



Haufe

SteuerNews

Dezember 2010

Gesetzgebung

- > Jahressteuergesetz 2010 beschlossen 2
- > Haushaltsbegleitgesetz 2011 beschlossen 3
- > Mantelverordnung beschlossen 4

Rechtsprechung

- > Aufwendungen für immunbiologische Krebsabwehrtherapie abziehbar 5
- > Beteiligungen: Pauschaliertes Abzugsverbot für Betriebsausgaben
ist verfassungsgemäß 6
- > Nachweis der Vermietungsabsicht 7
- > Steuerbefreite innergemeinschaftliche Kfz-Lieferung 8
- > Fotovoltaikanlage kann eigenständiger Gewerbebetrieb sein 9
- > Rechtsprechung kompakt 10

Finanzverwaltung

- > Lohnsteueränderungsrichtlinien 2011 11
- > AfA nach vorheriger Nutzung von Wirtschaftsgütern
zur Erzielung von Überschusseinkünften 11
- > Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften 12
- > Vorsteuer-Vergütung: Frist bis 31.3.2011 verlängert 14
- > Betriebsaufspaltung: Gewerbesteuerbefreiung färbt auf Besitzunternehmen ab 14

Steuer-Gestaltung

- > Keine aktive Rechnungsabgrenzung für Beträge bis 410 EUR 15

www.haufe.de/steuern

HAUFE.

Verabschiedet I

Jahressteuergesetz 2010

Zum Thema

- > Jahressteuergesetz 2010 im Überblick
Haufe Index 2315154

Der Bundesrat hat am 26.11.2010 das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 gebilligt und doch nicht wie erwartet den Vermittlungsausschuss angerufen. Das JStG 2010 nimmt als sog. „Omnibusgesetz“ auf rd. 200 Seiten in 32 Artikeln rd. 180 Veränderungen vor – vom Einkommensteuergesetz über die Abgabenordnung bis hin zum Wohnungsbau-Prämiengesetz.


Hintergrund

Das Gesetz beinhaltet insbesondere Reaktionen auf die aktuelle BFH- und BVerfG-Rechtsprechung, Anpassungen bei der Abgeltungsteuer sowie weitere Kontrollen insbesondere bei der Geldanlage durch den Einsatz der Steuer-Identifikationsnummer. Hinzu kommen die schon üblichen Reparaturmaßnahmen an fehlerhaften Verweisen und unklaren Vorschriften. Zudem wurden einige Anregungen des Bundesrats (BT-Drucks. 17/2823) übernommen, die im bisherigen Regierungsentwurf (BT-Drucks. 17/2249) zum JStG 2010 noch nicht enthalten waren. Unter anderem sind folgende Neuregelungen hervorzuheben:

- > Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Ehegatten im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht sowie im Grunderwerbsteuerrecht
- > Der Freistellungsauftrag wird um die ID-Nr. des Sparer ergänzt, damit die rechtmäßige Inanspruchnahme effizienter überprüft werden kann.
- > Neue Tatsachen oder Beweismittel ermöglichen den Erlass oder die Änderung eines Feststellungsbescheids nach § 10d Abs. 4 EStG künftig nur noch in bestimmten Fällen.
- > Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs an den Berechtigten sind auch in Form von Kapitalzahlungen als Sonderausgaben begünstigt
- > Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (Anpassungen an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs)
- > Konkretisierung im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen: Ausschluss von bestimmten öffentlich geförderten Maßnahmen aus der Steuerermäßigung (Vermeidung von Doppelförderung)
- > Vereinfachungen und Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug
- > Anpassungen des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes sowie im Bereich der Riester-Rente
- > Aktualisierungen und Anpassungen im Bereich der Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
- > Diverse Änderungen der Abgabenordnung (u. a. zur Verlagerung der elektronischen Buchführung, Verbesserung der grenzüberschreitenden Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs)
- > Anpassungen des Umsatzsteuergesetzes an EU-Recht und aktuelle Entwicklungen (z. B. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs bei der Einfuhr)
- > Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen bis zu 2.100 EUR pro Jahr für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer und Pflgeschäften ab 2011
- > Teilweise Wiederzulassung des Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs bis 1.250 EUR für häusliche Arbeitszimmer
- > Anpassung der Bemessungsgrundlage der AfA bei der Einlage von privaten Wirtschaftsgütern in Betriebsvermögen
- > Einführung einer unmittelbaren Zulagenberechtigung für die Riester-Förderung von Arbeitslosengeld II-Empfängern
- > Einführung der Steuerpflicht für vom Finanzamt auf Einkommensteuer geleistete Zinsen

Der Deutsche Bundestag hat bei der Verabschiedung des Gesetzes am 28.10.2010 gegenüber dem Gesetzentwurf u. a. folgende Änderungen beschlossen (vgl. Haufe Steuer News, November 2010):

Haufe Index

Diese Angabe erleichtert das Auffinden von zitierten Dokumenten im Haufe Steuer Office. Geben Sie diese Zahl einfach auf der Startseite in das Suchfeld links oben ein und bestätigen Sie mit „Enter“ oder „Los“ – schon haben Sie das gewünschte Dokument auf dem Bildschirm. In den Steuer News finden Sie zu den jeweiligen Artikeln eine themenbezogene Verlinkung zu weiterführenden Informationen im Haufe Steuer Office unter Angabe des Haufe Index. Dokumente, die sich noch nicht auf der aktuellen DVD, sondern nur auf der Online-Version befinden (z. B. die online wöchentlich aktualisierten BFH-Entscheidungen), sind durch das zusätzliche Symbol  gekennzeichnet.

- > Bekanntgabe der erstmals elektronisch gespeicherten Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) durch das Finanzamt, statt über den Arbeitgeber
- > Einführung einer elektronischen Übermittlungspflicht für Umsatzsteuerjahreserklärungen
- > Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften im Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrecht rückwirkend in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen
- > Auf Vorgabe des BVerfG wird die Umgliederung des Körperschaftsteuerguthabens beim Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren 2001 anders geregelt und rückwirkend auf die

beanstandete Umgliederung generell verzichtet. Die neue, einfache Regelung vermeidet komplizierte Folgeänderungen insbesondere des EK 02.

Inkrafttreten

Das JStG 2010 tritt grundsätzlich am Tag nach der Verkündung in Kraft, wahrscheinlich Mitte Dezember 2010. Zu beachten ist, dass viele Änderungen in allen offenen Fällen rückwirkend anzuwenden sind.

Hinweis: Ausführliche Informationen zu allen Änderungen im EStG, KStG, UStG und anderen Gesetzen erhalten Sie in Ihrem Haufe Steuer Office im Beitrag „Jahressteuergesetz 2010 im Überblick“ unter Haufe Index 2315154.

Verabschiedet II

Haushaltsbegleitgesetz 2011

Zum Thema

- > Haushaltsbegleitgesetz 2011
Haufe Index 2420563

Der Bundesrat hat ebenfalls in der Sitzung v. 26.11.2010 das Haushaltsbegleitgesetz 2011 gebilligt. Das Gesetz, mit dem der Bundestag diejenigen Teile aus dem Sparpaket der Bundesregierung umsetzt, die einer fachgesetzlichen Regelung bedürfen, kann damit wie vorgesehen am 1.1.2011 in Kraft treten (vgl. Haufe Steuer News, November 2011).

Das Haushaltsbegleitgesetz 2011 ist Teil eines umfassenden Konsolidierungspaketes der Bundesregierung i. H. von rund 80 Mrd. EUR für die kommenden 4 Jahre.

Ziel ist die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte im Hinblick auf die Einhaltung der Defizitgrenze des Europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaketes und zur Einhaltung der neuen Schuldenregel des Art. 115 des GG.

