines unberechtigten Steuerausweises die Umsatzsteuer nachgefordert. Das ist für uns nicht nachvollziehbar, da unsere Rechnungsempfänger ausschließlich Mitglieder im Club Partner Pool waren. Über diesen Pool orderten sie schließlich auch die Club Partner Tickets, so dass für alle Beteiligten die Bezeichnung genügend Aussagekraft besaß. Außerdem erhielten alle Käufer mit der Erklärung zur Poolmitgliedschaft Unterlagen, die den Leistungsumfang der Tickets konkret beschrieben. Müssen wir tatsächlich Umsatzsteuer nachzahlen?

- » Nein. Zunächst einmal ist zwischen einer unrichtigen und einer ungenauen Leistungsbeschreibung zu unterscheiden. Ist eine Leistungsbeschreibung komplett unrichtig, kommt es tatsächlich zu einer Steuerschuld wegen eines unberechtigten Steuerausweises. In diesem Fall entfällt dann auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Eine ungenaue Leistungsbeschreibung führt dagegen weder zu einer Steuerschuld noch zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger (FG Saarland, Urt. v. 12.05.2011 – 1 K 1304/06).

In Ihrem Fall ist die Leistungsbeschreibung nicht unrichtig, sondern höchstens ungenau formuliert. Die Rechnung enthält zwar keine Angaben über die einzelnen Leistungsinhalte wie die Jahreskarte oder das Catering. Den von Ihnen beschriebenen Rechnungsgegenstand können die Kunden ja – wie Sie schon sagen – über die ergänzenden Unterlagen hinreichend identifizieren. Die Begriffe „Club Partner Pool“ und „Werbemaßnahmen“ stellen außerdem ebenfalls einen hinreichend konkreten Bezug her, um die Leistung identifizieren zu können. Entscheidend ist, dass sich der Leistungsinhalt auch für jeden Dritten problemlos und ohne großen Aufwand in Erfahrung bringen lässt. Und das scheint der Fall zu sein.

PRAXISTIPP

- ! Empfänger einer Rechnung ist nicht das Finanzamt, sondern der Kunde. Der Leistungsinhalt muss nicht jedes steuerliche Detail abbilden, sondern lediglich für die Vertragspartner klar identifizierbar sein und der tatsächlichen Leistung entsprechen. Bloße Ungenauigkeiten machen eine Rechnung noch nicht unrichtig, sondern ergeben sich aufgrund der gebotenen Kürze der Rechnungsangaben.

Betriebswirtschaftliche Beratung

WETTBEWERBSANALYSE

Nahezu jeder Mandant bewegt sich mit seinem Produkt- oder Leistungsangebot in einem mehr oder weniger intensiven Wettbewerbsumfeld. Wettbewerb bedeutet auch, dass man seine Vorstellungen nur dann so durchgesetzt bekommt, wie man es sich wünscht, wenn man weiß, wie wichtige Wettbewerber am Markt agieren. Nur wenn ein Mandant besser ist als seine Konkurrenten, kann er sich langfristig mit seinem Angebot durchsetzen und profitabel arbeiten. Dazu muss er die Leistungsfähigkeit der wichtigsten Wettbewerber analysieren und sich überlegen, wie er sich von diesen differenzieren kann.

Dieser Beitrag zeigt auf, wie eine Wettbewerbsanalyse für kleine Unternehmen auf relativ einfache Weise und mit geringem Aufwand durchzuführen ist. Eine Excel-Tabelle mit mehreren interaktiven Tabellenblättern hilft bei Vorbereitung, Durchführung und Erfolgskontrolle (zu finden unter www.beraterpraxis-im-blickpunkt.de).

SO KÖNNEN STEUERBERATER IHREN MANDANTEN HELFEN

Sie als Steuerberater können Ihren Mandanten meist nur in Teilen bei der Durchführung der Wettbewerbsanalyse helfen. Ihre Unterstützung sollte sich zuerst darauf konzentrieren, die Notwendigkeit der Analyse zu erklären und den Nutzen darzustellen, der entsteht, wenn man genau weiß, wie wichtige Wettbewerber agieren und wie man sich von diesen positiv absetzen kann. Ferner können Sie direkte Unterstützung bei der Entwicklung des Konzepts, der Sichtung und Bewertung von Daten- und Informationsquellen sowie der Entwicklung von Maßnahmen zur Differenzierung leisten.

