

Bayerischer Kommunaler Prüfungsverband

Renatastraße 73 · 80639 München · Telefon 0 89 / 12 72 - 1
Telefax 0 89 / 168 86 46
Postanschrift: Postfach 19 02 52 · 80602 München

Beratungsdienst für Kommunalbetriebe

Nr. 2/1998

Inhalt	Seite	Fach	Blatt
Schnellübersicht	3-6	1	38-39
Körperschaftsteuer	7-17	2	57-62
Buchführung, Bilanz und Gewinnermittlung	19-42	3	86-97
Umsatzsteuer	43-69	4	163-176
Einheitsbewertung und Vermögensteuer	71-72	5	42
Gewerbsteuer	73	6	13
Lohnsteuer	75-85	8	49-54
Grunderwerbsteuer	87	9	17
Sonstige Steuern, Abgaben, Zulagen			
Kraftfahrzeugsteuer	89	10.8	7
Abgabenordnung	91-99	11	52-56

Schnellübersicht

Fach 2

BKPV 72/98 – Die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft stellt einen Betrieb gewerblicher Art dar.

BKPV 73/98 - Ein Gutachterausschuß i.S. des BBauG erfüllt die Voraussetzungen als Betrieb gewerbliche Art.

BKPV 74/98 - Zur Frage, ob das Überlassen von Werbeflächen zu einem Betrieb gewerblicher Art führt.

BKPV 75/98 - Nochmals: Die Abwasserentsorgung stellt eine hoheitliche Tätigkeit dar; Urteilsgründe zur BFH-Entscheidung vom 08.01.1998.

BKPV 76/98 - Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Betriebsaufspaltung. Hier: Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten durch das Betriebsunternehmen.

Fach 3

BKPV 77/98 - Auch wenn die Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und ihrem Gesellschafter nicht in allen Punkten einem Fremdvergleich standhalten, führt dies nicht zwingend zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

BKPV 78/98 - Ertragsteuerliche Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich.

BKPV 79/98 - Konkretisierung eines Bodenschatzes als Wirtschaftsgut, wenn das Grundstück unter gesonderter Berechnung des Bodenschatzes veräußert wird.

BKPV 80/98 - Zusammenfassung von Märkten und Volksfesten zu einem Betrieb gewerblicher Art. Ein dem öffentlichen Verkehr gewidmeter Marktplatz kann notwendiges Betriebsvermögen des BgA Märkte sein. Zinsen der Trägerkörperschaft im Rahmen einer Gesamtkreditaufnahme können ohne besondere Regelung anteilig als Betriebsausgaben angesetzt werden (FG Münster).

BKPV 81/98 - Eine Rückstellung wegen eines gerichtlich geltend gemachten Schadensersatzanspruchs ist erst zum Schluß des Wirtschaftsjahres aufzulösen, in dem über den Anspruch endgültig und rechtskräftig entschieden ist.

BKPV 82/98 - Zum Umfang und zur Bindungswirkung der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs.

BKPV 83/98 - Für die Abschreibung eines Wirtschaftsguts ist als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht die wirtschaftliche, sondern die betriebstypische (technische) Nutzungsdauer anzusetzen.

BKPV 84/98 – Ertragsteuerliche Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs zu Privatfahrten; hier: Ruhenlassen von Einspruchsverfahren.

BKPV 85/98 - Wegfall der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Übergangsregelung für bisher zulässigerweise gebildete Rückstellungen.

BKPV 86/98 - Nochmals: Auflösung von Rücklagen nach dem Zonenrandförderungsgesetz.

Körperschaftsteuer

Fach 2/Blatt 57

Fach 2/Blatt 58

Fach 2/Blatt 59

Fach 2/Blatt 59

Fach 2/Blatt 61

Buchführung, Bilanz und Gewinnermittlung

Fach 3/Blatt 86

Fach 3/Blatt 87

Fach 3/Blatt 89

Fach 3/Blatt 89

Fach 3/Blatt 91

Fach 3/Blatt 92

Fach 3/Blatt 93

Fach 3/Blatt 94

Fach 3/Blatt 94

Fach 3/Blatt 95

- Fach 3/Blatt 96** **BKPV 87/98** - Gewinne aus der Umrechnung von EU-Währungsforderungen und -verbindlichkeiten aufgrund des unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurses können in eine Euroumrechnungsrücklage eingestellt werden.
- Fach 3/Blatt 96** **BKPV 88/98** - Mietereinbauten und -umbauten sind in der Bilanz des Mieters zu aktivieren, wenn es sich um gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter handelt. Die Höhe der AfA bemißt sich nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen.
- Fach 3/Blatt 96** **BKPV 89/98** Bilanzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Versorgungsanlagen durch Erschließungsträger auf gemeindliche Versorgungsbetriebe.
- Umsatzsteuer**
- Fach 4**
- Fach 4/Blatt 163** **BKPV 90/98** - Bei einer auf fremdem Grund und Boden errichteten Tennishalle kann es sich um einen Scheinbestandteil des Grundstücks i.S. des § 95 BGB handeln, mit der Folge, daß der Vorsteuerabzug in vollem Umfang möglich ist.
- Fach 4/Blatt 164** **BKPV 91/98** - Nochmals: Tätigkeiten der Körperschaften des öffentlichen Rechts im Dualen System.
- Fach 4/Blatt 164** **BKPV 92/98** - Der Betreiber einer Photovoltaik-Anlage ist Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts.
- Fach 4/Blatt 165** **BKPV 93/98** - Kein Vorsteuerabzug aus Errichtung einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Strandpromenade möglich; gewidmete Verkehrsflächen können regelmäßig nicht einem gemeindlichen Verpachtungsunternehmen zugeordnet werden (BFH-Urteil).
- Fach 4/Blatt 166** **BKPV 94/98** - Ermäßigter Steuersatz im Schulbusverkehr.
- Fach 4/Blatt 166** **BKPV 95/98** - Schulspeisungen durch ein Catering-Unternehmen unterliegen dem vollen Steuersatz (BFH-Urteil).
- Fach 4/Blatt 168** **BKPV 96/98** – Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen sozio-kultureller Zentren (§ 4 Nr. 25 UStG).
- Fach 4/Blatt 168** **BKPV 97/98** – Periodische Druckschriften, die in kartonierter oder gebundener Form erscheinen, sind auch dann steuerbegünstigt, wenn sie überwiegend Werbung enthalten (BFH-Urteil).
- Fach 4/Blatt 169** **BKPV 98/98** - Die Überlassung von Individual-Software zur bestimmungsgemäßen Nutzung unterliegt nicht dem ermäßigtem Steuersatz.
- Fach 4/Blatt 169** **BKPV 99/98** – Zur Auslegung des Merkmals „unter ärztlicher Aufsicht“ im Rahmen der Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen von Einrichtungen der ärztlichen Befunderhebung. (§ 4 Nr. 16 Buchst. c UStG).
- Fach 4/Blatt 169** **BKPV 100/98** - Der gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung kann ab 01.01.1999 sowohl in DM als auch in Euro erfolgen.
- Fach 4/Blatt 169** **BKPV 101/98** - Umsatzsteuersatz für Holzhackschnitzel.
- Fach 4/Blatt 170** **BKPV 102/98** - Umsatzsteuerliche Behandlung des Holzverkaufs durch Forstämter.
- Fach 4/Blatt 170** **BKPV 103/98** - Höhere Umsatzsteuersätze und Vorsteuerpauschalen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ab 01.07.1998.
- Fach 4/Blatt 171** **BKPV 104/98** – Die Tätigkeit eines Gutachterausschusses nach BBauG stellt einen Betrieb gewerblicher Art dar und unterliegt daher der Umsatzsteuer.
- Fach 4/Blatt 171** **BKPV 105/98** - Keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG für die Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Laborgemeinschaft.

BKPV 106/98 – Zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen ambulanter (fahrender) ausländischer Unternehmer, insbesondere ausländische Lastwagenschlossereien (§ 15 Abs. 1 UStG).

Fach 4/Blatt 171

BKPV 107/98 - Abzugsverfahren: Die Anwendung der sog. Null-Regelung ist nicht möglich, wenn eine Rechnung mit Steuerausweis erteilt wird.

Fach 4/Blatt 172

BKPV 108/98 - Nochmals: Zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken; hier: Verpachtung einer Gaststätte ohne Inventar.

Fach 4/Blatt 173

Fach 5

Einheitsbewertung und Vermögensteuer

BKPV109/98 - Die Bekanntgabe von Vermögensteuerbescheiden bis einschließlich Erhebungszeitraum 1996 ist auch nach dem 31.12.1996 weiterhin zulässig.

Fach 5/Blatt 42

BKPV 110/98 - Bedarfsbewertung von bebauten Grundstücken: Ermittlung der Jahresmiete bei öffentlich gefördertem sozialen Wohnungsbau.

Fach 5/Blatt 42

BKPV 111/98 - Zur Bedarfsbewertung des Grundbesitzes bei Altenpflegeheimen, Werkstätten für Behinderte, Wohnheimen für Behinderte und Förderschulen für geistig und körperlich Behinderte.

Fach 5/Blatt 42

Fach 6

Gewerbsteuer

BKPV 112/98 - Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbebeertragsteuer; Gewerbesteuermeßbescheide werden hinsichtlich des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag für vorläufig erklärt.

Fach 6/Blatt 13

Fach 8

Lohnsteuer

BKPV 113/98 - Steuerabzug vom Arbeitslohn bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern; hier: Absenkung des Solidaritätszuschlags ab 1. Januar 1998 auf 5,5 v.H.

Fach 8/Blatt 49

BKPV 114/98 - Steuerliche Behandlung der Gestellung von Arbeitsmitteln und Ersatz von Kosten durch den Arbeitgeber bei Telearbeitsplätzen. Ansatz von Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer.

Fach 8/Blatt 49

BKPV 115/98 - Der Rabattfreibetrag von 2.400 DM/Jahr gem. § 8 Abs. 3 EStG ist auch bei verbilligter Abgabe medizinischer Artikel an Krankenhauspersonal anwendbar.

Fach 8/Blatt 50

BKPV 116/98 - Der Arbeitnehmer besitzt ein eigenes Einspruchsrecht gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid. Eine Anfechtung ist mindestens bis zum Ablauf der Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO möglich.

Fach 8/Blatt 51

Fach 8/Blatt 52	BKPV 117/98 - Die Aufwendungen eines Landrats für Amtseinführung, Bewirtung und Geschenke stellen keine Werbungskosten dar.
Fach 8/Blatt 53	BKPV 118/98 - Geht das Finanzamt statt von freier Mitarbeit von einem Arbeitsverhältnis aus, darf es nicht vom Auszahlungsbetrag auf einen fiktiven Bruttolohn hochrechnen.
Fach 8/Blatt 54	BKPV 119/98 - Nochmals: 50-DM Freigrenze für Sachbezüge
Grunderwerbsteuer	Fach 9
Fach 9/Blatt 17	BKPV 120/98 – Bei der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken mit Erschließungsanlagen auf Gebietskörperschaften ist die Bemessungsgrundlage mit null DM anzusetzen. Dies gilt auch für Übertragungen im Zusammenhang mit Maßnahmen des Eisenbahnkreuzungsgesetzes.
Kraftfahrzeugsteuer	Fach 10.8
Fach 10.8/Blatt 7	BKPV 121/98 - Rückwirkende Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für Kanalreinigungsfahrzeuge, die als selbstfahrende Arbeitsmaschinen gelten.
Abgabenordnung	Fach 11
Fach 11/Blatt 52	BKPV 122/98 - Zur Frage, ob im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlichte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung anzuwenden sind.
Fach 11/Blatt 52	BKPV 123/98 - Gemeinnützigkeitsrecht: Der Verkauf zugekaufter Waren durch eine Behindertenwerkstatt führt insoweit zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb - Änderung der Verwaltungsauffassung.
Fach 11/Blatt 52	BKPV 124/98 - Der Einsatz eines mit Werbeaufschriften versehenen Fahrzeugs durch eine gemeinnützige Körperschaft führt nur dann zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie vertraglich verpflichtet ist, das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen.
Fach 11/Blatt 53	BKPV 125/98 - Erstausrüstung einer Stiftung mit Stiftungskapital im Wege einer Durchlaufspende (§ 10b EStG).
Fach 11/Blatt 53	BKPV 126/98 - Der Kiosk eines gemeinnützigen Vereins ist Zweckbetrieb, wenn er in seiner Gesamtausrichtung zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dient.
Fach 11/Blatt 54	BKPV 127/98 - Auch bei Sachspenden muß aus der Spendenbescheinigung der Wert der gespendeten Sache ersichtlich sein. Der Wert ist für jeden einzelnen Gegenstand zu ermitteln.
Fach 11/Blatt 54	BKPV 128/98 - Eine zentrale Ein- und Verkaufsstelle eines gemeinnützigen Dachverbandes stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

**Körperschaftsteuer
BKPV 72/98****Die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft führt zu einem Betrieb gewerblicher Art**

Finanzgericht Schleswig-Holstein, rechtskräftiges Urteil vom 30.09.1997 - V 762/97 (EFG 1998 S. 511)

Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

„Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Mitunternehmerin an einer KG beteiligt, so führt diese Beteiligung zu einem Betrieb gewerblicher Art, aus dem steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.“

Folgender Sachverhalt lag vor:

„Die Klin., eine juristische Person des öffentlichen Rechts, erwarb aufgrund eines Vermächtnisses eine Kommanditbeteiligung. Sie hat diese Beteiligung rd. ein Jahr später veräußert. Die Beteiligten streiten nunmehr darüber, ob der Bekl. den erzielten Veräußerungsgewinn im Rahmen des Feststellungsbescheids für die KG zu Recht als Gewinn der Klin. aus Gewerbebetrieb behandelt hat.“

Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamtes und wies die Klage mit folgender Begründung ab:

„Kommanditbeteiligung als Betrieb gewerblicher Art

Es entspricht der ständigen höchstrichterlichen Rspr. und der überwiegend in der Literatur vertretenen Meinung, daß die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art ist, wenn die Beteiligung als Mitunternehmerschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beurteilen ist (BFH-Urteile vom 9. Mai 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726; vom 6. April 1973 III R 78/72, BFHE 109, 266, BStBl II 1973, 616; Streck, KStG, 3. Aufl., § 4 Anm. 13; Bott in Arthur Andersen, KStG, § 4 Rdnr. 212). Im Streitfall richten sich die Rechte und Pflichten der Kommanditisten weitgehend nach §§ 161 ff. HGB.

Es entspricht der ständigen höchstrichterlichen Rspr., daß ein zivilrechtlicher Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft - wie im Streitfall der A-KG - als Mitunternehmer anzusehen ist, wenn die Stellung des Kommanditisten dem Regelstatus des HGB entspricht (BFH-Beschluß vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; Schmidt, EStG, § 15 Rdnr. 266). Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus den von der Klin dargelegten Ausführungen des Instituts Finanzen und Steuern e. V. betreffend Teilhabe gemeinnütziger Körperschaften an unternehmerischer Tätigkeit. Die Beteiligung als Kommanditist ist entgegen der dort vertretenen Ansicht nicht vergleichbar mit einer GmbH-Beteiligung. Das Steuerrecht folgt insoweit der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften.

Daß die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, zeigt auch ein Vergleich mit der Beteiligung einer natürlichen Person an einer solchen Gesellschaft. Es liegen keine Gründe vor, eine solche Beteiligung steuerlich unterschiedlich zu werten und juristische Personen des öffentlichen Rechts bevorzugt zu behandeln. Soweit solche Personen sich privatwirtschaftlich betätigen, sollen sie steuerlich gesehen wie Personen des Privatrechts behandelt werden (BFH, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726). Diese steuerliche Gleichstellung macht es erforderlich, den Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ weit zu fassen.

Dauer der Beteiligung grundsätzlich unerheblich

Der Hinweis der Klin, daß sie die im Vermächtniswege erhaltene Kommanditbeteiligung nur kurze Zeit gehalten und zum frühestmöglichen Zeitpunkt gekündigt hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Das von ihr in diesem Zusammenhang angeführte BFH-Urteil vom 15. Juli 1986 VIII R 154/85 (BFHE 147, 334, BStBl II 1986, 896) sowie Schmidt, a.a.O., § 15 Rdnr. 265 betreffen einen anderen Fall. Der BFH hebt ausdrücklich hervor, daß von einer Mitunternehmerinitiative dann nicht gesprochen werden kann, wenn von vornherein feststeht, daß die Beteiligung nur befristet gehalten wird, und zwar über einen so kurzen Zeitraum, daß der Beteiligte nicht in der Lage ist, irgendeine Mitunternehmerinitiative zu entfalten. Im Streitfall hatte die Klin. aber die Beteiligung unbefristet erworben. Sie war nicht gehalten, diese Beteiligung zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu kündigen. Es war ihre eigene Entscheidung, diese Beteiligung alsbald wieder aufzugeben. Aufgrund der ihr eingeräumten Rechtsstellung als Treugeberkommanditistin konnte sie alle Rechte und Pflichten, die nach dem Regelstatus des HGB einem Kommanditisten zustehen, wahrnehmen. Diese rechtliche Möglichkeit reicht für eine Mitunternehmerschaft aus (Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 4 Rdnr. 49).

Mindesteinnahme nicht erforderlich

Bei Betrieben gewerblicher Art in Gestalt der Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft gelten nicht die von der höchstr. Rspr. entwickelten Grundsätze zur Frage, ob eine Tätigkeit von einigem Gewicht vorliegt. Denn es ist in diesem Fall auf den Betrieb abzustellen, an dem die Körperschaft des öffentlichen Rechts beteiligt ist, und nicht auf die Höhe der Beteiligung. Auf die von der Klin. errechneten auf ihre Beteiligung entfallenden Umsatzanteile kommt es deshalb nicht an.

Gegenteiliges folgt auch nicht aus § 64 Abs. 3 AO. Danach unterliegen die einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der kein Zweckbetrieb ist, zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der KSt und der GewSt, soweit die Einnahmen einschließlich USt aus diesem Betrieb insgesamt 60 000 DM nicht übersteigen. Die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO ist durch das Förderungsgesetz vom 22. Dezember 1989 (BGBl I 1989, 2212) eingeführt worden und soll den Vereinen und sonstigen gemeinnützigen Körperschaften im Rahmen des Möglichen die mit der Besteuerung verbundenen Bürokratielasten ersparen. Dabei wird die Frage, ob eine an einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, durch einheitliche Gewinnfeststellung festgestellt, während umgekehrt durch KSt-Bescheid der steuerbegünstigten Körperschaft entschieden wird, ob ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb i. S. der §§ 65 - 68 AO vorliegt (Tipke/Kruse, AO, 15. Aufl., § 64 Tz. 6). Die Fragen der Erzielung gewerblicher Einkünfte und ob diese körperschaftsteuerpflichtig sind, sind daher getrennt zu beurteilen. Die in § 64 Abs. 3 AO festgelegten Grenzen hinsichtlich der Steuerpflichtigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe berühren deshalb nicht die Prüfung, ob die Beteiligung der Klin. an der A-KG einen Betrieb gewerblicher Art darstellt.

Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem von der Klin. zitierten AO-Anwendungserlaß. Die darin enthaltenen Erläuterungen zu § 64 AO "Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe" beziehen sich nicht darauf, ob eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, sondern nur auf die Frage, wann wegen der Höhe der Einnahmen ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Die Frage der Steuerpflicht ist aber nicht Gegenstand des Feststellungsverfahrens, sondern gehört zum Besteuerungsverfahren der Klin. im Rahmen der Heranziehung zur KSt. Im übrigen ist § 64 Abs. 3 AO eine Vorschrift zur Regelung der steuerbegünstigten

Zwecke nach den §§ 51 ff. AO und enthält keine Bestimmungen darüber, wann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt (Jost, a. a. O., § 5 KStG Rdnr. 49, 104 ff.- 105 „Beteiligung an Personengesellschaft“).

Ein Gutachterausschuß i. S. des BBauG erfüllt die Voraussetzungen als Betrieb gewerblicher Art

BKPV 73/98

Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Zwischenurteil vom 28. Oktober 1997 - 12 K 201/95 - rechtskräftig (EFG 1998 S. 408)

Der Entscheidung ist folgender Leitsatz vorangestellt:

„Die Tätigkeit des Gutachterausschusses i. S. des BBauG stellt einen Betrieb gewerblicher Art dar.“

Der Urteilsbegründung ist u.a. folgendes zu entnehmen:

„Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ...

Die Klin. ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen der unbeschränkten KSt-Pflicht nur wegen der von ihnen unterhaltenen Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Betriebe gewerblicher Art sind nach § 4 Abs. 1 und 5 KStG alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen, sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausheben und nicht überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Als Ausübung öffentlicher Gewalt kann eine Tätigkeit nur anzusehen sein, wenn sie öffentlich-rechtlichen Körperschaften eigentümlich und vorbehalten ist. ... Übernimmt allerdings die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch Privatpersonen ausüben und tritt sie dadurch - auch nur ungewollt - in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft, so ist die Tätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten, also auch keine hoheitliche Tätigkeit (BFH, BFHE 154, 192, BStBl II 1988, 910; BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139).

... bei Erstattung von Gutachten durch Gutachterausschuß gegeben

Nach Auffassung des Senats ist die Erstattung von Gutachten über den Wert von unbebauten und bebauten Grundstücken sowie von Rechten an Grundstücken in den Fällen des § 136 Abs. 1 Nr. 1, 4 bis 5 BBauG 1976 keine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Vielmehr sind auf diesem Gebiet in großem Umfang die selbständig tätigen, von der Industrie und Handelskammer bestellten Sachverständigen tätig, die der Senat selbst wiederholt bei der Ermittlung von Grundstückswerten - und zwar auch für die Ermittlung von Gebäudewerten im Gemeindegebiet der Klin. - für Zwecke der Ertragsteuer bei Finanzrechtsstreiten als Sachverständige i.S. der ZPO herangezogen hat. So weist z. B. die dem Senat vorliegende Aufstellung der Industrie- und Handelskammer mehr als 21 Sachverständige zur Bewertung von unbebauten und bebauten Grundstücken aus, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Wettbewerb mit dem Gutachterausschuß der Klin., der grundsätzlich nur auf dem Gebiet der Klin. tätig werden darf (§ 1 GutachterausschußVO), stehen. Da somit sowohl für denjenigen, der zu privaten Zwecken ein Wertgutachten benötigt (§ 136 Abs. 1 Nr. 1, 5 BBauG 1976), als auch für Gerichte und Justizbehörden (§ 136 Abs. 1 Nr. 4 BBauG 1976), kein irgendwie gearteter „Benutzungszwang“ besteht, den Gutachterausschuß zur Wertermittlung einzuschalten, sondern ein privatwirtschaftlicher Wettbewerb besteht, ist

die Tätigkeit des Gutachterausschusses als Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG zu bewerten. Dabei ist ergänzend festzustellen, daß für die Annahme eines steuerbefreiten Hoheitsbetriebes selbst - im Streitfall nicht existierende - Zwangs- oder Monopolrechte nicht ausreichen (BFH-Urteil vom 28. Januar 1988 V R 112/86, BFE 152, 360, BStBl II 1988, 473).

Tätigkeit aufgrund einer Satzung unerheblich

Soweit die Klin darauf verweist, daß der Gutachterausschuß aufgrund einer Satzung tätig geworden sei und seine Gebühren nach dieser Satzung erhoben habe, ist darauf zu verweisen, daß der BFH in seinem Urteil vom 10. Dezember 1992 V R 3/88 (BFHE 170, 277, BStBl II 1993, 380) ausgeführt hat, daß es für die Frage, ob eine umsatzsteuerpflichtige Betätigung der öffentlichen Hand vorliege oder nicht, unerheblich sei, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts bei ihrer Betätigung in Gestalt einer Satzung der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bediene. Entscheidend sei vielmehr, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerisch tätig geworden und in Wettbewerb zu solchen Stpfl. getreten sei, deren Betätigung der Umsatzbesteuerung unterliegen würde, so daß die Nichtbesteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu beachtenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Diese Voraussetzung ist im Streitfall zweifelsfrei erfüllt: Die Klin. tritt zu den selbständig tätigen Sachverständigen in Wettbewerb, deren Leistungen der Umsatzbesteuerung unterliegen; die Nichtbesteuerung der Klin. mit ihren Erlösen aus der Tätigkeit des Gutachterausschusses würde zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen dieser Unternehmer führen. Im übrigen hat der BFH in seinem Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 33/94 (BFHE 182, 454, HFR 1997, 842, unter Bezugnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 6. Februar 1997 C-247/95, HFR 1997, 346) ausgeführt, daß eine Behandlung als Hoheitsbetrieb dann gegen Gemeinschaftrecht verstoßen würde, „... wenn die *Behandlung der Entgelte als nichtsteuerbar zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.*“ Diese Voraussetzung ist aber nach Auffassung des Senats angesichts der Vielzahl von Wettbewerbern, die alle mit ihren Leistungen der Regelbesteuerung unterliegen, zweifelsfrei erfüllt.

Soweit die Klin. auf die Rspr. der Zivilgerichte verweist, gilt folgendes: Der BFH hat in seinem Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87 (BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866) ausführlich dargelegt, daß der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ im KSt-Recht und dem diesem angeglichenen USt-Recht in einem gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsrecht eingeschränkteren Sinne verstanden werden muß. ... Deswegen kommt der Zivilrechtsprechung auch keine Indizwirkung für Zwecke der Besteuerung zu.

Keine überwiegende Ausübung öffentlicher Gewalt

Wenn man die Betätigung des Gutachterausschusses in den Fällen des § 136 Abs. 1 Nr. 2 und 3 BBauG 1976 - wie es das FA in durchaus vertretbarer Weise getan hat - als hoheitliche Tätigkeit qualifiziert, so führt dies nicht dazu, daß die gesamte Tätigkeit des Gutachterausschusses als hoheitlich zu behandeln ist: Dient der Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts sowohl der Ausübung öffentlicher Gewalt als auch anderen Zwecken, so liegt ein Hoheitsbetrieb i. S. des KSt-Rechts nur vor, wenn der Betrieb überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient (§ 4 Abs. 5 KStG; BFH-Urteil BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866). Dies ist aber im Streitfall nicht gegeben: Legt man die einzelnen Tatbestände des § 136 Abs. 1 BBauG 1976 zugrunde, so hat der Gutachterausschuß in den Fällen des § 136 Abs. 1 Nr. 2 und 3 BBauG 1976 lediglich insgesamt ... DM an Gebühren erhoben, in den Fällen des § 136 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 BBauG 1976 aber insgesamt ... DM. D. h. von dem Gesamtgebührenaufkommen entfielen lediglich 1,07 v. H. auf den hoheitlichen Bereich. Anders ausgedrückt: Der Betrieb gewerblicher Art Gutachterausschuß dient de facto ausschließlich privatwirtschaftlichen Zwecken. Soweit die Klin

eine vermeintliche Ungleichbehandlung rügt, ist hierzu folgendes festzustellen:

Selbst wenn in anderen Bundesländern der Gutachterausschuß Teil der Innenverwaltung sein sollte, würde dies an der Einordnung als Betrieb gewerblicher Art nichts ändern, da es, wie oben ausgeführt, nicht auf die Organisationsform, sondern auf den Inhalt der Tätigkeit ankommt (BFH-Beschluß vom 27. November 1995 I B 134/94, BFH/NV 1996, 366).“

Betrieb gewerblicher Art; Vertragliche Beziehungen zwischen unabhängigen Werbeunternehmen und juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BKPV 74/98

OFD Rostock, Verfügung vom 19.03.1997 - S 2706 A - 1/97 - St 242 (Finanz-Rundschau 1997 S. 356)

Die Verfügung lautet:

„Überträgt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einer Werbeagentur gegen Entgelt das Recht, an den Fahrzeugen ihres Fuhrparks (z. B. der städtischen Abfallentsorgung) Werbung anzubringen, so liegt darin in der Regel keine eigene wirtschaftliche Betätigung der Körperschaft. Die Leistung der juristischen Person des öffentlichen Rechts beschränkt sich lediglich auf die Duldung der angebrachten Werbung. Dies stellt regelmäßig keinen Betrieb gewerblicher Art dar.

Werden hingegen Werbeflächen an Fahrzeugen eines städtischen Eigenbetriebs überlassen, der steuerlich als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln ist, so sind die Entgelte für die Überlassung der Werbeflächen als Betriebseinnahmen in dem jeweiligen BgA zu erfassen.

Ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art kann im Einzelfall jedoch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts über die bloße Zurverfügungstellung von Werbeflächen hinausgeht.

Beispiel:

Ein Werbeunternehmen überläßt einer Hochschule Fahrzeuge zur Nutzung, die mit Werbung versehen sind. Die Hochschule trägt die laufenden Kosten der Fahrzeuge. Nach Ablauf der Vertragslaufzeit gehen die Fahrzeuge in das Eigentum der Hochschule über. Neben der normalen Nutzung der Fahrzeuge ist die Hochschule verpflichtet, das Fahrzeug werbewirksam abzustellen und ggf. Kontakte zwischen potentiellen Werbeträgern und dem Werbeunternehmen herzustellen.