Aus der Vielzahl von Einzelmaßnahmen sind beispielhaft folgende zu nennen:

- > Einführung einer Luftverkehrsteuer für Abflüge in Deutschland, gestaffelt nach der Entfernung des Zielorts vom inländischen Startort
- > Änderungen der Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2011 und 2012 im Rahmen des Energie- und des Stromsteuergesetzes
- > Änderungen der Insolvenzordnung zur Stärkung der Rolle der öffentlichen Hand im Insolvenzverfahren
- > Wegfall der Versicherungspflicht von Empfängern der Grundsicherung für Arbeitsuchende zur gesetzlichen Rentenversicherung
- > Gewährung eines weiteren einmaligen Zuschus-

ses von 2 Mrd. EUR an den Gesundheitsfonds im Haushaltsjahr 2011

- > Aufhebung der Anrechnungsfreiheit des Elterngeldes bei Bezug von Leistungen nach dem SGB II, dem SGB XII und nach § 6a BKGG
- > Wegfall der Heizkostenkomponente im Wohngeldrecht

Bei den Beratungen des Gesetzes im Deutschen Bundestag wurden gegenüber dem Regierungsentwurf u. a. folgende Änderungen beschlossen:

- > Im Luftverkehrssteuergesetz werden u. a. die Bestimmungen über die Einbeziehung der Inseln geändert, die bis zu 100 km vom Festland entfernt liegen. Die Vorschriften zu den steuerlichen Beauftragten der Luftfahrtunternehmen werden konkretisiert.
- > Im Insolvenzrecht soll ein Insolvenzantrag nach Erfüllung der zugrunde liegenden Forderung künftig nur dann aufrecht erhalten werden können, wenn gegen den Schuldner in einem Zeitraum von 2 Jahren vor der Antragstellung bereits einmal ein Insolvenzantrag gestellt und das vorangegangene Verfahren nach der Begleichung der Forderung nicht fortgeführt wurde. Durch eine weitere Änderung werden die Sozialkassen zukünftig von Kosten entlastet, wenn sich der An-

trag als zwar zulässig, aber unbegründet erweist, weil kein Insolvenzgrund vorliegt.

- > Im Energiesteuergesetz und Stromsteuergesetz werden die ursprünglichen Entlastungssätze nicht wie bisher vorgesehen auf 20 %, sondern nur auf 25 % der Regelsteuersätze gekürzt. Außerdem werden die sog. Sockelbeträge nicht, wie bisher vorgesehen auf 2.500 EUR, sondern nur auf 1.000 EUR angehoben. Als Folge davon wird der abzuziehende Selbstbehalt von 500 EUR auf 250 EUR gesenkt. Damit können auch kleinere und mittlere Unternehmen mit geringerem Energieverbrauch in den Genuss der Steuerbegünstigungen gelangen.
- > Im Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz wird der Bezug von Elterngeld für berechnigte Personen ausgeschlossen, wenn sie selbst oder der andere Elternteil bzw. die anspruchsberechtigte Per-

son die Einkommensgrenzen der sog. Reichensteuer überschreiten.

Hinweis: Der Bundesrat weist in einer begleitenden Entschließung darauf hin, dass die neu eingeführte Einkommensgrenze von 250.000 EUR pro Jahr, ab der kein Elterngeld mehr zu bewilligen ist, bei den zuständigen Stellen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bedingt. Zudem müssten viele Bescheide unter dem Vorbehalt des Widerrufs ergehen, da der Einkommensteuerbescheid bei Antragstellung häufig noch nicht vorliegt. Der Bundesrat fordert daher die Bundesregierung auf, diese Probleme in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren sachgerecht zu lösen. Hierbei sei bürokratischer Aufwand zu vermeiden. Zudem bitten die Länder die Bundesregierung, im Energiesteuergesetz kurzfristig die steuerliche Entlastung von Fernwärme zugunsten einer klima- und umweltfreundlichen Versorgung wiederherzustellen.

Verabschiedet III

Mantelverordnung beschlossen

Der Bundesrat hat am 5.11.2010 der „Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ zugestimmt. Diese Mantelverordnung fasst den Änderungsbedarf mehrerer steuerlicher Einzelverordnungen, der sich im Jahresverlauf in mehreren Bereichen ergeben hat, zur Verfahrenserleichterung zusammen.

Herausgenommen wurden allerdings die noch im Verordnungsentwurf des BMF enthaltenen Anpassungen der Regelungen zum beleg- und buchmäßigen Nachweis in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bei Ausfuhrlieferungen und der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen. Hierzu soll es demnächst noch eine eigene Verordnung geben.

Von der Mantelverordnung sind insbesondere folgende Regelungsbereiche betroffen:

- > Anpassung an organisatorische Veränderungen in der Sozialverwaltung der Länder (§ 65 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).
- > Folgeänderung im Lohnsteuerabzugsverfahren (Lohnkonto) nach einer Änderung durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung und Übertragung der Genehmigung, Ausnahmen von den Aufzeichnungen im Lohnkonto zuzulassen, auf das Betriebsstättenfinanzamt (§ 4 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung).
- > Redaktionelle Anpassungen der §§ 19 und 36 Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung.
- > Erhöhung bzw. Einführung von Bagatellgrenzen

im Erbschaftsteuerrecht für Anzeigen von Vermögensverwahrern und -verwaltern sowie von Versicherungsunternehmen (§§ 1 bis 3 Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung) sowie Erhöhung von Bagatellgrenzen für Anzeigen der Gerichte und Notare (§§ 7 und 8 Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung).

- > Regelung über Aufbewahrungspflichten der Steuerberaterkammern für Prüfungsunterlagen im Zusammenhang mit der Steuerberaterprüfung (§ 32 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften).
- > Folgeänderung im automatisierten Besteuerungsverfahren nach Änderung des § 150 AO durch das Steuerbürokratieabbaugesetz (§§ 1 und 6 Steuerdaten-Übermittlungsverordnung).
- > Schaffung von Regelungen über eine Mindestversicherungssumme bei der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung für Lohnsteuerhilfvereine in Anlehnung an die Regelung bei den Steuerberatern als Folge der Neuregelung des Versicherungsvertragsgesetzes (§§ 9 bis 14 Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Lohnsteuerhilfvereine).

Zum Thema

- > Durchführungsverordnungen: Viel Anpassung – wenig Vereinfachung in neuer Mantelverordnung
Haufe Index 2370996


Außergewöhnliche Belastung

Aufwendungen für immunbiologische Krebsabwehrtherapie abziehbar

Zum Thema

- > Außergewöhnliche Belastungen – Überblick
Haufe Index 6093

Aufwendungen für eine Krebsabwehrtherapie, die aus schulmedizinischer oder naturheilkundlicher Sicht nicht anerkannt ist, können gleichwohl als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige an einer Erkrankung mit einer nur noch begrenzten Lebenserwartung leidet, die nicht mehr auf eine kurative Behandlung anspricht.

BFH, Urteil v. 2.9.2010, VI R 11/09, Haufe Index 2541973 

Hintergrund

Streitig war, ob Aufwendungen für eine immunbiologische Krebsabwehrtherapie als außergewöhnliche Belastungen (aB) i. S. d. § 33 Abs. 1 EStG abziehbar sind.

Die Betroffene (A) litt an einer Krebserkrankung der Bauchspeicheldrüse. Nachdem der Tumor und die regionären Lymphknotenmetastasen chirurgisch entfernt worden waren, entschied sich A – an Stelle der ihr vom Krankenhaus angebotenen konventionellen Chemotherapie – für eine immunbiologische Krebsabwehrtherapie mit dem Präparat Ukrain in Kombination mit einer Sauerstoff-Mehrschritttherapie sowie einer Ozon-Sauerstoffbehandlung. Die Therapiemaßnahmen wurden von dem behandelnden Hausarzt Dr. B – einem Facharzt für Allgemeinmedizin, Chirotherapie und Naturheilverfahren – durchgeführt. Die Behandlungskosten (30.000 EUR) wurden von der Krankenkasse nicht erstattet. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ab. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Der BFH hat die streitigen Aufwendungen dagegen zum Abzug zugelassen. Nach seiner ständigen Rechtsprechung sind zwar Aufwendungen für eine Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung nur zu berücksichtigen, wenn sie nach den Erkenntnissen der Heilkunde zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt – also medizinisch indiziert – sind. Aufwendungen, die auf einer medizinisch nicht indizierten Behandlung beruhen, zählen danach nicht dazu. In Zweifelsfällen wird von den Finanzbehörden und -gerichten die Vorlage eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens bzw. eines Attestes eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers verlangt, aus dem sich die Krankheit und die medizinische Indikation der Behandlung zweifelsfrei entnehmen lassen.

