

FG-RECHTSPRECHUNG KOMPAKT

Zehn wichtige Entscheidungen für Freiberufler

von RiFG Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld

| Auch für das 4. Quartal 2014 haben wir wieder die für die Praxis bedeutsamsten Entscheidungen der Finanzgerichte zusammengestellt und kurz kommentiert. Da die Rechtsentwicklung häufig aufgrund ausstehender Revisions-, Verfassungsgerichts- oder EuGH-Entscheidungen noch nicht abgeschlossen ist, sollten die einzelnen Problematiken weiter im Auge behalten werden. |

1. Gewerbesteuerpflicht von Dialysezentren

In der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführte Dialysezentren sind nicht von der Gewerbesteuer befreit. Es handelt sich nicht um ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG, wenn sie keine vollstationäre Behandlung und keine durchgängige Vollverpflegung bieten. Dialysezentren sind auch keine Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG (FG Münster 25.8.14, 9 K 106/12 G, Rev. BFH I R 74/14).

PRAXISHINWEIS | Das FG Münster folgt hinsichtlich der Auslegung des Befreiungstatbestands des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. dazu OFD NRW 2.9.13, DB 13, M 13). Der BFH hat dagegen die Frage, ob Dialysezentren unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG fallen, bislang ausdrücklich offen gelassen (BFH 8.9.11, I R 78/10, BFH/NV 12, 44).

Der neue Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG i.d.F. vom 25.7.14 für Einrichtungen der stationären und ambulanten Rehabilitation ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden (§ 36 GewStG).

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Gewerbesteuermessbetragsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Einspruchsführerin in ihren Rechten.

Von der Gewerbesteuer befreit sind gemäß § 3 Nr. 20 GewStG – jeweils unter den dort unter den Buchstaben a bis d bezeichneten weiteren Voraussetzungen – Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. Dialysezentren sind zwar keine Krankenhäuser, jedoch teilstationäre Einrichtungen, die über die gleiche Einrichtung und über die gleiche Technik sowie vergleichbares Personal wie Krankenhäuser verfügen. Da Dialysebehandlungen vielfach auch in Krankenhäusern durchgeführt werden, ist aus Wettbewerbsgründen eine Gleichbehandlung geboten. Daneben sind auch die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG erfüllt. Dialysezentren sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist nicht erforderlich, dass ausschließlich Pflegeleistungen erbracht werden.

Keine vollstationäre
Behandlung

Neuer
Befreiungs-
tatbestand

Die Anwendung dieser Steuerbefreiung auf Dialysezentren widerspricht im Übrigen nicht den vom Gesetzgeber ausgedrückten Willen, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH geführten Revisionsverfahrens ist (BFH I R 74/14, Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Münster 25.8.14, 9 K 106/12 G), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

2. Umsatzsteuerbefreiung für Zahnaufhellung

Die von einem Zahnarzt durchgeführte Zahnaufhellung (Bleaching) ist umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 14 UStG, soweit sie dazu dient, einen aufgrund einer Vorerkrankung und Vorbehandlung nachgedunkelten Zahn aufzuhellen. Dient eine Maßnahme neben gesundheitlichen auch anderen wie z.B. ästhetischen Zwecken, die nicht der Behandlung oder Vorbeugung einer Krankheit bzw. Gesundheitsstörung dienen, ist der Schwerpunkt der Leistung maßgeblich dafür, ob sie umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig ist (FG Schleswig-Holstein 9.10.14, 4 K 179/10, Rev. BFH V R 60/14).

PRAXISHINWEIS | Hier lag unstreitig eine Vorschädigung und damit eine medizinisch indizierte Behandlung vor, weswegen insoweit auch nicht im Einzelfall die medizinische Indikation nachzuweisen war (vgl. FG Münster 8.10.09, 5 K 3452/07U, EFG 10, 602). Das FG konnte daher offenlassen, ob das Bleaching nach der Zahnbehandlung eine wirtschaftlich einheitliche Leistung war und ob es daher bereits begünstigt war, weil es das steuerliche Schicksal der ersten (Heil-)Behandlung teilte.