Die Hochschule wird durch das werbewirksame Abstellen der Fahrzeuge und ggf. die Kontaktvermittlung nachhaltig wirtschaftlich tätig mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen. Insoweit werden besondere Leistungen erbracht.

Entscheidend für das Vorliegen eines BgA ist jedoch, ob sich die Tätigkeit auch innerhalb der Gesamtbetätigung der Hochschule wirtschaftlich heraushebt und von einigem Gewicht ist, d.h. ob der Jahresumsatz nachhaltig 60.000,00 DM übersteigt. Dies dürfte bei der Gestellung von nur einem Fahrzeug regelmäßig nicht der Fall sein.

Liegt im Einzelfall ein BgA vor, bestehen keine Bedenken, bei der Ermittlung des Gewinns in Anlehnung an die Regelung im Gemeinnützigkeitsbereich 25 v.H. der Einnahmen als Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. Anwendungserlaß zur AO, Tz. 4 zu § 64).“

BKPV 75/98

Nochmals: Abwasserentsorgung als Hoheitsbetrieb

Urteil des BFH vom 08.01.1998 - V R 32/97 (BStBl 1998 II S. 410)

vgl. BKPV 1/98
Fach 2/Blatt 51

Bereits in unserer Ausgabe 1/98 (Beitrag 1/98) haben wir darüber berichtet, daß der BFH die Abwasserbehandlung als hoheitliche Tätigkeit beurteilt. Zwischenzeitlich wurde auch die Urteilsbegründung veröffentlicht.

Der Leitsatz der o.g. Entscheidung lautet:

„Ein Wasser- und Abwasserzweckverband handelte - jedenfalls nach den im Jahr 1993 maßgebenden Voraussetzungen im Land Brandenburg - bei der Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung hoheitlich und nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art.“

Der Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

„Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Wasser- und Abwasserzweckverband. Zu seinen Verbandsmitgliedern gehören mehrere Gemeinden. Satzungsgemäße Aufgabe des Klägers ist unter anderem die schadlose Ableitung und Aufbereitung des Abwassers der Kommunen sowie - nach Vereinbarung - des Abwassers der Industrie und Landwirtschaft. Dazu gehört der Betrieb vorhandener Anlagen sowie die Planung und der Bau neuer Anlagen. Nach seiner Satzung ist der Kläger gemeinnützig. Die Abwassergebühren wurden aufgrund einer Gebührensatzung erhoben. In seiner Umsatzsteuererklärung für 1993 behandelte der Kläger die Abwasserentsorgung als umsatzsteuerpflichtig und erklärte für diesen Bereich Umsätze in Höhe von 1.779.071,85 DM sowie Vorsteuern in Höhe von 1.063.880,42 DM; dies ergab unter Einbeziehung des Bereichs Wasserversorgung eine festzusetzende Umsatzsteuer in Höhe von ./ 1.204.474,89 DM.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) folgte der Umsatzsteuererklärung nicht, weil er die Auffassung vertrat, der Bereich der Abwasserentsorgung unterliege nicht der Umsatzsteuer; er setzte die Umsatzsteuer auf ./ 407.456 DM fest (Umsatzsteuerbescheid vom 11. Mai 1995).

Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 835 veröffentlicht ist, wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid ab. Es führte aus, der Kläger sei mit der Abwasserversorgung nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991), § 2 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993) tätig geworden. Aus Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ergebe sich nichts anderes. Die Nichtbesteuerung der Abwasserentsorgung im Lande Brandenburg führe nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen.

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Er rügt Verletzung von § 2 Abs. 3 UStG 1993. Seiner Ansicht nach führt die Nichtbesteuerung der Abwasserentsorgung durch ihn zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, da er die

ihm nach dem Gesetz offenstehende EntschlieÙung, ob er sich zur Erfüllung seiner Aufgaben eines Dritten bediene, nicht mehr frei von umsatzsteuerlichen Erwägungen treffen könne.

Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer auf /. 1.204.474,90 DM herabzusetzen.

Das FA ist der Revision entgegengetreten. Es sieht keinen Wettbewerb zwischen dem Kläger und einem privatwirtschaftlichen Unternehmen, sondern nur eine Konkurrenz zu anderen Gemeinden, die unter Berücksichtigung einer Vielzahl von Gesichtspunkten frei seien, die Abwasserentsorgung entweder selbst durchzuführen oder durch ein privatwirtschaftliches Unternehmen vornehmen zu lassen. Das FA meint, eine vom Gericht zu berücksichtigende Konkurrenzsituation wäre nur dann gegeben, wenn eine Gemeinde die Abwasserentsorgung bei jeder denkbaren Gestaltungsvariante nur als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts und eine andere Gemeinde nur hoheitlich durchführen könnte.“

Der BFH wies die Revision mit nachfolgender Begründung zurück:

„Der Kläger war auf dem Gebiet der Abwasserbeseitigung nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art und deshalb insoweit nicht als Unternehmer tätig.

1. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1993 sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Nur insoweit sind sie Unternehmer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG 1993) und unterhalten ein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG 1993). Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind, soweit es sich nicht um Hoheitsbetriebe handelt, alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 KStG 1991). Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (§ 4 Abs. 3 KStG 1991). Nicht dazu gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe); für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- und Monopolrechte nicht aus (§ 4 Abs. 5 KStG 1991).
2. Die Abwasserbeseitigung durch Personen des öffentlichen Rechts wird seit jeher als Ausübung öffentlicher Gewalt beurteilt. ... Hieran ist auch im Streitfall festzuhalten.
 - a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird öffentliche (= hoheitliche) Gewalt i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG durch Tätigkeiten ausgeübt, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger öffentlicher Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ sind. ...

Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch - und sei es auch ungewollt - in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich. Es ist dann unerheblich, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts mit der zu beurteilenden Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Leistungsverpflichtung nachkommt und ob die Einnahmen, die sie durch die Tätigkeit erzielt, in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren

oder eines Beitrags erhoben werden (BFH in BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, m. w. N.).

- b) Die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung war - zumindest nach den Voraussetzungen, die im Land Brandenburg im Streitjahr 1993 zu berücksichtigen waren - juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten.

Das FG hat unter Bezugnahme auf die im Streitjahr 1993 geltende Vorschrift des § 18a Abs. 2 des Gesetzes zur Ordnung des Wasserhaushalts vom 23. September 1986 - WHG - (BGBl I 1986, 1529) und unter Berücksichtigung des Wassergesetzes der Deutschen Demokratischen Republik vom 2. Juli 1982 (Gesetzblatt der DDR - GBl DDR - I 1982, 467) in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise geschlossen, daß die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung in Brandenburg eine ausschließliche Aufgabe der Körperschaften des öffentlichen Rechts war. Die maßgeblichen Vorschriften des Wassergesetzes der DDR galten nach Art. 9 Abs. 1 Satz 1 des Vertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands vom 31. August 1990 - EinigVtr - (BGBl II 1990, 889) i. V. m. Art. 70 ff. des Grundgesetzes als Landesrecht fort. Die Auslegung dieser Vorschriften durch das FG ist für den Senat bindend (vgl. § 118 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Wie sich bereits aus § 18a Abs. 2 Satz 1 WHG ergibt, trifft die Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung in erster Linie die Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach dieser Vorschrift regeln die Länder, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Abwasserbeseitigung verpflichtet sind und die Voraussetzungen, unter denen anderen Personen die Abwasserbeseitigung obliegt. Es kann dahinstehen, ob und inwieweit die Kommunen sich ihrer Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung überhaupt entziehen können (zu den verfassungsrechtlichen Schranken der Übertragung von Hoheitsaufgaben auf Private vgl. Scholz, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 14). In Brandenburg waren jedenfalls ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts i. S. des § 18a Abs. 2 Satz 1 WHG zur Abwasserbeseitigung verpflichtet. Die Abwasserentsorgung war als hoheitliche Tätigkeit ausgestaltet. Es bestand ein Anschluß- und Benutzungszwang. Der Anschlußverpflichtete konnte also nicht wählen, wen er mit der Entsorgung seiner Abwasser beauftragen wollte.

Nach den Feststellungen des FG haben sich die für die Abwasserentsorgung ursprünglich zuständigen Volkseigenen Betriebe während des Bestehens der DDR keiner Personen des Privatrechts als Erfüllungshelfern (sog. Verwaltungshelfer) bedient. Nach der Herstellung der Einheit Deutschlands wurden die Volkseigenen Betriebe aufgelöst und die Abwasserentsorgung von den Gemeinden oder von zu diesem Zwecke neu gegründeten Gemeindeverbänden unter Fortgeltung des Wassergesetzes der DDR übernommen. Selbst wenn es bereits im Streitjahr 1993 rechtlich zulässig war, daß die für ordnungsgemäße Abwasserbeseitigung zuständigen Personen des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung ihrer Aufgabe private Entsorgungsunternehmen als Verwaltungshelfer einsetzten, konnten sie sich ihrer Pflichtaufgabe durch die Einschaltung derartiger Verwaltungshelfer nicht entledigen. Die Abwasserbeseitigung blieb auch bei Einschaltung Dritter eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft. Die juristische Person des öffentlichen Rechts blieb öffentlich-rechtlich für die ordnungsgemäße Entsorgung verantwortlich.

- c) Die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung war dem Kläger als Wasser- und Abwasserzweckverband auch als Träger öffentlicher Gewalt „eigentümlich“. Sie war Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge insbesondere im Bereich des Gesundheitsschutzes und Umweltschutzes und der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Dies machte die Abwasserbeseitigung zu einer ihm eigentümlichen Aufgabe und Tätigkeit (vgl. BFH in BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139). Eine Privatisierung der Abwasserbeseitigung in dem Sinne, daß der Abwasserbeseitigungsverpflichtete diese Aufgabe mit befreiender Wirkung auf einen privaten Dritten delegiert, ist grundsätzlich nicht möglich (vgl. Gieseke/Wiedemann/Czychowski, Wasserhaushaltsgesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 18a Rz. 12); jedenfalls war sie in Brandenburg ausgeschlossen.
- d) Da die Abwasserbeseitigung dem Kläger eigentümlich und vorbehalten war, ist sie auch nicht aus Gründen der gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG 1991, § 2 Abs. 3 UStG 1993 zu beurteilen (vgl. unter 3).

3. Aus Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 77/388/EWG folgt nichts anderes.

Nach dieser Vorschrift gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 Richtlinie 77/388/EWG). Etwas anderes gilt dann, wenn eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 Richtlinie 77/388/EWG).

- a) Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, daß es sich bei den Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche Tätigkeiten handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind die Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer (Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften - EuGH -, Urteile vom 17. Oktober 1989 Rs. 231/87 und 129/88 - Comune di Carpaneto Piacentino u. a. -, Slg. 1989, 3233, Umsatzsteuer-Rundschau - UR - 1991, 77, und vom 15. Mai 1990 Rs. C-4/89 - Comune di Carpaneto Piacentino u. a. -, Slg. 1990, I-1869).

Der Kläger übte im Bereich der Abwasserentsorgung seine Tätigkeit im Rahmen des öffentlichen Rechts und nicht unter gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer aus; er war deshalb eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die Tätigkeiten ausübte und Leistungen erbrachte, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblagen.

- b) Es kann dahinstehen, ob Einrichtungen des öffentlichen Rechts sich darauf berufen können, sie seien gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 Richtlinie 77/388/EWG als Steuerpflichtige zu behandeln, weil ihre Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe (vgl. dazu Stadie, Anm. zum Urteil des EuGH vom 6. Februar 1997 Rs. C-247/95 - Marktgemeinde Welden -, UR 1997, 261).

Im Streitfall kommt eine Berufung auf diese Vorschrift nicht in Betracht, weil die Behandlung des Klägers als Nicht-Steuerpflichtiger zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Nach der für das Land Brandenburg im Streitjahr 1993 geltenden Rechtslage konnte die Abwasserbeseitigung als hoheitliche Maßnahme im Bereich des Gesundheits- und Umweltschutzes nur durch die öffentliche Hand und nicht durch private Unternehmen ausgeübt werden.“

BKPV 76/98

Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Betriebsaufspaltung (§ 15 EStG). Hier: Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten durch das Betriebsunternehmen

OFD Magdeburg, Verfügung vom 28.04.1998 - S 2240 - 27 - St 211 (Betriebs-Berater 1998 S. 1295)

Die Verfügung hat folgenden Wortlaut:

„Zu der Frage, wie die Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten durch das Betriebsunternehmen im Zusammenhang mit der Übertragung von aktiven Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ertragsteuerlich zu behandeln ist, wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit dem Bundesministerium der Finanzen und mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder wie folgt Stellung genommen:

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Übernahme von Verbindlichkeiten ist sowohl bei der Begründung als auch bei einer bestehenden Betriebsaufspaltung nicht steuerneutral möglich. Abweichend von den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist die Übernahme von Verbindlichkeiten nur dann kein Entgelt, wenn Vermögensteile eines Gesamtvermögens (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder bei der Realteilung auch einzelne Wirtschaftsgüter) im Rahmen einer Auseinandersetzung auf die Berechtigten verteilt werden, weil in derartigen Fällen - also z. B. bei der Erbauseinandersetzung über einen Betrieb oder bei der Realteilung einer Personengesellschaft - für die Auseinandersetzung der Anteil am Nettovermögen entscheidend ist. Diese Betrachtung kann bei der isolierten Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nicht angewendet werden; in diesen Fällen gelten die allgemeinen Regeln, nach denen die Übernahme von Verbindlichkeiten zum Entgelt zählt.

Nach bisheriger Auffassung ist die - im BFH-Urteil vom 10. Juli 1986 (BStBl. II 1986, 811, BB 1986, 1624) im wesentlichen aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 2 EStG abgeleitete - sog. Einheitstheorie ausschließlich auf die teilentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen anzuwenden (Tzn. 35 ff. des Erlasses vom 13. Januar 1993 - 42 - S 2190 - 1). Werden dagegen einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens teilentgeltlich übereignet, so ist der Vorgang nach der sog. Trennungstheorie im Verhältnis des Veräußerungsentgelts zum Teilwert in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Rechtsgeschäft aufzuteilen. Die auf den entgeltlichen Teil entfallenden stillen Reserven sind stets nach den für Veräußerungsgeschäfte geltenden Grundsätzen zu realisieren (Tz. 34 meines o. g. Erlasses vom 13. Januar 1993 sowie Tzn. 66 und 78 des „Mitunternehmererlasses“ - BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977. BStBl. I 1978, 8).

Beispiel:

A und B sind zu je 50 % am Besitzunternehmen (GbR) und an der Betriebs-GmbH beteiligt. Eines der an die GmbH vermieteten Grundstücke (Buchwert: 1.000, Teilwert: 2.500) soll auf die GmbH übertragen werden. Gleichzeitig sollen von der GmbH Verbindlichkeiten übernommen werden, und zwar in Höhe von a) 800, b) 1.400 und c) 2.500.

Für die Fallvarianten ergeben sich folgende Lösungen:

Fall a):

Teilwert Grundstück	2.500
entgeltlich übertragener Anteil	800 (= 32 %)
unentgeltlich übertragener Anteil	1.700 (= 68 %)
Teilentgelt	800
abzüglich anteiliger Buchwert (32 %)	<u>320</u>
Veräußerungsgewinn	480

Fall b):

Teilwert Grundstück	2.500
entgeltlich übertragener Anteil	1.400 (= 56 %)
unentgeltlich übertragener Anteil	1.100 (= 44 %)
Teilentgelt	1.400
abzüglich anteiliger Buchwert (56 %)	<u>560</u>
Veräußerungsgewinn	840

Fall c):

In diesem Fall liegt eine voll entgeltliche Veräußerung vor.

Bei der - unentgeltlichen oder infolge der Übernahme auch von Verbindlichkeiten teilentgeltlichen - Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter muß sichergestellt sein (z. B. durch übereinstimmende Erklärung gegenüber den Finanzämtern), daß Besitz- und Betriebsunternehmen die übertragenen Wirtschaftsgüter für die Besteuerung mit den gleichen Werten ansetzen. Soweit bisher abweichend von vorstehenden Rechtsgrundsätzen verfahren worden ist, ist es nicht zu beanstanden, wenn diese Rechtsgrundsätze erstmals auf Fälle angewendet werden, in denen das wirtschaftliche Eigentum auf die Betriebsgesellschaft nach dem 31. Dezember 1997 übergegangen ist.“

Vereinbarungen, die nicht in allen Punkten einem Fremdvergleich standhalten, führen nicht immer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung

Urteil des BFH vom 29.10.1997 - I R 24/97 (Der Betrieb 1998 S. 804)

Leitsätze:

- „1. Einzelne Kriterien des Fremdvergleichs, dem die Geschäftsbeziehungen einer Kapitalgesellschaft zu der ihrem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person zu unterziehen sind (hier: Darlehensvertrag), können nicht i.S. von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. Sie sind indiziell zu würdigen, ob sie den Rückschluß auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen. Die Würdigung vorzunehmen, ist die Aufgabe des FG.
2. In der Regel kann ein unvollständiger Darlehensvertrag zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter nicht in die Zuführung von Eigenkapital umgedeutet werden.
3. Das FG kann prüfen, ob ein unvollständiger Darlehensvertrag den Rückschluß auf das Fehlen einer ernstlich gemeinten Zinsvereinbarung erlaubt.
4. Darlehensgewährung im Konzern kann nicht allein deshalb als vGA beurteilt werden, weil für sie keine Sicherheit vereinbart wurde.
5. Fehlt es an einer vertraglichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt eines Darlehens, so greift § 609 BGB ein.“

Sachverhalt:

„An der Klägerin, einer inländischen GmbH, war N zu 100 v. H. beteiligt. N war im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Er hatte seinen einzigen Wohnsitz in der Schweiz. N war auch Geschäftsführer der Klägerin. Die Klägerin bezog über die in der Schweiz ansässige CH-AG Produkte der schwedischen S-AB. Die CH-AG fungierte in der Schweiz als Domizilgesellschaft. Die Klägerin hatte aus den Warenlieferungen der CH-AG Verbindlichkeiten, die durch Vertrag vom 2.1.1980 in eine Darlehensschuld umgewandelt wurden. Der Zinssatz sollte 6 v.H. betragen. Er wurde in der Folgezeit mehrfach einvernehmlich geändert. Die CH-AG hatte 1978 anderweitige Forderungen gegen die Klägerin an N abgetreten, der sie in eine Beteiligung als stiller Gesellschafter bei der Klägerin umwandelte. Das FA behandelte die Zinszahlungen der Klägerin an die CH-AG als vGA an N, weil N hinter der CH-AG stehe. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG verfuhr nach § 105 Abs. 5 FGO. Der BFH ließ die Revision im Nichtzulassungsbeschwerde-Verfahren zu.“

Auf die Revision der Klägerin hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück.

Aus den Urteilsgründen:

„Definition der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

1. Unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer

offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist allerdings der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.

Tatsächliche Feststellungen des Finanzgerichts

Zu diesen Tatbestandsvoraussetzungen hat das FG in tatsächlicher Hinsicht und den erkennenden Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), daß N im Streitjahr einerseits sämtliche Geschäftsanteile an der Klägerin und andererseits sämtliche Aktien, die von der CH-AG ausgegeben waren, teils unmittelbar und teils mittelbar über L hielt. N war damit beherrschender Gesellschafter sowohl der Klägerin als auch der CH-AG. In diesem Sinn war die CH-AG eine dem N nahestehende Person.

Geänderte Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung bei beherrschenden Gesellschaftern

2. Der erkennende Senat hat seit seinem Urteil vom 23.10.1996 I R 71/95 seine Rspr. zur vGA gegenüber beherrschenden Gesellschaftern und ihnen nahestehenden Personen in Anlehnung an die Beschlüsse des BVerfG vom 7.11.1995 2 BvR 802/90 und vom 15.8.1996 2 BvR 3027/95 fortentwickelt. Die Fortentwicklung entspricht den BFH-Urteilen vom 7.5.1996 IX R 69/94 und vom 26.6.1996 X R 155/94, auch wenn letztere nicht die vGA betreffen. Danach können einzelne Kriterien des Fremdvergleichs (hier: fehlende Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt und über zu leistende Sicherheiten), dem die Geschäftsbeziehungen einer Kapitalgesellschaft zu der ihrem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person zu unterziehen sind, nicht i.S. von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. Sie sind vielmehr indiziell zu würdigen, ob sie den Rückschluß auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen. So gesehen ist die Vorentscheidung schon deshalb fehlerhaft, weil sie die Einspruchsentscheidung des FA unbesehen übernimmt. Diese enthält keinerlei indizielle Würdigung des Darlehensvertrags dahingehend, ob die angeblich fehlenden Vertragsteile den Rückschluß auf eine nicht ernstlich vereinbarte und deshalb durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte Zinszahlung zulassen. Statt dessen wird aus dem Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt und einer Abrede über die zu leistenden Sicherheiten zwangsläufig auf das Vorhandensein einer vGA rückgeschlossen. Dies ist nach der neueren Rspr. des Senats fehlerhaft. Die fehlende Würdigung nachzuholen, ist die Aufgabe des FG. Zu diesem Zweck war die Vorentscheidung aufzuheben und an das FG zurückzuverweisen.

3. Vorsorglich weist der Senat auf folgendes hin:

Keine Anwendung des § 42 AO möglich

a) Abzustellen ist auf den zwischen der Klägerin und der CH-AG abgeschlossenen Darlehensvertrag. Entgegen der Auffassung des FA besteht steuerlich gesehen keine Rechtsgrundlage dafür, den Darlehensvertrag dem N zuzurechnen. § 42 AO 1977 findet keine Anwendung, weil weder N noch die CH-AG mit den Zinsen im Inland steuerpflichtig sind bzw. wären (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG). Durch die Zwischenschaltung der CH-AG als Darlehensgläubiger werden keine deutschen Steuergesetze umgangen.

Darlehen kann nicht in Eigenkapital umgewandelt werden

I.d.R. bleibt ein Darlehensvertrag zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter bzw. einer ihm nahestehenden Person auch dann noch ein Darlehensvertrag, wenn ihm eine Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt und/oder zu gewährende Sicherheiten fehlt. Es geht nicht an, allein wegen des Fehlens irgendwelcher Detailvereinbarungen Fremdkapital in Eigenkapital umzudeuten. Die Frage hat nicht zuletzt für die Erhebung der VSt. gegenüber der Klägerin Bedeutung. Auf das BFH-Urteil vom 5.2.1992 I R 127/90 wird hingewiesen. Auf der Grundlage der bisher bekannten tatsächlichen Feststellungen des FG besteht kein Anhaltspunkt dafür, im Streitfall kein Fremdkapital anzuerkennen.

Fehlen einer Vereinbarung über Rückzahlungszeitpunkt

c) Hindert das Fehlen einer Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt bzw. über zu gewährende Sicherheiten nicht die Annahme einer Darlehensschuld, so geht die entscheidende Frage dahin, ob es den Rückschluß auf eine nicht ernstlich gemeinte und deshalb durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte Zinsverbindlichkeit zuläßt. An sich sind die vorrangig zu besichernde Darlehensrückzahlungsschuld und die Zinsschuld zwei verschiedene Verbindlichkeiten, die auch getrennt voneinander zu bilanzieren sind. Die Rspr. behandelt verschiedene Verbindlichkeiten grundsätzlich isoliert. Den tatsächlichen Feststellungen des FG ist kein Anhaltspunkt zu entnehmen, der es erlauben würde, aus dem Fehlen einer Vereinbarung über den Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens auf eine nicht ernstlich gemeinte Zinsvereinbarung zu schließen.

Bedeutung einer Sicherheitsleistung

d) Die Vereinbarung einer Sicherheitsleistung für Darlehensansprüche hat keinen Selbstzweck. Sie kann nur gefordert werden, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine Sicherheit gefordert hätte. Dies kann jedenfalls dann zu verneinen sein, wenn der fremde Gläubiger aus tatsächlichen Gründen die Möglichkeit hat, auf den Darlehensschuldner Einfluß zu nehmen und für die Darlehensrückzahlung Sorge zu tragen. Deshalb hat der BFH in seinem Urteil vom 21.12.1994 I R 65/94 entschieden, daß bei Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern keine Sicherheiten gefordert werden können, wenn die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten. Diese Überlegung ist auch mit dem Fremdvergleich vereinbar. Dieser verlangt nur das „Wegdenken“ der Nahestehensbeziehung. Das Fortbestehen aller übrigen Beziehungen wird unterstellt. Dazu gehören z. B. die Ausstattung der Kapitalgesellschaft mit Eigenkapital durch die Gesellschafter, die gesellschaftsvertraglichen Vorgaben, der durch den Konzernrückhalt entstehende Geschäftswert und auch die faktisch vorhandene Sicherheit.

e) Fehlt es an einer vertraglichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt, so greifen die gesetzlichen Bestimmungen ein (§ 609 BGB). Es kann deshalb nur geprüft werden, ob die gesetzliche Kündigungsfrist von nur drei Monaten (§ 609 Abs. 2 BGB) die Annahme rechtfertigt, daß ein entgeltlicher Darlehensvertrag ernstlich nicht gemeint sein kann.“

BKPV 78/98**Ertragsteuerliche Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich**

OFD Nürnberg, Verfügung vom 11.06.1997 - S 2170 (VKU-Nachrichten Februar 1998 S. 5)

Die Verfügung hat folgenden Wortlaut:

„In der Bekanntmachung des Bayer. Staatsministeriums des Innern vom 11.12.1991 (AllMBI. 1992 S. 55) wird in Nr. 3.4 ein Merkblatt des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich angekündigt. Das Merkblatt liegt nunmehr vor und wird nachstehend bekanntgemacht. Der Inhalt des Merkblattes ist mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder abgestimmt.

Hinweise zur Planung, Finanzierung und Organisation kommunaler Einrichtungen unter besonderer Berücksichtigung des Einsatzes von Privatkapital; hier: Ertragsteuerliche Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich (Kommunalleasing).

I. Allgemeines

Private Kapitalanleger streben als Leasinggeber bei Leasingmodellen zum Bau und Betrieb kommunaler Einrichtungen zur Verbesserung der Rendite auch steuerliche Vorteile an. Die Vorteile bestehen in der Minderung der ESt (KSt, ggfs. auch GewSt) durch den sofortigen Abzug von Anlaufkosten und durch Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung oder erhöhte Absetzungen, zusätzliche Sonderabschreibungen). Ist bei betrieblicher Kapitalanlage aus der Veräußerung des Objekts nach Ablauf der Mietzeit (des Leasingzeitraums) ein Gewinn zu versteuern, ergeben sich Zinsvorteile und bei der ESt ggfs. eine Steuerersparnis durch die ermäßigte Versteuerung des Veräußerungsgewinns (mit dem halben Steuersatz).

Zu den steuerlichen Vorteilen kann es nur dann kommen, wenn das Leasingobjekt (die kommunale Einrichtung) den privaten Kapitalanlegern als Leasinggeber (i.d.R. über eine PersGes oder Gemeinschaft) zugerechnet wird. Dies setzt voraus, daß die PersGes (zumeist Fondsgesellschaft in der Rechtsform der KG) oder Gemeinschaft als Leasinggeber nicht nur bürgerlich-rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingobjekts ist.

II. Wirtschaftliches Eigentum

Wirtschaftliches Eigentum ist nach den handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen bei der Person gegeben, die die Sachherrschaft über das Objekt ausübt; die Substanz und der Ertrag des WG (Objekts) müssen vollständig und auf Dauer auf diese Person übergegangen sein (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums (die nicht leasing-spezifischer Natur ist) kommt es auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise an; maßgebend sind neben den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und ihrer tatsächlichen Durchführung auch die Art des Leasingobjekts (der kommunalen Einrichtung) und der Verwendung durch den Leasingnehmer (durch die Kommune).

III. Allgemeine Zurechnungsgrundsätze

Für die Frage, ob nach der Vertragsgestaltung das wirtschaftliche Eigentum im Einzelfall beim Leasinggeber (Fondsgesellschaft, Objektgesellschaft) angenommen werden kann, sind auch im Bereich des Kommunalleasing die von der Finanzverwaltung herausgegebenen allgemeinen Grundsätze (in den sog. Leasingerlassen) heranzuziehen. Danach gelten

- für Vollamortisationsverträge (Leasinggeber erhält während der unkündbaren Grundmietzeit seine Investitionskosten vollständig über die Leasingraten ersetzt) über unbewegliche WG die Regelungen im BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl. I S. 188) und in den entsprechenden Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder sowie über bewegliche WG die Regelungen im BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl. I S. 264) und in den entsprechenden Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder;
- für Teilamortisationsverträge (Leasingraten während der Grundmietzeit decken die Investitionskosten nur zum Teil) über unbewegliche WG die Regelungen im BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl. I 1992 S. 13) und in den entsprechenden Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder sowie über bewegliche WG die Regelungen im BMF-Schreiben vom 22.12.1975 S 2170 (Steuererl. in Karteiform EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 45) und in den entsprechenden Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder.