Die Situation, in der sich A nach ihrer Operation befand, erforderte allerdings eine andere Beurteilung. Denn ihr schweres Krebsleiden war nach der Operation so weit fortgeschritten, dass es nicht mehr auf eine kurative Behandlung ansprach.

In einer derartigen Phase mit nur noch sehr begrenzter Lebenserwartung ist die Frage nach der Eignung von medizinischen Maßnahmen anders zu beantworten.

Wenn Patienten in ihrer letzten Lebensphase mit den heute verfügbaren schulmedizinischen Verfahren nicht mehr zu heilen sind, können auch Aufwendungen für Maßnahmen, denen es objektiv an der Eignung zur Heilung oder Linderung der Krankheit fehlen mag, aus „tatsächlichen Gründen“ i. S. d. § 33 Abs. 2 EStG zwangsläufig sein.

„Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige die notstandsähnliche Zwangslage zwischen Realität und Wunsch nach Heilung durch Kontakte mit ärztlichen Außenseitern zu lösen sucht und sich – nach intensiver Beratung über palliative Behandlungsmöglichkeiten – für eine aus schulmedizinischer oder naturheilkundlicher Sicht nicht anerkannte Heilmethode entscheidet.

Nicht die medizinische Notwendigkeit der Maßnahme begründet in diesen Fällen die tatsächliche Zwangsläufigkeit, sondern die Ausweglosigkeit der Lebenssituation, die den 'Griff nach jedem Strohhalm' gebietet". Ihre Grenze findet die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Außenseitermethoden nach § 33 EStG allerdings, wenn die Behandlung von einer Person vorgenommen wird, die nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen ist.

Im Streitfall wurden die therapeutischen Maßnahmen durch einen Facharzt für Allgemeinmedizin, Chirotherapie und Naturheilverfahren durchgeführt. Die hierdurch entstandenen Aufwendungen für die immunbiologische Krebsabwehrtherapie waren deshalb als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Hinweis: Mit dieser Entscheidung ist der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung abgerückt, nach der die Kosten für eine zur Heilung oder Linderung objektiv ungeeignete Behandlung in keinem Fall als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können.

Eine Behandlung durch Geister- oder Wunderheiler bleibt allerdings nach wie vor unberücksichtigt (BFH, Urteil v. 18.4.1990, III R 38/86, Haufe Index 62999).

Beteiligungen

Pauschalisiertes Abzugsverbot für Betriebsausgaben ist verfassungsgemäß

Zum Thema

- > **Beteiligungen**
Haufe Index 2390079

In einem am 18.11.2010 veröffentlichten Beschluss hat das BVerfG mit 6 zu 2 Stimmen entschieden, dass die Pauschalierungsregelung des § 8b KStG verfassungsgemäß ist. Damit müssen weiterhin pauschal 5 % der steuerfreien Erlöse aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften dem Gewinn hinzuge-rechnet werden.


BVerfG, Beschluss v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, Haufe Index 2541505 

Hintergrund

Nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG bleiben sämtliche Erträge steuerfrei, die einer Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Körperschaft zufließen. Im Gegenzug können die hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen dennoch als Betriebsausgaben abgezogen werden. Allerdings müssen über § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG pauschal 5 % der steuerfreien Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben wieder hinzugerechnet werden. Im Rahmen dieses pauschalisierten Betriebsausgabenabzugsverbots werden 5 % der steuerfreien Erträge dem zu versteuernden Einkommen der Kapitalgesellschaft steuererhöhend hinzugerechnet, ohne dass es auf die Höhe der tatsächlich im wirtschaftlichen Zusammenhang entstandenen Betriebsausgaben ankommt.

Im Ergebnis bleiben damit die Beteiligungserträge zu 95 % steuerfrei und die Aufwendungen können in voller Höhe gegengerechnet werden. Die fiktive Hinzurechnung von 5 % erfolgt aber auch, wenn einer Gesellschaft keine oder nur geringe Aufwendungen entstanden sind. Das führte im zugrunde liegenden Fall dazu, dass tatsächliche Betriebsausgaben von lediglich knapp 28.000 EUR angefallen waren, aufgrund hoher Beteiligungserträge aber pauschal rund 600.000 EUR dem Gewinn zugeschlagen wurden. Die betroffene GmbH wollte lediglich die niedrigeren Betriebsausgaben ihrem steuerpflichtigen Gewinn hinzurechnen.

Entscheidung

Die Pauschalierungsregelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (BVerfG, Beschluss v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, Haufe Index 2541505 ). Sie verstößt weder gegen den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch erweist sie sich als verfassungswidrige Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit. Sie ist durch hinreichende, die Pauschalierung tragende Rechtfertigungsgründe gedeckt. Die grundsätzlich steuerfreien Beteiligungseinkünfte erhöhen die steuerliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesell-

schaft. Selbst wenn die Betriebsausgaben unter 5 % der Einkünfte liegen oder gar keine angefallen sind, verbleibt insgesamt stets ein weitaus höherer Zuwachs an steuerlich unbelasteten Einnahmen, die von einer Kapitalgesellschaft zufließen. Die 5%ige Hinzurechnung der Beteiligungseinkünfte bewegt sich innerhalb des Gesamtkonzepts des Gesetzgebers für das KStG.

Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot verfolgt legitime und geeignete Ziele, weil es der Vereinfachung der steuerlichen Behandlung von Beteiligungen dient und die im Einzelfall schwierige Zuordnung von Finanzierungskosten und sonstigen Aufwendungen zu den einzelnen Beteiligungen vermeidet und zudem eine einheitliche Behandlung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen erlaubt.

Des Weiteren beseitigt § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG Missbrauchsmöglichkeiten. So konnte das zuvor geltende Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG insbesondere dadurch umgangen werden, dass finanzstarke Unternehmen Gewinnausschüttungen gezielt auf solche Jahre konzentrierten, in denen die Darlehen zur Fremdfinanzierung ihrer Beteiligung zurückgezahlt und damit keine vom Abzugsverbot erfassten Aufwendungen mehr vorlagen. Diese Gestaltung hat durch die Pauschalierung jetzt ihren steuerlichen Vorteil größtenteils verloren.

Die Einfügung einer neuen „Escape-Klausel“, wonach im Falle niedriger Betriebsausgaben die 5%ige Hinzurechnung auf die tatsächliche Höhe der angefallenen Betriebsausgaben gedeckelt werden könnte, würde dagegen neue Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten eröffnen, mit denen das Anliegen des Gesetzgebers einer Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs weithin unterlaufen werden könnte. Zudem darf sich der Gesetzgeber bei der notwendigen Verallgemeinerung am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten Rechnung zu tragen.

Fazit

- > Von Verfassungen wegen ist es nicht zu beanstanden, wenn einer Muttergesellschaft für das Halten der Tochtergesellschaft Aufwendungen entste-

hen, und sich der Gesetzgeber auf deren Pauschalierung i. H. v. 5 % der Beteiligungseinkünfte festgelegt hat. Dass die Pauschalierung an Dividenden und Veräußerungsgewinne anknüpft, ist nicht zu beanstanden, weil Beteiligungsaufwendungen regelmäßig in einer gewissen Relation zur Ertragskraft der Beteiligungsgesellschaft stehen.

- > Es spricht auch nichts dagegen, dass es sich mit Rücksicht auf die relativ geringe Höhe der Hinzurechnung um eine plausible und damit vertretbare Annahme des Gesetzgebers handelt.
- > Die durch den Pauschalierungseffekt hervorgerufene Belastung ist als eher geringfügig einzustufen und führt nur dann zu einer ungleichen Belastung, wenn Aufwendungen überhaupt nicht

oder nur in geringerer Höhe als 5 % angefallen sind. Die Steuerlast ist aber verhältnismäßig gering. Bei einem Steuersatz von 25 % bis zum Jahr 2007 entspricht dies einer effektiven Steuerbelastung der ansonsten steuerfreien Einnahmen von 1,25 %. Seit 2008 sind es sogar nur noch 0,75 %.