Bleaching nach unstrittiger Vorerkrankung

Eventuell auch eine einheitliche wirtschaftliche Leistung?

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Die im Streitjahr von dem Einspruchsführer durchgeführten Zahnaufhellungen (Bleaching) sind als umsatzsteuerfrei zu behandeln, denn sie dienten jeweils dazu, aufgrund von Vorerkrankungen und Vorbehandlungen nachgedunkelte Zähne aufzuhellen. In diesem Zusammenhang ist für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG ohne Bedeutung, in welcher Rechtsform der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Erforderlich ist nicht, dass die Heilbehandlung von einer Einzelperson ausgeführt wird. Sofern Sie annehmen, einzelne Maßnahmen dienen neben gesundheitlichen auch anderen wie z.B. ästhetischen Zwecken, die nicht auf eine Behandlung oder Vorbeugung einer Krankheit bzw. Gesundheitsstörung abzielen, liegt jedenfalls der Schwerpunkt der Leistung auf der Heilbehandlung mit der Folge, dass die Leistungen auch in diesen Fällen insgesamt umsatzsteuerfrei sind (zur weiteren Begründung siehe das Urteil des FG Schleswig-Holstein 9.10.14, 4 K 179/10, Rev. BFH V R 60/14).

Im Hinblick auf das vorgenannte Revisionsverfahren gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

3. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG pauschal mit 0,03 % des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG im Zeitpunkt der Erstzulassung pro Entfernungskilometer im Monat und nicht lediglich für jede einzelne Fahrt mit 0,002 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer anzusetzen (FG Düsseldorf 24.7.14, 11 K 1586/13 F, EFG 14, 1770; Rev. BFH III R 25/14).

Es gelten die 0,03 %
des Listenpreises

PRAXISHINWEIS | Bis auf Weiteres sollten Freiberufler weiterhin auf einer Einzelbewertung des Zuschlags bestehen. Dieses gegenstehende Urteil steht im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zur korrespondierenden Vorschrift des § 8 Abs. 2 S. 3 EStG (BFH 4.4.08, VI R 85/04, BStBl. II 08, 887; siehe auch FG Düsseldorf 12.7.10, 11 K 2479/09, EFG 11, 35). Wird danach der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags ist hier eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen. Die Frage, ob bzw. in welchem Umfang für die Gewinneinkünfte eine taggenaue Berechnung des Zuschlages in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG in Betracht kommt, ist vom BFH bisher höchstrichterlich nicht geklärt. Bis dahin sind Einspruch und Klage geboten.

Einspruch
einlegen!

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Sie haben zu Unrecht pauschaliert für Fahrten zwischen Wohnung und Praxis nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG nichtabzugsfähige Betriebsausgaben i.H. von 0,03 % des Bruttolistenpreises des Kraftfahrzeugs pro Monat und Entfernungskilometer angesetzt. Im Gegenzug wurde die Entfernungspauschale für (...) km und die Tage, an denen tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte durchgeführt wurden, gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 2 i.V. mit § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG in Abzug gebracht (BMF 18.11.09, IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl I 09, 1326). Diese Berechnungsweise führt zu einer übermäßigen Besteuerung, da sie die Benutzung des Kraftfahrzeugs an (...) Tagen im Jahr typisierend zugrunde legt. Vielmehr ist eine Gleichbehandlung mit der Berechnung des geldwerten Vorteils bei Arbeitnehmern geboten. Nach der neueren Rechtsprechung des BFH stellt die Zuschlagsregelung nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG für die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte lediglich einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug dar und kommt deshalb nur insoweit zur Anwendung, wie ein Dienstwagen tatsächlich für Fahrten benutzt werde.