IV. Spezialleasing

Handelt es sich beim Leasingobjekt um ein WG, das speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur noch bei ihm wirtschaftlich sinnvoll verwendbar ist, so ist der Leasingnehmer unabhängig von der Vertragsgestaltung von vornherein als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen; in diesem Fall liegt Spezialleasing vor.

Von Spezialleasing ist insbesondere dann auszugehen, wenn hinsichtlich des Leasingobjekts aufgrund seiner konkreten Beschaffenheit oder seiner Lage ein Wechsel des Leasingnehmers (Benutzers) nicht denkbar ist und das WG ohne Umbaumaßnahmen beziehungsweise Umstrukturierung von einem anderen Leasingnehmer nicht genutzt werden kann (mangelnde Drittverwendungsfähigkeit). Die sog. Drittverwendungsfähigkeit ist zu verneinen, wenn ein Wechsel des Leasingnehmers (Benutzers) oder ein anderer Erwerber, bei dem das Objekt ebenfalls wirtschaftlich sinnvoll verwendbar wäre, ausgeschlossen erscheint. Spezialleasing ist immer dann gegeben, wenn bei Abschluß des Leasingvertrags ein Markt für derartige WG nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint; in einem solchen Fall übernimmt der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das Objekt zwangsläufig (auch zivilrechtlich), weil ein anderer Erwerber nicht denkbar ist (insbesondere wenn mit der kommunalen Einrichtung eine nach geltendem Recht hoheitliche, im Verhältnis zum Bürger nicht privatisierende Aufgabe die Kommune erfüllt wird).

V. Verfahren

Über die Frage, wem im Einzelfall das Leasingobjekt zuzurechnen ist, entscheidet das für den Leasinggeber (Fondsgesellschaft, Objektgesellschaft) zuständige FA; die Beurteilung durch dieses FA hat grundsätzlich Vorrang gegenüber vom FA des Leasingnehmers möglicherweise vertretenen anderweitigen Auffassung. Vor der abschließenden Entscheidung des FA im Rahmen der Veranlagung (Festlegung der Einkünfte) ist in einem verwaltungsinternen Verfahren der Einzelfall von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu erörtern, wenn es sich beim Leasingobjekt um ein kommunales Bauobjekt oder um bewegliche WG handelt (letztere allerdings nur, wenn das

darauf entfallende Investitionsvolumen im Rahmen des Leasingvertrags insgesamt mindestens 1 Mio. DM beträgt) und diese dem Leasinggeber zugerechnet werden sollen (entsprechendes gilt im übrigen für Leasingobjekte anderer Gebietskörperschaften - Bund, Land -). Ggf. entscheidet das Staatsministerium der Finanzen verwaltungsintern selbst, wenn die Zurechnungsfrage anhand der bisher von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder betroffenen Einzelfallbeurteilungen eindeutig gelöst werden kann. Soweit nachstehend von Bauobjekten die Rede ist, gelten die Ausführungen für bewegliche WG entsprechend.

Die Abklärung auf Bundesebene, die vom Staatsministerium der Finanzen eingeleitet wird, dient der Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung im Hinblick darauf, daß die im Kommunalleasing errichteten Bauobjekte häufig so auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sind, daß Spezialleasing vorliegt. Sie betrifft Leasingobjekte, bei denen eine Kommune (Gemeinde, Landkreis, kommunaler Zweckverband) unmittelbar Leasingnehmer ist oder eine privatrechtlich organisierte Gesellschaft (Betriebs-GmbH, AG, PersGes), an der mehrheitlich Kommunen beteiligt sind (i.d.R. Mehrheit der Stimmrechte), als Leasingnehmer (Mieter) der kommunalen Einrichtung auftritt; auch soweit kommunale Betriebe (z.B. Stadtwerke) Leasingverträge als Leasingnehmer abschließen, liegt ein Fall des Kommunalleasing vor.

Kommunale Bauobjekte sind z.B. Verwaltungsgebäude zur büromäßigen Nutzung, Betriebsgebäude (z.B. Lager, Kfz-Halle und dgl. für die Stadtwerke), Parkhäuser, Bürgerhäuser, Kultur-, Kongreß- und Freizeitzentren, Kurhäuser, Freibäder und Thermalbäder, Schulen, Theater, Gewerbezentren, Energieversorgungsanlagen (Strom, Gas, Wasser, Fernwärme), Kläranlagen, Müllverwertungs- und -verbrennungsanlagen, Kompostieranlagen usw. Auf die kommunalrechtliche Abgrenzung zwischen Pflichtaufgaben und freiwillig übernommenen Aufgaben der Kommunen beziehungsweise ihre Einordnung nach den Eigenbetriebs-VO kann es für die zur Sicherstellung einer einheitlichen Beurteilung angeordnete interne Vorlagepflicht ebensowenig ankommen wie auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtungen beziehungsweise zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen.

Die interne Prüfung auf Bundesebene kann eingeleitet werden, sobald die Kommune mit einem bestimmten Anbieter auf dem Leasingmarkt die Durchführung eines kommunalen Bauobjekts im Leasingverfahren vereinbart hat; vor Abschluß der Ausschreibung und Erteilung des Zuschlags ist eine steuerliche Beurteilung schon im Hinblick auf die Wahrung der Wettbewerbsneutralität nicht möglich. Zur Vorlage bei den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist sodann erforderlich, daß der Anbieter namens des Leasinggebers (Fondsgesellschaft oder Objektgesellschaft, der das kommunale Bauobjekt steuerlich zugerechnet werden soll) ein ausgearbeitetes Vertragswerk, dessen Verwirklichung konkret betrieben wird, zusammen mit einer eigenen Wertung der Zurechnungsfrage dem Staatsministerium der Finanzen (in dreifacher Ausfertigung) übersendet; eine gleichzeitige Einreichung der Unterlagen beim zuständigen Finanzamt kann i.d.R. entfallen.

Vorstehendes Verfahren ist auch auf sog. Betreibermodelle anzuwenden, wenn es sich bei dem Vertragswerk und seiner tatsächlichen Durchführung wirtschaftlich um ein Leasingverhältnis handelt. Dies ist der Fall, wenn der zum Betrieb Verpflichtete (d.h. der Investor) den Empfänger der Betriebsleitung (d.h. die öffentliche Hand) mit der Betriebsführung beauftragt, regelmäßig keinen Einfluß auf die Betriebsführung (insbesondere bei der Auswahl, Leitung und Kontrolle des Betriebsführungspersonals) ausüben kann, sich mit einem festen Entgelt für das WG begnügt und dieses Entgelt wie Leasingraten kalkuliert hat. Ob wirtschaftlich ein Leasingverhältnis vorliegt, ist vom zuständigen Finanzamt zu entscheiden.“

Konkretisierung eines Bodenschatzes als Wirtschaftsgut**BKPV 79/98**

Urteil des BFH vom 04.09.1997 - IV R 88/96 (HFR 1998 S. 268)

Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

„Ein Bodenschatz wird auch ohne bereits erteilte Abbaugenehmigung dann als Wirtschaftsgut greifbar, wenn das Grundstück unter gesonderter Berechnung eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Abbaunternehmer veräußert wird (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 7. Dezember 1989 IV R 1/88, BFHE 159, 177, BStBl II 1990, 317, HFR 1990, 289).“

Folgender Sachverhalt lag vor:

„Der Kl. unterhielt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurden. Im Dezember 1990 veräußerte er ein zu seinem Betriebsvermögen gehörendes landwirtschaftlich genutztes Grundstück an ein Sand- und Kiesabbauunternehmen. Der Kaufpreis betrug 558.950 DM und ergab sich nach der ausdrücklichen Regelung im notariellen Kaufvertrag aus einem Quadratmeterpreis von 3,50 DM für den Grund und Boden und 31,50 DM für ein darin liegendes Kiesvorkommen. Das Grundstück war im rechtskräftigen Flächennutzungsplan als „Fläche für Abgrabungen oder für die Gewinnung von Bodenschätzen“ ausgewiesen und liegt in einem Gebiet, in dem schon länger Kiesabbau betrieben wurde. Die GmbH beabsichtigte auch von Anfang an, das Grundstück ausschließlich für die Ausbeutung von Sand und Kies zu nutzen, und stellte im Juni 1992 den Antrag auf Erteilung einer Abgrabungsgenehmigung.

Das FA sah das Kiesvorkommen als unselbständigen Bestandteil des Grund und Bodens an und ermittelte aus dem Veräußerungsgeschäft einen Gewinn von 541.054 DM.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg.“

Die vom Finanzamt eingelegte Revision wurde mit folgender Begründung zurückgewiesen:

„1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei ein unter der Erdoberfläche befindlicher Bodenschatz solange kein selbständiges Wirtschaftsgut, wie der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte den Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lasse. Als Wirtschaftsgut greifbar und damit zum eigenständigen Wirtschaftsgut werde der Bodenschatz erst dann, wenn der Eigentümer über ihn verfüge. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn der Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werde.

Wird das den Bodenschatz enthaltende Grundstück an einen Abbaunternehmer veräußert und zahlt dieser nicht nur den Kaufpreis für den Grund und Boden, sondern zusätzlich auch für den Bodenschatz, so ist der Bodenschatz im Regelfall ebenfalls zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht und damit als Wirtschaftsgut greifbar geworden, denn es ist davon auszugehen, daß der Abbaunternehmer den Kaufpreis zu dem Zweck aufwendet, demnächst mit der Ausbeutung zu beginnen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juni 1977 IV R 17/73, BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825, HFR 1978, 9). Allerdings gilt diese Vermutung nicht, wenn nach den Umständen des Einzelfalles ausnahmsweise nicht in absehbarer Zeit mit einem Beginn der Aufschließung gerechnet werden kann. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Erwerber eine Aufschließung des Bodenschatzes nach den getroffenen Feststellungen nicht beabsichtigt (vgl. BFH in BFH/NV 1994, 473). Gleiches gilt, wenn ein Antrag auf Erteilung der Abbaugenehmigung bereits abgelehnt

worden ist, die Genehmigung nach den planungsrechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt des Erwerbs nicht erteilt werden dürfte oder ihre Erteilung nach der Vorstellung des Erwerbers nicht zu erwarten ist.

2. Zu Unrecht ist aus dem Senatsurteil in BFHE 159, 177, BStBl II 1990, 317, HFR 1990, 289 entnommen worden, bei Veräußerung eines bodenschatzenthaltenden Grundstücks komme eine Konkretisierung des Wirtschaftsguts ‚Bodenschatz‘ nur in Betracht, wenn die Genehmigung zum Abbau bereits im Veräußerungszeitpunkt vorliege oder der auf den Bodenschatz bezogene Kaufpreis nur unter der Bedingung vereinbart sei, daß die Genehmigung später erteilt wird. Vielmehr hatte der erkennende Senat die in jenem Fall getroffene Vereinbarung, daß bei Erteilung der Genehmigung ein höherer Kaufpreis zu zahlen sein sollte, dahingehend gewürdigt, daß dem erwerbenden Abbauunternehmen zunächst nur die Möglichkeit gesichert werden sollte, einen nach Erteilung der Genehmigung verwertbaren Bodenschatz zu erwerben. Denn das Unternehmen war erst nach Erteilung der Genehmigung bereit, eine besondere Vergütung für den Bodenschatz zu zahlen. Anders verhält es sich jedoch bei Sachverhaltsgestaltungen, in denen der erwerbende Abbauunternehmer - wie im Streitfall - ohne weitere Bedingungen bereit ist, für den Bodenschatz etwas aufzuwenden. Denn dadurch wird dokumentiert, daß dem Bodenschatz auch ohne vorliegende Abbaugenehmigung im Wirtschaftsverkehr ein eigenständiger Wert beigemessen wird.
3. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall erweise sich die Vorentscheidung als zutreffend.“

BKPV 80/98

Zusammenfassung von Märkten und Volksfesten zu einem Betrieb gewerblicher Art. Ein dem öffentlichen Verkehr gewidmeter Marktplatz kann notwendiges Betriebsvermögen des BgA Märkte sein. Zinsen der Trägerkörperschaft im Rahmen einer Gesamtkreditaufnahme können ohne besondere Regelung anteilig als Betriebsausgaben angesetzt werden.

Rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.02.1997 - 9 K 5796/93 K - (EFG 1997 S. 1134)

Das Finanzgericht Münster vertritt in dieser - nach Rücknahme der eingelegten Revision mittlerweile rechtskräftigen - Entscheidung die Auffassung, daß ein Grundstück trotz Widmung für den öffentlichen Verkehr bei zeitweiser Verwendung für einen Betrieb gewerblicher Art wesentliche Betriebsgrundlage und somit notwendiges Betriebsvermögen sei. Zinsen, die im Rahmen der Gesamtkreditaufnahme angefallen sind, können auch ohne besondere Regelung dem BgA zugeordnet werden, wenn nachweislich im Jahr der Kreditaufnahme Investitionen im BgA erfolgten.

Der Entscheidung sind folgende Leitsätze vorangestellt:

- „1. Die Verpachtung mehrerer städtischer Grundstücke (Markt- und Volksfestgelände) kann zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammengefaßt werden.
2. Ein regelmäßig an Marktbesucher vermietetes Grundstück ist auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage für den Betrieb gewerblicher Art, wenn es an marktfreien Tagen dem öffentlichen Verkehr gewidmet ist.

3. Zinsen, die die Trägerkörperschaft für eine Gesamtkreditaufnahme zu zahlen hat, können auch ohne besondere Regelung in angemessenem Umfang als Betriebsausgaben des Betriebs gewerblicher Art behandelt werden.“

In dem Streitfall ging es um die Frage, ob Pacht- und Kapitalzinszahlungen eines Betriebs gewerblicher Art an die Körperschaft des öffentlichen Rechts als Betriebsausgaben (BA) zu behandeln sind.

Aus den Urteilsgründen:

„Die Klage ist teilweise begründet.

Das FA hat zu Recht Pacht- und Zinszahlungen des Betriebes gewerblicher Art an die Klin., soweit sie im Zusammenhang mit dem Grundstück X stehen, nicht als BA anerkannt; die Klage hat insofern Erfolg, als Zinsen, die auf die Anschaffungskosten für Betriebsvorrichtungen entfallen, als BA zu berücksichtigen sind.

Standflächenverpachtung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art

Mit den Beteiligten stimmt der Senat darin überein, daß die Einrichtungen ‚Marktveranstaltungen‘ und ‚Volksfeste‘, die auf den Grundstücken der Klin. durchgeführt wurden, als ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art zu behandeln sind und die Ergebnisse beider Einrichtungen in einer Gewinnermittlung zu erfassen sind.

Die Zusammenfassung mehrerer Verpachtungen von Grundstücksflächen war steuerlich anzuerkennen, weil die Klin. die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung als einen Betrieb behandelt hat. Hierfür spricht die organisatorische Zusammenfassung beim Ordnungsamt und die Zuständigkeit eines Sachbearbeiters für beide Unterabschnitte (BFH-Urteil vom 24. Juni 1959 I 136/57 U, BFHE 69, 209, BStBl III 1959, 339; Abschn. 5 Abs. 9 und 10 KStR 1995; Blümich/ Freericks, EStG/KStG/GewStG, § 4 KStG Rdnr. 47; Hofmeister, Festschrift Ludwig Schmidt, 5. 691 ff.; Meßmer, Festschrift v. Wallis, S. 341 ff.).

Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen an Betrieb gewerblicher Art nicht anzuerkennen

Das FA hat zu Recht Pachtzahlungen des Betriebs gewerblicher Art an die Klin. nicht als BA anerkannt. Nach der Rspr. des BFH (Urteile vom 14. März 1984 I R 223/80, BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496; vom 10. Juli 1996 I R 108-109/95, BFHE 181, 277, BStBl II 1997, 230) findet die Gleichstellung des Verhältnisses zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern einerseits und eines Betriebs gewerblicher Art andererseits dort ihre Grenze, wo die Besonderheiten des Betriebs gewerblicher Art eine andere Sachbehandlung gebieten. Diese Besonderheiten ergeben sich aus dem Zweck des Gesetzes, die öffentliche Hand gegenüber der Privatwirtschaft steuerlich nicht zu begünstigen. Dieser Zweck gebietet es, auf den Betrieb gewerblicher Art und die Trägerkörperschaft die für das Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern maßgeblichen Grundsätze insoweit nicht anzuwenden, als dadurch der vom Gesetz verfolgte Zweck der Gleichstellung der Betriebe der öffentlichen Hand mit denen der Privatwirtschaft vereitelt wurde. Miet- bzw. Pachtverträge zwischen der Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art können daher nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, soweit es sich um Gegenstände handelt, die für den Betrieb gewerblicher Art eine wesentliche Grundlage sind (BFH, BFHE 140,560, BStBl II 1984, 496).

Ob ein Grundstück wesentliche Betriebsgrundlage ist, richtet sich nach der auf den Betrieb zugeschnittenen Lage und Größe (BFH-Urteile vom 29. Oktober 1991 VIII R 77/87, BFHE 166, 82, BStBl II 1992, 334; vom 17. November 1992 VIII R 36/91, BFHE 169, 389, BStBl II 1993, 233). Maßgeblich ist dabei das Gesamtbild der tatsächlichen Nutzung. Das Grundstück X war für die Durchführung des regelmäßig stattfindenden Volksfestes wegen seiner Größe und seiner Lage außerhalb des Stadtkerns und den damit verbundenen Zu-, Abfahrt- und Parkmöglichkeiten besonders geeignet. Gleiches gilt für den Wochenmarkt im Stadtkern; denn für einen Wochenmarkt ist von ausschlaggebender Bedeutung, daß er im Stadtkern abgehalten wird. Der Senat hält es dabei nicht für entscheidend, daß dieses Grundstück an den übrigen Tagen dem öffentlichen Verkehr gewidmet ist. Zwar wird durch die Widmung der Straßenkörper zur öffentlichen Sache; das bürgerlich-rechtliche Eigentum an dem Straßengrundstück geht aber nicht unter. Die Verfügungsmacht des Eigentümers wird lediglich zurückgedrängt, soweit die öffentliche Zweckbestimmung und die öffentlich-rechtliche Sachherrschaft reichen.

Kein Vertrauensschutz wegen abweichender früherer Sachbehandlung

Die Klin. kann sich auch nicht darauf berufen, daß Verluste, die sich unter Berücksichtigung der Pachtverträge in den Jahren vor 1984 ergeben hätten und vor der Änderung der Rspr. durch das BFH-Urteil BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496 vom FA zu berücksichtigen gewesen wären, bei der Veranlagung der Jahre 1984 ff. aus Gründen des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen seien.

Gem. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei der Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Stpfl. berücksichtigt werden, daß sich die Rspr. eines oberen Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Der Vertrauensschutz aufgrund dieser Vorschrift gilt aber nur für formell bestandskräftige Steuerbescheide. Bei der amtsinternen „NV“-Verfügung handelte es sich jedoch nicht um einen Steuerbescheid, auf den das Vertrauensschutzprinzip des § 176 AO anzuwenden wäre. Denn die NV-Verfügung ist ein interner Vermerk des FA, daß eine Veranlagung (Steuerfestsetzung) nicht durchzuführen ist. Da die NV-Verfügung nicht auf Rechtswirkungen nach außen gerichtet ist, ist sie kein VA i.S. des § 118 AO (Tipke/ Kruse, AO, § 155 Tz. 3d).

Erstattung von Zinsaufwand steuerlich anzuerkennen

Die Klage hat insofern Erfolg, als Zinsen für die Investitionen in Betriebsvorrichtungen gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Die Klin. hat die Höhe der Investitionen nachgewiesen. Der Senat folgt der Auffassung der Klin., daß die Investitionen zum überwiegenden Teil aus der Gesamtkreditaufnahme der Klin. für alle Investitionsmaßnahmen finanziert wurden. Wegen der zivil- und verwaltungsrechtlich bestehenden Einheit zwischen Betrieb gewerblicher Art und Trägerkörperschaft sind Kosten, die dieser aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art erwachsen, als Aufwendungen der Trägerkörperschaft in angemessenem Umfang auch ohne besondere Regelungen als BA des Betriebs gewerblicher Art zu erfassen (Abschn. 27a Abs. 5 KStR 1990, Abschn. 28 Abs. 5 KStR 1995).

Soweit die Klin. die Zinsaufwendungen unter Berücksichtigung einer angemessenen Eigenkapitalfinanzierung von 40 v. H. (1984) und 30 v. H. (ab 1985) errechnet hat, ist dies nicht zu beanstanden.

Die Revision war zuzulassen, weil die Fragen, unter welchen Voraussetzungen ein dem Gemeingebrauch gewidmetes Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage zu behandeln ist und unter welchen Voraussetzungen Kreditzinsen für Investitionen als BA des Betriebs gewerblicher Art abgezogen werden können, von grundsätzlicher Bedeutung sind (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).“

Eine Rückstellung wegen eines gerichtlich geltend gemachten Schadensersatzanspruchs ist erst zum Schluß des Wirtschaftsjahres aufzulösen, in dem über den Anspruch endgültig und rechtskräftig entschieden ist

BKPV 81/98

Urteil des BFH Urteil vom 27.11.1997 - IV R 95/96 (BStBl 1998 II S. 375)

In diesem Urteil entschied der BFH, daß eine Rückstellung im Zusammenhang mit einem Schadensersatzprozeß **erst in dem Jahr** aufgelöst werden darf, in dem **endgültig** und rechtskräftig darüber entschieden wurde. Selbst wenn die Entscheidung vor Aufstellung der Bilanz des Vorjahres ergeht, kämen die Grundsätze des Prinzips der **Wertaufhellung nicht** zur Anwendung.

Sachverhalt:

„Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (1991) Mitglied der O-Sozietät. Die A-GmbH hatte gegen den Kläger im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer im Jahre 1988 Schadensersatzansprüche geltend gemacht. Hierfür stellte der Kläger in seiner Sonderbilanz zum 31. Dezember 1988 eine Rückstellung in Höhe von 2.454.800 DM ein.

Im Februar 1991 wurde die Berufung der A-GmbH in dem Rechtsstreit der A-GmbH gegen den Kläger wegen Schadensersatz zurückgewiesen. Der Bundesgerichtshof (BGH) nahm die Revision der A-GmbH durch Beschluß vom 25. Juni 1992 nicht zur Entscheidung an.

In der zu der Erklärung der O-Sozietät zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für 1991 dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt - FA -) mit Schreiben vom 3. August 1992 übersandten und als Zusatz- und Ergänzungsbilanz bezeichneten Bilanz zum 31. Dezember 1991 führte der Kläger die Rückstellung für die von der A-GmbH gerichtlich geltend gemachte Regreßverpflichtung fort.

In dem Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1991 löste das FA die Rückstellung für Regreßverpflichtung mit der Begründung gewinnerhöhend auf, daß nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 und den bis zur Aufstellung der Bilanz am 3. August 1992 bekanntgewordenen Tatsachen nicht mehr mit einer Inanspruchnahme des Klägers durch die A-GmbH zu rechnen gewesen sei.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner Entscheidung im wesentlichen aus, die Rückstellung sei zum 31. Dezember 1991 aufzulösen gewesen, weil für den Kläger im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung festgestanden habe, daß er mit einer Inanspruchnahme durch die A-GmbH nicht mehr zu rechnen brauchte.

Mit der - vom erkennenden Senat zugelassenen - Revision macht der Kläger sinngemäß geltend, das FG habe die für die Bewertung der Rückstellung maßgeblichen Vorschriften des § 4 Abs. 1 und des § 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verkannt.“

Aus den Urteilsgründen:

„Die Revision des Klägers ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und der Klage stattgegeben. Zu Unrecht sind FG und FA der Auffassung, daß der Kläger die Rückstellung wegen Regreßverpflichtung im Streitjahr 1991 gewinnerhöhend aufzulösen habe.

1. Ermittelt ein Steuerpflichtiger seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG), so hat er zum Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 EStG) auszuweisen ist. Diese handelsrechtlichen Grundsätze gelten unmittelbar nur für bilanzierende Gewerbetreibende (§ 5 Abs. 1 EStG). Sie sind aber auch von sonstigen bilanzierenden Steuerpflichtigen - wie im Streitfall von bilanzierenden freiberuflich Tätigen - zu beachten, weil die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für alle bilanzierenden Steuerpflichtigen einheitlich zu beurteilen sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BFHE 173, 393, zu der Frage der Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens).

Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten auch für die Gewinnermittlung des Sonderbetriebsvermögens. Zwar fehlt hierfür eine handelsrechtliche Gewinnermittlungsvorschrift, die gemäß § 5 Abs. 1 EStG für die steuerrechtliche Gewinnermittlung des Sonderbetriebsvermögens maßgeblich sein könnte. Doch ist der Gewinn auch in diesem Fall unter Beachtung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, unabhängig von einer Handelsbilanz, zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1992 VIII R 72/87, BFHE 169, 219, BStBl II 1992, 958).

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) sind nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Inanspruchnahme zu erwarten ist. Wahrscheinlich ist die Inanspruchnahme, wenn hierfür mehr Gründe dafür als dagegen sprechen (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1995 I R 14/95, BFHE 180, 258, BStBl II 1996, 406; vom 2. Oktober 1992 III R 54/91, BFHE 169, 423, BStBl II 1993, 153, m. w. N.). Diese Voraussetzung ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen zu prüfen, sondern auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 1984 I R 88/80, BFHE 142, 226, BStBl II 1985, 44).

Eine in früheren Wirtschaftsjahren gebildete Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist aufzulösen, sobald nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag - so wie sie sich bei Aufstellung der Bilanz darstellen - die Voraussetzungen für ihre Bildung und demgemäß auch Beibehaltung nicht mehr bestehen (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB; vgl. auch BFH-Urteil vom 12. April 1989 I R 41/85, BFHE 156, 481, BStBl II 1989, 612).

Bei einem im Klagewege geltend gemachten Schadensersatzanspruch droht eine Inanspruchnahme wegen Schadensersatz solange, bis der Anspruch nicht rechtskräftig abgewiesen worden ist. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige als Beklagter zunächst in einer Instanz obsiegt hat. Denn für den Steuerpflichtigen besteht das Risiko aufgrund einer Entscheidung der nachfolgenden Instanz in Anspruch genommen zu werden, jedenfalls dann weiter, wenn der Prozeßgegner ein nicht offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt hat. Der BFH hat dementsprechend die Aktivierung einer bestrittenen Forderung wegen unerlaubter Handlung erst nach rechtskräftiger Feststellung des Anspruches zugelassen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213). Diese mit dem Grundsatz der Vorsicht begründete Entscheidung für einen sog. Aktivprozeß gilt sinngemäß für einen Rechtsstreit, in dem der Steuerpflichtige mit einem Schadensersatzanspruch konfrontiert wird (vgl. auch BFH in BFHE 180, 258, BStBl II 1996, 406). Denn solange das Verfahren nicht abschließend

entschieden ist, ist für den Steuerpflichtigen nicht einzuschätzen, ob er endgültig in Anspruch genommen werden wird.

Eine Rückstellung wegen eines gerichtlich verfolgten Schadensersatzanspruches ist deshalb in der Regel solange nicht aufzulösen, solange über diesen Anspruch nicht endgültig (rechtskräftig) entschieden ist.

Daran vermögen die Grundsätze der Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen nichts zu ändern. Zwar sind entsprechend § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB bei der Bilanzierung auch solche Umstände zu berücksichtigen, die bis zum Abschlußstichtag entstanden, aber erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind und die die Verhältnisse zur Zeit der Bilanzaufstellung gewissermaßen „aufhellen“. Durch ein nach dem Bilanzstichtag ergangenes, das Verfahren beendendes Urteil werden aber keine rückwirkenden besseren Erkenntnisse über das Schadensersatzrisiko zum Bilanzstichtag vermittelt (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213 für die Frage des Bestehens eines bilanzierungsfähigen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag). Denn auch eine nach dem Bilanzstichtag ergehende klageabweisende endgültige Entscheidung vermag nicht rückwirkend oder „wertaufhellend“ das tatsächlich zum Bilanzstichtag fortbestehende Risiko der Inanspruchnahme wegen Schadensersatz zu beseitigen.

Dem steht nicht das vom FG zur Begründung seiner Entscheidung angeführte BFH-Urteil vom 17. Januar 1973 I R 204/70 (BFHE 108, 185, BStBl II 1973, 320) entgegen, in der der BFH u.a. über eine Rückstellung für Lizenzforderungen zu befinden hatte. Anders als im Streitfall war in jenem Fall das das Verfahren beendende Urteil vor dem Bilanzstichtag ergangen und vor Bilanzerstellung rechtskräftig geworden. Der BFH hatte in jenem Fall die Berücksichtigung der Entscheidung eines Landgerichts unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 27. April 1965 I 324/62 S (BFHE 82, 445, BStBl III 1965, 409) damit begründet, daß bei der Aufstellung der Bilanz alle Umstände zu berücksichtigen sind, aus denen Schlüsse auf das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rückgriffsrisikos am Bilanzstichtag gezogen werden können, auch wenn sie in jenem Zeitpunkt noch nicht eingetreten oder noch nicht bekannt sind. Dieser Rechtssatz kann nur dahin verstanden werden, daß ein nicht mehr angefochtenes Urteil auch dann zum Bilanzstichtag zu beachten ist, wenn es erst nach dem Bilanzstichtag rechtskräftig wird.