- > Bei der Mehrzahl der Körperschaften wirkt sich die pauschale Hinzurechnung im Ergebnis vorteilhaft aus, weil sie die über 5 % anfallenden Betriebsausgaben uneingeschränkt geltend machen können.
- > Die aus der Pauschalierung möglicherweise folgenden Härten einer ungleichen Belastung erweisen sich nicht als so gravierend, zumal sie eher selten auftreten dürften.

Abzug von Renovierungsaufwendungen

Nachweis der Vermietungsabsicht

Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, Einkünfte durch Vermieten zu erzielen. Die Absicht, Vermietungseinkünfte zu erzielen, ist anhand objektiver Umstände zu belegen.

BFH, Urteil v. 11.8.2010, IX R 3/10, Haufe Index 2529776

Hintergrund

Streitig war, ob Renovierungsaufwendungen als Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden können.

Die Eheleute A und B beziehen als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. A hatte von seinem Vater im Jahre 1996 ein Haus geerbt, in dem der Vater bis zu seinem Tod zusammen mit seiner Schwester gewohnt hatte. Das Haus war ursprünglich in 2 Wohnungen aufgeteilt, von denen die Erdgeschosswohnung (Wohnfläche 85 qm) an die Schwester des Vaters bis zu deren Tod im Jahre 1998 vermietet war. Das vom Vater des A bewohnte Obergeschoss (Wohnfläche 73 qm) stand nach dessen Tod zunächst leer. Im Jahre 1998 begannen A und B, das Haus – überwiegend in Eigenleistung – zu renovieren. Sie fassten die beiden Wohnungen zu einer Wohneinheit von ca. 150 qm Wohnfläche zusammen, deckten in der Zeit von 1998 bis 2009 das Dach neu, tauschten die Fenster aus und bauten eine neue Küche, ein neues Bad und eine modernisierte Gästetoilette ein. A und B übernachteten regelmäßig am Wochenende in dem Haus.

A und B erklärten, dass sie nach Abschluss der Renovierungsarbeiten das Haus vermieten wollten. Sie machten deshalb in ihren Einkommensteuererklärungen u. a. die von ihnen in den Jahren 2001 bis 2004 gemachten Aufwendungen (für die Renovierung sowie für Schuldzinsen und Fahrtkosten) als

vorab entstandene Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse ab. Auch das FG war nicht davon überzeugt, dass A und B das Haus zur Einkünfteerzielung verwenden wollten; nach seiner Ansicht sprechen die Umstände für eine private Nutzung des Hauses.

Entscheidung

Der BFH kommt zu demselben Ergebnis. Er geht davon aus, dass Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind, wenn sie durch diese Einkunftsart veranlasst sind. Fallen solche Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden. Das gilt auch für leerstehende Wohnungen, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, durch Vermieten der Wohnung Einkünfte zu erzielen und er diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat (BFH, Urteil v. 28.10.2008, IX R 1/07, Haufe Index 2080474).

Der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen zur Vermietung muss sich allerdings anhand objektiver Umstände belegen lassen. Daran hat es im Streitfall gefehlt. Denn nach den Feststellungen des FG haben

Zum Thema

- > Vermietung und Verpachtung
Haufe Index 1638293

A und B – abgesehen von einer Vermietungsanzeige im Jahr 1999 - keinerlei Vermietungsbemühungen entfaltet und insbesondere keinen Makler eingeschaltet. Aus dem Umstand, dass sie Bad und Küche erneuert, einen Garten angelegt und gepflegt sowie eine Satellitenschüssel zum Fernsehempfang montiert und sich regelmäßig an den Wochenenden dort aufgehalten hatten, hat das FG gefolgert, dass sie das Haus vielmehr selbst genutzt haben. Der BFH hat diese Folgerung – nach dem in dieser Hinsicht eingeschränkten Maßstab revisionsrichterlicher Kontrolle - nicht beanstandet.

Hinweis: Umstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind zum einen

ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen (BFH, Urteile v. 9.7.2003, IX R 102/00, Haufe Index 1033853 und v. 28.10.2008, IX R 1/07, Haufe Index 2080474). Für die Feststellung des Bestehens einer Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich renovierungsbedürftiger - und deshalb länger leerstehender - Objekte können zum anderen der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und späterer Vermietung, die Dauer der Renovierung zur Vorbereitung einer Vermietung oder auch die (fehlende) Absehbarkeit, ob und ggf. wann die Räume im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden sollen, als Indizien herangezogen werden (BFH, Urteil v. 31.7.2007, IX R 30/05, Haufe Index 1841406).

Gutgläubenschutz

Steuerbefreite innergemeinschaftliche Kfz-Lieferung

Zum Thema

- > Innergemeinschaftliche Lieferung
Haufe Index 863860

Der Nachweis einer umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung kann auch dann geführt werden, wenn es sich bei der abholenden Person nach Auskunft ausländischer Finanzbehörden um einen sog. Missing Trader handelt.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.8.2010, 6 K 1130/09, Haufe Index 2383141

Hintergrund

Die Klägerin hatte 2 gebrauchte VW Golf GTI im Oktober 2007 an die slowenische Firma V veräußert. Die Verkäufe wurden als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt.

Für die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der V hatte die Klägerin am 4.10.2007 und am 25.10.2007 Bestätigungen vom Bundeszentralamt für Steuern eingeholt. Die Kaufpreise waren in bar gezahlt und von der Klägerin auf ihr Konto bei der H-Bank eingezahlt worden. Dem Umsatzsteuersonderprüfer legte die Klägerin Firmenpapiere vor, aus denen die für die V handlungsberechtigten Personen hervorgingen, sowie eine Vollmacht für den Abholer „W.F.“, ausgestellt durch den Geschäftsführer der V. Weiterhin wurden Personalausweiskopien des Geschäftsführers und des in der Vollmacht benannten Abholers vorgelegt.

Die Rechnungen waren mit einer Erklärung des Käufers versehen, wonach der Erwerb des Kfz für das Unternehmen des Käufers bestimmt sei und der Käufer sich verpflichte, das Fahrzeug auf direktem Wege nach Slowenien zu befördern. Neben einem Firmstempel der V war eine unleserliche Unterschrift ohne weitere Namensangabe beigefügt.

Mit Spontanauskunft v. 6.3.2008 teilte die slowenische Finanzbehörde dem deutschen Finanzamt mit, dass die Klägerin als Lieferantin für die slowenische Firma V in Erscheinung getreten sei und dass es sich bei den Personen, die für die V aufgetreten seien, um sog. Missing Trader handele, gegen die polizeiliche Er-

mittlungen durchgeführt würden. Das deutsche Finanzamt bemängelte vordergründig, dass die Unterschrift auf der „Erklärung des Käufers“ nicht mit der Unterschrift des angeblichen Abholers auf dessen Personalausweiskopie übereinstimmen würde.

Nicht zuletzt deshalb wurde die Steuerfreiheit für die Lieferungen versagt.

Entscheidung

Die Klage vor dem FG hatte Erfolg. Der gem. § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. § 17a Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStDV in Abholfällen zu erbringende Nachweis, dass der Abholende Beauftragte des Abnehmers ist sowie der Bezug der Abholvollmacht zum Liefergegenstand wurden lt. FG erbracht, auch wenn die Unterschrift des Beauftragten des Abnehmers auf der Rechnung nicht mit der Unterschrift des Abholers auf seinem Ausweis übereinstimmte.

Zudem bedeutet die Mitteilung der slowenischen Steuerverwaltung über die Beteiligung eines sog. Missing Traders nicht automatisch, dass die Abholung der Fahrzeuge unter missbräuchlicher Verwendung der Firmendaten der slowenischen Firma erfolgt ist, wenn die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Firma im Lieferzeitpunkt bestätigt wurde und darüber hinaus im Ausland ggf. ein abweichendes Verständnis hinsichtlich des Begriffs des Missing Traders besteht. Außerdem ist die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG zu beachten.

Liegen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung grundsätzlich vor, ist diese danach als steuerfrei anzusehen, wenn der Unternehmer nicht wusste oder wissen konnte, dass für den Abnehmer nicht berechnete Personen auftreten, sofern die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bestätigt wurde. Darüber hinaus sind im Gebrauchtwagenhandel Barzahlungen durchaus üblich und stehen deshalb nicht zwingend der Anwendung des Gutgläubensschutzes entgegen.