Die Wettbewerbsanalyse an sich sollten die Mandanten selbst durchführen, da diese am besten in der Lage sind, die notwendigen Arbeiten vorzunehmen und die ausgewählten Bewertungsfaktoren einzuordnen. Der Steuerberater kann helfen, wenn es darum geht, die Ergebnisse kritisch zu hinterfragen. Denn die Praxis zeigt, dass viele Unternehmer dazu neigen, die eigene Leistungsfähigkeit besser einzuschätzen als

diese wirklich ist. Hier hilft der Blick von außen, zu einer realistischeren Einschätzung zu gelangen.

MANDANTEN ÜBERZEUGEN, DAS THEMA ANZUGEHEN

Jeder Mandant hat schon mal erlebt, wie ihm Wettbewerber Aufträge weggeschnappt haben. Dass die Ursachen auch in einer nicht ausreichenden Differenzierung bestehen, wird häufig nicht erkannt oder schlicht verdrängt, weil man der Auffassung ist, dass sich dieser Sachverhalt sowieso nicht ändern lässt. Genau das Gegenteil ist aber richtig: Nur wenn ein Mandant weiß, wie leistungsfähig wichtige Wettbewerber sind und wie er im Vergleich mit diesen abschneidet, ist er in der Lage, konkret und gezielt zu reagieren und Angebot und Positionierung so zu ändern, dass er die Konkurrenz „übertrumpfen“ kann. Als Steuerberater sollten Sie Ihren Mandanten daher klarmachen, dass

- sie nur dauerhaft am Markt bestehen können, wenn ihr Produkt- und Leistungsangebot im Schnitt besser ist als das der Wettbewerber,
- sie ein echtes Alleinstellungsmerkmal brauchen, um sich von den Wettbewerbern abzusetzen zu können,
- sie dazu in der Lage sein müssen, möglichst genau einzuschätzen, wo welcher Konkurrent besonders gut und weniger gut ist,
- sie sich dann mit wichtigen Wettbewerbern vergleichen müssen,
- sie ihre besonderen Stärken gegenüber ihren Kunden und anderen Geschäftspartnern herausstellen und ausbauen müssen,
- sie erkannte Schwächen verbessern oder beseitigen müssen, um den Vorsprung der Konkurrenten auszugleichen, und
- die systematische „Durchleuchtung“ des Betriebs bei der Wettbewerbsanalyse generell die Chance bietet, sich zu steigern.

MÖGLICHES LEISTUNGSANGEBOT FÜR MANDANTEN

Viele kleine Betriebe fühlen sich damit überfordert, ihre Wettbewerber und sich selbst zu bewerten und aus den Ergebnissen Maßnahmen abzuleiten. Ihnen fehlen u.a. die nötigen Anstöße, Hilfsmittel, Kon-

zepte und notwendige Erfahrungen. Als Steuerberater können Sie Ihre Mandanten dabei unterstützen, ein Konzept zur Wettbewerbsanalyse zu entwickeln und umzusetzen. Dabei kann Ihr Leistungsangebot z.B. wie folgt aussehen:

1. kostenloses Erstgespräch, um Notwendigkeit und Nutzen einer Wettbewerbsanalyse darzulegen (Argumente s. oben)
2. ein/mehrere Treffen, in denen ein Konzept hierfür entwickelt wird (Hilfsmittel und Aufsetzpunkte s. Excel-Tabelle im Downloadbereich)
3. Unterstützung z.B. bei der Sichtung und Auswertung von Informationen und Datenmaterial, bei der kritischen Hinterfragung der Bewertung und bei der Entwicklung geeigneter Verbesserungs- und Differenzierungsmaßnahmen
4. Weiterentwicklung des Konzepts sowie Unterstützung bei der jährlichen Wiederholung der Analyse sowie der kontinuierlichen Entwicklung und Umsetzung neuer Maßnahmen