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze ergibt sich für den Streitfall, daß der Kläger zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 noch mit einem Regreßanspruch der A-GmbH bedroht war. Dieses Risiko fiel erst mit dem im Jahre 1992 ergangenen Nichtannahmebeschluß des BGH weg. Dem steht nicht entgegen, daß die Berufungsinstanz bereits mit Urteil vom 21. Februar 1991 zugunsten des Klägers entschieden hatte. Denn der Kläger mußte nach Einlegung der Revision bis zum Ergehen des Nichtannahmebeschlusses durch den BGH weiter damit rechnen, von der A-GmbH in Anspruch genommen zu werden. Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn die Einlegung der Revision durch die A-GmbH offensichtlich unzulässig gewesen wäre. Davon kann der Senat nach den ihn bindenden Feststellungen des FG (§ 18 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -) nicht ausgehen.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist der Nichtannahmebeschluß des BGH bei der Aufstellung der Bilanz im August 1992 nicht als sog. wertaufhellender Umstand zu berücksichtigen. Denn der Nichtannahmebeschluß ist kein Umstand, der die Verhältnisse am Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 aufzuhellen vermochte. Vielmehr stand erst mit dem Beschluß fest, daß das Risiko, von der A-GmbH auf Schadensersatz in Anspruch genommen zu werden, endgültig nicht mehr bestand.“

BKPV 82/98

Zum Umfang und zur Bindungswirkung der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs

OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 04.09.1997 - S 2225 A - 9 - St II 22 (Der Betrieb 1997 S. 2405)

Die Verfügung lautet:

„Folgende Fragen von grundsätzlicher Bedeutung sind von den Referatsleitern des Bundes und der Länder erörtert worden:

Frage 1: Ist eine Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs (§10d Abs. 3 EStG) auch dann vorzunehmen, wenn der in einem Jahr entstandene Verlust durch einen einmaligen Verlustrücktrag bereits vollständig verbraucht wird („negativer“ Feststellungsbescheid)?

Frage 2: Ist der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 3 EStG auch Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid des Verlustrücktragsjahres?

Die Erörterungen führten zu folgenden Ergebnissen:

Zu Frage 1:

Nach § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG ist der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug ist nach § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug. Daraus ergibt sich, daß ein verbleibender Verlustabzug auch dann (und zwar auf null DM) festzustellen ist, wenn in einem Verlustjahr der nicht ausgeglichene Verlust in vollem Umfang zurückgetragen wird („negativer“ Feststellungsbescheid). Für eine (negative) Feststellung in diesen Fällen sprechen auch Rechtssicherheitsgründe.

Zu Frage 2:

Das Feststellungsverfahren für den verbleibenden Verlustabzug ist durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988 im Zusammenhang mit dem Wegfall der zeitlichen Beschränkung für den Verlustabzug eingeführt worden. Dadurch sollten Rechtsstreitigkeiten über die Höhe des *für die Zukunft* verbleibenden Verlustabzugs begrenzt und eine für den Stpfl. und die Verwaltung bindende Entscheidung über den zukünftig verbleibenden Verlustabzug zeitnah getroffen werden. Der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 3 EStG ist demzufolge in die Zukunft gerichtet.

Daraus folgt, daß im Feststellungsverfahren nach § 10d Abs. 3 EStG nur über die Höhe eines der ESt.-Festsetzung zugrundeliegenden, dort nicht ausgeglichenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen abziehbaren Verlusts (§ 10d Abs. 2 EStG) bindend entschieden wird. Der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 3 EStG ist aber kein Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid eines Verlustrücktragsjahres (§ 10d Abs. 1 EStG). In Fällen eines Verlustrücktrags wird daher über die Höhe des Verlusts erst im Veranlagungsverfahren des Verlustabzugsjahres bindend entschieden. Insoweit gilt die Rechtslage weiter, die bis zur Einführung der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs bestand (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.1996, BStBl. II 1997 S. 179). Umgekehrt ist ein Feststellungsbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn sich der Verlustrücktrag ändert und der Steuerbescheid für das Rücktragsjahr - zumindest dem Grund nach - zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist (§ 10d Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG; R 115 Abs. 7 Satz 4 EStR 1996).“

Für die Abschreibung eines Wirtschaftsguts ist als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht die wirtschaftliche, sondern die betriebstypische (technische) Nutzungsdauer anzusetzen; dies gilt zumindest dann, wenn das Wirtschaftsgut nach Ablauf der in diesem Betrieb üblichen kürzeren Nutzungsdauer noch einen erheblichen Marktwert aufweist

BKPV 81/98

Urteil des BFH vom 19.11.1997 – X R 78/94 (BStBl 1998 II S. 59)

Dem Urteil sind folgende Leitsätze vorangestellt:

- „1. Bei der AfA in gleichen Jahresbeträgen ist unter „betriebsgewöhnlicher“ Nutzungsdauer i. S. des § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG der Zeitraum der Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der betriebstypischen Beanspruchung zu verstehen.
2. Für die Schätzung der Nutzungsdauer ist regelmäßig von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Eine hiervon abweichende kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kommt nur in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich wertlos wird. Ist ein Wirtschaftsgut im Betrieb zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung rentabel nutzbar, lassen sich aber durch Veräußerung erhebliche Erlöse erzielen, ist es auch für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht. Daher können zur gewerblichen Vermietung bestimmte Kfz, die regelmäßig nach zwei- bis dreijähriger Nutzung zu einem die Hälfte der Anschaffungskosten übersteigenden Preis veräußert werden, nicht in drei Jahren abgeschrieben werden.“

Der BFH hatte über folgenden Sachverhalt zu urteilen:

„Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt seit 1978 ein Autovermietungs- und Abschleppunternehmen. Er schrieb die an Selbstfahrer vermieteten Kfz linear mit 331/3 v. H. ab. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) beanstandete die den Absetzungen für Abnutzung (AfA) zugrunde gelegte Nutzungsdauer von drei Jahren zunächst nicht.

Bei einer Außenprüfung für die Jahre 1984 bis 1986 hielt der Prüfer nur einen AfA-Satz von 25 v. H. für gerechtfertigt. Die Mietfahrzeuge würden durchschnittlich zwei Jahre im Betrieb des Klägers genutzt und in dieser Zeit ca. 35000 bis 40000 km gefahren. Diese Kilometerleistung entspreche einer „normalen“ betrieblichen Nutzung. Auch die Veräußerungserlöse von mehr als 50 v. H. der Anschaffungskosten ließen nicht auf eine übermäßige Beanspruchung schließen. Es sei daher nicht gerechtfertigt, den AfA eine kürzere als die in der amtlichen AfA-Tabelle vorgesehene Nutzungsdauer von vier Jahren zugrunde zu legen.

Das FA schloß sich der Auffassung des Prüfers an und änderte dementsprechend die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1985 und 1986 und den Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1986. Auf den 1. Januar 1987 schrieb es den Wert des Betriebsvermögens fort. Der Einspruch des Klägers gegen diese Bescheide war erfolglos.“

Das Finanzgericht (FG) gab zwar der Klage statt. Die dagegen erhobene Revision des FA war jedoch erfolgreich. Der BFH begründete seine Entscheidung wie folgt:

„Zu Unrecht hat das FG den AfA für die Mietfahrzeuge eine Nutzungsdauer von drei Jahren zugrunde gelegt.

1. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA nach § 7 EStG, anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG sind bewegliche Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige erfahrungsgemäß länger als ein Jahr zur Erzielung von Einkünften verwendet, grundsätzlich in gleichen Jahresbeträgen abzuschreiben, d. h. der Steuerpflichtige hat jeweils für ein Jahr den Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (AfA in gleichen Jahresbeträgen). Die Absetzung bemißt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG).

2. Unter Nutzungsdauer ist der Zeitraum zu verstehen, in dem das Wirtschaftsgut erfahrungsgemäß verwendet oder genutzt werden kann. „Betriebsgewöhnliche“ Nutzungsdauer bedeutet, daß die besonderen betrieblichen Verhältnisse zu beachten sind, unter denen das Wirtschaftsgut eingesetzt wird. Eine durch die betriebliche Nutzung eintretende besondere Beanspruchung, welche die gewöhnliche Nutzungsdauer verkürzt, ist zu berücksichtigen. Dagegen kommt es nicht darauf an, wie lange der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut tatsächlich in seinem Betrieb verwendet oder voraussichtlich verwenden wird; denn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird nicht dadurch vermindert, daß der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut vor Beendigung seines technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehrs veräußert (BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, m. w. N.). Maßgebend für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist somit nicht die Dauer der betrieblichen Nutzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung.
3. Die zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen in der Regel zusammen. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer ausnahmsweise kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung des BFH hierauf berufen (z. B. BFH-Urteile vom 31. Januar 1986 VI R 78/82, BFHE 146, 76, BStBl II 1986, 355; vom 9. August 1989 X R 131-133/87, BFHE 158, 321, BStBl II 1990, 50; in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000, jeweils m.w.N.).
4. Wirtschaftsgüter nutzen sich wirtschaftlich ab, wenn sie - unabhängig von ihrem materiellen Verschleiß - erfahrungsgemäß wirtschaftlich zur Erzielung von Einkünften nur zeitlich beschränkt verwendbar sind (BFH in BFHE 146, 76, BStBl II 1986, 355, und in BFHE 158, 321, BStBl II 1990, 50). Eine wirtschaftliche Abnutzung setzt voraus, daß das Wirtschaftsgut nicht nur aufgrund des technischen Verschleißes, sondern aus anderen Gründen erheblich an Wert verliert. Eine mit wirtschaftlicher Abnutzung begründete kürzere Nutzungsdauer kann den AfA nur zugrunde gelegt werden, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen Nutzbarkeit objektiv wirtschaftlich verbraucht ist. Ein wirtschaftlicher Verbrauch ist nur anzunehmen, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist (vgl. auch Senatsurteil vom 15. Februar 1989 X R 97/87, BFHE 156, 423, BStBl II 1989, 604).

5. Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat das BMF unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige herausgegeben. Sie berücksichtigen sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Sie haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend.

Kfz waren nach der in den Streitjahren geltenden amtlichen AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter in vier Jahren abzuschreiben.

Nach Auffassung des VI. Senats des BFH führt ein AfA-Satz von 25 v. H. im Jahr 1985 im Regelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung und verstößt gegen das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung (Urteil in BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000). Zur Schätzung der Nutzungsdauer von Kfz sei auf den Kfz-Typ und die jährliche Fahrleistung abzustellen. Bei einer durchschnittlichen Fahrleistung von 15000 km im Jahr sei grundsätzlich ein AfA-Satz von 12,5 v. H. entsprechend einer achtjährigen Nutzungsdauer angemessen.

Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob er der Rechtsprechung des VI. Senats insoweit folgen könnte. Denn wegen des Verböserungsverbots kommt im Streitfall eine vier Jahre überschreitende Nutzungsdauer nicht in Betracht.

Ferner kann der Senat offenlassen, ob die in der amtlichen AfA-Tabelle für beruflich genutzte Kfz des Privatvermögens angenommene Nutzungsdauer auch uneingeschränkt auf Mietfahrzeuge anzuwenden oder ob aufgrund besonderer Beanspruchung dieser Wagen ein kürzerer Zeitraum angemessen ist. Die vom FA zugrunde gelegte Nutzungsdauer von vier Jahren trägt einem bei Vermietung an wechselnde Personen möglicherweise eintretenden besonderen Verschleiß jedenfalls in ausreichendem Maße Rechnung.

6. Entgegen der Auffassung des FG kommt eine kürzere Nutzungsdauer auch nicht aufgrund eines wirtschaftlichen Verbrauchs in Betracht.

Unabhängig davon, ob man den Zweck der AfA in einer Verteilung des Aufwands oder in einer Berücksichtigung des Wertverzehr sieht, ist eine Verteilung der Anschaffungskosten für Mietwagen auf den Zeitraum, in dem die Fahrzeuge im Betrieb zur Vermietung eingesetzt werden, nicht gerechtfertigt. Weder ist dem Unternehmer für den Zeitraum der Vermietung letztlich ein Aufwand in Höhe der vollen Anschaffungskosten entstanden noch hat sich der Wert des Wirtschaftsguts in diesem Zeitraum verzehrt.

Der Umstand, daß Autovermieter ihre Kfz zur besseren Vermietbarkeit regelmäßig vor ihrer technischen Abnutzung durch neue Fahrzeuge ersetzen, läßt nicht darauf schließen, die Kfz seien wirtschaftlich wertlos. Selbst wenn ein zwei bis drei Jahre altes Fahrzeug nicht mehr rentabel vermietet werden kann, hat es doch einen im Verhältnis zu den Anschaffungskosten hohen Verkaufswert, so daß der Unternehmer durch die Veräußerung der Kfz Einkünfte erzielen und die noch nicht abgesetzten Anschaffungskosten wieder hereinholen kann. Ist ein Wirtschaftsgut zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar, hat es aber wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert, ist es auch für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht.

Die Wiederverkaufswerte im Streitfall zeigen, daß die Kfz trotz ihrer Verwendung als Mietfahrzeuge keinem wesentlich höheren technischen oder wirtschaftlichen Verschleiß unterlagen, der eine generelle Abweichung von den allgemein für Kfz anzusetzenden linearen AfA rechtfertigt.

7. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 26. August 1992 I R 24/91 (BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977) zur Abschreibung von Transferentschädigungen bei Spielern der Bundesliga sind entgegen der Auffassung des Klägers auf den Streitfall nicht anwendbar. Transferentschädigungen sind Anschaffungskosten der Spielerlaubnis, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sich nach der Dauer des Arbeitsvertrags bemißt. Die Nutzungsdauer ist in diesen Fällen durch rechtliche Gegebenheiten (den Arbeitsvertrag) beschränkt. Im Streitfall kommt es dagegen darauf an, ob die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach Ablauf von drei Jahren seit der Anschaffung wirtschaftlich verbraucht sind.“

BKPV 84/98**Ertragsteuerliche Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs zu Privatfahrten und bestimmten anderen Fahrten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; hier: Ruhenlassen von Einspruchsverfahren**

Finanzministerium Thüringen, Erlaß vom 17.04.1998 - S 0622 A - 3/98 - 201.1 (Betriebs-Berater 1998 S. 1145)

„Aufgrund der Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist mit Wirkung vom 01.01.1996 die Privatnutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge für den Fall, daß kein Fahrtenbuch geführt wird, mit 1 % des Listenpreises je Monat zu erfassen. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte werden die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG in diesem Fall ebenfalls pauschal ermittelt (ausgehend von 0,03 % des Listenpreises je Entfernungskilometer und Monat).

Die AO-Referatsleiter haben die Frage erörtert, ob wegen der Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anhängige Einspruchsverfahren einvernehmlich nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen können, und den Bedarf für eine bundeseinheitliche Regelung verneint.

Es wird gebeten, die Finanzämter ihres Zuständigkeitsbereiches anzuweisen, die wegen der Verfassungsmäßigkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anhängigen Einspruchsverfahren einvernehmlich, d. h. mit Zustimmung des Einspruchsführers, nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen zu lassen. Ein Ruhenlassen ist wegen der Vielzahl der Verfahren zweckmäßig; ein Musterprozeß ist bereits auf der Ebene der Finanzgerichte anhängig.“

BKPV 85/98**Wegfall der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Übergangsregelung für bisher zulässigerweise gebildete Rückstellungen**

BMF-Schreiben vom 27.11.1997 - IV B 2 - S 2137 - 165/97 - (BStBl 1997 I S. 1021)

„Nach § 5 Abs. 4 a in Verbindung mit § 52 Abs. 6 a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590; BStBl I S. 928) dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften letztmals für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, das vor dem 1. Januar 1997 endet.

In diesem Zusammenhang bestimmt § 52 Abs. 6 a Satz 2 EStG, daß Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die am Schluß des letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahrs zulässigerweise gebildet worden sind, in den Schlußbilanzen des ersten nach dem 31. Dezember 1996 endenden Wirtschaftsjahrs und der fünf folgenden Wirtschaftsjahre (Auflösungszeitraum) mit mindestens 25 v.H. im ersten und jeweils mindestens 15 v.H. im zweiten bis sechsten Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen sind.

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieser Übergangsregelung folgendes:

In den Fällen, in denen während des Auflösungszeitraums bei einem am Schluß des letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahrs schwebenden Geschäft sich der drohende Verlust vermindert oder sich der Verlust infolge der Abwicklung des schwebenden Geschäfts realisiert, ist der Rückstellungsbetrag insoweit in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Der sich nach der Übergangsregelung in der Steuerbilanz für den Schluß des jeweiligen Wirtschaftsjahrs während des Auflösungszeitraums für das einzelne schwebende Geschäft ergebende (Rest-) Rückstellungsbetrag darf nicht höher sein als die für dieses schwebende Geschäft in der Handelsbilanz zu demselben Stichtag zulässigerweise ausgewiesene Rückstellung (vgl. auch R 41 Abs. 20 Satz 2 EStR 1996).

Beispiel:

Am 31. Dezember 1996 (Bilanzstichtag) sind für die Geschäfte A und B jeweils 200 DM und für das Geschäft C 5.400 DM Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (= 5.800 DM) ausgewiesen. Das Geschäft A wird in 1997 abgewickelt. Beim Geschäft B reduziert sich der drohende Verlust in 1998 um 100; es wird 2003 abgewickelt. Das Geschäft C wird ebenfalls 2003 abgewickelt, die Höhe des drohenden Verlustes erhöht sich in 1997 auf 5.420 DM.

- Die jährlichen Auflösungsbeträge nach § 52 Abs. 6 a Satz 2 EStG betragen für A und B jeweils 25 v.H. bzw. 15 v.H. von 200 DM, das sind 50 DM bzw. 30 DM, und für C 25 v.H. bzw. 15 v.H. von 5.400 DM, das sind 1.350 DM bzw. 810 DM.
- Der nach der jeweiligen Berücksichtigung dieser Auflösungsbeträge notwendige Abgleich mit dem Ausweis in der Handelsbilanz hat für A die volle Auflösung der Rückstellung in 1997 zur Folge. Für B ergibt sich in 1998 ein weiterer Auflösungsbetrag von 20 ($150 - 30 = 120$; $120 - 20$ [Differenz zum Ausweis in der Handelsbilanz] = 100). Der erhöhte Rückstellungsausweis für C in der Handelsbilanz ab 1997 ist für den Ausweis in der Steuerbilanz ohne Auswirkung.

- Die Auflösung der Rückstellungsbeträge stellt sich demnach wie folgt dar:

	A		B		C	
	HB	StB	HB	StB	HB	StB
31.12.1996	200	200	200	200	5400	5400
31.12.1997	0	0	200	150	5420	4050
31.12.1998	0	0	100	100	5420	3240
31.12.1999	0	0	100	70	5420	2430
31.12.2000	0	0	100	40	5420	1620
31.12.2001	0	0	100	10	5420	810
31.12.2002	0	0	100	0	5420	0

Ist für eine nach § 52 Abs. 6 a EStG aufzulösende Rückstellung auf der Aktivseite der Steuerbilanz ein Sonderverlustkonto im Sinn von § 17 Abs. 4 a DMBiG ausgewiesen, so ist dieses entsprechend der Auflösung der Rückstellung abzuschreiben.“

BKPV 86/98

vgl. **BKPV 15/98**
Fach 3/Blatt 85

Nochmals: Auflösung von Rücklagen nach dem Zonenrandförderungsgesetz

OFD Kiel, ESt-Kartei, Karte 5.2. (Betriebs-Berater 1998 S. 317)

Die Karte 5.2 zu § 3 ZRFG beinhaltet neben den in unserem Beratungsdienst 1/1998 bereits abgedruckten Verfügungen der OFD Kiel vom 04.12.1996 und 08.09.1997 noch folgenden ergänzenden Hinweis:

„Das in § 3 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ZRFG genannte Datum „... vor dem 1. Januar 1997 ...“ ist keine gesetzliche Frist, sondern ein Termin, so daß § 110 AO – Wiedereinsetzung in den vorigen Stand – nicht zur Anwendung kommt. Verstreicht jedoch dieser Termin, ohne daß die Anschaffung/Herstellung erfolgt, ist der Anspruch auf Gewährung der Sonderabschreibung nach ZRFG verwirkt mit der Folge, daß die Rücklage aufzulösen ist.“

Gewinne aus der Umrechnung von EU-Währungsforderungen und -verbindlichkeiten aufgrund des unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurses können in eine Euroumrechnungsrücklage eingestellt werden**BKPV 87/98**

Gem. Art 4 § 4 des Gesetzes zur Einführung des Euro (Euro-EG) vom 09.06.1998 (BStBl 1998 I S. 860) können Gewinne aus der Umrechnung von EU-Währungsforderungen und -verbindlichkeiten aufgrund des unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurses in eine Rücklage eingestellt werden.

1. § 6d EStG wird wie folgt gefaßt:

„§ 6d Euroumrechnungsrücklage

(1) Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten im Sinne des Artikels 43 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch, die auf Währungseinheiten der an der europäischen Währungsunion teilnehmenden anderen Mitgliedstaaten oder auf die ECU im Sinne des Artikels 2 der Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 (ABl. EG Nr. L 162 S. 1) lauten, sind am Schluß des ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres mit dem vom Rat der Europäischen Union gemäß Artikel 109 Abs. 4 Satz 1 des EG-Vertrages unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurs umzurechnen und mit dem sich danach ergebenden Wert anzusetzen. Der Gewinn, der sich aus diesem jeweiligen Ansatz für das einzelne Wirtschaftsgut ergibt, kann in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden. Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, soweit das Wirtschaftsgut, aus dessen Bewertung sich der in die Rücklage eingestellte Gewinn ergeben hat, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Die Rücklage ist spätestens am Schluß des fünften nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen.

(2) In die Euroumrechnungsrücklage gemäß Absatz 1 Satz 2 können auch Erträge eingestellt werden, die sich aus der Aktivierung von Wirtschaftsgütern aufgrund der unwiderruflichen Festlegung der Umrechnungskurse ergeben. Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Die Bildung und Auflösung der jeweiligen Rücklage müssen in der Buchführung verfolgt werden können.“

2. In § 52 wird nach Absatz 8 folgender Absatz 8a eingefügt:

„(8a) § 6d ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1998 endet.“

Aktivierung von Mietereinbauten und -umbauten in der Bilanz des Mieters**BKPV 88/98**

Urteil des BFH vom 15. Oktober 1996 - VIII R 44/94 (DStZ 1997 S. 645)

Dem Urteil ist folgender Leitsatz vorangestellt:

„Mietereinbauten und -umbauten sind in der Bilanz des Mieters zu aktivieren, wenn es sich um gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter han-

delt, für die der Mieter Herstellungskosten aufgewendet hat, die Wirtschaftsgüter seinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind und die Nutzung durch den Mieter zur Einkünfteerzielung sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (Bestätigung der Rechtsprechung). Die Höhe der AfA bestimmt sich nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen (Anschluß an BFH-Beschluß vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281).“

Wie aus der Urteilsbegründung zu entnehmen ist, hat der BFH damit hat seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben, „nach der bei Gebäudeteilen, die in einem gegenüber dem Gebäude verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, die Herstellungskosten nach § 7 Abs. 1 EStG entsprechend der Dauer des Nutzungsrechts abzuschreiben seien; sie sind vielmehr nach dem Vorbild von Bauten auf fremdem Grund und Boden entsprechend den für Gebäude geltenden Bestimmungen vorzunehmen (BFH in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C. V. der Gründe). Das bedeutet, daß auch die Herstellungskosten für Mietereinbauten und -umbauten nach den in § 7 Abs. 4 bis 5a EStG getroffenen Regelungen abzusetzen sind.“

BKPV 89/98

Bilanzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Versorgungsanlagen durch Erschließungsträger auf gemeindliche Versorgungsbetriebe

OFD Berlin, Verfügung vom 21.01.1998 - St 447 - S 2137 - 3/94 (Betriebs-Berater 1998 S. 1105)

Die Verfügung hat folgenden Wortlaut:

„Nach § 123 Abs. 1 BauGB ist die Erschließung grundsätzlich Aufgabe der Gemeinde. Zur Erschließung gehören alle Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, Grundstücke an Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungsanlagen anzuschließen, um sie städtebaulich nutzbar zu machen. Hiernach gehört zur Erschließung u. a. die Herstellung von Be- und Entwässerungsanlagen

Mit der Be- und Entwässerung von Grundstücken erfüllt die Gemeinde Aufgaben der Daseinsvorsorge. Ihr obliegt die Erschließungslast als öffentlich-rechtliche Verpflichtung, der sie im Rahmen der örtlichen Selbstverwaltung mit der Herstellung entsprechender Anlagen nachkommt. Für die Grundstückseigentümer resultiert daraus ein gemeindlicher Anschluß- und Benutzungszwang mit nachfolgender Beitragspflicht.

Die Gemeinde kann die Erschließung in technischer Hinsicht durch Vertrag auf einen Dritten übertragen (§ 124 Abs. 1 BauGB), so daß die Erschließung auf Kosten des Dritten durchgeführt wird. Dadurch wird die Gemeinde jedoch nicht von der gesetzlichen Aufgabe der Erschließungslast freigestellt, sondern sie bleibt auch nach Abschluß des Vertrags weiterhin Träger der Erschließungsmaßnahme. Im Gegensatz zur Erschließung durch die Gemeinde selbst entfällt dann ein anschließendes Beitragserhebungsverfahren zur Refinanzierung der Erschließungsmaßnahme.

Wirtschaftlich steht die Erschließung durch den Dritten der Erschließung durch die Gemeinde gleich, zumal die Erschließungsanlage nach Fertigstellung ohne Berechnung eines Entgelts von dem Dritten auf die Gemeinde zu übertragen ist.

Bilanzsteuerlich ist der Fall wie folgt zu behandeln:

1. Erschließungsträger (Grundstückseigentümer)

Die Aufwendungen für die Erschließung sind beim Erschließungsträger (Grundstückseigentümer) von Beginn an den Anschaffungskosten für den Grund und Boden zuzurechnen. Die Aufwendungen werden geleistet, um das Grundstück in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 HGB). Auch ein Erwerber des Grundstücks würde die Aufwendungen letztlich für das Grundstück und nicht für die Erschließungsanlage - als gesondertes Wirtschaftsgut - leisten.

Mit der unentgeltlichen Übertragung der Erschließungsanlage auf die Gemeinde sind beim Erschließungsträger (Grundstückseigentümer) keine bilanziellen Auswirkungen verbunden, weil das Grundstück, in dessen Wertansatz sich die Herstellung der Erschließungsanlage widerspiegelt, durch ihre Übertragung nicht an Wert verliert.

2. Gemeinde (gemeindlicher Versorgungsbetrieb)

Für die Gemeinde (gemeindlicher Versorgungsbetrieb) ergeben sich zwei bilanzielle Alternativen:

a) Mit dem unentgeltlichen Übergang ist die Erschließungsanlage bei der Gemeinde (dem gemeindlichen Versorgungsbetrieb) nach den Grundsätzen des § 7 Abs. 2 EStDV als selbständiges Wirtschaftsgut (Betriebsvorrichtung) zu aktivieren. Die Annahme eines selbständigen Wirtschaftsguts ergibt sich hier - im Gegensatz zu der Behandlung beim Erschließungsträger (Grundstückseigentümer) - aus der betrieblichen Zweckbestimmung des Versorgungsbetriebs. Dieser erhält die Erschließungsanlage nicht, um ein - eigenes - Grundstück in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, sondern um der gesetzlichen Verpflichtung der Daseinsvorsorge nachzukommen und die gemeindliche Wasserversorgung über die Erschließungsanlage sicherzustellen.

Die Aktivierung führt bilanzsteuerlich zu einem Ertrag.

b) Die Gemeinde (der gemeindliche Versorgungsbetrieb) könnte von Beginn an als wirtschaftlicher Eigentümer der durch den Dritten erstellten Versorgungsanlage anzusehen sein. Das der Gemeinde in § 124 Abs. 1 BauGB zugestandene Wahlrecht, die Erschließung durch Vertrag auf einen Dritten zu übertragen, befreit die Gemeinde nicht von ihrer hoheitlichen Aufgabe, die Erschließung vorzunehmen. Der Dritte ist vertraglich verpflichtet, die fertiggestellte Erschließungsanlage unentgeltlich auf die Gemeinde (den gemeindlichen Versorgungsbetrieb) zu übertragen.

Die Erschließungsanlage stellt hiernach für die Gemeinde (den gemeindlichen Versorgungsbetrieb) von vornherein eine Betriebsvorrichtung dar, die - nach den Grundsätzen des § 7 Abs. 2 EStDV - Zug um Zug nach dem Grad der Fertigstellung durch den Erschließungsträger (Grundstückseigentümer) zu aktivieren wäre.

Die Aktivierung führt auch hier bilanzsteuerlich zu einem betrieblichen Ertrag.