Hinweis: Aus der Sachverhaltsschilderung wird m. E. überdeutlich, dass der klagende Autohändler im Streitfall der viel zitierten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nachgekommen ist. Er dürfte nahezu alles ihm mögliche getan haben, um sich von dem Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a UStG zu überzeugen. Allein die Tatsache, dass die Unterschrift auf dem Dokument „Erklärung des Käufers“ nicht mit der Passunterschrift des Abholers übereinstimmte, veranlasste das FG richtigerweise nicht dazu, die Steuerfreiheit zu versagen. Die Entscheidung führt nochmals vor Augen, mit welchen Problemen insbesondere Kfz-

Händler zu kämpfen haben, wenn die hiesige Finanzverwaltung aufgrund von Kontrollmaterial im Nachhinein eine angeblich bessere Erkenntnis erlangt. Dass die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung den Bogen häufig überspannt, zeigen u. a. die BFH-Urteile v. 6.12. 2007 (V R 59/03, Haufe Index 1890326) und v. 12.5.2009 (V R 65/06, Haufe Index 2193208). Aufgrund aktueller BFH-Rechtsprechung musste auch das restriktive BMF-Schreiben v. 6.1.2009 (IV D 3 – S 7141/08/10001, Haufe Index 2102160) gleich in mehreren Punkten geändert werden (vgl. nun Schreiben v. 5.5.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Haufe Index 2336413). Auch in näherer Zukunft sind noch weitere höchstgerichtliche Entscheidungen zu § 6a UStG zu erwarten, sodass im Rahmen der Abwehrberatung nicht vorschnell „klein beigegeben“ werden sollte. Unabhängig davon ist aber natürlich zu empfehlen, die von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 5.5. 2010 geforderten Vorgaben möglichst einzuhalten, um Rechtsstreitigkeiten von vornherein aus dem Weg zu gehen. In der Praxis wird dies jedoch vielfach gar nicht möglich sein.

Gewerbesteuer

Fotovoltaikanlage kann eigenständiger Gewerbebetrieb sein

Errichtet ein Einzelunternehmer auf seinem Betriebsgrundstück eine Fotovoltaikanlage, kann dies durch die Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und mangels organisatorischer und wirtschaftlicher Verflechtung ein eigenständiger Gewerbebetrieb sein.

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 22.9.2010, 2 K 282/07, Haufe Index 2423622

Hintergrund

K betreibt einen Einzelhandel mit Büchern und Zeitungen, Tabakwaren, Touristenartikel, Eisenwaren, Spielwaren, Haushalts- und Gartenbedarf, Textilien, Heizöl und einem Fahrradverleih. Im Jahr 2005 hat er auf dem Dach des Betriebsgebäudes eine Fotovoltaikanlage errichtet, deren Strom in das Netz des Energieversorgers eingespeist wird. Das Finanzamt ging von 2 getrennten Gewerbebetrieben aus und versagte damit die Verrechnung des Verlusts aus der Fotovoltaikanlage mit dem Gewinn des Einzelhandelsgeschäfts.

Entscheidung

Auch das FG kam zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem Betrieb der Fotovoltaikanlage um einen selbstständigen Gewerbebetrieb handelt. Aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer resultiert, dass ein Steuerpflichtiger mehrere selbstständige Betriebe unterhalten kann. Nur wenn mehrere Betriebe eine wirtschaftliche Einheit bilden, also organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell zusam-

menhängen, liegt nur ein Gewerbebetrieb vor. Aufgrund der Art der Betätigung, der Kunden, der Arbeitnehmer und der nicht gegebenen Gleichartigkeit der Betätigungen des K sieht das FG bei einer Gesamtwürdigung 2 getrennte Gewerbebetriebe. Die Fotovoltaikanlage ist vollkommen eigenständig, eine Verbindung liegt nur in der Person des Gewerbetreibenden vor.

Hinweis: Im Einzelfall kann jedoch eine wechselseitige Ergänzung zu bejahen sein. Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Elektrounternehmer eine Fotovoltaikanlage betreibt (FG Nürnberg, Urteil v. 18.12.2007, 1 K 1385/2007, Haufe Index 2018625, Rev. eingelegt, Az beim BFH X R 21/08). Zur einheitlichen Abgrenzung dieser Fälle wurde die Revision zugelassen.

Wichtig: Die Entscheidung ist vorteilhaft, sofern beide Gewerbebetriebe mit Gewinn arbeiten. In diesem Fall kann der Freibetrag mit 24.500 EUR bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für beide Betriebe in Anspruch genommen werden.

Zum Thema

- > Gewerbesteuer
Haufe Index 8522

Rechtsprechung kompakt

Kein Sonderausgabenabzug des Ertragsanteils bei Übertragung gegen Veräußerungsrente

1. Werden anlässlich einer auf die Lebenszeit einer Bezugsperson zeitlich gestreckten entgeltlichen privaten Vermögensumschichtung gleichbleibende wiederkehrende Leistungen vereinbart, ist deren Ertragsanteil (Zinsanteil) bei verfassungskonformer Auslegung nicht als Sonderausgabe abziehbar, weil dieser Teil Entgelt für die Überlassung von Kapital (Zins) ist und private Schuldzinsen nicht abgezogen werden dürfen (Fortführung der BFH, Urteile v. 27.2.1992, X R 136/88, Haufe Index 64395 und v. 25.11.1992, X R 91/89, Haufe Index 64150).

2. Wird das gegen Leibrente veräußerte Grundstück z. T. betrieblich genutzt, ergibt sich der als Betriebsausgaben abziehbare anteilige Zins aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits (Anschluss an BFH, Urteil v. 25.11.1992, X R 34/89, Haufe Index 64151).

3. Beim Empfänger unterliegt der Ertragsanteil der Gegenleistungsrente der Besteuerung nach § 22 EStG; der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) ist nicht zu berücksichtigen.

BFH, Urteil v. 18.5.2010, X R 32-33/01
Haufe Index 2420590

Hinweis: Der X. Senat bestätigt die bisherige Rechtsprechung zur Behandlung von Veräußerungsrenten:

- > Der Sonderausgabenabzug scheidet aus, wenn wiederkehrende Leistungen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Entgelt für eine Nutzungsüberlassung sind.
- > Zahlungen aufgrund einer Veräußerungsrente beruhen auf einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht im Rahmen eines entgeltlichen gegenseitigen Austauschvertrags; die für Sonderausgaben typische Zwangslage ist nicht gegeben.
- > Werden anlässlich einer auf die Lebenszeit einer Bezugsperson gerichteten entgeltlichen privaten Vermögensumschichtung gleichbleibende wiederkehrende Leistungen vereinbart, ist deren Ertragsanteil auch deshalb nicht als Sonderausgabe abziehbar, weil er Entgelt für die Überlassung von Kapital ist, der dem Abzugsverbot für private Schuldzinsen unterliegt.
- > Die Rentenleistungen sind mit ihrem Ertragsanteil als Einnahmen nach § 22 EStG zu erfassen, auch wenn der Leistende keinen Abzug vornehmen kann; es besteht insoweit keine Korrespondenz. Zwar folgt die Vermögensübertragung dem Korres-

pondenzprinzip. Indes legitimiert dieses nur in bestimmten Fällen den Transfer von Leistungsfähigkeit, z. B. beim Versorgungsvertrag und beim Realsplitting. Dagegen kann derjenige, der ein privates Darlehen vergibt, seine eigenen Schuldzinsen nicht als Aufwand geltend machen.

Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG bei Überentnahmen nur in Vorjahren

Eine Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen aufgrund von Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG ist auch dann vorzunehmen, wenn im Veranlagungszeitraum keine Überentnahme vorliegt, sich aber ein Saldo aufgrund von Überentnahmen aus den Vorjahren ergibt.

BFH, Urteil v. 17.8.2010, VIII R 42/07
Haufe Index 2391341

Hinweis: Der Wortlaut des § 4 Abs. 4a EStG ist unzulänglich und birgt isoliert betrachtet erhebliche Auslegungsschwierigkeiten. Dennoch ist § 4 Abs. 4a EStG verfassungsgemäß. Zwar ist die Vorschrift durch den Vermittlungsausschuss in das Gesetz eingefügt worden, durch spätere Gesetzesänderungen hat der Gesetzgeber jedoch die gesamte Vorschrift erneut in seinen Willen aufgenommen. Die Vorschrift ist auch materiell verfassungsgemäß; sie verstößt nicht gegen das Nettoprinzip, da sie an Überentnahmen und somit an private Ursachen anknüpft. Auch der dem Gesetzgeber einzuräumende Typisierungsspielraum ist nicht überschritten.