DIE WETTBEWERBSANALYSE RICHTIG UMSETZEN

Mit der Wettbewerbsanalyse wird ein Leistungsprofil von wichtigen Wettbewerbern und vom Mandanten erstellt. Die Profile werden dann Punkt für Punkt miteinander verglichen, um herauszufinden, wodurch sich ein Mandant von den Konkurrenten unterscheidet. Aufbauend auf den Ergebnissen ist es so möglich, gezielt Maßnahmen zur Verbesserung des Leistungsangebots und zur Differenzierung vom Wettbewerb vorzunehmen.

Die Arbeiten sollten in mehreren Schritten umgesetzt werden. Die vorgeschlagene Reihenfolge orientiert sich an praktischen Erfahrungen, ist aber nicht bindend.

1. Vorbereitungen treffen und Rahmenbedingungen klären

Bevor mit der eigentlichen Analyse begonnen wird, sollten die notwendigen Rahmenbedingungen geschaffen werden:

- Festlegung der Verantwortlichkeiten: Diese sollten grundsätzlich beim Mandanten liegen, der aber bestimmte Ar-

beiten delegieren kann, z.B. an den Steuerberater oder einzelne Mitarbeiter.

- Festlegung des Endtermins: Die Praxis zeigt, dass die Analyse von zwei bis drei Wettbewerbern zwei bis drei Monate in Anspruch nimmt. Je weiteren Wettbewerber muss mit zusätzlich zwei bis drei Wochen gerechnet werden. Denn es ist oft notwendig, lang dauernde Produkttests oder mehrfache Befragungen vorzunehmen.
- Prüfung, ob zusätzliche Finanzmittel notwendig sind, z.B. für die Durchführung von Testkäufen oder Produkttests.
- Einbeziehung mehrerer Personen, um unterschiedliche Erfahrungen und Ansichten in die Bewertung einfließen zu lassen und zu einem realistischeren Bild zu gelangen.

2. Wettbewerber auswählen

Da die Analyse Zusatzarbeit bedeutet, sollten zu Beginn nicht mehr als zwei bis drei Wettbewerber analysiert werden. Der Mandant sollte eine Liste mit Wettbewerbern erstellen und die nach seiner Meinung stärksten bzw. wichtigsten Firmen auswählen. Finden sich mehr starke Wettbewerber, sollte eine Reihenfolge festgelegt und ggf. bis zum fünften Wettbewerber analysiert werden.

3. Analyseumfang festlegen

In der Praxis hat es sich bewährt, sich an den Funktionsbereichen eines Unterneh-

mens zu orientieren. Auch hier ist eine Begrenzung auf fünf bis sechs Bereiche sinnvoll. Analysiert werden sollten vor allem:

- Produkte und Leistungen
- Vertrieb, Marketing und Service
- Produktentwicklung und Innovationen
- Personal und Mitarbeiter
- Führung und Management
- Finanzen

4. Bewertungsfaktoren bestimmen

Um feststellen zu können, wie es um die Leistungsfähigkeit in den ausgewählten Bereichen bestellt ist, kommen bei den Produkten oder Leistungen u.a. folgende Merkmale in Betracht:

- Qualität
- Preis
- Sortiment (Ausgewogenheit/Vollständigkeit/Tiefe/Breite)
- Lieferzeiten
- Lieferterminzuverlässigkeit

In der ersten Checkliste der Excel-Tabelle „Analysebereiche und -kriterien“ finden sich für jeden in Punkt 3. aufgeführten Bereich viele weitere Vorschläge für mögliche Merkmale zur Bewertung. Zudem wird erläutert, was unter einem Merkmal zu verstehen ist und wie man an die notwendigen Informationen gelangen kann. Die Erläuterungen sollen Orientierung und Anregung

geben und können problemlos verändert oder angepasst werden.