Wegen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit dem Normalfall, in dem die Gemeinde zunächst auf ihre Kosten erschließt und anschließend von den Grundstückseigentümern kostendeckende Einmalbeiträge erhebt, bestehen keine Bedenken, in Höhe des bei der Gemeinde (dem gemeindlichen Versorgungsbetrieb) auszuweisenden Ertrags für die zu aktivierende Erschließungsanlage.

ßungsanlage entweder einen Passivposten nach dem Vorbild der Baukostenzuschüsse anzusetzen und über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen oder die Anschaffungskosten der Erschließungsanlage (im Ergebnis auf 0 DM) zu mindern.“

**Umsatzsteuer
BKPV 90/98****Vorsteuerabzug für eine Tennishalle auf fremdem Grund und Boden, wenn diese als Scheinbestandteil des Grundstücks zu beurteilen ist**

Finanzgericht München, Urteil vom 04.12.1997 - 14 K 1708/97, rechtskräftig (Umsatz-Verkehrsteuer-Recht 1998 S. 168)

Leitsatz:

„Der Errichter einer Tennishalle kann den vollen Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern beanspruchen, sofern die Halle zivilrechtlich lediglich Scheinbestandteil des Grundstücks ist, auf dem sie errichtet wird.“

Sachverhalt:

„Die Klägerin beantragte in Dezember 1990 die Baugenehmigung für den Neubau einer Tennishalle auf einer an ihren Betrieb angrenzenden Grundstücksfläche. Eigentümer derselben war ein öffentliches Unternehmen. Das Betriebsgelände hatte die Klägerin ebenfalls von diesem gemietet. Erstmals im März 1991 äußerte die Klägerin dem Grundstückseigentümer gegenüber Kaufabsichten. Die Halle wurde zeitlich danach im Laufe des Jahres 1991 errichtet. Die Klägerin zahlte für die Grundstücksnutzung Miete, ohne daß ein schriftlicher Mietvertrag bestand.

Erst im Mai 1993 übermittelte der Grundstückseigentümer der Klägerin ein Kaufangebot. Einigkeit über den Kaufpreis wurde erst in 1996 erzielt und Mitte dieses Jahres ein Kaufvertrag über das Grundstück geschlossen.

Das Finanzamt versagte für die Streitjahre (1991 und 1992) - mit Ausnahme des auf die sog. Betriebsvorrichtungen entfallenden Anteils - den Abzug der Vorsteuern, die auf der Errichtung der Halle lasteten, da es die Überlassung der Halle an die Tennisspieler als steuerfreie Vermietung beurteilte.“

Aus den Urteilsgründen:

„1. Der begehrte Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) in den Streitjahren steht der Klägerin nicht nur in Höhe des Anteils der Betriebsvorrichtungen, sondern in voller Höhe zu, da sie die Tennishalle in den Streitjahren steuerpflichtig im Wege sonstiger Leistung den Nutzern überlassen hat. Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG für steuerfreie Leistungsbezüge greift nicht ein.

- a) Nach § 4 Nr. 12a UStG ist zwar die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Das entgeltliche Überlassen der Tennishalle durch die Klägerin an die Spieler ist jedoch schon deshalb keine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks, da die Halle lediglich sog. Scheinbestandteil des Grundstücks ist, auf dem sie steht (vgl. auch BFH-Urteil vom 14. Mai 1992 V R 68/88, BStBl II 1992, 758 unter II. 3. a).

Nach § 95 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) gehören zu den Bestandteilen eines Grundstücks solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind. Verbindet - wie im Streitfall - ein Mieter, Pächter oder in ähnlicher Weise nur schuldrechtlich Berechtigter Sachen mit dem Grund und Boden, so spricht nach feststehender zivilrechtlicher Rechtsprechung regelmäßig eine Vermutung dafür, daß dies mangels besonderer Vereinbarungen nur in seinem Interesse für die Dauer des Vertragsverhältnisses und damit zu einem vorübergehenden Zweck geschieht (BGH-Urteil vom 4. Juli 1984 VIII ZR 270/83, BGHZ 92, 70, 73 f.). Diese Vermutung entfällt nicht schon bei langer Dauer des Vertragsverhältnisses oder bei massiver Bauweise des Gebäudes (Münchener Kommentar, BGB, 1993, § 95 RdNr. 6).

Im Streitfall fehlte es an einer besonderen Vereinbarung mit dem Grundstückseigentümer (zur Widerlegung der vorgenannten tatsächlichen Vermutung), die Tennishalle mit dem Grundstück auf Dauer zu verbinden. Denn im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung, die mit der Bauantragstellung am ... Dezember 1990, spätestens aber mit dem Baubeginn im Frühjahr 1991 gefallen war, konnte die Klägerin konkret nur hoffen, mit dem Grundstückseigentümer, der X, eine dauerhafte, schriftliche Miet- und Pachtvereinbarung entsprechend den „Allgemeinen Bedingungen für das Vermieten von Lagerplätzen, Lagerräumen und Tanklagerplätzen (Lagerplatzbedingungen)“ der X zu erreichen. ...

Nach den Lagerplatzbedingungen konnte die Klägerin im Einklang mit der genannten Vermutung nur von einer vorübergehenden Verbindung der Tennishalle ausgehen. Denn danach wurden Bauten und andere Anlagen des Mieters nur für die Vertragsdauer zugelassen; ein Anspruch auf Wertersatz stand dem Mieter nur zu, soweit dies die X im Lagerplatz-Mietvertrag oder Nachtragsvertrag zugestanden hatte. Nach den Lagerplatzbedingungen mußte der Mieter den Lagerplatz mit Ablauf der Mietzeit in den ursprünglichen Zustand versetzen und die von ihm oder seinen Rechtsvorgängern errichteten Bauten und anderen Anlagen ohne Entschädigung auf seine Kosten entfernen.

Demgegenüber ist kein konkreter Grund ersichtlich, warum die X - selbst nach Ausübung der vom Finanzamt eingewandten Verlängerungsoption - von diesen allgemein von ihr befolgten Grundsätzen hätte abweichen sollen. ...

- b) Anders ist die Rechtslage nur, wenn der Mieter oder Pächter die Erwartung hegte und hegen konnte, Eigentümer des Grundstücks zu werden (BGH-Urteil vom 8. Dezember 1971 VIII ZR 150/70, Wertpapiermitteilungen 1972, 389). Dies trifft indes vorliegend nicht zu.

Die Klägerin mag zwar den Wunsch gehabt haben, das Grundstück zu erwerben, wie ihre Schreiben vom März 1991 an die X belegen. Indes konnte die Klägerin keine entsprechende Erwartung hegen, da sie keinerlei konkrete Anhaltspunkte für eine entsprechende Bereitschaft der X hatte. Vielmehr mußte die Klägerin - wie die anschließende tatsächliche Entwicklung belegte - die Erfolgsaussichten ihrer Kaufbemühungen als offen ansehen.

Denn die X antwortete auf das Kaufangebot der Klägerin mit Schreiben vom März 1991 lediglich, daß sie prüfen wolle, ob eine Veräußerung des Grundstücks möglich sei, und daß diese Prüfung einige Zeit in Anspruch nehmen würde. Wie aus dem Schreiben vom Dezember 1992 hervorgeht, hatte diese dazu bis zu diesem Zeitpunkt keine Antwort der X.

Auf Kaufangebote für Grundstücke der X war - wie aus dem vorliegenden Schriftverkehr hervorgeht - von den Dienststellen der X eine sog. Entbehrlichkeitsprüfung durchzuführen, die in bezug auf das streitbefangene Grundstück erst Anfang 1993 abgeschlossen war. Bis dahin konnte sich die Klägerin keine konkreten Hoffnungen auf einen Erfolg ihrer Anstrengungen machen. Diese konnten ebensogut negativ enden.

Erst mit Schreiben vom Mai 1993 teilte die X der Klägerin einen Kaufpreis mit, „zu dem ein Verkauf der von der gewünschten Flächen unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit für die D evtl. möglich wäre.“ Der verlangte Kaufpreis blieb indes unter den Beteiligten umstritten, so daß die X noch im November 1993 die Möglichkeit andeutete, daß das Grundstück in der Tageszeitung zum Verkauf angeboten und dann zum höchsten Gebot veräußert würde.

Nach alledem konnte die Klägerin in den Streitjahren nicht die Erwartung hegen, das streitbefangene Grundstück zu erwerben, und schon gar nicht „demnächst“ (vgl. BGH-Urteil vom 12. April 1961 VIII ZR 152/60, NJW 1961, 1251) oder in „naher Zukunft“ (vgl. Münchener Kommentar, BGB, § 95 RdNr. 5).

- c) Der Senat verkennt nicht, daß Voraussetzung für die Überlassung der Tennishalle an die Nutzer auch die Überlassung des Grundstücks ist, auf dem die Halle steht. Insoweit erbringt indes die Klägerin gegenüber den Nutzern eine einheitliche Leistung, die von der Hallenüberlassung geprägt und damit in vollem Umfang steuerpflichtig ist (vgl. auch Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15. Dezember 1986 5 K 44/85, EFG 1987, 265, Revision dagegen mit BFH-Beschluß vom 20. März 1992 V R 12/87 als unbegründet zurückgewiesen).

Dieses Ergebnis entspricht auch der mit Senatsbeschluß vom 5. Dezember 1996 14 K 1067/95, EFG 1997, 571, der wegen Klagerücknahme aufgehoben wurde, vertretenen Auslegung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1) zur stundenweisen entgeltlichen Überlassung von Sportanlagen an Benutzer (z.B. von Tennisplätzen an Tennisspieler), der sich die Kommission der Europäischen Gemeinschaft in ihrer Stellungnahme vom 27. Mai 1997 angeschlossen hat.“

Anmerkung:

In diesem Urteil bestätigt das FG München - wenn auch aufgrund des unterschiedlichen Sachverhalts mit anderer Begründung - seine bereits im Beschluß vom 05.12.1996 vertretene Auffassung, die stundenweise entgeltliche Überlassung von Sportanlagen an Benutzer stelle einen einheitlichen und in vollem Umfang steuerpflichtigen Vorgang dar und berechtige damit auch in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug. Das FG München widersprach in diesem Beschluß - der wegen Klagerücknahme keine Rechtskraft entfalten konnte - der Auffassung der Finanzverwaltung, die die Überlassung von Sportanlagen nach wie vor in eine gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Gebäudeüberlassung und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen aufteilt.

BKPV 91/98**Nochmals: Tätigkeiten der Körperschaften des öffentlichen Rechts im Dualen System**

vgl. BKPV 39/95
 Fach 4/Blatt 97

In unserem Beitrag 39/95 haben wir darüber berichtet, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts ihre Tätigkeit im Rahmen des Dualen Systems, wodurch regelmäßig ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, bis einschließlich 1994 als hoheitliche Tätigkeit behandeln können. Ergänzend hierzu weist die OFD Saarbrücken auf folgendes hin:

„...Bei Anwendung dieser Übergangsregelung kann die Körperschaft für bis zum 31.12.1994 getätigte Investitionen keinen Vorsteueranspruch geltend machen. Die noch für den Hoheitsbereich angeschafften Wirtschaftsgüter werden zum 01.01.1995 in den neu entstandenen Unternehmensbereich „DSD-Entsorgung“ überführt. Diese Einlage berechtigt gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug und führt auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 a UStG.

Der Körperschaft steht es frei, die Anwendung der Übergangsregelung im Rahmen der abgabenrechtlichen Möglichkeiten zu widerrufen. In diesem Fall kann sie die in den Investitionen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge unter den Voraussetzungen § 15 UStG als Vorsteuer abziehen. Zum Ausgleich dafür unterliegen dann die Entsorgungsleistungen der Umsatzbesteuerung.“

OFD Saarbrücken, Verfügung vom 03.06.1997 - S 7106 – 58 – St 24 a (DStR 1997 S. 1575)

BKPV 92/98**Der Betreiber einer Photovoltaik-Anlage ist Unternehmer**

Freie und Hansestadt Hamburg, Finanzbehörde, Erlaß vom 12.01.1998 – 53 S. 7100 42/94 (Steuern der Energiewirtschaft 1998 S. 60)

Sachverhalt:

„Ein Hausbesitzer hat auf seinem Dach eine Photovoltaik-Anlage installieren lassen. Aufgrund vertraglicher Vereinbarung mit dem örtlichen Stromversorger speist er die gewonnene Energie zu 100 % in das öffentliche Netz ein. Er erhält dafür pro eingespeister Kilowattstunde einen Preis, der sich nach den tatsächlichen Kosten des Betriebes der Anlage richtet. Den Strom für den eigenen Bedarf seines Hauses bezieht der Betreiber vom örtlichen Stromversorger zu dessen üblichen Haustarif. Dieser Kilowattpreis liegt deutlich unter dem, den der Betreiber vom örtlichen Stromversorger erhält.

Der Bau der Anlage wird gefördert durch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln und vom örtlichen Stromversorger. Technisch handelt es sich um eine Anlage, die von der Stromversorgung für das Haus völlig getrennt ist. Die beiden Stromkreise haben keinerlei Verbindung miteinander. Sollte im Extremfall die Versorgung für das Haus durch den Stromversorger ausfallen, besteht keine Möglichkeit den Strom aus der Anlage in das Haus umzuleiten.

Hintergrund dieser Gestaltung sind insbesondere politische Vorgaben, die den örtlichen Stromversorger verpflichten, für den durch eine Photovoltaik-Anlage gelieferten Strom ein kostengerechtes Entgelt zu leisten. Verbunden damit wird eine Langzeitstudie, ob auf Dauer Photovoltaik-Anlagen wirtschaftlich eingesetzt werden können.“

Die Finanzbehörde nahm hierzu wie folgt Stellung:

„Ich habe die Angelegenheit dem BMF und den obersten Finanzbehörden der Länder vorgetragen. Diese haben bei der vorgegebenen Gestaltung keine Bedenken dagegen erhoben, daß der Betreiber der Anlage als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz anzusehen ist.

Die Oberfinanzdirektion Hamburg wird von mir entsprechend unterrichtet werden.“

Dem öffentlichen Verkehr gewidmete Straßenflächen können regelmäßig nicht einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet werden

BKPV 93/98

Urteil des BFH vom 11.06.1997 – XI R 65/95 (HFR 1998 S. 120)

Der Leitsatz der Entscheidung lautet:

„Eine dem öffentlichen Verkehr gewidmete Strandpromenade kann auch dann nicht dem Gewerbebetrieb einer Gemeinde „Verpachtung von Strandhäusern“ zugeordnet werden, wenn die Gemeinde ihren Pächtern an Teilflächen der Promenade ein Sondernutzungsrecht einräumt.“

Sachverhalt:

„Die Klin., eine Gemeinde, verpachtete von ihr errichtete sog. Strandhäuser ohne Inventar an private Unternehmer, die darin Hotels und Restaurants betreiben. In den Jahren 1986/87 baute die Klin eine neue Strandpromenade, die auf dem Deich vor den Strandhäusern verläuft. Die Promenade ist dem öffentlichen Verkehr gewidmet und im Verzeichnis der öffentlichen Straßen und Wege enthalten. Die Klin. verzichtete nach § 9 UStG 1980 auf die Steuerbefreiung der Verpachtungsumsätze gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1980 und brachte mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehende Vorsteuern in Abzug; aus den für den Bau der Strandpromenade angefallenen Kosten machte sie den vollen Vorsteuerabzug geltend. Das FA versagte den Abzug der Vorsteuerbeträge mit der Begründung, daß die Verpachtung der Strandhotels reine Vermögensverwaltung sei und daß es sich bei der Herstellung der Strandpromenade um eine hoheitliche Tätigkeit handle.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Aus den mit der Verpachtung der Hotels in Zusammenhang stehenden Vorleistungen stehe der Klin der Vorsteuerabzug zu, weil diese insoweit einen Betrieb gewerblicher Art unterhalte und unternehmerisch tätig sei. Hingegen lägen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Bau der Strandpromenade nicht vor. Eine dem Allgemeingebrauch gewidmete Straße könne nicht Teil oder Gegenstand eines Betriebes gewerblicher Art sein. Eine Ausnahme käme nur im Fall einer Sondernutzung in Betracht. Diese habe in den Streitjahren aber nicht vorgelegen.“

Gegen das FG-Urteil legten sowohl die Klägerin, als auch das Finanzamt Revision ein. Der BFH gab der Revision des FA statt und verwies die Sache an das FG zurück. Die Revision der Klin. wies der BFH als unbegründet zurück.

Aus den Urteilsgründen:

„Hinsichtlich der Frage, ob die Klin. mit der Verpachtung der Strandhäuser als Unternehmer anzusehen sei, verwies der BFH auf sein Urteil vom gleichen Tage XI R 33/94 (BFHE 182, 454, HFR 1997, 842). Danach sei entscheidend, ob eine Behandlung der Pachtentgelte als nichtsteuerbar zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dies könne im Streitfall mangels entsprechender tatsächlicher Feststellungen durch das FG nicht beurteilt werden.

Im Ergebnis zu Recht habe das FG aber entschieden, daß die dem öffentlichen Verkehr gewidmete Promenade nicht einem evtl. gewerblichen Betrieb der Klin. (Verpachtung der Strandhäuser) zugeordnet werden könne.

1. Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung die in § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1980 enthaltene Zuordnungsvorschrift („für sein Unternehmen“) dahingehend ausgelegt, daß ein Gegenstand, der sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden kann, dann als insgesamt für das Unternehmen angeschafft anzusehen ist, wenn der Unternehmer eine entsprechende Zuordnungsentscheidung getroffen hat. Die Zuordnungsentscheidung ist statthaft, wenn der Gegenstand im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische Zwecke in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit steht und diese fördern soll (BFH-Urteil vom 27. Juli 1995 V R 44/94, BFHE 178, 482, BStBI II 1995, 853, HFR 1996, 32). Von einem bestimmten Mindestumfang der vorgesehenen unternehmerischen Verwendung hängt die Zuordnungsmöglichkeit nicht ab; denn nach dem EuGH-Urteil vom 11. Juli 1991 Rs. C-97/90 (UR 1991, 291, HFR 1991, 730) hat ein Steuerpflichtiger das Recht, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG abzuziehen, „wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag“. Ihre Grenze findet die Bestimmungsfreiheit bei der Zuordnung allerdings dort, wo der Bezug einer Leistung nach den gesamten Umständen allein für den nichtunternehmerischen Bezug bestimmt ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1990 V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBI II 1990, 799, HFR 1990, 646). In diesem Fall muß der Unternehmer die bezogene Leistung dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. Diese Zuordnungsregeln gelten nicht nur im Hinblick auf unternehmerische und nichtunternehmerische Betätigung von natürlichen Personen, sondern auch auf solche der Körperschaften öffentlichen Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 1988 V R 18/83, BFHE 154, 269, BStBI II 1988, 971, HFR 1989, 37).
2. Der Bau und die Unterhaltung der öffentlichen Straßen obliegen den Organen und Bediensteten der damit befaßten Körperschaften als Amtspflichten in Ausübung öffentlicher Gewalt (vgl. § 10 Abs. 1 des Niedersächsischen Straßengesetzes vom 24. September 1980 - NStrG -; GVBl ND 1980, 359). Mit dem Bau der neuen Promenade zum Gebrauch für die Allgemeinheit hat die Klin. somit eine Grundaufgabe im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge erfüllt (vgl. Kodal/Krämer, Straßenrecht, 5. Aufl., Kap. 2 Rz. 6.1 und 18); sie ist insoweit hoheitlich tätig geworden. Eine Zuordnung der Straße zum unternehmerischen Bereich der Gemeinde kommt in solchen Fällen regelmäßig nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 161, 182, BStBI II 1990, 799, HFR 1990, 646).

3. Auch für den Fall, daß die Klin. den Pächtern der Strandhäuser Sondernutzungsrechte an bestimmten Teilen der Strandpromenade eingeräumt haben sollte (das FG hat dazu keine Feststellungen getroffen), wäre eine Zuordnung der Promenade zu einem evtl. Gewerbebetrieb der Klin. „Verpachtung der Strandhäuser“ nicht zulässig.

Entgegen der Auffassung des FG scheidet die Zuordnung allerdings nicht schon daran, daß in den Streitjahren eine Sondernutzung noch nicht stattgefunden hatte. Denn ausschlaggebend für die Zuordnungsentscheidung ist die beim Leistungsbezug vorgesehene Verwendung (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 1988 X R 8/80, BFHE 154, 255, BStBI II 1988, 1012, HFR 1989, 105; BFH-Beschluß vom 21. Juni 1990 V B 27/90, BFHE 161, 201, BStBI II 1990, 801, HFR 1990, 646). Die Zuordnung zum unternehmerischen Bereich ist vielmehr deshalb ausgeschlossen, weil die Einräumung (und der Entzug) einer Sondernutzung an einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straße zur hoheitlichen Tätigkeit der Klin. gehört und sie dadurch auch nicht in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern treten kann (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Oktober 1989 Rs. 231/87 und 129/88, EuGHE 1989, 3233, 3277, HFR 1991, 181).

Wie sich aus § 18 Abs. 1 NStrG ergibt, ist für die Sondernutzung der Promenade - d. h. für deren Benutzung über den Gemeingebrauch hinaus - eine Erlaubnis der Klin. erforderlich. Die Erlaubnis, die nur auf Zeit oder Widerruf erteilt werden darf (§ 18 Abs. 2 NStrG), ist ein Verwaltungsakt, dessen Erlaß im pflichtgemäßen Ermessen der die Erlaubnis erteilenden Behörde - also der Klin. - liegt (vgl. Kodal/Krämer, a. a. O., Kap. 26 Rz. 14). Die Klin. konnte deshalb weder Teile der Strandpromenade „mitverpachten“ noch konnte sie die Promenade von vornherein mit dem Ziel errichten, durch die Einräumung von Sondernutzungsrechten für die Pächter der Strandhäuser ihre eigene Verpachtungstätigkeit zu fördern. Der Bezug der Bauleistungen für die Promenade war darum allein für den nichtunternehmerischen Bereich bestimmt. Das schließt eine Zuordnung der Promenade zum unternehmerischen Bereich der Klin. - und damit den Abzug der in den Baukosten für die Promenade enthaltenen Vorsteuern - aus.“

Anmerkung:

Der BFH geht in o.a. Entscheidung davon aus, daß die Einräumung einer Sondernutzung an einer dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straße eine hoheitliche Tätigkeit darstellt und eine Zuordnung der Straße zu einem Betrieb gewerblicher Art deshalb nicht zulässig ist. Über einen Streitfall, in dem die Überlassung gewidmeter Verkehrsflächen aufgrund zivilrechtlicher Regelung (Mietvertrag bzw. Pachtvertrag) erfolgte, hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden. In seinem Urteil vom 21.02.1997 - K 5796/93 (vgl. BKPV 80/98) kam das FG zu der Auffassung, daß Straßen und Plätze, die für Marktveranstaltungen und Volksfeste überlassen werden, trotz Widmung für den öffentlichen Verkehr einem Betrieb gewerblicher Art zuordnet werden können. Die hiergegen eingelegte Revision wurde zurückgenommen.

Zwischenzeitlich ist allerdings unter dem Az. I R 50/98 (Vorinstanz FG Düsseldorf, Urteil vom 17.02.1998 Az.: 6 K 2053/95 K, EFG 1998 S. 1028) ein weiteres Verfahren vor dem BFH zu dieser Frage anhängig.

BKPV 94/98**Ermäßigter Steuersatz im Schulbusverkehr**

Bayer. Staatsministerium der Finanzen, Schreiben vom 26.03.1998 - 36 - S 7244 - 14 - 4408

„§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG begünstigt die Personenbeförderungen im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, wenn die Beförderung innerhalb einer Gemeinde erfolgt oder die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt. Beförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen sind demzufolge begünstigt, wenn der Linienverkehr genehmigt ist oder unter die Freistellungsverordnung zum Personenbeförderungsgesetz - PBerfG - fällt.

Nach § 1 Nr. 4 Buchstabe d PBerfG werden von den Vorschriften des Personenbeförderungsgesetzes freigestellt, Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Schulträger zum und vom Unterricht, es sei denn, daß von den Beförderten ein Entgelt zu entrichten ist.

Ich teile Ihre Auffassung, daß die für das Gymnasium E. ab dem Schuljahr 1988/89 im Rahmen des Leistungskurses Sport durchgeführten Fahrten diese Voraussetzungen erfüllen und nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG steuerbegünstigt sind.“

BKPV 95/98**Schulspeisungen durch ein Catering-Unternehmen unterliegen dem vollen Steuersatz**

Urteil des BFH vom 12.03.1998 - V R 52/97 (BStBl II 1998 S. 417)

Die dem Urteil vorangestellten Leitsätze lauten:

- „1. Überträgt eine Gemeinde aufgrund eines sog. Catering-Vertrages die Schülerverpflegung in ihren Schulen dergestalt einem Unternehmer, daß dieser die Verpflegung im eigenen Namen und für eigene Rechnung an die Schüler abgibt, so wird die Gemeinde in die Verpflegungsleistung nicht eingeschaltet.
2. Der Unternehmer führt die Verpflegung der Schüler als sonstige Leistungen zum regelmäßigen Steuersatz aus, wenn er in der Schulküche Mittagessen zubereitet und diese gegen Entgelt an Schüler und Lehrer zum Verzehr in der Schulmensa abgibt (Anschluß an EuGH, Urteil vom 02. Mai 1996 Rs. C-231/94, UVR 1996, 169, UR 1996, 220).“

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

„Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt ein Einzelunternehmen, das Fertigmensüs herstellt und vertreibt. In den Streitjahren 1981 bis 1985 versorgte er zwei Schulmensen in den Städten G und L mit Fertigerichten.

Der entsprechende sog. „Catering-Vertrag“ vom 30. Juli 1981 zwischen dem Kläger und der Stadt L lautet auszugsweise:

§ 1

1. Der Caterer übernimmt die Bewirtschaftung der Mensa der (Integrierten Gesamtschule) IGS L und verpflichtet sich zur Lieferung von Tiefkühlprodukten, zur Zubereitung von Nahrungsmitteln in der Schulküche und zur Durchführung der Schulverpflegung. ...
2. Eine Garantie der Stadt für die Abnahme einer bestimmten Anzahl von Essen pro Tag wird nicht übernommen.
3. Der Caterer verpflichtet sich, an die Schüler, das Verwaltungspersonal und die Lehrkräfte Mittagessen auszugeben. ...

§ 9

1. Die Stadt stellt die Essensmarken zur Verfügung. Der Caterer verkauft sie an den in § 1 Ziff 3 bezeichneten Personenkreis, nimmt das Geld ein und entwertet die Essensmarken. ...
2. Der Preis für eine Essensmarke beträgt 2,20 DM (Kostenanteil der Schüler = Wareneinsatz). ...

§ 11

1. Die Stadt erstattet dem Caterer die Personal- und Betriebsnebenkosten, die Regie- und Verwaltungskosten sowie die Kosten für den Verkauf der Essensmarken zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer in der tatsächlich entstandenen Höhe (nach Anzahl der verkauften Essen), jedoch nur bis zu einem Jahres-Höchstbetrag von 113 400,- DM. Dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen dem Eigenanteil der Schüler = Wareneinsatz (2,20 DM) und dem auf der Grundlage von 500 Essen täglich und 180 Schultagen jährlich angebotenen Menü-Einzelpreis. (Festpreis von 3,46 DM). ...
2. Die Abrechnung der Kosten nach Ziff 1 erfolgt monatlich. Sie ist in doppelter Ausfertigung vorzulegen. Ein prüfungsfähiger Nachweis über die verkauften Essensmarken ist abzugeben. ...

§ 14

Eine Haftung der Stadt sowie ihrer Bediensteten für Schäden irgendwelcher Art, die dem Caterer, seinem Personal, den Benutzern oder sonstigen Personen aus Anlaß der vertragsmäßigen Nutzung der überlassenen Räume entstehen, ist ausgeschlossen. Die Stadt haftet ferner nicht, wenn, ... '

Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat der Vertrag des Klägers mit der Stadt G (letztgültige Fassung vom 22. August 1986) im wesentlichen den gleichen Inhalt.

Beide Städte verpflichteten sich gegenüber dem Kläger zur Bereitstellung von Küchen- und Speiseräumen nebst Inventar und Mobiliar (Tische und Stühle). Die Reinigung der Räumlichkeiten sowie des Geschirrs und Bestecks oblag dem Kläger.

In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 1981 bis 1985 unterwarf der Kläger die Entgelte der Essenteilnehmer dem ermäßigten Steuersatz von 6,5% (1981 bis 30. Juni 1983) bzw. 7% (ab 1. Juli 1983) und die Kostenbeiträge der Städte dem jeweiligen Regelsteuersatz. Aufgrund einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) die Umsatzsteuerfestsetzungen für 1981 bis 1985 dahingehend, daß auch die Entgelte der Essenteilnehmer dem jeweiligen Regelsteuersatz unterworfen wurden. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.

Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 152 veröffentlichten Gründen ab.

Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1980. Das FG habe, so führt er zur Begründung u. a. aus, nicht erkannt, daß er, der Kläger, an die jeweilige Stadt Essenslieferungen im Reihengeschäft ausgeführt habe, ohne daß bei diesen Abnehmern ein Verzehr an Ort und Stelle vorgelegen habe.

Das FG habe in tatsächlicher Hinsicht zu Unrecht unterstellt, daß die Verträge mit den Städten L und G in den Streitjahren den gleichen Inhalt gehabt hätten.

Für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 1983 beruft sich der Kläger auf das Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 22. Juni 1983 an das Deutsche Tiefkühlinstitut e.V. (Inhaltswiedergabe in Umsatzsteuer-Rundschau - UR - 1983, 162), wonach für die vor dem 1. Januar 1984 bewirkten Speisen- und Getränkelieferungen der volle Steuersatz nur dann gelte, wenn der Lieferer die besonderen Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereithalte. Dies sei im Streitfall nicht gegeben.

Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden festgesetzte Umsatzsteuer für 1981 um 10.978 DM, für 1982 um 13.262 DM, für 1983 um 10.247 DM, für 1984 um 10.206 DM und für 1985 um 9.557 DM herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.“

Der BFH wies die Revision mit nachfolgender Begründung ab:

„Die Beurteilung der streitigen Umsätze des Klägers in den beiden Schulen durch das FG ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Der Kläger hat bei der sog. Schulspeisung sonstige Leistungen i. S. des § 3 Abs. 9 UStG 1980 ausgeführt, für die nach dem Umsatzsteuergesetz 1980 - anders als bei einer Lieferung von Speisen (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG 1980) - keine Ermäßigung des Steuersatzes in Betracht kommt.

a) Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat sog. Restaurationsumsätze (Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr) als Dienstleistungen i. S. von Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) beurteilt (Urteil vom 02. Mai 1996 Rs. C-231/94 - Faaborg Gelting Linien A/S -, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht - UVR - 1996, 169, UR 1996, 220).

Der EuGH geht in der vorbezeichneten Entscheidung davon aus, daß die Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr „das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen“ ist. Dabei wird dem Gast zugleich eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die die Benutzung des Speisesaals, des Mobiliars und des Geschirrs umfaßt. Der Dienstleistungsgehalt des Vorgangs überwiegt auch, wenn Bedienungskräfte Speisen und Getränke auftragen und nach dem Verzehr die Tische abräumen. Die Verpflegungsabgabe ist dann als Lieferung und nicht als Dienstleistung zu beurteilen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen“ bezieht und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen entsprechend gestalten (vgl. dazu Senatsurteil vom 19. Dezember 1996 V R 130/92, BFHE 182, 403, II. 1. a der Entscheidungsgründe unter Bezugnahme auf die bezeichnete Entscheidung des EuGH).

- b) Danach hat der Kläger Verpflegungsleistungen als sonstige Leistungen gegenüber den Essensteilnehmern und nicht durch Lieferungen an die Städte L und G ausgeführt. Nach dem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis, welches der Schulverpflegung in der IGS L zugrunde lag, war die Stadt in den Streitjahren in die Abgabe der Schulspeisung nicht einbezogen worden. Sie stellte lediglich die Essensmarken zur Verfügung (vgl. § 9 Nr. 1 des Catering-Vertrages). Der Kläger mußte im Rahmen der monatlichen Gesamtabrechnung mit der Stadt einen prüfbaren Nachweis über die verkauften Essensmarken vorlegen (vgl. § 11 Nr. 2 des Catering-Vertrages). Vertragspartner des Klägers bei der Abgabe der Verpflegung in der IGS L waren die Essensteilnehmer, weil er ihnen nach dem mit der Stadt geschlossenen Catering-Vertrag die Mahlzeiten im eigenen Namen und für eigene Rechnung serviert hatte. Dies ergibt sich daraus, daß der Kläger die Essen auf eigene Kosten herstellte, an die Essensteilnehmer verkaufte und ihnen die verkauften Speisen gegen Entgelt (Essensmarken) überließ (§ 1 Nr. 3, § 9 Nr. 1 Satz 2 des Catering-Vertrages). Die Stadt wollte keine Essen abnehmen, sondern nur den Preis für die an die begünstigten Personen abgegebenen Essen auffüllen. Die Stadt hatte keine Garantie für die Abnahme einer bestimmten Anzahl von Essen pro Tag übernommen (vgl. § 1 Nr. 2 des Catering-Vertrages) und einen weitgehenden Haftungsausschluß vereinbart (vgl. § 14 des Catering-Vertrages). Der Kläger trug somit das Unternehmerrisiko für den Absatz seiner Leistungen allein. Die Stadt füllte mit ihrer Erstattungsleistung nach § 11 Nr. 1 des Catering-Vertrages lediglich die (unzureichenden) Essenspreise auf (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG 1980).

Da der Kläger die Gerichte in der Schulküche zubereitete und sie in einem Speiseraum mit Tischen und Stühlen (Mensa) den Essensteilnehmern zum Verzehr überließ und nach den Mahlzeiten Tische, Stühle und Fußboden im Speiseraum reinigte, führte er nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils in UVR 1996, 169, UR 1996, 220 sonstige Leistungen zum regelmäßigen Steuersatz aus.

- c) Der Anwendung des regelmäßigen Steuersatzes auf die von den Essensteilnehmern entrichteten Entgelte steht auch nicht das BMF-Schreiben in UR 1983,162 entgegen. Es betrifft nicht die Abgabe von Speisen in Schulmensen.
- d) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG hatte der Catering-Vertrag des Klägers mit der Stadt G in den Streitjahren im wesentlichen den gleichen Inhalt wie der Catering-Vertrag mit der Stadt L. An diese Feststellung ist der erkennende Senat gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gebunden. Der Einwand des Klägers, diese Feststellung sei unzutreffend, genügt nicht den Erfordernissen an die Darlegung eines Verfahrensmangels i.S. von § 120 Abs. 2 Satz 2 FGO. Von näheren Ausführungen hierzu wird gemäß Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs

abgesehen. Dementsprechend gelten für die vom Kläger in der Schule in G erbrachten Leistungen die gleichen rechtlichen Erwägungen wie für die Schulspeisung in L.“

BKPV 96/98**Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen sozio-kultureller Zentren (§ 4 Nr. 25 UStG)**

OFD Erfurt, Verfügung vom 24.07.1997 - S 7183 A - 01 - St 343 (Umsatzsteuer-Rundschau 1998 S. 36)

„Es wurde gefragt, wie Leistungen eines sog. sozio-kulturellen Zentrums, soweit z.B. eine Cafeteria und eine Diskothek betrieben und Filmvorführungen angeboten werden, umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

Nach § 4 Nr. 25 UStG sollen die Träger der Jugendhilfe in einem förderungswürdigen Bereich von der Umsatzsteuer entlastet werden, in dem sie nicht oder nur geringfügig in Wettbewerb zur gewerblichen Wirtschaft treten. Die Berücksichtigung des Wettbewerbsgedankens ist insbesondere auch im Hinblick auf eine mit der 6. EG-Richtlinie in Einklang stehende Auslegung der Vorschrift erforderlich.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h, m und n 6. EG-Richtlinie. Von der hiernach vorgesehenen Steuerbefreiung sind nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b 6. EG-Richtlinie jedoch solche Umsätze ausgeschlossen, die im wesentlichen dazu bestimmt sind, den Unternehmen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Umsatzsteuer unterliegenden Unternehmen durchgeführt werden.

Mit den og. Leistungen steht ein sozio-kulturelles Zentrum im Wettbewerb mit dem Gaststättengewerbe sowie Unternehmern, die Diskotheken oder Filmtheater betreiben. Bei richtlinienkonformer Auslegung kommt daher für derartige Leistungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG nicht in Betracht.“

BKPV 97/98**Periodische Druckschriften, die in kartonierter oder gebundener Form erscheinen, sind auch dann steuerbegünstigt, wenn sie überwiegend Werbung enthalten**

Urteil des BFH vom 18.02.1997 - VII R 26/96 (Umsatzsteuer-Rundschau 1998 S. 152)

Dem Urteil sind folgende Leitsätze vorangestellt:

„1. Liegt eine periodische Druckschrift nicht in kartonierter oder gebundener Form vor, ist es tarifierungs- und umsatzsteuerrechtlich erheblich, ob die Druckschrift überwiegend Werbung enthält und damit aus dem Kreis der begünstigten Druckwerke ausscheidet.

2. Erscheint die periodische Druckschrift dagegen in kartonierter oder gebundener Form, dann kommt es auf den Werbeinhalt der Druckschrift nicht an mit der Folge, daß sie aufgrund der Anmerkung 5 zu Kapitel 49 der Kombinierten Nomenklatur (KN) der Position 4911 zugewiesen werden kann und damit umsatzsteuerlich zu den begünstigten Waren i.S der Anlage Nr. 49 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG gehört.
3. Eine verbindliche Zolltarifauskunft kann zwar nicht für die Zwecke der inneren Umsatzsteuer erteilt werden, wohl aber bei beabsichtigter Einfuhr aus Drittländern wegen der dann zu erhebenden Einfuhrumsatzsteuer.“

Von einem Abdruck der Urteilsbegründung wurde abgesehen.

Die Überlassung von Individual-Software zur bestimmungsgemäßen Nutzung unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz

BKPV 98/98

Finanzgericht Hamburg, rechtskräftiges Urteil vom 22. Mai 1997 II 209/94 (EFG 1997 S. 1557)

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. e UStG unterliegt die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, dem ermäßigten Steuersatz. Zur Frage, ob die Überlassung von Individual-Software hiernach begünstigt ist, hat das FG wie folgt entschieden:

- „1. Bei der Überlassung von Individual-Software zur bestimmungsgemäßen Nutzung werden als Hauptleistung keine Rechte nach dem UrhG übertragen.
2. Soweit für die Nutzung der Software die Übertragung von Urheberrechten erforderlich ist, erfolgt diese Übertragung nur im Rahmen einer einheitlichen Leistung als unselbständiger Leistungsbestandteil.“

Auslegung des Merkmals „unter ärztlicher Aufsicht“ im Rahmen der Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen von Einrichtungen der ärztlichen Befunderhebung

BKPV 99/98

OFD Nürnberg, Verfügung vom 24.04.1998 – S 7172 – 66/St 43 (Betriebs-Berater 1998 S. 1147)

Die Verfügung hat folgenden Wortlaut:

„Nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG sind u. a. Leistungen von Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung unter den weiteren im Gesetz genannten Voraussetzungen umsatzsteuerfrei, wenn die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden. Nach Abschn. 98 Abs. 2 UStR liegt eine Einrichtung ärztlicher Befunderhebung auch dann vor, wenn z. B. Laborleistungen von medizinisch-technischem Personal unter ärztlicher Aufsicht durchgeführt werden. Gewerbliche Analyseunternehmen können daher bei entsprechender Gestaltung Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sein. Nach Abschn. 98 Abs. 3 UStR ist die Steuerbefreiung davon abhängig, daß die Leistungen „im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht“ erbracht worden sind.

Zur Auslegung des Begriffs „unter ärztlicher Aufsicht“ i. S. von § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG vertritt das Bayer. Staatsministerium der Finanzen nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder in einem Schreiben vom 20. März 1998 folgende Auffassung:

„Die Voraussetzung, daß die Leistungen ‚unter ärztlicher Aufsicht‘ erbracht werden, erfordert bei Einrichtungen der Befunderhebung nicht die persönliche Mitarbeit eines Arztes an jedem Teilschritt der Laboruntersuchung. Leistungen werden unter ärztlicher Aufsicht erbracht, wenn - neben der Übernahme der Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des einzelnen Auftrags der Einrichtung durch einen Arzt - gewährleistet ist, daß ein Arzt aufgrund seiner persönlichen Anwesenheit im Unternehmen die Analysen stichprobenartig überprüfen kann und überprüft sowie den Mitarbeitern jederzeit für Rückfragen zur Verfügung steht. Die persönliche Anwesenheit eines Arztes im Unternehmen eröffnet die Möglichkeit, jederzeit in den Laborbetrieb einzugreifen und Entscheidungen in Zweifelsfällen zu treffen.“

BKPV 100/98

Der gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung kann sowohl in DM als auch in Euro erfolgen

BMF-Schreiben vom 24.03.1998 - IV C 3 - 5 7283 - 2/98 (Der Betrieb 1998 S. 700)

In diesem Schreiben wird klargestellt, daß der gleichzeitige gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung sowohl in DM als auch in Euro zu keinem unzulässigen Steuerausweis führt.

Das Schreiben hat folgenden Wortlaut:

„Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestehen aus umsatzsteuerlicher Sicht grundsätzlich keine Bedenken, wenn ab dem 01.01.1999 in einer Rechnung das Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung und die darauf entfallende USt. parallel sowohl in DM als auch in Euro ausgewiesen werden. Die Verwaltung sieht hierin weder einen Fall des § 14 Abs. 2 UStG noch des § 14 Abs. 3 UStG, wenn aus der Abrechnung deutlich hervorgeht, daß der gesonderte Ausweis der USt. in beiden dann gültigen Währungsbezeichnungen dem Rechnungsempfänger lediglich eine wahlweise Zahlung des Rechnungsbetrags in einer der beiden Bezeichnungen ermöglichen soll.“

BKPV 101/98

Umsatzsteuersatz für Holzhackschnitzel

BMF-Schreiben vom 02.05.1997 - IV C 3 - S 7221 - 8/97 (Umsatzsteuer-Rundschau 1998 S. 119)

„Aufgrund des Artikels 1 Nr. 16 des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes 1997 v. 12.12.1996 (BGBl. I 1996, 1851) ist zum 1.1.1997 der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Rohholz sowie für bestimmte Holzpfähle und Holzpflocke entfallen. Diese Produkte unterliegen ab diesem Zeitpunkt dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 15 v. H. Hiermit ist die EG-Richtlinie 96/42/EG v. 25.06.1996 (ABl. EG 1996 Nr. L 170, 34) in deutsches Recht umgesetzt worden. Diese Geset-

Änderung hat keinerlei Auswirkungen auf den Umsatzsteuersatz für sog. Holzhackschnitzel. Zur Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes für diese Holzprodukte bemerke ich folgendes:

1. Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln

Seit dem 1.1.1988 fällt „Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln“ unter die Unterpositionen 4401 21 bzw. 4401 22 des Zolltarifs (bis 31.12.1987 Zolltarifnummer 4409 B). Derartiges Holz ist zur Herstellung mechanischen, chemischen oder halbchemischen cellulosehaltigen Halbstoffs oder zur Herstellung von Span- oder Faserplatten bestimmt (vgl. Erläuterungen zum Harmonisierten System - HS - zu Position 4401 des Zolltarifs Randzahl 06.0). Holz dieser Unterpositionen des Zolltarifs ist nicht begünstigt. Auf diese Erzeugnisse ist der allgemeine Umsatzsteuersatz anzuwenden (§ 12 Abs. 1 UStG). Dies galt auch für Umsätze vor dem 01.01.1988.

2. Holzabfälle

Holzabfälle der Unterposition 4401 30 des Zolltarifs (bis 31.12.1987 Zolltarifnummer 4401), die sich bei der Holzbehandlung ergeben (abfallen) und als Faserholz zum Herstellen von Papierhalbstoff, Holzfaserverplatten oder Holzspanplatten sowie als Brennholz verwendet werden (vgl. Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 4401 des Zolltarifs Randzahl 09.0), sind dagegen begünstigt. Diese Begünstigung bestand auch vor dem 01.01.1988 (vgl. Tz. 130 Nr. 1 des BMF, Schr. v. 27.12.1983, BStBl. I 1983, 567 = UR 1984, 64, 68). Auf diese Erzeugnisse ist nach wie vor der ermäßigte Steuersatz anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V. m. Nr. 48 Buchst. b der Anlage des UStG).

Weil der in der Industrie offenbar geläufige Begriff „Hackschnitzel“ im Zolltarif (Kombinierte Nomenklatur) nicht verwendet wird, muß für die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes jeweils geprüft werden, ob es sich bei sog. Hackschnitzeln um „Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln“ oder um „Holzabfälle“ im Sinne der Kombinierten Nomenklatur handelt. In Zweifelsfällen kann bei der für Holzprodukte zuständigen Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt bei der Oberfinanzdirektion München, Landsberger Straße 122, 80339 München, eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke beantragt werden. Ein allgemeiner Verzicht auf eine Nacherhebung der Umsatzsteuer kommt nicht in Betracht, wenn in der Vergangenheit „Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln“ irrtümlich mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz besteuert worden ist. Wenn jedoch Finanzämter im Einzelfall auf eine Nacherhebung verzichten sollten, weil sich bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Abnehmers für den Fiskus im Ergebnis kein Steuer Mehraufkommen ergeben würde, hätte ich hiergegen keine Bedenken.“

Umsatzsteuerliche Behandlung des Holzverkaufs durch Forstämter

BKPV 102/98

Oberfinanzdirektion Hannover, Verfügung vom 18.9.1997- S 7119 - 16 - StH 532/S 7119 - 5 - StO 355 (Steuer-Eildienst 1997 S. 715)

Die Verfügung gibt folgende Hinweise:

„Beim Holzverkauf werden die Holzeinschlagsarbeiten in der Regel durch den Käufer oder einen vom Käufer beauftragten Dritten übernommen. Für die umsatzsteuerliche Behandlung ist die vertragliche Gestaltung entscheidend.“

Einerseits kann das Holz „auf dem Stock“ verkauft werden. Bei dieser Vertragsgestaltung erlangt der Käufer bereits vor dem Einschlag Verfügungsmacht an dem Holz. Die Einschlagsarbeiten sind kein Bestandteil des Leistungsaustausches, weshalb sich keine umsatzsteuerlichen Probleme ergeben.

Andererseits kann aber auch das geschlagene Holz Gegenstand der Lieferung sein, wobei die Einschlagsarbeiten im Kaufvertrag an den Käufer oder einen Dritten übertragen werden (sog. Selbstwerbeverträge). Derartige Verträge werden beim Holzverkauf durch staatliche Forstämter in Niedersachsen abgeschlossen.

In diesen Verträgen kauft der Käufer eine bestimmte Holzmenge und verpflichtet sich durch einen Zusatzvertrag die Einschlags- und Rückearbeiten durch einen bestimmten dritten Unternehmer durchführen zu lassen. Dieser dritte Unternehmer unterliegt den Weisungen des Forstamtes. Nach Abschluß der Arbeiten wird durch das Forstamt ein Abnahmeprotokoll gefertigt. In der Rechnung des Forstamtes werden die dem Käufer vom dritten Unternehmer in Rechnung gestellten Einschlags- und Rückekosten (Aufarbeitungskosten) vom Holzpreis abgezogen. Der Restbetrag zzgl. Umsatzsteuer (5 % nach § 24 Abs. 1 Nr. 1 UStG) wird dem Käufer zur Zahlung aufgegeben. Diese Behandlung ist jedoch nicht zutreffend, weil ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe vorliegt. Das Forstamt verkauft das Holz geschlagen und gerückt, was an der Abnahmeabwicklung deutlich wird. Es erhält dafür die Baraufgabe und die Dienstleistungen Schlagen und Rücken. Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Forstamtes ist die Baraufgabe zzgl. des Wertes der Dienstleistung, der in der Regel dem Holzpreis lt. Rechnung vor Abzug der Aufarbeitungskosten entspricht.

Die Forstämter haben demnach die Umsatzsteuer auf den ungeminderten Holzwert abzuführen und können unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 bzw. § 24 Abs. 1 Satz 6 UStG die Vorsteuer aus den gegengerechneten Aufarbeitungskosten abziehen. Der Holzkäufer hat die Umsatzsteuer aus den durch die Gegenrechnung weiterberechneten Aufarbeitungskosten abzuführen und kann aus der Rechnung des Forstamtes die Vorsteuer abziehen.

Da bereits Fälle bekanntgeworden sind, in denen Holzkäufer die an die Forstämter erbrachten Aufarbeitungskosten nicht der Umsatzsteuer unterworfen haben, wird gebeten, verstärkt auf derartige Sachverhalte zu achten und ggf. Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchzuführen.“

BKPV 103/98

Höhere Umsatzsteuersätze und Vorsteuerpauschalen für land- und forstwirtschaftliche Betrieb ab 01.07.1998

Durch das Gesetz zur Anpassung steuerlicher Vorschriften der Land- und Forstwirtschaft vom 29.06.1998 (BStBl 1998 I S: 930) wurden die Umsatzsteuersätze (Durchschnittsätze) für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze ab 01.07.1998 wie folgt angehoben:

§ 24 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, von 5 v.H. auf 6 v.H. der Bemessungsgrundlage.

§ 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG

Für die übrigen Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 UStG von 9,5 v.H. auf 10 v.H.

Der Umsatzsteuersatz für Sägewerkserzeugnisse, Getränke und alkoholische Flüssigkeiten (§ 24 Abs. 1 Nr. 2 UStG) war bereits zum 01.04.1998 von 15 v.H. auf 16 v.H. erhöht worden.

Die Vorsteuerpauschalen (§ 24 Abs. 1 S. 3 UStG) erhöhen sich dementsprechend wie folgt:

Für forstwirtschaftliche Erzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Nr. 1 UStG) von 5. v.H. auf 6 v.H.

Für Sägewerkserzeugnisse, Getränke und alkoholische Flüssigkeiten (§ 24 Abs. 1 Nr. 2 UStG) sowie für alle übrigen Erzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG) von 9,5 v.H. auf 10 v.H.

Zur Unternehmereigenschaft eines Gutachterausschusses gem. BBauG

BKPV 104/98

Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Zwischenurteil vom 28. Oktober 1997 - 12 K 201/95 - rechtskräftig (EFG 1998 S. 408)

In diesem Urteil kam das Finanzgericht zur Auffassung, daß die Tätigkeit eines Gutachterausschusses i. S. des BBauG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Seine Leistungen unterliegen demzufolge der Umsatzsteuer.

Sachverhalt und Urteilsgründe sind unter BKPV 73/98 abgedruckt.

Keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG für die Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Laborgemeinschaft

BKPV 105/98

BMF-Schreiben vom 25.02.1998 - IV C4 - S 7172-5/98 (Umsatzsteuer-Rundschau 1998 S. 164)

Das Schreiben hat nachfolgenden Wortlaut:

„In Ihren Schreiben baten Sie um bundeseinheitliche Auslegung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG hinsichtlich der Personalgestellung durch Krankenhäuser an Ihre Mandantin, eine Laborgemeinschaft.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Personalgestellung folgendes: Nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG sind die mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen sind solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen

nach der Verkehrsauffassung typisch sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar zusammenhängen (Abschn. 100 Abs. 1 UStR).

Das Umsatzsteuerrecht ist auf EG-Ebene weitgehend harmonisiert. EG-rechtliche Grundlage des § 4 Nr. 16 UStG ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1).

Danach befreien die Mitgliedstaaten unter bestimmten Bedingungen die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer, wenn sie zur Ausübung der Tätigkeiten *unerlässlich* sind und nicht dazu bestimmt sind, der Einrichtung *zusätzliche Einnahmen* zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen gewerblichen Unternehmen stehen.

Steuerbefreiungen sind nach verbindlicher ständiger Rechtsprechung des EuGH eng auszulegen (vgl. u. a. EuGH, Ur. v. 15.6.1989 - Rs. C-348/87, HFR 1990, 343 = UR 1990, 273).

Eine Personalgestellung gehört im Regelfall nicht zu den typischen, regelmäßig und allgemein im laufenden Betrieb eines Krankenhauses vorkommenden Umsätzen. Vielmehr wird aufgrund des immer größer werdenden Kostendruckes im Gesundheitswesen nach Möglichkeiten der Kostensenkung bzw. Einnahmeerhöhung gesucht. Dieser Grund mag für eine Gestellung von Personal *sachgerecht* sein. Dies hat jedoch nicht zur Folge, daß die Personalgestellung zur Ausübung der Krankenhausbehandlung dadurch unerlässlich wird. Folglich liegt kein eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundener Umsatz vor.

Ausweislich der übersandten Unterlagen wird bei der Durchführung der Laboruntersuchungen für das Krankenhaus sowohl eigenes Personal als auch vom Krankenhaus gestelltes Personal eingesetzt. Danach wird das Krankenhaus Personaleinstellungen für den Laborbereich nicht mehr vornehmen. Abgänge werden i. d. R. durch eigenes Personal ersetzt. Diese Vertragsgestaltung ist ein Indiz dafür, daß die Personalgestellung für die Krankenhausumsätze nicht unerlässlich sein kann. Augenscheinlich soll das vorhandene - nach Aufgabe des Eigenlabors überzählige - Personal sinnvoll weiterbeschäftigt werden.

Zudem scheint die vorliegende Personalgestellung in unmittelbarem Wettbewerb mit der Gestellung durch Personalvermittlungsunternehmen zu stehen.

Sie führen zutreffend an, daß die Finanzverwaltung die Gestellung von Hilfspersonal im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung medizinisch-technischer Großgeräte an Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung als eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundenen Umsatz angesehen hat. In diesem Fall kann der mit den Krankenhausumsätzen eng verbundene Umsatz der Großgeräteüberlassung (vgl. Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 7 UStR) nur sinnvoll ausgeführt werden, wenn das in der Bedienung der Geräte besonders geschulte Personal ebenfalls gestellt wird. Daher ist die Personalgestellung also ausnahmsweise unerlässlich. Diese Grundsätze können aus den vorgenannten Gründen nicht auf die von Ihnen vorgetragene Personalgestellung übertragen werden.“

Vorsteuerabzug aus Rechnungen ausländischer Unternehmer mit fahrenden Werkstätten

BKPV 104/98

OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 05.03.1997 - S 7300 A - 89 -St IV 21
(Umsatzsteuer-Rundschau 1997 S. 362)

„Es wurde festgestellt, daß ausländische Unternehmer mit fahrenden Werkstätten (sog. Lastwagenschlossereien) im gesamten Bundesgebiet das Härten und Schleifen von Werkzeugen betreiben. Nach neueren Erkenntnissen kann es sich auch um Wohnwagen handeln, in denen Gerätschaften zur Bearbeitung sowie chemische Bäder mitgeführt werden. Die Bearbeitung der Werkzeuge soll häufig im Freien - auf öffentlichen oder privaten Plätzen - erfolgen. Über die erbrachten Leistungen werden Rechnungen mit gesondert ausgewiesener USt. ausgestellt. Die Rechnungsformulare enthalten meist eine willkürlich ausgesuchte Firmenbezeichnung mit einer unzutreffenden Anschrift im Ausland (meist Frankreich oder Spanien). Die steuerliche Erfassung der ambulanten Unternehmer stößt vielfach auf unüberwindbare Schwierigkeiten.

Die sog. Lastwagenschlossereien erbringen steuerbare und steuerpflichtige Werkleistungen im Erhebungsgebiet (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG). USt-Ausfälle, die durch die Nichtabführung der in Rechnung gestellten USt. entstehen, können vermieden werden durch

- **Versagung des Vorsteuerabzugs** beim Empfänger der Leistung (Rechnungen unter falschem Namen und mit falscher Anschrift des leistenden Unternehmers berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug - vgl. BMF-Schreiben vom 20.07.1988 - IV A 1 - 5 7300 - 66/88 - (BStBl I 1988, 364 = UR 1988, 330). Bei Zweifeln über die Richtigkeit der Angaben besteht die Möglichkeit der Rückfrage beim Bundesamt für Finanzen (BfF).
- Heranziehung der deutschen Leistungsempfänger im Abzugsverfahren gem. §§ 51ff. UStDV (in aller Regel handelt es sich um Unternehmer).

Zu der Frage, ob dem Leistungsempfänger die Benennung des unter ausländischer Anschrift auftretenden Zahlungsempfängers gem. § 160 AO zuzumuten ist, vertreten das Niedersächsische FG in seinem rkr. Urteil vom 8. 6. 1989 - VI 320/88 (EFG 1990, 48) und das FG Bremen in seinem rkr. Urteil vom 21.04.1989 - I 81/84 (EFG 1990, 49) in Fällen mit nahezu gleichem Sachverhalt unterschiedliche Auffassungen.

Der Auffassung des Niedersächsischen FG, das Benennungsverfahren sei unzumutbar, weil der Leistungsempfänger es nicht zu vertreten habe, wenn er selbst Opfer einer Täuschung geworden sei, ist nicht zu folgen. Der Vorsteuerabzug ist in allen einschlägigen Fällen weiterhin zu versagen.“

Abzugsverfahren: Anwendung der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV

BKPV 107/98

Urteil des BFH vom 11.12.1997 - V R 44/96 (Betriebs-Berater 1998 S. 1520)

Leitsätze:

- „1. Im Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 UStG 1991 i.V.m. § 51 ff. UStDV hat der Leistungsempfänger für bestimmte Umsätze die Umsatzsteuer des leistenden Unternehmens einzubehalten und abzuführen. Der Leistungsempfänger ist als Haftender gemäß § 55 UStDV Gesamtschuldner mit dem Leistenden für diese Steuer.