Steuerfreiheit nach § 3b EStG trotz Zusage eines bestimmten Auszahlungsbetrags pro Stunde

1. Die Vereinbarung eines durchschnittlichen Auszahlungsbetrags pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde steht der Steuerbefreiung nach § 3b EStG nicht entgegen.
2. Der laufende Arbeitslohn (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG) kann der Höhe nach schwanken.
3. § 3b EStG subventioniert Arbeitnehmer und Arbeitgeber in gleicher Weise.

BFH, Urteil v. 17.6.2010, VI R 50/09
Haufe Index 2378637

Hinweis: § 3b EStG gilt nicht nur dann, wenn ein von Sonntags, Feiertags-, Nacharbeit nicht beeinflusster Grundlohn vorliegt. Auch, dass die Steuerbefreiung nicht den Arbeitnehmern, sondern dem Arbeitgeber zugute kommt, ist nicht sinnwidrig. § 3b EStG begünstigt auch Arbeitgeber, indem die Steuerbefreiung deren Aufwand mindert. Es ist kein Gestaltungsmissbrauch, durch Vereinbarungen von einer Steuerbefreiung in möglichst großem Umfang Gebrauch zu machen.

Bundesrat gibt grünes Licht

Lohnsteueränderungsrichtlinien 2011

Zum Thema

- > Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2011 im Überblick
Haufe Index 2528718

Die neuen Lohnsteuerrichtlinien haben am 5.11. 2010 den Bundesrat passiert und können somit rechtzeitig vor dem Jahresbeginn in Kraft treten.

Durch die Lohnsteueränderungsrichtlinien (LStÄR) 2011 ergeben sich vielfältige Änderungen für Arbeitgeber und Mitarbeiter, die beim Lohnsteuerabzug zu beachten sind. Die LStÄR 2011 aktualisieren die bisherigen Richtlinien aus dem Jahr 2008. Sie enthalten Erläuterungen der Rechtslage ebenso wie Weisungen an die Finanzämter zur einheitlichen Rechtsanwendung, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

Neuerungen ergeben sich insbesondere

- > bei der Definition von Zusatzleistungen für die Anwendung der Steuerbefreiungen,
- > bei der Gestellung von Mahlzeiten auf Auswärtstätigkeiten zum Sachbezugswert,
- > bei der Behandlung von Unfallkosten beim Firmenwagen,

- > bei der Begriffsbestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte in Krankheitsfällen,
- > und bei der Übernahme von Fortbildungskosten durch den Arbeitgeber.

Die LStÄR 2011 sind – soweit bei einzelnen Regelungen nichts anderes bestimmt ist – beim laufenden Arbeitslohn auf Lohnzahlungszeiträume (i. d. R. Kalendermonat) anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 enden sowie auf sonstige Bezüge, die den Mitarbeitern nach dem 31.12.2010 zufließen.

Sie gelten auch für frühere Zeiträume, soweit sie geänderte Vorschriften des Einkommensteuerrechts betreffen, die vor dem 1.1.2011 anzuwenden sind, oder soweit sie lediglich eine Erläuterung der Rechtslage darstellen. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen und Erlasse der Länder sind – soweit sie den LStÄR 2011 entgegenstehen – ab 2011 nicht mehr anzuwenden.

Einlage ins Betriebsvermögen

AfA nach vorheriger Nutzung von Wirtschaftsgütern zur Erzielung von Überschusseinkünften

Zum Thema

- > Einlagen
Haufe Index 1633741

Werden Immobilien oder sonstige abnutzbare Wirtschaftsgüter ins Betriebsvermögen eingelegt, nachdem sie zuvor im Privatvermögen zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden sind, wird die AfA jetzt anders berechnet. Über eine Gesetzesänderung und ein BMF-Schreiben wird die hierzu ergangene BFH-Rechtsprechung angewendet (BMF, Schreiben v. 27.10.2010, IV C 3 – S 2190/09/10007, Haufe Index 2522950).

Das BMF-Schreiben erging als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 18.8.2009, X R 40/06, Haufe Index 2266143 und BFH, Urteil v. 28.10.2009, VIII R 46/07, Haufe Index 2306677), wonach es durch den Einlagevorgang weder zu einer Doppelberücksichtigung noch zum Wegfall von Abschreibungsvolumen kommen darf. Insgesamt darf im Privat- und Betriebsvermögen nicht mehr als die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten oder Betriebsvermögen abgesetzt werden. Dabei ist zu beachten, dass sich der Wert der Einlage für den Ausweis in der Bilanz und die AfA-Bemessungsgrundlage unterscheiden können.

- > Der Einlagewert ist grundsätzlich der Teilwert des Wirtschaftsguts. Bei Einlagen innerhalb von 3 Jah-

ren nach Anschaffung oder Herstellung dürfen höchstens die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

- > Die AfA-Bemessungsgrundlage ermittelt sich abweichend hiervon nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Dieser wird durch das gerade verabschiedete Jahressteuergesetz 2010 neu gefasst. Hiernach sind die bisherigen AfA-Beträge vom Einlagewert und nicht mehr wie zuvor von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. Ist der Einlagewert geringer als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bemisst sich die weitere AfA nach diesem ungeminderten Einlagewert.

Das BMF-Schreiben erläutert die Auswirkungen die-

ser Neuregelung, wenn das Wirtschaftsgut zuvor im Privatvermögen zur Einkünfteerzielung genutzt worden war. Dabei kommt die Verwaltung nunmehr zu 4 verschiedenen Berechnungsgrundlagen:

1. Der Einlagewert eines Gebäudes oder sonstigen abnutzbaren Wirtschaftsguts liegt über den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ist zumindest gleich hoch: Die weitere AfA im Betriebsvermögen berechnet sich ab dem Zeitpunkt der Einlage nach dem Teilwert abzüglich der bereits im Privatbereich in Anspruch genommenen AfA (reguläre Abschreibungen, Substanzverringereungen, Sonderabschreibungen und erhöhte AfA). Das hat zur Folge, dass der Bilanzwert die AfA-Bemessungsgrundlage übersteigt. Diese Differenz kann nicht abgeschrieben werden und wirkt sich erst bei Veräußerung, Entnahme oder einer vorherigen Teilwert-AfA über den Restbuchwert gewinnmindernd aus.
2. Der Einlagewert liegt unter den historischen, aber über den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die weitere AfA im Betriebsvermögen berechnet sich ab dem Zeitpunkt der Einlage nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit dem Buchwert im Privatvermögen. Auch bei dieser Alternative übersteigt der Bilanzwert die AfA-Bemessungsgrundlage und es ergeben sich dieselben Auswirkungen wie zu Nr. 1.
3. Der Einlagewert bemisst sich nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, weil die Einlage ins Betriebsvermögen innerhalb von 3 Jahren nach dem privaten Erwerb erfolgt.
4. Der Einlagewert liegt unter den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die weitere AfA im Betriebsvermögen berechnet sich ab dem Zeitpunkt der Einlage nach dem Einlagewert, also i. d. R. dem Teil- bzw. Verkehrswert. Das hat zur Folge, dass Bilanzwert und AfA-Bemessungsgrundlage identisch sind. Da die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Privatbereich aber zuvor höher waren, geht AfA-Volumen verloren. Diesen zuvor nicht abgeschriebenen Betrag ordnet das BMF als einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatverlust ein.

Wichtig: Die neuen Berechnungsmethoden in den Alternativen 1 bis 3 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Alternative 4 ist hingegen erst bei nach dem 31.12.2010 getätigten Einlagen anzuwenden, weil dies über § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG im Jahressteuergesetz 2010 vorgesehen ist. Laut Gesetzesbegründung sollen keine Sachverhalte im Nachhinein erfasst werden, die schon abgeschlossen sind.