PRAXISTIPP

Da es i.d.R. nicht möglich ist, an interne Daten von Wettbewerbern zu gelangen, sollte man sich auf Bereiche und Merkmale konzentrieren, zu denen es Informationen aus öffentlich zugänglichen Quellen gibt, z.B. aus dem elektronischen Unternehmensregister, aus Wirtschaftsauskunfteilen, aus Veröffentlichungen in Fachzeitschriften oder von Homepages. Auch eigene Mitarbeiter, Testkäufe oder -anrufe, Messebesuche sowie Umfragen oder Produkttests liefern nützliche Informationen.

5. Konkurrenzsituation bewerten und vergleichen

Die Bewertung kann mit Hilfe einer Punkteskala erfolgen, die von +3 bis -3 reicht. Beispiel Sortiment: 3 Punkte gibt es, wenn das Sortiment vollständig ist und keine Lücken aufweist; 2 Punkte werden vergeben, wenn das Sortiment fast immer vollständig ist und es nur selten zu Lücken kommt (etwa weil ein Teil zwischenzeitlich ausverkauft ist); 1 Punkt gibt es, wenn das Sortiment meist vollständig und nur gelegentlich lückenhaft ist usw.

Abb. 1: Checkliste: Wettbewerbsanalyse und -vergleich

Bereich	Faktor / Kriterium	Mandant	Wettbewerber 1	Wettbewerber 2	Wettbewerber 3	Bemerkungen / Verbesserungsmöglichkeiten
Produkte / Leistungen	Sortiment	3	3	2	2	
	Qualität	2	3	1	-1	
	Zusatzangebote	3	3	2	1	
	Lieferzeiten	1	2	3	2	
	Lieferterminzuverlässigkeit	3	2	2	1	
Vertrieb / Marketing / Service	Werbung	2	3	2	0	
	Vertriebskanäle	3	3	2	0	
	Erreichbarkeit	-1	2	3	1	
	Kundenzufriedenheit	1	2	2	1	
	Reaktionszeit	1	2	2	1	
Produktentwicklung / Innovationen	Anzahl Produktneuheiten	2	3	2	1	
	Anzahl Verbesserungen	2	3	1	1	
	Entwicklungszeiten	-1	1	1	1	
	F&E-Budget	2	0	0	0	
	n.n.					
Personal / Mitarbeiter	Freundlichkeit	3	3	1	-1	
	Fachkompetenz/Qualifikation	3	2	2	0	
	Mitarbeiterzufriedenheit	3	3	0	0	
	Aus- und Weiterbildung	1	2	1	0	
	n.n.					
Führung / Management	Strategie/Strategische Ziele	2	3	1	1	
	Führungspersonal	2	2	1	1	
	Marken-/Unternehmensimage	3	3	2	1	
	Produkt-/Markenpolitik	2	3	2	0	
	n.n.					
Finanzen	Umsatz(entwicklung)	2	3	1	-1	
	Gewinn(entwicklung)	1	2	1	0	
	Eigenkapitalanteil / Verschuldungsgrad	2	2	2	0	
	Bonität, Zahlungsverhalten, Liquidität	1	0	0	0	
	Konditionenpolitik	2	3	2	0	

Erläuterungen: 3 = Sehr gut - 3 = Sehr schlecht, 0 = derzeit keine Bewertung/Einschätzung möglich/neutral

In der zweiten Checkliste „Bewertung“ der Excel-Datei finden sich weitere Vorschläge für die Vergabe von Punktwerten. Bei den restlichen Merkmalen können Sie die geeigneten Ausprägungen zusammen mit Ihren Mandanten festlegen. Die Punktwerte für den eigenen Betrieb und die Wettbewerber werden in die dritte Checkliste „Vergleich“ eingegeben, so dass eine direkte Gegenüberstellung der untersuchten Firmen möglich ist (s. auch Abb. 1).