Zur Ermittlung des Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist deshalb eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des (Brutto-) Listenpreises je Entfernungskilometer vorzunehmen. Eine unterschiedliche Handhabung im Bereich der Gewinneinkünfte ist sachlich nicht gerechtfertigt und verstößt damit gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH geführten Revisionsverfahrens ist (BFH III R 25/14, Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Düsseldorf 24.7.14, 11 K 1586/13 F) gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

4. Datenzugriffsrecht auf freiwillig oder aus berufsrechtlichen Gründen geführte Daten in einer Außenprüfung

Sind von einem Warenwirtschaftssystem programmgesteuert abgespeicherte Einzeldaten keine nach § 147 Abs. 1 AO gesondert aufzubewahrenden Unterlagen, so besteht hierauf auch kein Datenzugriffsrecht der Finanzbehörde gemäß § 147 Abs. 6 AO (FG Münster 7.11.14, 14 K 2901/13 AO, Rev. nicht zugelassen).

PRAXISHINWEIS | Es ist umstritten, ob ein Datenzugriffsrecht auch auf solche Daten besteht, die – wie im Streitfall – im Rahmen des Betriebs einer Apotheke freiwillig oder aus berufsrechtlichen Gründen geführten werden (für das Bestehen eines Datenzugriffsrechts: FG Sachsen-Anhalt 23.5.13, 1 K 396/12, DStRE 14, 230; Rev. BFH X R 29/13; a.A.: FG Münster 10.10.13, 2 K 4112/12 E, EFG 14, 91; Rev. BFH X R 47/13; FG Hessen 24.4.13, 4 K 422/12, EFG 13, 1186; NZB BFH: X B 80/13). Besteht ein solches Datenzugriffsrecht, ist im zweiten Schritt zu prüfen, ob das Anforderungsverlangen im Einzelfall ermessensfehlerhaft war (s. hierzu FG Münster 7.11.14, 14 K 2901/13 AO). In diesem Zusammenhang ist auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Bescheid über die Anordnung der Datenträgerüberlassung ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Zunächst wird in Frage gestellt, ob das FA grundsätzlich über ein Datenzugriffsrecht verfügt, das auf § 147 Abs. 6 AO gestützt werden kann. In der Finanzgerichtsrechtsprechung ist umstritten und höchstrichterlich nicht geklärt, ob ein Datenzugriffsrecht auch auf solche Daten besteht, die – wie im Streitfall – im Rahmen des Betriebs freiwillig oder aus berufsrechtlichen Gründen geführten werden (für das Bestehen eines Datenzugriffsrechts: FG Sachsen-Anhalt 23.5.13, 1 K 396/12, DStRE 14, 230, Rev. BFH X R 29/13; gegen das Datenzugriffsrecht: FG Münster 10.10.13, 2 K 4112/12 E, EFG 14, 91, Rev. BFH X R 47/13; FG Hessen 24.4.13, 4 K 422/12, EFG 13, 1186, Rev. BFH X R 42/13).

Hat die Außenprüfung ein Zugriffsrecht?

War die Anforderung ermessensfehlerhaft?

Der Zugriff auf die Daten und die Mitwirkung des Steuerpflichtigen darf davon abgesehen nur verlangt werden, soweit dies zur Feststellung des steuerlich erheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig (also geeignet, erforderlich und angemessen), erfüllbar und zumutbar ist (vgl. BFH 24.6.09, VIII R 80/06, BStBl II 10, 452). Ihre Ermessenserwägungen werden den vorgenannten Grundsätzen zum verhältnismäßigen Datenzugriffsrecht nicht gerecht. Das Verlangen ist im vorliegenden Einzelfall daher ermessenswidrig (vgl. hierzu auch FG Münster 7.11.14, 14 K 2901/13 AO).