2. Die sog. Null-Regelung gemäß § 52 Abs. 2 UStDV ist nicht anwendbar, wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt hat. Der Leistungsempfänger darf die Anmeldung und Abführung der Steuer nicht mit der Begründung unterlassen, eine entsprechende „Null-Situation“ trete ein, wenn er zwar die Steuer einbehalte, aber den Vorsteuerabzug nicht geltend mache.“

Sachverhalt:

„Der Kläger betreibt ein Hochbauunternehmen. Nach den Feststellungen des FG bediente er sich zur Erfüllung seiner Verpflichtungen ausländischer Unternehmen, nämlich der D Ltd. und der R Ltd. Es handelte sich jeweils um Private Limited Companies britischen Rechts.

Im Streitjahr 1992 führten die beiden Ltd. Companies durch Subunternehmer (britische Staatsbürger - sog. „self employed persons“ -) an den Kläger auf den Baustellen Arbeitsleistungen für insgesamt 187.716,02 DM aus. Sie stellten dem Kläger - abgesehen von Abschlagsrechnungen unter 10 000 DM - Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer aus.

In diesen Rechnungen wurde auf das Umsatzsteuer-Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 UStG 1991 i.V.m. §§ 51 ff. UStDV hingewiesen (Rechnungen der D Ltd.: „Auftraggeber müssen MwSt. an Finanzamt abführen lt. § 18 UStG/§ 51 UStDV“; Rechnungen der R Ltd.: „Lt. § 51 UStDV 1980 zu verrechnen mit das für Sie zuständige Finanzamt“).

Der Kläger zahlte lediglich die Nettobeträge - nach Abzug von Aufmaßdifferenzen - in Höhe von 162.455,11 DM. Den verbleibenden Umsatzsteuerbetrag meldete der Kläger weder an noch führte er ihn ab.

Mit Haftungsbescheid (vom 21. August 1995) nach § 55 UStDV nahm das FA den Kläger hinsichtlich der nicht abgeführten Umsatzsteuerbeträge in Anspruch. Das FA stützte dies auf die Begründung, die sog. Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV finde keine Anwendung, weil Rechnungen mit gesondertem Ausweis erteilt worden seien bzw. eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug mangels Identität zwischen Leistendem und Rechnungsaussteller nicht bestehe. Nach Ermittlungen des Bundesamts für Finanzen handle es sich bei D Ltd. und R Ltd. um sog. „Domizilgesellschaften“, die lediglich als Briefkastenfirmen in den Niederlanden ansässig gewesen seien.“

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage und die anschließende Revision brachten keinen Erfolg.

Der Urteilsbegründung des BFH ist u.a. folgendes zu entnehmen:

„... II. Das FG hat den angefochtenen Haftungsbescheid gemäß § 55 UStDV zwar mit unzutreffender Begründung, aber im Ergebnis zu Recht bestätigt. Der Kläger haftet im Abzugsverfahren für die Umsatzsteuer auf die Leistungen der im Ausland ansässigen Ltd. Companies. Das FG hat dem Kläger zu Unrecht die Feststellungslast hinsichtlich der Frage auferlegt, ob die Ltd. Companies die leistenden Unternehmer waren.

Gemäß § 55 UStDV haftet der Leistungsempfänger „für die nach § 54 anzumeldende und abzuführende Steuer“. Nach § 54 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStDV hat der Leistungsempfänger „die abzuführende Steuer binnen zehn Tagen nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums ..., in dem das Entgelt ganz oder teilweise gezahlt worden ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem für ihn zuständigen Finanzamt anzumelden. Gleichzeitig hat der Leistungsempfänger die angemeldete Steuer an dieses Finanzamt abzuführen“. Einzubehalten und

abzuführen hat der Leistungsempfänger gemäß § 51 Abs. 1 UStDV die Steuer für steuerpflichtige Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers.

Der Leistende als Steuerschuldner und der Leistungsempfänger als Haftungsschuldner nach § 55 UStDV sind Gesamtschuldner i. S. von § 44 AO. ...

2. Nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt sind im Streitfall die Voraussetzungen gemäß §§ 51 ff. UStDV erfüllt, so daß der Kläger das Abzugsverfahren durchzuführen hatte.

a) § 51 Abs. 1 Satz 1 UStDV bestimmt, daß der Leistungsempfänger für steuerpflichtige Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers die Steuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen hat.

aa) Für das (Hochbau-)Unternehmen des Klägers waren Werklieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden (§ 51 Abs. 1 Satz 1 UStDV). Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, daß der Kläger Leistungen anderer Art bezogen hätte, die nicht unter den Anwendungsbereich des Abzugsverfahrens fallen, bzw. Leistungen, deren Ort nicht im Inland liegt. Nach den Feststellungen des FG erbrachten die beiden Ltd. Companies „durch die Subunternehmer (self employed persons) ... für den Kläger Arbeitsleistungen...“. In den Rechnungen über die Leistungen, auf die das FG Bezug nahm, sind die Leistungen durch die D Ltd. z. B. - bezogen auf Bauvorhaben und Kalenderwoche - nach Positionen wie Verblendmauerwerk, Innenmauerwerk, Öffnungen, Dämmplatten u. ä., durch die R Ltd. - ebenfalls bezogen auf Bauvorhaben und Kalenderwoche - „lt. Aufmaß“ beschrieben.

Handelte es sich um Bauleistungen bzw. andere „sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“, lag deren Ort gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG 1991 am Ort des Grundstücks - also der Baustelle im Inland. Handelte es sich hingegen um „reine“ Arbeitnehmerüberlassung (Personalgestellung an einen Unternehmer im Inland), lag der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 7 i.V.m. Abs. 3 UStG 1991 ebenfalls im Inland. ...

b) Der Kläger konnte nicht nach der sog. Null-Regelung des § 52 Abs. 2 UStDV von der Anwendung der §§ 51 und 53 bis 58 UStDV auf die streitbefangenen Umsätze absehen.

Nach der Ausnahmebestimmung des § 52 Abs. 2 Nr. 1 UStDV ist der Leistungsempfänger nicht verpflichtet, die Steuer für die Leistung des Unternehmers einzubehalten und abzuführen, wenn der Unternehmer „keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer“ erteilt hat. Da dem Kläger für die in Anspruch genommenen Leistungen von den beiden Ltd. Companies Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt wurden, scheidet die Anwendung der Null-Regelung aus.

Angesichts des Wortlauts der Bestimmung greift der Einwand des Klägers nicht durch, das FG habe das Abzugsverfahren fehlerhaft - insbesondere entgegen Sinn und Zweck - angewendet. Die Ermächtigungsgrundlage des § 18 Abs. 8 UStG 1991 sieht (übereinstimmend mit Art. 21 Nr. 1 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG) jedenfalls keine generelle Ausgestaltung des Abzugsverfahrens als sog. Null-Regelung vor. Auf das Vorliegen einer sog. „Null-Situation“ im Streitfall (der Kläger behielt die Umsatzsteuer aus den Gegenleistungen ein, machte aber den entsprechen-

den Vorsteuerabzug nicht geltend) kommt es nicht an. Insoweit gilt nichts anderes als im allgemeinen Besteuerungsverfahren des Umsatzsteuergesetzes, in dem das Steuerschuldverhältnis des Leistenden (Umsatzsteuer auf die Leistung) und das des Leistungsempfängers (Abzug der Steuer als Vorsteuer) ohne materielle Verknüpfung nebeneinander bestehen (BFH-Urteil vom 2. November 1989 V R 56/84, BFHE 159, 266, BStBl. II 1990, 253, BB 1990, 542). Darauf wies das FG zutreffend hin.

Der Kläger hätte durch Einbehaltung und Anmeldung der abzuführenden Steuer - und durch Inanspruchnahme des daraus folgenden Vorsteuerabzugsanspruchs - die von ihm angestrebte umsatzsteuerneutrale Behandlung der Umsätze in seinem Unternehmen erreichen können.“

BKPV 108/98

Nochmals: Zur Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken; hier: Verpachtung einer Gaststätte ohne Inventar

Unter BKPV 29/98 haben wir das BFH-Urteil vom 11.06.1997 – XI R 33/94 abgedruckt. Der BFH hatte mit diesem Urteil entschieden, daß die Behandlung der Verpachtung von Räumen ohne Inventar zum Betrieb einer Gastwirtschaft als nichtunternehmerische Tätigkeit der Gemeinde gegen Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie verstoßen kann, wenn die Behandlung der Pachtentgelte als nichtsteuerbar zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Er hatte die Sache an das FG München zurückverwiesen und diesem aufgegeben zu prüfen, ob die Behandlung der Pachtentgelte als nichtsteuerbar im Streitfall zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Das FG München hat nunmehr mit Urteil vom 16.07.1998 das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung verneint. Die Urteilsgründe können wie folgt zusammengefaßt werden:

Leitsätze (nicht amtlich)

1. Die Behandlung der Verpachtung einer Gaststätte ohne Inventar durch eine Gemeinde als nichtsteuerbar kann nur dann zu Wettbewerbsverzerrungen führen, wenn im Tätigkeitsbereich der Gemeinde (Gemeindebereich) und in dieser Branche (Verpachtung von Leerräumen zum Betrieb einer Gaststätte) andere Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise wie die Klägerin (Ausübung der Option gem. § 9 UStG) Leerräume zum Betrieb einer Gaststätte verpachten und sich durch eine unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Behandlung intensive und nachhaltige Auswirkungen auf die gesamte Gaststättenverpachtungsbranche ergeben.
2. Eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung führt nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen im Marktbereich der Verpachtung von Gebäuden zum Betrieb von Gaststätten, da diese Belastung nur einen von vielen Faktoren darstellt, die hinsichtlich der Wettbewerbssituation zu berücksichtigen sind.

In den Urteilsgründen wird im einzelnen ausgeführt:

„Die Klägerin ist eine Gemeinde. Sie war Eigentümerin eines 3 km vom Zentrum entfernt im Ortsteil R gelegenen Gebäudes (Altbau), das sie bis März 1989 zur Nutzung als Gaststätte an eine Brauerei verpachtet hatte. Danach wurde das Gebäude abgerissen.

Im Jahre 1987 hatte die Klägerin auf demselben Gelände mit dem Neubau eines Gebäudes begonnen, das im Juli 1989 bezugsfertig wurde. Keller- und Erd- sowie ein Teil des Dachgeschosses dieses Gebäudes dienen ebenfalls dem Betrieb einer Gaststätte, das Ober- sowie das restliche Dachgeschoß werden zu Wohnzwecken genutzt. Der Anteil der Gaststättennutzung beläuft sich auf 63,74 v.H. Die Klägerin ließ die für den Gaststättenbetrieb erforderlichen Ab- und Luftleitungen verlegen, die Sanitärräume ausstatten und die Leuchtreklame an der Außenwand des Gebäudes anbringen. Dagegen wurde das Gaststätteninventar (Herde, Maschinen, Dunstabzugshauben, Möblierung, Geschirr) nicht von ihr beschafft.

Im Februar 1989 schloß die Klägerin als Verpächterin mit einer Brauerei als Pächterin mit Wirkung vom Juli 1989 einen Pachtvertrag über den gesamten Neubau zum Betrieb der Gaststätte „Neuwirt“ einschließlich einer Wohnung für den Wirt zu einem Pachtzins von monatlich 1.200 DM für die Gaststätte und weiteren 300 DM für die Wohnung, jeweils zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer (USt).

Die Klägerin verzichtete nach § 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1980 auf die Steuerbefreiung der Verpachtungsumsätze gemäß § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG 1980 und machte für die Streitjahre die auf die Kosten für die Errichtung des Neubaus entfallende USt, soweit sie die Gaststätte betraf, als Vorsteuer geltend. Außerdem war in den geltend gemachten Vorsteuern für das Jahr 1988 noch ein Betrag von 8,42 DM (Kaminkehrer) für den Altbau enthalten.

Der Beklagte (Finanzamt) folgte dem nicht. Er vertrat die Auffassung, daß die Verpachtung der Gaststätte kein Betrieb gewerblicher Art sei, weil die Klägerin das erforderliche Inventar nicht mitverpachtet habe; sie sei deshalb nach § 2 Abs. 3 UStG 1980 nicht unternehmerisch tätig geworden. Dabei unterschied das Finanzamt nicht zwischen der alten und der neuen Gaststätte. Es setzte demgemäß u.a. wegen anderer Umsätze der Klägerin die USt mit USt-Änderungsbescheid 1988 vom 19. Januar 1990 auf 8.949 DM und die negative USt für das Jahr 1989 mit USt-Bescheid vom 14. November 1990 auf 6.028 DM fest. Dabei berücksichtigte es weder die Umsätze noch die Vorsteuerbeträge bezüglich des Altbaus und des Neubaus.

Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung - EE - vom 5. August 1992, Bl. 38 ff. USt-Akte 1988).

Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens gestand das Finanzamt zu, daß die Gaststättenverpachtung im Altbau als Betrieb gewerblicher Art anzusehen sei. Mit Urteil vom 17. Februar 1994 14 K 2942/92 (Umsatzsteuer-Rundschau - UR - 1994, 315) gab das Finanzgericht München der Klage statt.

Während des dagegen gerichteten Revisionsverfahrens, erließ das Finanzamt am 30. September 1994 einen USt-Änderungsbescheid 1989, mit dem es den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Beschluß vom 21. März 1995 XI R 33/94 (Umsatz- und Verkehrssteuerrecht - UVR - 1995, 284) die Sache dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Der EuGH hat mit Urteil vom 6. Februar 1997 C - 247/95 Marktgemeinde Wel-
den (UVR 1997, 130) auf die ihm vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

„Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG ist so auszulegen, daß er
es den Mitgliedstaaten erlaubt, die in Art. 13 dieser Richtlinie aufgezählten Tä-
tigkeiten bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als solche zu behandeln, die
diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, obwohl sie sie in gleicher
Weise ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer.“

In Randnr. 21 des Urteils führte der EuGH aus:

„Soweit eine Einrichtung des öffentlichen Rechts gemäß Art. 4 Abs 5 Unterabs.
4 der Richtlinie 77/388/EWG so behandelt wird, als habe sie eine Tätigkeit im
Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt, ist es Sache des nationalen Ge-
richts, ggf. zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2
der Richtlinie 77/388/EWG vorliegen.“

Daraufhin führte die Revision mit BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 33/94
(BFHE 182, 454) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverwei-
sung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Fi-
nanzgericht München.

Der BFH führt u.a. aus:

„Ob eine Behandlung der Pachtentgelte der Klägerin als nichtsteuerbar zu grö-
ßeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, kann der Senat nicht beurteilen,
da das FG - aus seiner Sicht zu Recht - dazu keine tatsächlichen Feststellun-
gen getroffen hat. Das FG wird bei seiner erneuten Verhandlung und Entschei-
dung die betreffenden Feststellungen nachholen. Dabei wird entscheidend sein,
ob im Tätigkeitsbereich der Klägerin private Wirtschaftsteilnehmer in gleicher
Weise wie die Klägerin Gebäude ohne Inventar zum Betrieb von Gaststätten
verpachten und ob eine unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Belastung inten-
sive und nachhaltige negative Auswirkungen in dieser Branche zur Folge haben
könnte.“

Auf gerichtliche Aufklärungsanordnung vom 14. Januar 1998 (Bl. 21 f. FG-Akte)
teilte die Klägerin mit, daß sie keinerlei Tätigkeiten (z.B. die Vermietung und
Verpachtung von Gebäuden) außerhalb ihres Gemeindegebiets entfalte. Das
Finanzamt teilte u.a. mit, daß in den Streitjahren im Zentrum von W zwei Gast-
stätten von Privatleuten ohne Betriebsvorrichtungen und Einrichtungsgegen-
ständen an Brauereien verpachtet waren, wobei nicht nach 9 UStG auf die
Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG verzichtet wurde. Die Kläge-
rin hat die Ausführungen des Finanzamts insofern nicht bestritten.

Zur weiteren Klagebegründung trägt die Klägerin im zweiten Rechtsgang im
wesentlichen vor, bei Versagung des Vorsteuerabzugs entstünden Wettbe-
werbsverzerrungen, weil konkurrierende privatrechtlich organisierte Anbieter die
bei ihnen abziehbaren Vorsteuern nicht in den Mietzins einkalkulieren müßten.
Sie benenne drei Gaststätten in der Umgebung, die ohne Inventar umsatzsteu-
erpflichtig vermietet worden seien. Diese Gaststätten lägen zwar nicht innerhalb
der politischen Grenzen ihres Gemeindegebiets. Diese politischen Grenzen
seien aber nicht entscheidend, sondern der Wirtschaftsraum des westlichen
Landkreises A. Die fehlende Option bei den vom Finanzamt angegebenen
Gaststätten sage sehr wenig zu möglichen Wettbewerbsverzerrungen aus. Hin-
sichtlich des Vorbringens im einzelnen wird auf die Schriftsätze der Klägerin
vom 29. Oktober 1997 (Bl. 15 f. FG-Akte), vom 13. Dezember 1997 (Bl. 18 f.
FG-Akte), vom 24. Februar 1998 (Bl. 23 FG-Akte) und vom 19. Mai 1998 (Bl. 27
ff. FG-Akte) verwiesen.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der USt-Änderungsbescheide 1988 vom 19. Januar 1990 und 1989 vom 30. September 1994 die negative USt für das Jahr 1988 auf 15.035,75 DM und für das Jahr 1989 auf 32.318,93 DM festzusetzen.

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

Zur Begründung trägt es im wesentlichen vor, größere Wettbewerbsverzerrungen seien zu verneinen, weil bei den beiden anderen Gaststätten nicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 UStG verzichtet worden sei und sich diese (Café, Pilskneipe) an ein anderes Publikum wendeten. Von Konkurrenz könne im übrigen nur gesprochen werden, wenn im Ortsteil R ein privater Verpächter vorhanden gewesen wäre, was nicht der Fall sei. Auch dürfe die Gemeinde gemäß Art. 89 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (GO) nicht zu Unternehmern in Konkurrenz treten.

Hinsichtlich des Vorbringens im einzelnen wird auf die Schriftsätze des Finanzamts vom 24. Oktober 1997 (Bl. 14 FG-Akte) und vom 30. März 1998 (Bl. 24 f. FG-Akte) verwiesen.

Der Senat verweist desweiteren auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung.

Die Klage ist unbegründet.

1. Die Klägerin ist mit der Verpachtung der Gaststätte gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG 1980 nicht Unternehmerin (vgl. Urteil des FG München vom 17. Februar 1994 14 K 2942/92, Abschnitt II Nr. 2 Abs. 3 und 4 der Gründe). Die Beurteilung der Verpachtungstätigkeit als hoheitliche Tätigkeit verstößt nicht gegen Gemeinschaftsrecht (Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 6 der Richtlinie 77/388 EWG), da die Behandlung der Pachtumsätze als nicht steuerbar nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Gemäß § 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat der Senat bei seiner erneuten Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen. Die Bindung erstreckt sich auch auf die der Zurückverweisung zugrundeliegende Beurteilung durch den BFH (vgl. Gräber/Ruban, FGO, Kommentar, 4. Aufl., § 126 Tz. 16 mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Senat ist folglich insbesondere an die rechtliche Beurteilung des BFH unter Abschnitt II Nr. 5 des Urteils in BFHE 182, 454 gebunden. Danach müssen im „Tätigkeitsbereich der Klägerin“ Gaststättenräume ohne Inventar „in gleicher Weise“ wie bei der Klägerin verpachtet werden. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist sodann die „unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Belastung ... in dieser Branche“ zu beurteilen.

- a) Im Streitfall fehlt es im Tätigkeitsbereich der Klägerin an privaten Wirtschaftsteilnehmern, die in gleicher Weise wie die Klägerin tätig werden. Schon aus diesem Grunde kann die Klage keinen Erfolg haben, so daß es nicht mehr auf die Auswirkungen in dieser Branche bei unterschiedlicher (umsatz-)steuerlicher Belastung ankommt.
- aa) Der BFH stellt auf den „Tätigkeitsbereich der Klägerin“ ab. Da die Klägerin eine Gemeinde ist, handelt es sich um den Bereich, innerhalb dessen die Gemeinde ihre Aufgaben erfüllt. Dies ist der Bereich des Gemeindegebiets (vgl. Art. 6 Abs. 1, Art. 10 Abs. 1 Satz 2 GO). Zum Gemeindegebiet gehört neben dem Ortszentrum W auch der Ortsteil R. Dem Finanzamt kann folglich nicht darin beigetreten werden, in den Tätigkeitsbereich sei nur der Ortsteil R einzubeziehen.

Den Einwand der Klägerin, entscheidend für den Wettbewerb seien nicht die politischen Grenzen, sondern der von diesen Grenzen unabhängige Wirtschaftsraum, hält der Senat für vertretbar. Er ist gleichwohl - wie dargelegt - nach § 126 Abs. 5 FGO an die Rechtsauffassung des BFH gebunden, so daß er dieser Erwägung nicht weiter nachgehen kann. Der BFH ist nicht von dem Bereich ausgegangen, innerhalb dessen die Gaststätte verpachtet und betrieben wird. Dies wäre der Tätigkeitsbereich der Gaststättenverpachtung (Wirtschaftsraum), der sich nicht mit dem Tätigkeitsbereich der Klägerin (Gemeindegebiet) deckt. Zwar gibt es Tätigkeiten der Gemeinden, die nicht auf das Gemeindegebiet beschränkt sind (vgl. Art. 89 Abs. 4 GO). Die Klägerin hat aber erklärt, daß sie keinerlei Tätigkeiten außerhalb des Gemeindegebiets entfalte.

- bb) Im Gemeindegebiet sind keine privaten Wirtschaftsteilnehmer tätig, die „in gleicher Weise“ wie die Klägerin Gaststättenräume ohne Inventar verpachten. Das Erfordernis der Verpachtung „in gleicher Weise“ ist nach Auffassung des Senats nicht schon erfüllt, wenn auch private Wirtschaftsteilnehmer Gebäude ohne Inventar verpachten, sondern erst, wenn es sich außerdem um Wirtschaftsteilnehmer handelt, die wie die Klägerin gemäß § 9 UStG auf die Steuerfreiheit der Verpachtungsumsätze verzichtet haben. Andernfalls wäre der besondere Hinweis auf eine Verpachtung „in gleicher Weise“ überflüssig.

Die Frage der Wettbewerbsverzerrungen setzt zunächst mehr als eine Verpachtung ohne Inventar voraus, da bei Verpachtungen mit Inventar private Wirtschaftsteilnehmer und juristische Personen des Öffentlichen Rechts steuerlich gleich behandelt werden. Sie stellt sich allerdings erst, wenn private Wirtschaftsteilnehmer auf die Steuerbefreiung verzichtet haben und deshalb den für sie steuerlich günstigen Vorsteuerabzug erlangen, für juristische Personen des öffentlichen Rechts hingegen der angestrebte Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht möglich ist. Würde man nämlich private Wirtschaftsteilnehmer einbeziehen, die die Steuerbefreiung beibehalten, ergäben sich zwar unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Belastungen je nach Höhe der angefallenen Vorsteuerbeträge. Diese Belastungen würden aber nicht auf den hier streitigen Differenzierungen durch den Gesetzgeber beruhen, sondern auf den wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnissen durch die Gestaltung seitens des Verpächters im Einzelfall.

Im Streitfall haben die privaten Wettbewerber im Tätigkeitsbereich der Klägerin nicht nach § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet.

- b) Selbst wenn man aber nicht auf die Voraussetzungen unter a) abstellt, führt dies nicht zum Erfolg der Klage. Denn eine unterschiedliche (umsatz-)steuerliche Belastung hätte nach Überzeugung des Senats keine intensiven und nachhaltigen negativen Auswirkungen in dieser Branche zur Folge.

Nach dem BFH-Urteil in BFHE 182, 454 kommt es auf die Auswirkungen unterschiedlicher (umsatz-)steuerlicher Belastung „in dieser Branche“ an. Bei der Branche handelt es sich um den „Marktbereich“ (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 65/95, BFHE 183, 283) der Verpachtung von Gebäuden zum Betrieb von Gaststätten. Unter Zugrundelegung der Auswirkungen im Marktbereich scheidet eine Beurteilung aus, die sich auf die Einzelfallprüfung einer Gaststättenverpachtung im Vergleich zu benachbarten Gaststättenverpachtungen beschränkt. Dabei kommen nur solche Wettbewerbsverzerrungen in Betracht, die nicht über die Grenzen einer Region hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 8. Januar 1998 V R 32/97, Deutsches Steuerrecht 1998, 850, un-

ter Abschnitt II Nr. 3 Buchstabe b der Gründe). Eine vergleichende Beurteilung, die den Binnenmarkt oder die nationale Ebene einbezieht (vgl. Stadie, UR 1997, 262), ist somit nicht vorzunehmen.

Wettbewerbsverzerrungen können entstehen, weil bei privaten Wirtschaftsteilnehmern bei Verzicht auf die Steuerbefreiung die Vorsteuern (z.B. aus Investitionen) abziehbar sind und nicht in den Mietzins einkalkuliert werden müssen. Für die Höhe des Mietzinses sind indessen weitere Faktoren zu beachten, die in die Beurteilung der Wettbewerbssituation einbezogen werden müssen. Hier kommt insbesondere die Prägung durch den Tourismus, die jeweilige Lage und die Tradition sowie die Verkehrsanbindung der einzelnen Gaststättengebäude in Betracht. Zu berücksichtigen ist ferner, auf welche Art und Weise das Gebäude für den Gaststättenbetrieb genutzt werden kann, und wie es sich hierzu eignet, z.B. ob es sich um eine voll konzessionierte Gaststätte, eine ländliche Dorfgaststätte, eine Ausflugsgaststätte oder um ein gehobenes Restaurant in attraktiver Innenstadtlage handelt. Des weiteren beeinflussen den Pachtzins die einzelvertraglichen Vereinbarungen wie Umsatzpacht, die Bindung an Getränkebezugsverpflichtungen, die Getränke rückvergütungen und die Laufzeit des Vertrages. In der „Gaststättenverpachtungsbranche“ greifen so viele Faktoren ineinander, daß die Kalkulation des Mietzinses mit oder ohne (umsatz-)steuerliche Belastung nur einen unter mehreren Faktoren darstellt. Dieser Faktor ist zwar im Einzelfall für einen Gaststättenverpächter mit hohen Investitionen von Bedeutung, führt aber nicht - wie von der BFH-Rechtsprechung gefordert - zu einer intensiven und nachhaltigen negativen Auswirkung in der Gesamtbranche.

2. Der an sich zulässige Vorsteuerabzug für den Altbau in Höhe von 8,42 DM (Kaminkehrer 1988) ist nicht zu gewähren, weil das Finanzamt die von der Klägerin als steuerpflichtig erklärten Verpachtungsumsätze des Altbaus nicht in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze einbezogen hat. Die USt hieraus wäre höher als der insofern geltend gemachte Vorsteuerabzug.“

**Einheitsbewertung
und Vermögensteuer
BKPV 109/98****Die Bekanntgabe von Vermögensteuerbescheiden bis einschließlich Erhebungszeitraum 1996 ist weiterhin zulässig**

Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 30.03.1998 – 1 BvR 1831/97 (BStBl 1998 II S. 422)

Mit Beschluß vom 14.08.1997 hatte das Finanzgericht Münster dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob Vermögensteuerfestsetzungen nach dem 31.12.1996 für Zeiträume vor diesem Stichtag noch zulässig sind (vgl. BKPV 37/98).

Das Bundesverfassungsgericht bejahte dies. Die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen. Dem Beschluß sind folgende Leitsätze vorangestellt:

„1. Die Vermögensbesteuerung für Stichtage vor dem 01.01.1997 ist verfassungsrechtlich auch nach diesem Stichtag noch möglich.

2. Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.“

Auf einen Abdruck der Beschlußbegründung wurde abgesehen.

Anmerkung:

Soweit gegen Vermögensteuerbescheide für Veranlagungsjahre vor 1997, die nach dem 31.12.1996 bekannt gegeben wurden, Einspruch eingelegt und ggf. Ruhen des Verfahrens beantragt wurde, empfehlen wir die Einsprüche nunmehr zurück zu nehmen.

Bedarfsbewertung von bebauten Grundstücken: Ermittlung der Jahresmiete bei öffentlich gefördertem sozialen Wohnungsbau**BKPV 110/98**

Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlaß vom 12.02.1998 - 3 - S 3014/5 (Der Betrieb 1998 S. 449)

Der Erlaß hat folgenden Wortlaut:

„Zu der Frage, ob Aufwendungszuschüsse, die im Rahmen des öffentlich geförderten sozialen Wohnungsbaus nach dem II. WoBauG gezahlt worden sind, gem. § 146 Abs. 2 Satz 2 BewG bei der Ermittlung der durchschnittlichen Jahresmiete zu berücksichtigen sind, wird folgende Auffassung vertreten:

Nach § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG ist der Wert eines Grundstücks das 12,5fache der für dieses im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete, vermindert um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes. Jahresmiete ist das Gesamtentgelt, das die Mieter (Pächter) für die Nutzung der bebauten Grundstücke aufgrund vertraglicher Vereinbarung zu zahlen haben (§ 146 Abs. 2 Satz 2 BewG). Die Aufwendungszuschüsse werden nicht von den Mietern gezahlt. Sie gehören deshalb nicht zur Jahresmiete i. S. des § 146 Abs. 2 Satz 2 BewG.