Tipp: Das BMF-Schreiben bietet zu den einzelnen Berechnungsoptionen Zahlenbeispiele zum besseren Verständnis.

Übergangsfrist bis 31.12.2016

Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften

Zum Thema

- > Flüssige Mittel
Haufe Index 1094648

Das BMF hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Einzelheiten zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen, die im Zusammenhang mit Bargeschäften entstehen, bekanntgeben (BMF, Schreiben v. 26.11.2010, IV A 4 – 0316/08/10004-07, DOK 2010/0946087).

Die Regelungen gelten für Geschäftsvorfälle, die bar abgewickelt werden und die mit

- > Registrierkassen,
- > Waagen mit Registrierkassenfunktion,
- > Taxametern oder
- > Wegstreckenzählern

erfasst werden – das BMF spricht dabei allgemein von „Geräten“.

Nach § 147 Abs. 2 AO ist es grundsätzlich zulässig, papierlos Unterlagen und Belege in digitaler Form zu erstellen. Voraussetzung ist, dass die digitalen Unterlagen während der Aufbewahrungsfrist jederzeit

der Finanzverwaltung und insbesondere den Betriebsprüfern so zur Verfügung gestellt werden können, dass sie unverzüglich lesbar sind und maschinell ausgewertet werden können. Die dadurch entstehenden Kosten hat der Steuerpflichtige zu tragen, vgl. § 147 Abs. 6 AO.

Wichtig: Jahresabschlüsse und Eröffnungsbilanzen sowie bestimmte in § 147 Abs. 1 Ziff. 4a AO genannte Zollunterlagen müssen in Papierform aufbewahrt werden, vgl. § 147 Abs. 2 AO. Für diese Unterlagen gelten die Regelungen des BMF-Schreibens v. 26.11.2010 nicht.

Das BMF weist darauf hin, dass bei der Erstellung digitaler Unterlagen die

- > Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buch-

führungssysteme (GoBS) v. 7.11.2009 und

- > Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) v. 16.7.2001

beachtet werden müssen. Dabei trägt die Feststellungslast der Steuerpflichtige, d.h., der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er diese Grundsätze beachtet hat. Im Einzelnen bedeutet das, dass alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Das gilt auch für mit solchen Geräten erzeugte elektronische Rechnungen i. S. v. § 14 UStG.

Nicht zulässig ist es

- > die Daten zu verdichten, indem z. B. nur Rechnungssummen gespeichert werden oder Daten anderweitig zusammengefasst werden oder
- > die elektronisch erstellten Unterlagen ausschließlich in ausgedruckter Form aufzubewahren.

Vielmehr müssen die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen der Finanzverwaltung in einem auswertbaren Datenformat vorgelegt werden können. Reichen dazu die Speicherkapazitäten des Geräts, etwa der Registrierkasse, nicht aus, sind die Daten auf einem externen Datenträger so zu speichern, dass sie nicht nachträglich geändert und maschinell ausgewertet werden können. Bei Registrierkassen zählen zu den steuerrelevanten Daten insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdateien. Darüber hinaus müssen die Grundlagenaufzeichnungen zur Prüfung der Bareinnahmen für jedes Gerät getrennt geführt werden und ebenfalls aufbewahrt werden. Werden durch ein Gerät neben den Bargeschäften auch unbare Geschäftsvorfälle, z. B. Zahlung per EC-Cash oder per elektronischem Lastschriftverfahren – ELV, erfasst, muss ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- und Aufzeichnungswert sichergestellt werden.

Alle zum Gerät gehörenden Organisationsunterlagen, wie Bedienungs- und Programmieranleitung oder auch Anweisungen zur Programmierung des Geräts müssen aufbewahrt werden.

Wichtig: Zu protokollieren sind die konkreten Einsatzorte und – zeiträume der Registrierkassen und der anderen digitalen Geräte. Bei Taxametern und Wegstreckenzählern ist Einsatzort das Fahrzeug, in dem ein solches Gerät verwendet wird.

Schichtzettel

Die im BMF-Schreiben v. 26.11.2010 genannten Voraussetzungen gelten auch für digitale Unterlagen, die mit Hilfe eines Taxameters oder Wegstreckenzählers

erstellt wurden, soweit die digitalen Berechnungen Grundlagen für Eintragungen auf einem Schichtzettel sind (vgl. BFH, Urteil v. 26. 2.2004, XI R 25/02, Haufe Index 1148151). Für Unternehmer ohne Fremdpersonal gilt das entsprechend.

Insbesondere folgende Daten können digital ermittelt und auf den Schichtzettel übertragen werden:

- > Name, Vorname des Fahrers
- > Schichtdauer (Datum, Schichtbeginn, Schichtende)
- > Summe der Total- und Besetzkilometer laut Taxameter
- > Anzahl der Touren lt. Taxameter
- > Summe der Einnahmen lt. Taxameter
- > Kilometerstand lt. Tachometer (bei Schichtbeginn und -ende)
- > Einnahmen für Fahrten ohne Nutzung Taxameter
- > Zahlungsart (z. B. bar, EC-Cash, ELV-Elektronisches Lastschriftverfahren, Kreditkarte)
- > Summe der Gesamteinnahmen
- > Angaben über Lohnabzüge des Fahrers
- > Angaben von sonstigen Abzügen (z. B. Verrechnungsfahrten)
- > Summe der verbleibenden Resteinnahmen
- > Summe der an den Unternehmer abgelieferten Beträge
- > Kennzeichen der Taxe

Soweit Geräte die vom BMF verlangten Aufzeichnungen bauartbedingt nicht oder nicht vollständig erstellen, dürfen diese Geräte bis zum 31.12.2016 weiterverwendet werden. Allerdings muss der Nutzer technisch mögliche Softwareanpassungen und/oder Speichererweiterungen nutzen, um die gesetzlichen Anforderungen erfüllen zu können.

Hinweis: Können Registrierkassen nicht aufgerüstet werden, gelten die im BMF-Schreiben zum „Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen“ v. 9.1.1996 (Haufe Index 50419) genannten Grundsätze weiter; im Übrigen wird das BMF-Schreiben v. 9.1.1996 aufgehoben. In diesem BMF-Schreiben war genau festgelegt worden, unter welchen Voraussetzungen auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen verzichtet werden konnte.

Vergütungsanträge für 2009

Vorsteuer-Vergütung: Frist bis 31.3.2011 verlängert

Zum Thema

- > Vorsteuervergütung
Haufe Index 863951

Die Frist, bis zu der Vorsteuer-Vergütungsanträge für das Kalenderjahr 2009 eingereicht werden können, ist jetzt nachträglich bis zum 31.3.2011 verlängert worden. Eigentlich war sie bereits am 30.9.2010 abgelaufen (BMF, Schreiben v. 1.11.2010, IV D 3 – S 7359/10/10004, Haufe Index 2531001 ☺).

Der EU-Ministerrat hat am 14.10.2010 eine entsprechende Richtlinie verabschiedet (Richtlinie 2010/66/EU zur Änderung der Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gem. der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; ABl. EU 2010 Nr. L 275 S. 1).

Da eine Umsetzung dieser Verlängerung in Deutschland durch Änderung der UStDV nicht kurzfristig möglich ist, hat das BMF ein Schreiben veröffentlicht,

nachdem es abweichend von § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV zulässig ist, dass im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Vergütung von Vorsteuerbeträgen für das Kalenderjahr 2009 bis zum 31.3.2011 beantragen können.

Umgekehrt können im Inland ansässige Unternehmer dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) einen Antrag auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen EU-Mitgliedstaat für das Kalenderjahr 2009 ebenfalls bis zum 31.3.2011 (elektronisch) übermitteln.

Betriebsaufspaltung

Gewerbsteuerbefreiung färbt auf Besitzunternehmen ab

Zum Thema

- > Betriebsaufspaltung
Haufe Index 1633021

Die Erträge eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung unterliegen prinzipiell der GewSt. Ist jedoch eine Betriebskapitalgesellschaft von der GewSt befreit, z.B. ein nicht gemeinnütziges Alten- und Pflegeheim, färbt die Steuerbefreiung auf die Besitzunternehmung ab, sog. Merkmalsübertragung (LFD Thüringen, Verfügung v. 7.10.2010, G 1412 A - 05 - A 3.13(S), Haufe Index 2531000 ☺).