Im Hinblick auf die vorgenannten Revisionsverfahren gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

5. Praxiswert beim Übergang von einer freiberuflichen zu einer gewerblichen Tätigkeit

Erzielt die ein Labor betreibende ärztliche Gemeinschaftspraxis aufgrund des hohen Mechanisierungsgrads der Arbeit ab einem bestimmten VZ gewerbliche Einkünfte, folgt aus dem Übergang eines freiberuflichen in ein gewerbliches Betriebsvermögen, dass sich ein etwa vorhandener Praxiswert in einen zwingend über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreibenden Geschäftswert wandelt (FG Münster 24.10.14, 13 K 2297/12 F; Ketteler-Eising, PFB 15, 30).

Der gewerbliche Praxiswert ist maßgebend

PRAXISHINWEIS | Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs gilt gemäß § 7 Abs. 1 S. 3 EStG ein Zeitraum von 15 Jahren. Beim Erwerb eines Praxiswerts einer freiberuflichen Praxis handelt es sich zwar ebenfalls um ein abschreibungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut. Da der Praxiswert nicht das Ergebnis unternehmerischer Organisationsleistungen ist, sondern auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis der Mandanten/Patienten zum beratenden Praxisinhaber beruht, endet jedoch nach dem Ausscheiden des bisherigen Praxisinhabers das Vertrauensverhältnis zu den Mandanten/Patienten zwangsläufig mit der Folge, dass sich der Praxiswert verhältnismäßig rasch verflüchtigt. Dementsprechend ist der derivativ erworbene freiberufliche Praxiswert regelmäßig über einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren bei einer Einzelpraxis und von sechs bis zehn Jahren bei einer Sozietätspraxis abzuschreiben (z.B. BFH 29.4.11, VIII B 42/10, BFH/NV 11, 1345; Wacker in Schmidt, EStG, § 18 Rz. 202).

6. Zurechnung eines gemischt genutzten Hausgrundstücks einer freiberuflich tätigen GbR zum Betriebsvermögen

Für eine freiberuflich tätige Personengesellschaft (im Streitfall: Tierarzt-GbR) gilt weder der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG noch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Das bedeutet, dass Gesamthandsvermögen, das nicht notwendiges Privatvermögen ist und nicht der Erzielung von Gewinneinkünften i.S. von § 18 Abs. 1 EStG, sondern zur Erzielung von Überschusseinkünften durch Vermietung dient, nur nach entsprechender Widmung (gewillkürtes) Betriebsvermögen wird (FG Sachsen 4.11.14, 8 K 1414/12).

Widmung als Betriebsvermögen ist wichtig

PRAXISHINWEIS | Für die Widmung des zu fremden Wohnzwecken genutzten Grundstücksteils zum gewillkürten Betriebsvermögen ist mindestens erforderlich, dass dieser in die Gewinnermittlung der Personengesellschaft einbezogen wird. Erfolgt dies nicht und werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung selbstständig ermittelt und unter einer gesonderten Steuernummer selbstständig erklärt, kommt eine Zurechnung zum Betriebsvermögen nicht in Betracht.

7. Sachbezug aufgrund der Ein-Prozent-Regelung als (fiktive) Betriebsausgabe bei den freiberuflichen Einkünften

Der bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erfasste Sachbezug nach der Ein-Prozent-Regelung kann nicht (anteilig) als (fiktive) Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit Berücksichtigung finden, wenn ein Steuerpflichtiger den von seinem Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellten Pkw privat und für eigene betriebliche Fahrten nutzt (BFH 26.9.014, 11 K 246/13 E, Rev. BFH III R 33/14).

PRAXISHINWEIS | Nach Auffassung des BFH wird die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für einen weiteren Betrieb des Steuerpflichtigen durch die Ein-Prozent-Regelung für die Bewertung der privaten Nutzung nicht abgegolten. Die Nutzungsentnahme ist mit dem darauf entfallenden Aufwand zu bewerten (BFH 19.3.09, IV R 59/06, BFH/NV 09, 1617). Es bleibt abzuwarten, wie der BFH die vorliegende Konstellation beurteilt. Bis zur höchstgerichtlichen Klärung sind Einspruch und Klage geboten.