PRAXISTIPP

Die Wettbewerbsanalyse ist ein Instrument, das teils auf Schätzungen und subjektiven Annahmen basiert. Daher ist die Festlegung eines nachvollziehbaren Gerüsts sinnvoll. Dieses zwingt Mandanten dazu, sich sehr genau zu überlegen, wann sie welche Punkte vergeben. Durch diese Systematik und die Diskussion mit mehreren Personen, die unterschiedliche Sichtweisen und Meinungen haben, ist es aber fast immer möglich, zu hinreichend genauen Ergebnissen zu gelangen. In der Praxis ist es auch nicht so entscheidend, ob der Mandant bei einem Merkmal eine +3 oder +2 bekommt, sondern es ist wichtig, dass die Grundaussage (hier: eine gute Leistung) stimmt.

6. Angebot verbessern und differenzieren

Grundsätzlich gilt: Merkmale, bei denen ein Mandant +2 oder +3 erreicht hat und/oder bei denen er erkennbar besser abschneidet als die Wettbewerber, sollten möglichst umgehend gegenüber Kunden und Geschäftspartnern herausgestellt werden. Dies kann etwa in der Werbung, auf Rechnungen, Lieferscheinen und anderen Publikationen geschehen. Wenn ein Mandant es sich zutraut, kann er seinen Kunden bestimmte Leistungen auch garantieren, etwa die Lieferung immer innerhalb einer bestimmten Zeit oder eine Garantieverlängerung. Außerdem sollte er versuchen, diese Stärken weiter zu verbessern.

Dort, wo ein Mandant eine 1 oder weniger erreicht hat oder wo er 2 oder mehr Punkte schlechter abschneidet als Wettbewerber, muss der Rückstand aufgeholt werden. Anregungen für Maßnahmen finden sich in der vierten Checkliste „Maßnahmen“.

7. Erfolg kontrollieren und Analyse wiederholen

Etwa drei bis sechs Monate nach Durchführung der Analyse sollte geprüft werden, ob die gewünschten Erfolge eingetreten sind. Dazu können Steuerberater und Mandanten beispielsweise die folgenden Fragen ehrlich und kritisch beantworten:

- Wurden alle Maßnahmen wie geplant umgesetzt?
- Sind die Stärken nach außen kommuniziert worden?
- Sind die Stärken weiter ausgebaut worden?
- Konnten Schwächen verringert werden?
- Haben sich Erfolge eingestellt, z.B. höhere Verkaufszahlen oder eine höhere Angebotserfolgsquote?

Zudem ist es sinnvoll, die Wettbewerbsanalyse jährlich zu wiederholen, da sich die Umfeldbedingungen und auch die Wettbewerbssituation dynamisch ändern. Entsprechend muss ein Mandant auch in der Lage sein, kurzfristig auf neue Herausforderungen zu reagieren. Und nicht zuletzt verhindert er so, dass sich nach einer Weile wieder „der alte Schlendrian“ durchsetzt und z.B. die Freundlichkeit bei der Bedienung der Kunden vernachlässigt wird.

Impressum

BiB · BERATERPRAXIS IM BLICKPUNKT
ISSN: 1863-9151

Herausgeber: Deubner Verlag GmbH & Co. KG, Köln
Redaktion: Eleonóra Szemerey, M.A.
Layoutkonzept: Vetter Corporate Concepts GmbH, Düsseldorf
Satz: Fotosatz Mäschtig GmbH, Gerabronn
Druck: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wissen
Erscheinungsweise: 6 Ausgaben/Jahr.
Kündigung mit sechswöchiger Frist zum Ende des Bezugszeitraums.

Anschrift: Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Telefon: +49 221 937018-18
Telefax: +49 221 937018-90
E-Mail: kundenservice@deubner-verlag.de
URL: www.deubner-steuern.de

Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Sitz in Köln · Registergericht Köln HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln · Registergericht Köln HRB 37127

Geschäftsführer: Werner Pehland, Dr. Klemens Werner
© 2012 by Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Die Beraterpraxis im Blickpunkt ist unabhängig und anzeigenfrei. Alle Informationen wurden mit Sorgfalt ermittelt und geprüft. Es kann jedoch keine Gewähr übernommen werden. Eine Haftung ist ausgeschlossen.

Vervielfältigungen jeder Art sind nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlags gestattet! Alle Rechte vorbehalten.