Dies hat der BFH unter Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung entschieden (BFH, Urteil v. 29.3.2006, X R 59/00, Haufe Index 1521556). Des Weiteren hat der BFH entschieden, dass dies auch gilt, wenn das Betriebsunternehmen ein nach § 3 Nr. 6 GewStG gemeinnütziges und deshalb gewerbsteuerbefreites Altenheim ist (BFH, Urteil v. 19.10.2006, IV R 22/02, Haufe Index 1626783).

Die Finanzverwaltung hat sich zur Anwendung dieser Urteile im Wesentlichen wie folgt geäußert:

- > Die Grundsätze des Urteils v. 29.3.2006 (X R 59/00, Haufe Index 1521556) gelten allgemein für die Befreiungen nach § 3 Nr. 20 GewStG. Die Befreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG gilt allerdings nicht für das Unternehmen insgesamt, sondern nur für die in der Vorschrift genannten Einrichtungen: Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. Übt das Unternehmen neben diesen Einrichtungen noch davon abgrenzbare andere wirtschaftliche Tätigkeiten aus (z.B. eine Cafeteria, einen Parkplatz oder ein Parkhaus, Sponsoring, die Blutentnahme für fremde Dritte, die Telefongestellung, die Aufbe-

wahrung von Verstorbenen, die Erstellung von Gutachten, eine Wäscherei, die nicht nur für den eigenen Betrieb tätig ist), unterliegt es insoweit der Gewerbsteuer.

- > Das Urteil v. 19.10.2006 (IV R 22/02, Haufe Index 1626783) ist dagegen nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Im Fall eines nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbsteuer befreiten Besitzunternehmens hält die Finanzverwaltung eine Merkmalsübertragung nicht für gerechtfertigt. Dem BFH soll Gelegenheit gegeben werden, in einem weiteren Revisionsverfahren seine Entscheidung im Verfahren IV R 22/02 noch einmal zu überdenken.

Hinweis: Zu beachten ist, dass die Vorschrift des § 3 Nr. 6 GewStG nicht anzuwenden ist, wenn eine hier nach begünstigte Körperschaft bereits aufgrund anderer Vorschriften, z.B. § 3 Nr. 20 GewStG, von der Gewerbsteuer befreit ist. Bei einer Betriebsaufspaltung ist daher immer zu prüfen, ob sich die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft ggf. nach § 3 Nr. 20 GewStG ergibt. Bejahendenfalls sind die dargestellten Folgen der Merkmalsübertragung von der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen zu ziehen.

Aktive Rechnungsabgrenzung

Keine RAP für Beträge bis 410 EUR

Zum Thema

- > Rechnungsabgrenzung
Haufe Index 1637068

Streitig war, ob die Bildung von aktiven RAP unterbleiben kann, wenn die Beträge geringfügig sind. Diese Frage wird in der Literatur kontrovers diskutiert und auch die Finanzgerichte beurteilen dies unterschiedlich. Der BFH hat nun entschieden, dass es erlaubt ist, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten (BFH, Beschluss v. 18.3.2010, X R 20/09, Haufe Index 2369520).

Auf der Aktivseite der Bilanz werden Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) für Ausgaben gebildet, die vor dem Abschlussstichtag geleistet worden sind, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die Bildung der RAP erfolgt in der kaufmännischen Praxis i. d. R. im Rahmen der Bilanzstellung.

Die Ausgabe wird in der laufenden Buchführung des alten Wirtschaftsjahrs zunächst voll als Aufwand gebucht. Bei Bilanzaufstellung werden dann die Aufwandskonten daraufhin untersucht, inwieweit Buchungen vorliegen, die Aufwand nachfolgender Wirtschaftsjahre darstellen. Diese Teile werden auf aktive RAP übernommen, sodass als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nur die Ausgabe erscheint, die das laufende Jahr betrifft. Der das nächste Wirtschaftsjahr betreffende Aufwand wird dann durch Auflösung des RAP im nächsten Wirtschaftsjahr – periodengerecht – erfolgswirksam.

In der Praxis – meist bei Betriebsprüfungen – wird oft festgestellt, dass die Bildung von aktiven RAP unterblieben ist. Der Grund dafür ist: Aktive RAP erhöhen den Gewinn des laufenden Jahrs. Wird die Bildung eines aktiven RAP unterlassen, ergibt sich eine Gewinnverschiebung und dadurch eine Verlagerung der Steuerlast in künftige Jahre.

Streitig war bislang, ob die Bildung von aktiven RAP unterbleiben kann, wenn die Beträge geringfügig sind. Diese Frage wird in der Literatur kontrovers diskutiert.

Das Hessische FG hat entschieden, dass auch für „geringfügige“ Beträge eine Bilanzierungspflicht besteht (Urteil v. 6.11.2008, 9 K 2244/04, Haufe Index 2187047).

Empfehlung: Der BFH ist dem in einer Grundsatzentscheidung nicht gefolgt (Beschluss v. 18.3.2010, X R 20/09, Haufe Index 2369520). Er stellt sich auf den Standpunkt, dass es dem Steuerpflichtigen erlaubt ist, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten. Der BFH orientiert sich an der für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG geltenden Grenze von 410 EUR. Der Gesetzgeber habe mit der Regelung des § 6 Abs. 2 EStG zu erkennen gegeben, dass er bei geringwertigen Wirtschaftsgütern auf einen periodengerechten Ausweis verzichtet und eine Sofortabschreibung für angemessen hält.

Diese gesetzgeberische Einschätzung kann nach Ansicht des BFH auf die Bildung von aktiven RAP übertragen werden. Geringwertige Posten bis 410 EUR brauchen danach bilanziell nicht abgegrenzt zu werden. Die 410 EUR-Grenze gilt nach Auffassung des BFH für jeden einzelnen RAP.

Hinweis: Eine Obergrenze für den Gesamtbetrag einer Vielzahl von aktiven RAP bis 410 EUR hat der BFH nicht gezogen. Er hat darauf hingewiesen, dass die von der Finanzverwaltung im Jahr 1980 festgelegte Nichtbeanstandungsgrenze von umgerechnet rd. 1.500 EUR für den BFH nicht bindend ist. Im Urteilsfall hat der BFH den Verzicht auf die Aktivierung mehrerer RAP von insgesamt 1.356,09 EUR akzeptiert. Im Schrifttum wird unter Hinweis auf den handelsrechtlichen Wesentlichkeitsgrundsatz die Ansicht vertreten, dass bei größeren Gesamtbeträgen ein Verzicht unzulässig sei (vgl. Rätke, BBK 2010 S. 884). Die weitere Rechtsprechung bleibt jedoch insoweit abzuwarten.

Impressum

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Munzinger Straße 9, D-79111 Freiburg; Kommanditgesellschaft, Sitz Freiburg, Registergericht Freiburg, HRA 4408; Komplementäre: Haufe-Lexware Verwaltungs GmbH, Sitz Freiburg, Registergericht Freiburg HRB 5557; Martin Laqua
Geschäftsführung: Isabel Blank, Jörg Frey, Birte Hackenjos, Matthias Mühe, Markus Reithwiesner, Joachim Rotzinger, Dr. Carsten Thies
Beiratsvorsitzende: Andrea Haufe; Steuernummer: 06392/11008; **USt-Id.Nr.:** DE812398835
Redaktion: Dipl.-Finanzwirtin (FH) Anke Schönherr (v.i.S.d.P.), Silvia Meier (Assistenz), alle Freiburg i. Br.; E-Mail: steuer-office@haufe.de; Internet: www.haufe.de/steuern; Telefon 0761/898-0

Die Steuer News erscheinen monatlich als Informationsdienst im Rahmen des Abonnements des Haufe Steuer Office, des Haufe Steuer Office für Betriebe, der Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition, des Haufe Steuer Office Premium, des Haufe Steuer Office Gold und der Lexware neue steuerkanzlei.

Die Steuer News und alle darin enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Service-Team Steuern: 01 80/5 55 57 03 (0,14 Euro/Min. a. d. dt. Festnetz, max. 0,42 Euro/Min. mobil. Ein Service von dtms.)