Kein (anteiliger)
Abzug als Betriebs-
ausgabe

Keine
Abgeltung

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Der Einspruchsführer begehrt den Abzug von Pkw-Kosten als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem Pkw, der ihm von seinem Arbeitgeber auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt wird und für welchen er bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit einen Sachbezug in Höhe der sogenannten Ein-Prozent-Regel versteuert hat. Zwar ist insoweit die Rechtslage geklärt, als die Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für einen weiteren Betrieb des Steuerpflichtigen durch die Ein-Prozent-Regelung für die Bewertung der privaten Nutzung nicht abgegolten wird. Die Nutzungsentnahme ist hier mit dem darauf entfallenden Aufwand zu bewerten (vgl. BFH 19.3.09, IV R 59/06, BFH/NV 09, 1617). Soweit ersichtlich ist in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung jedoch noch nicht eindeutig geklärt, inwiefern die Nutzung eines vom Arbeitgeber gestellten betrieblichen Pkw zu Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen führt.

Der Einspruchsführer vertritt indes die Auffassung, dass der Ansatz des geldwerten Vorteils in Höhe von 1 % des inländischen Listenpreises bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit eine Kostenübernahme des Steuerpflichtigen darstellt. Dies hat zur Folge, dass bis zu dieser Höhe ein fiktiver Aufwand als anteilige Betriebsausgaben bei einer anderen Einkunftsart abzugsfähig sein kann. Geltend gemacht wird der Teil des geldwerten Vorteils, der im Verhältnis zu den Privatfahrten auf die betrieblich veranlassten Fahrten entfällt.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH geführten Revisionsverfahrens ist (BFH III R 33/14, Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Münster 26.9.14, 11 K 246/13 E), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

8. Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen bei Veruntreuung durch Konkursverwalter

Es besteht kein Anspruch auf Erlass von Steuerforderungen aus sachlichen Billigkeitsgründen, wenn ein Konkursverwalter einen ihm vom Konkurschuldner überwiesenen, für die Steuerzahlung vorgesehenen Massezuschuss veruntreut (FG Niedersachsen 26.11.14, 9 K 55/12).

PRAXISHINWEIS | Hat der Konkurschuldner zulässigerweise einen Erlassantrag gestellt, ist der Konkursverwalter verfahrensrechtlich nicht berechtigt, gegen eine ablehnende Einspruchsentscheidung zu klagen. Materiell-rechtlich ist zu beachten, dass ein Schuldner nur in Ausnahmefällen von der Gefahr des Verlusts bei der Geldübermittlung zu entlasten ist, nämlich dann, wenn der Gläubiger durch ein allein seiner Sphäre zuzurechnendes Verhalten die Gefahr des Verlusts erst geschaffen hat. Dieser zivilrechtliche Grundsatz ist auch im Steuerrecht anzuwenden. Das Urteil gilt entsprechend im heutigen Insolvenzrecht. Zur Vermeidung einer Doppelzahlung sollte der Insolvenzschuldner von der Möglichkeit Gebrauch machen, aus insolvenzfreiem Vermögen zu leistende Steuerzahlungen unmittelbar an das FA zu zahlen.

9. Umsatzsteuer – Rückwirkende Rechnungsberichtigung

Das FG Niedersachsen (3.7.14, 5 K 40/14, DStR 14, 2389) hat dem EuGH (C-518/14) die Rechtsfrage vorgelegt, ob der Vorsteuerabzug auch dann erst im Zeitpunkt der Erstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung vorzunehmen ist, wenn der Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung vorliegt oder ob dann eine Rückwirkung zulässig ist. Sofern eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist, wäre vom EuGH weiter zu klären, ob und ggf. welche Mindestanforderungen an eine rückwirkungsfähige Rechnung zu stellen sind, insbesondere ob die (ursprüngliche) Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers enthalten muss. Zuletzt stellt sich die Frage, ob die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig ist, wenn sie erst im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt.

PRAXISHINWEIS | Liegen die umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht vor, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Damit verbunden sind in der Regel Nachzahlungszinsen (§ 233a AO). Die Verzinsung würde allerdings entfallen, wenn eine rückwirkende Berichtigung der Rechnung zulässig wäre. Das FG Niedersachsen (30.9.13, 5 V 217/13, Beschluss) hat bereits ernstliche Zweifel an der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung geäußert, wonach eine Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung entfalten könne.

Veruntreuung eines Massezuschusses

Unionsrechtlich geboten

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene geänderte Umsatzsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Zu Unrecht hat die Betriebsprüfung – und im Folgenden Ihr Innendienst – die Korrektur des Vorsteuerabzugs wegen Fehlens der Steuernummer bzw. der USt-Identifikationsnummer des jeweiligen Gutschriftempfängers vorgenommen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht bereits in den Streitjahren, sondern erst im Zeitpunkt der durchgeführten Rechnungsberichtigung vor (vgl. z.B. OFD Magdeburg 3.3.14, S 7300-123-St 244, MwStR 14,107).

Diese Auffassung ist rechtsfehlerhaft. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige fehlerhafte Rechnungen berichtigen lässt und der Finanzbehörde ordnungsgemäße Rechnungen vorlegt, kann der Vorsteuerabzug nicht deshalb versagt werden, weil die ursprüngliche Rechnung einen Fehler enthielt. Die ersten Rechnungen waren noch berichtigungsfähig und die fehlenden Steuernummern bzw. USt-Identifikationsnummern sind auch noch rechtzeitig während der laufenden Betriebsprüfung im Wege der Rechnungsberichtigung ergänzt worden. Diese Berichtigung erfolgte mit Rückwirkung und erhält damit den Vorsteuerabzug (vgl. hier Vorlagebeschluss des FG Niedersachsen 3.7.14, 5 K 40/14, EuGH C-518/14).

Im Hinblick auf das vorgenannte Verfahren beim EuGH gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung durch den EuGH bzw. nachfolgend des FG/BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

10. Vorweggenommene Erbfolge – Wiederkehrende Leistungen ohne Zinsanteil

Wird die Höhe der monatlich zu entrichtenden Rate allein aus einer Aufteilung des Grundstückswerts errechnet, kommt es bei den Zahlungsempfängern zu keinem Zinszufluss. Eine entgeltliche Kapitalüberlassung zur Nutzung seitens der Zahlungsempfänger liegt nicht vor und damit auch keine Zinspflicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (FG Düsseldorf 22.10.14, 7 K 451/14 E ; Rev. zugelassen).

In diesem Falle fehlte es an einem entgeltlichen Leistungsaustausch bezüglich des fiktiven Zinsanteils zwischen Eltern (Klägern) und Kindern. Die über den gesamten Zeitraum geleisteten Zahlungen entsprechen im Wesentlichen dem Nennwert der Kapitalforderung. Die wiederkehrenden Zahlungen konnten damit keinen Zinsanteil enthalten.

PRAXISHINWEIS | Das FG verweist in diesem Zusammenhang auf zwei jüngere Entscheidungen des BFH bezüglich der Frage der Versteuerung eines Zinsanteils bei wiederkehrenden Leistungen. Der BFH hatte entschieden, dass allein der Umstand, dass eine Leistung nicht in einem Betrag, sondern in wiederkehrenden Zahlungen zu erbringen ist, deren Steuerbarkeit nicht begründet (BFH 9.2.10, VIII R 43/06, BStBl II 10, 818; 9. 2.10, VIII R 35/07, BFH/NV 10,1793).

Keine Kapitalüberlassung gegen Entgelt (= Zinsen)