Während bei vermieteten Wohnungen mit der Eigenschaft „öffentlich gefördert“ nach § 146 Abs. 2 BewG die tatsächliche Miete anzusetzen ist, ist bei entsprechend leerstehenden Wohnungen nach § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG die übliche Miete maßgebend. Da die übliche Miete jedoch auf der Grundlage der Miete nicht preisgebundener Grundstücke zu ermitteln ist (§ 146 Abs. 3 Satz 2 BewG), ist sie höher als die tatsächliche Miete, für die wegen der öffentlichen Förderung eine Mietpreisbindung besteht.

Es bestehen keine Bedenken, wenn in diesen Fällen die übliche Miete aus der Miete vergleichbarer preisgebundener Wohnungen abgeleitet wird.

Dieser Erlaß ist im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangen.“

BKPV 111/98

Zur Bedarfsbewertung des Grundbesitzes bei Altenpflegeheimen, Werkstätten für Behinderte, Wohnheimen für Behinderte und Förderschulen für geistig und körperlich Behinderte

Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlaß vom 18.05.1998 - 3 - S 3014/13 (Der Betrieb 1998 S. 1109)

„Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder gilt bezüglich der Bewertung von Altenpflegeheimen, Werkstätten für Behinderte, Wohnheimen für Behinderte sowie Förderschulen für geistig und körperlich Behinderte nach dem IV. Abschn. des BewG folgendes:

Die angeführten Grundstücke sind nach § 147 BewG zu bewerten, soweit sich für diese Grundstücke eine übliche Miete (§ 146 Abs. 3 BewG) nicht ermitteln läßt. Ob sich eine übliche Miete ermitteln läßt, ist Tatfrage und im Einzelfall zu entscheiden.

Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken nach § 147 BewG bestimmt sich der Gebäudewert nach den ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften (§ 147 Abs. 2 Satz 2 BewG). Bei Stpfl., bei denen das zu bewertende Grundstück bilanzsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehört, ist hinsichtlich des Gebäudewerts der Wertansatz in der Steuerbilanz maßgebend. Soweit dort Fördermittel zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als passive Wertberichtigungsposten ausgewiesen werden, sind diese Fördermittel im Rahmen des § 147 BewG insoweit vom Wertansatz des Gebäudes auf der Aktivseite der Bilanz abzuziehen, als sie wirtschaftlich dem betreffenden Gebäude zuzuordnen sind. Die Herkunft der Fördermittel ist nicht entscheidungserheblich, da ertragsteuerlich eine Differenzierung zwischen öffentlichen und privaten Zuschüssen nicht erfolgt (R 34 Abs. 2 Satz 1 EStR 1996). Liegt keine Steuerbilanz vor, ist der Gebäudewert analog aus der Handelsbilanz zu übernehmen; ggf. sind Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV vorzunehmen.“

**Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbeertragsteuer;
hier: Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 AO**

**Gewerbsteuer
BKPV 112/98**

BMF-Schreiben vom 12.12.1997 (BStBl 1997 I S. 1014)

In unserer Ausgabe 1/98 haben wir darauf hingewiesen, daß derzeit vor dem Bundesverfassungsgericht ein Musterverfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbeertragsteuer anhängig ist. Zwischenzeitlich hat die Finanzverwaltung hierauf reagiert und die Finanzämter angewiesen, Gewerbebesteuermeßbescheide hinsichtlich des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag gem. § 165 AO für vorläufig zu erklären. Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung wird weiterhin nicht entsprochen.

**vgl. BKPV 39/98
Fach 6/Blatt 12**

**Lohnsteuer
BKPV 113/98****Steuerabzug vom Arbeitslohn bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern; hier: Absenkung des Solidaritätszuschlags ab 1. Januar 1998 auf 5,5 v.H.**

BMF-Schreiben vom 03.03.1998 - VI B 6 - S 2369 - 8/98 - (BStBl 1998 I S. 261)

Nach dem BMF-Schreiben vom 15.01.1996 (BStBl 1996 I S. 55, Tz 4.2. und 4.3) kann der inländische Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal erheben bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern, die

- als gastspielverpflichtete Künstler bei Theaterbetrieben
- als freie Mitarbeiter für den Hörfunk und Fernsehfunke oder
- als Mitarbeiter in der Film- und Fernsehproduktion

... nichtselbständig tätig sind und von dem Arbeitgeber nur kurzfristig, höchstens für drei zusammenhängende Monate beschäftigt werden.

Die pauschale Lohnsteuer bemißt sich nach den gesamten Einnahmen des Künstlers einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16 EStG. Abzüge, z.B. für Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern sind nicht zulässig. Die pauschale Lohnsteuer beträgt 30 v.H. der Einnahmen, wenn der Künstler die Lohnsteuer trägt. Übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer und den Solidaritätszuschlag von 7,5 v. H. der Lohnsteuer, so beträgt die Lohnsteuer 44,28 v. H. der Einnahmen; sie beträgt 30,69 v. H. der Einnahmen, wenn der Arbeitgeber nur den Solidaritätszuschlag übernimmt. Der Solidaritätszuschlag beträgt zusätzlich jeweils 7,5 v. H. der Lohnsteuer.

Die Absenkung des Solidaritätszuschlags ab 1. Januar 1998 auf 5,5 v.H. erforderte nun eine Anpassung dieser Pauschsätze. Gemäß dem o.g. BMF-Schreiben vom 03.03.1998 beträgt die pauschale Lohnsteuer ab 1998 nun 43,89 v. H. (bisher 44,28 v. H.) der Einnahmen, wenn der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer und den Solidaritätszuschlag übernimmt. Übernimmt er nur den Solidaritätszuschlag, so beträgt der Pauschsatz 30,50 v.H. (bisher 30,69 v.H.) der Einnahmen.

Steuerliche Behandlung der Gestellung von Arbeitsmitteln und Ersatz von Kosten durch den Arbeitgeber bei Telearbeitsplätzen. Ansatz von Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer**BKPV 114/98**

OFD München, Schreiben vom 23.07.1997 - S 2354 - 30 St 415

In diesem Schreiben nimmt die OFD München zu lohnsteuerlichen Fragen in Zusammenhang mit der Schaffung von Heimarbeitsplätzen Stellung. Das Schreiben lautet wie folgt:

„Neue Arbeitsorganisationen sehen vermehrt vor, daß Arbeitnehmer ihre Arbeit teilweise beim Arbeitgeber (in der Firma) und teilweise bei sich zu Hause (Telearbeit) verrichten.

Für die Arbeit am häuslichen Arbeitsplatz stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die erforderlichen technischen Arbeitsmittel (PC, Drucker, Faxgerät, spezielles EDV-Mobiliar etc.) zur Verfügung und sorgt ggf. für den Anschluß der Geräte an das Datennetz des Unternehmens (i.d.R. über ISDN-Anschluß).

Der Umfang der vom Arbeitnehmer zu Hause bzw. im Unternehmen zu leistenden Arbeit kann variieren. Unterschiede ergeben sich auch, in welchem Umfang dem Arbeitnehmer im Unternehmen ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird.

Zur steuerlichen Behandlung der bei der Schaffung von Telearbeitsplätzen anfallenden Aufwendungen gilt folgendes:

Gestellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber

Bleiben die vom Arbeitgeber gestellten Arbeitsmittel (PC etc.) im Eigentum des Unternehmens und dürfen die Arbeitsmittel ausschließlich für Zwecke der Telearbeit verwendet werden, erwächst dem Arbeitnehmer aus der Gestellung kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil.

Anschluß und Verbindungskosten

Veranlaßt der Arbeitgeber auf seine Kosten die Einrichtung des Anschlusses an das Datennetz des Unternehmens (i.d.R. ISDN-Anschluß) und übernimmt er die laufenden Kosten, ergibt sich kein geldwerter Vorteil, wenn die private Nutzung des Anschlusses untersagt ist.

Ersatz von Betriebskosten für die Arbeitsmittel (Auslagenersatz)

Werden dem Arbeitnehmer die Betriebskosten (Stromkosten) für den Betrieb der Arbeitsmittel (PC, Drucker, Fax) ersetzt, liegt steuerfreier Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG vor.

Pauschaler Auslagenersatz führt dabei regelmäßig zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Die Höhe des Ersatzes richtet sich i.d.R. nach der durchschnittlichen Betriebszeit und dem bekannten Stromverbrauch der Geräte. Im Interesse einer vereinfachten Abwicklung kann auf vorgenannter Grundlage in Einzelfällen vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt ein pauschaler Erstattungsbetrag festgelegt werden (Abschn. 22 Abs. 2 LStR).

Arbeitszimmer

Leistet der Arbeitnehmer Telearbeit in seinem häuslichen Arbeitszimmer **und** steht ihm während dieser Zeit kein eigener Arbeitsplatz in der Firma zur Verfügung, gilt folgendes:

Der Arbeitnehmer erfüllt die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b S. 2 2. Alternative EStG und kann daher in der Einkommensteuererklärung Werbungskosten für sein häusliches Arbeitszimmer bis zu 2.400,-- DM geltend machen. Der Umfang der in seinem häuslichen Arbeitszimmer geleisteten Arbeit spielt keine Rolle.

Arbeitnehmer, bei denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet und die bei ihrem Arbeitgeber **keinen** weiteren Arbeitsplatz haben (Abschn. 45 Abs. 3 S. 2 LStR), können die Kosten für das Arbeitszimmer unbeschränkt als Werbungskosten abziehen.

Ersatz von Kosten des Arbeitszimmers

Erhält der Arbeitnehmer Kosten für sein Arbeitszimmer ersetzt, z.B. für Heizung und Beleuchtung, so ist die Erstattung als steuerpflichtiger Arbeitslohn (Ersatz von Werbungskosten) zu behandeln.

Gleiches gilt für den Kostenersatz für Aufwendungen des Arbeitnehmers zur Anschaffung von Arbeitsmitteln.“

Der Rabattfreibetrag von 2.400 DM/Jahr gem. § 8 Abs. 3 EStG ist auch bei verbilligter Abgabe medizinischer Artikel an Krankenhauspersonal anwendbar**BKPV 115/98**

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23. Mai 1997 10 K 4915/96 (EFG 1997 S. 1014); Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 63/97)

Der Tenor des Urteils lautet:

„§ 8 Abs. 3 EStG 1990 gilt auch für die verbilligte Abgabe von Artikeln des medizinischen Bedarfs aus einer Krankenhausapotheke an die Mitarbeiter des Krankenhauses.“

Sachverhalt:

„Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides. Fraglich ist, ob die verbilligte Überlassung von Artikeln des medizinischen Bedarfs aus der Krankenhausapotheke an das Personal der Klin § 8 Abs. 3 EStG unterfällt.“

Aus den Urteilsgründen:

„Die Klage ist begründet.

Die Beklagte hat zu Unrecht nicht § 8 Abs. 3 EStG angewandt. Gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zum Arbeitslohn u. a. Vorteile, die für eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt werden. Hierzu zählt auch - wie im anhängigen Verfahren - der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Überlassung von medizinischen Artikeln aus einer Krankenhausapotheke an das Krankenhauspersonal. Der gewährte geldwerte Vorteil unterliegt dem LSt-Abzug, § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG, und der Arbeitgeber haftet gem. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die einzubehaltende und abzuführende LSt.

Sachbezüge sind grundsätzlich gem. § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten, soweit nicht § 8 Abs. 3 EStG Anwendung findet. § 8 Abs. 3 EStG setzt u. a. voraus, daß der Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen erhält, „die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden“.

§ 8 Abs. 3 EStG stellt also darauf ab, daß der Arbeitgeber die zu beurteilende Leistung im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (BFH-Urteile vom 8. November 1996 VI R 100/95, BFHE 182, 61, BStBl II 1997, 330; vom 7. Februar 1997 VI R 17/94, HFR 1997, 488 BStBl II 1997, 363). Nicht erforderlich ist allerdings, daß die Ware oder Dienstleistung, auf die der Personalrabatt gewährt wird, zum „üblichen“ Geschäftsgegenstand des Arbeitgebers gehört (BFH, HFR 1997, 488 BStBl II 1997, 363). Der Senat sieht in dem „Anbieten im allgemeinen Geschäftsverkehr“ lediglich eine positive Umschreibung der

gesetzlichen Voraussetzung, wonach § 8 Abs. 3 EStG nicht für Rabatte auf solche Produkte gilt, die überwiegend für den Bedarf der Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Eine weitergehende, einschränkende Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG durch eine positive Formulierung der Voraussetzungen der Norm (so etwa Blümich/Glenk, EStG, KStG, GewStG, 15. Aufl., § 8 EStG Rdnr. 152; Lademann/Söffing/Brockhoff/Fitsch, EStG, § 8 Anm. 65) ist nicht vom Wortlaut des § 8 Abs. 3 EStG gedeckt und wird auch von Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 EStG, einerseits die steuerliche Behandlung des Personalrabattes gerechter zu machen, andererseits die Steuererhebung in diesen Fällen zu vereinfachen (vgl. BT-Drs. 11/2157, S. 141 f.), nicht gefordert (ebenso im Ergebnis unter Verzicht auf das Merkmal des allgemeinen Geschäftsverkehrs Frotscher/Dürr, EStG, § 8 Rdnr. 173; Herrmann/Heuer/Raupach/Birk, EStG und KStG, 21. Aufl., § 8 EStG Anm. 92; Birk, FR 1990, 237; Schmidt, FR 1990, 361; FG Leipzig, Urteil vom 27. Januar 1994 2 K 59/93, EFG 1994, 468).

Für den anhängigen Rechtsstreit ergibt sich daraus folgendes:

Zu den Leistungen eines Krankenhauses gehört gem. § 2 Abs. 1 1. Halbsatz BPfIV i.d.F. vom 21. August 1985 (BGBl I 1985, 1666) u. a. die „Versorgung mit Arzneimitteln“ bzw. gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 BPfIV vom 26. September 1994 (BGBl I 1994, 2750) „die Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind“. Die Abgabe von medizinischen Artikeln aus der Krankenhausapotheke an die jeweiligen Patienten zählt damit zu den Hauptleistungen des Krankenhauses (ebenso FG Leipzig, EFG 1994, 468 für die Krankenhausverpflegung). Diese Leistung wird dem Patienten direkt erbracht und geht nicht als unselbständiger Bestandteil in ein einheitliches Endprodukt Pflegeleistung ein. Mit den in der Literatur genannten Beispielen, daß ein Arbeitnehmer einer Spedition an der betriebseigenen Tankstelle verbilligt tankt (Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer LSt, Stichwort „Rabatte“, Rdnr. 32) oder daß der Arbeitnehmer eines Bauunternehmens verbilligt Baumaterialien bezieht (Thomas in Küffner, Personalhandbuch, 4. Aufl., Stichwort Sachbezug“, Rdnr. 32) ist der hier zu beurteilende Sachverhalt deshalb nicht vergleichbar (a. A. ausdrücklich für den hier vorliegenden Fall Hartz/Meeßen/Wolf, a. a. O., Rdnr. 32). Auf die Fragen zur Anwendbarkeit und Auslegung von Abschn. 32 Abs. 1 Nr. 3 LStR kommt es somit nicht an. Da die medizinischen Artikel aus der Krankenhausapotheke von der Klin. überwiegend an Patienten und nicht an Mitarbeiter abgegeben werden, sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG insoweit erfüllt.

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG sind unstreitig gegeben. Das bedeutet, daß für jeden Arbeitnehmer der Klin. der Rabattpfreibetrag von 2 400 DM gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG zu gewähren ist. Da zwischen den Beteiligten unstreitig ist, daß für jeden einzelnen Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil den Rabattpfreibetrag nicht übersteigt, hat dies zur Konsequenz, daß ein zu versteuernder geldwerter Vorteil für den einzelnen Arbeitnehmer nicht verbleibt und der Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben ist.

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.“

Anfechtung von Lohnsteuerhaftungsbescheiden durch den Arbeitnehmer**BKPV 116/98**

FG Münster, rechtskräftiges Urteil vom 26.02.1997 8 K 5883/94 L (EFG 1997 S. 783)

Dem Urteil sind folgende Leitsätze vorangestellt:

- „1. Der Arbeitnehmer hat gegen einen ausschließlich an den Arbeitgeber gerichteten LSt-Haftungsbescheid grundsätzlich ein eigenes Anfechtungsrecht, soweit er für die nachgeforderte LSt in Anspruch genommen werden kann.
2. Die Anfechtung durch den Arbeitnehmer ist bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung, mindestens jedoch bis zum Ablauf der Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO möglich.“

Folgender Sachverhalt lag vor:

„Der Kl. ist als Arbeitnehmer bei einer GmbH beschäftigt. In einem von der GmbH angemieteten Wohnobjekt bewohnte er mit seiner Familie eine 55 m² große Wohnung. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung (LSt-Ap) vertrat der Bekl. die Auffassung, daß der lohnversteuerte Mietwert in den Jahren des Prüfungszeitraums jeweils zu niedrig angesetzt worden sei. Hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen wurde mit dem Arbeitgeber Einigung erzielt.

Für die aufgrund der höheren Mietwerte anfallenden Steuerbeträge sowie für den SolZ wurde die GmbH durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen. Weder der Bescheid noch der Prüfungsbericht enthalten Ausführungen zum Auswahl- oder Entschließungsermessens.

Am 4. Februar 1994 informierte die GmbH den Kl. über die ihn betreffenden Feststellungen der Ap. Sie wies den Kl. darauf hin, daß er - soweit er mit der Versteuerung nicht einverstanden sei - gegen den Haftungsbescheid Einspruch einlegen könne sowie, daß die Rechtsbehelfsfrist einen Monat betrage und schließlich, daß der Bescheid ihr am 20. Januar 1994 zugegangen sei. Den mit Schreiben vom 22. Juni 1994 eingelegten Einspruch des Kl. lehnte der Bekl. als unzulässig und unbegründet ab.“

Die Klage vor dem FG führte jedoch zum Erfolg des Arbeitnehmers.

Aus den Urteilsgründen:

„Die Klage ist begründet. Der Bekl. hat den Rechtsbehelf des Kl. zu Unrecht als unzulässig verworfen bzw. als unbegründet zurückgewiesen.

Arbeitnehmer durch einen an den Arbeitgeber gerichteten LSt-Haftungsbescheid regelmäßig beschwert

Gem. § 350 AO ist befugt, Einsprüche einzulegen, wer geltend macht, durch einen VA oder dessen Unterlassen beschwert zu sein. Eine Beschwerde ist regelmäßig schlüssig dargelegt, wenn von einem rechtlich Betroffenen eine Rechtsverletzung gerügt wird. Insoweit ist eine Anfechtung von Steuer-VA durch Dritte, d. h. durch andere Personen als den Adressaten, grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Insbesondere hat aufgrund der Besonderheiten des LSt-Abzugsverfahrens der Arbeitnehmer gegen einen an den Arbeitgeber gerichteten LSt-Haftungsbescheid regelmäßig ein eigenes Anfechtungsrecht (BFH-Urteil vom 29. Juni 1973 IV R 311/69, BFHE 109, 502, BStBl II 1973,

780). Der Kl. war daher - trotz unterlassener *behördlicher* Bekanntgabe (Tipke/Kruse, AO, § 122 Tz. 9) - grundsätzlich zur Einspruchseinlegung gegen den LSt-Haftungsbescheid befugt.

Rechtsbehelfsfrist mangels wirksamer Bekanntgabe nicht in Gang gesetzt

Der Einspruch wurde fristgerecht eingelegt.

Gem. § 355 Satz 1 AO sind Einsprüche grundsätzlich innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des VA einzulegen. Gem. § 356 Abs. 1 AO beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs bei schriftlichen VA nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die Einzelheiten der Frist schriftlich belehrt worden ist. Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist gem. § 356 Abs. 2 Satz 1 AO die Einlegung des Einspruchs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des VA zulässig, es sei denn, daß die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder eine schriftliche Belehrung dahin erfolgt ist, daß ein Einspruch nicht gegeben sei.

Die Rechtsbehelfsfrist beginnt somit grundsätzlich erst mit der Bekanntgabe an den jeweils Betroffenen zu laufen. Da der Arbeitnehmer jedoch keinen besonderen VA erhalten hat, begann für ihn die Rechtsbehelfsfrist mangels wirksamer Bekanntgabe überhaupt nicht zu laufen. Soweit der Bekl. die Auffassung vertritt, daß das Schreiben des Arbeitgebers an den Kl. eine wirksame Bekanntgabe bedeute, vermag der Senat diese Ansicht nicht zu teilen. Insoweit verkennt der Bekl. nämlich, daß es sich bei der Bekanntgabe eines VA um einen *behördlichen* Akt handelt und daß eine Weiterleitung eines Bescheides an einen nicht von der Behörde bestimmten Empfänger nicht zu einer wirksamen Bekanntgabe führt.

Zeitliche Grenzen der Anfechtung

Der Kl. konnte daher den streitigen Haftungsbescheid bis zur jeweiligen Verjährung anfechten. Soweit in der Literatur (Schmidt/Drenseck, EStG, § 42d Rdnr. 58) einschränkend die Auffassung vertreten wird, daß sich die Rechtsbehelfsfrist nach § 356 Abs. 2 Satz 1 AO bemesse, ist der Senat der Auffassung, daß sich die Rechtsbehelfsfrist grundsätzlich bis zur jeweiligen Verjährung des Anspruchs erstreckt, *mindestens* jedoch bis zum Ablauf der Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO. Zwar setzt § 356 Abs. 2 AO grundsätzlich die Erteilung eines schriftlichen VA an den Betroffenen voraus. Jedoch gilt es darüber hinaus zu bedenken, daß nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift bei einer fehlenden Bescheidung an den Betroffenen dieser nicht schlechter gestellt werden darf als im Fall einer Bekanntgabe mit unterbliebener oder fehlerhafter Rechtsbehelfsbelehrung.

Haftungsbescheid mangels Ermessensausübung rechtswidrig

Die Ausführungen des Bekl. sind in der Sache ebenfalls fehlerhaft.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, Gesamtschuldner der LSt. Kommt der Arbeitgeber seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der LSt nicht nach, so kann gem. § 42d EStG das Betriebsstätten-FA nach pflichtgemäßen Ermessen die Steuerschuld oder Haftungsschuld gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. Ist der Haftungstatbestand erfüllt und greift ein Haftungsausschluß nicht ein, so hat das FA zunächst zu prüfen, ob der Arbeitgeber überhaupt (Entschließungsermessen) und ob der Arbeitgeber als Haftungsschuldner vorrangig in Anspruch (Auswahlermessen) genommen werden soll. Bei der Inanspruchnahme eines Haftenden handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die vom Gericht nach § 102 FGO nur darauf überprüft werden darf, ob die gesetzlichen

Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (BFH-Urteil vom 30. April 1987 VII R 48/84, BFHE 149, 511 BStBl II 1988, 170; Abschn. 145 Abs. 7 und Abs. 8 LStR) Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen, ist es notwendig, daß die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung begründet werden muß. Andernfalls ist sie regelmäßig fehlerhaft. Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen - hier die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners - aus der Entscheidung deutlich erkennbar sein.

Weder im Prüfungsbericht noch im Haftungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung hat der Bekl. nach außen erkennbar Ermessenserwägungen angestellt. Der streitige Haftungsbescheid ist daher rechtsfehlerhaft und aufzuheben.“

Aufwendungen eines Landrats für Amtseinführung, Bewirtung und Geschenke keine Werbungskosten

BKPV 117/98

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 21.01.1997 – 2 K 2317/96 (EFG 1997 S. 792); Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. BFH: VI B 118/97)

Nachfolgend sind die Leitsätze der Entscheidung wiedergegeben:

- „1. Aufwendungen eines Landrats für Getränke, Papierwaren, kaltes Buffet, Trinkgelder und Nutzung einer Halle anlässlich seiner Amtseinführung mit anschließender Bewirtung sind keine Werbungskosten.
2. Gleiches gilt für Bewirtungsaufwendungen und Aufwendungen für Blumen, Parfümeriewaren sowie ein Hochzeitsgeschenk, die ein Landrat zugunsten ihm unterstellter Mitarbeiter trägt.“

Aus den Gründen:

„Die Klage ist unbegründet.

Die geltend gemachten Aufwendungen können wegen des entgegenstehenden Abzugs- und Aufteilungsverbots gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht als Werbungskosten (WK) i. S. des § 9 Abs. 1 EStG steuerlich Berücksichtigung finden.

Rechtsprechungsgrundsätze

WK sind gem. § 9 Abs. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie müssen bei Arbeitnehmern durch den Beruf veranlaßt sein. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs getätigt werden. Ein WK-Abzug kommt jedoch nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht in Betracht, wenn es sich um Aufwendungen für die Lebensführung des Stpfl. handelt; dazu gehören auch die Aufwendungen, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen. Aufwendungen eines Stpfl. mit festen Bezügen für die Bewirtung von Mitarbeitern sind gem. § 9 Abs. 1 EStG dann als WK anzuerkennen, wenn diese rein beruflichen Zwecken dienen. Soweit es sich jedoch dabei um Ausgaben für die

Bewirtung handelt, die ganz oder teilweise auch im Zusammenhang mit einem herausgehobenen persönlichen Ereignis des Bewirtenden stehen, hat der BFH einen WK- oder Betriebsausgabenabzug gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verneint. Diese Rspr., welcher sich der Senat anschließt, beruht auf der Erwägung, daß es sich in Fällen der letztgenannten Art um Aufwendungen handelt, die auch durch die gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung des Stpfl. veranlaßt und als Teil der Kosten für die private Lebensführung anzusehen sind (BFH-Urteile vom 4. Dezember 1992 VI R 59/92, BFHE 170, 131, BStBl II 1993, 350; vom 8. März 1990 IV R 108/88, BFH/NV 1991, 436). So sind Bewirtungskosten, die einem Beamten aus Anlaß eines besonderen persönlichen Ereignisses - wie z.B. der Amtseinführung - entstehen, nach ständiger Rspr des BFH wegen des in § 12 Satz 2 Nr. 1 EStG enthaltenen Abzugsverbots für Repräsentationsaufwendungen nicht als WK zu berücksichtigen. Repräsentationsaufwendungen, die zugleich durch die gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit veranlaßt sind, zählen nicht zu den steuerrechtlich anzuerkennenden Aufwendungen (BFH-Beschluß vom 19. Februar 1993 VI B 137/92, BFHE 170, 426, BStBl II 1993, 403).

Wahlbeamter, Wiederwahl, konstitutive Bedeutung der Parlamentssitzung

Entgegen der Auffassung des Kl. führt der Umstand, daß dieser als Landrat Wahlbeamter für sechs Jahre ist, nicht dazu, daß die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Amtseinführung unter Berücksichtigung des Gesichtspunktes der angestrebten Wiederwahl steuerlich als WK zu berücksichtigen sind. Gleiches gilt auch für die von den Kl. vorgetragene Aspekte der konstitutiven Bedeutung der feierlich ausgestalteten Parlamentssitzung, der Förderung der Qualität der Zusammenarbeit der beteiligten Parlamentarier und Kreisausschußmitglieder aufgrund einer angemessenen Bewirtung und der „Lebenswirklichkeit eines Wahlbeamten in heutiger Zeit“. Auch die Ausführungen des Kl. in der mündlichen Verhandlung (m. V.), wonach die geltend gemachten Aufwendungen bezüglich der Amtseinführung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Herstellung der politisch zwingend anzustrebenden und im übrigen auch der Tradition und Übung entsprechenden „Konsensfähigkeit“ und einer angestrebten „Mehrheitsbeschaffung von Anfang an“ gestanden hätten, können dem Klagebegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

Ehrung der Persönlichkeit, angemessene Bewirtung, Repräsentationspflichten

Die Kl. übersehen zum einen den Gesetzestext des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, wonach Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen. Ferner verkennen sie, daß die Amtseinführung in das Amt des Landrats typischerweise gerade auch neben dem rechtlich konstitutiven Element in ganz erheblichem Maße das private Element der Ehrung der Persönlichkeit des neuen Landrats zum Gegenstand hat. So nahm nach den Angaben des Kl. in der m. V. auch seine Ehefrau an der Veranstaltung an diesem Ehrentag teil. Darüber hinaus wurde im Rahmen derselben Veranstaltung der alte Landrat verabschiedet und dessen Verdienste gewürdigt. Bei Parlamentssitzungen solcher Art, an die sich eine „angemessene Bewirtung“ anschließt und deren Kosten sich im Streitfall der alte und neue Landrat teilten, stehen die Persönlichkeiten der Landräte als solche im Vordergrund. Gerade die Ausführung des Kl. in der m. V., wonach der Verzicht auf eine entsprechend ausgestattete Amtseinführung mit Bewirtung den „Grundstein zum Scheitern“ gelegt hätte, bestärkt den Senat in seiner Ansicht, wonach im Streitfall bezüglich der geltend gemachten Aufwendungen die Repräsentationspflichten bestimmend waren, die die soeben erreichte gehobene berufliche Position des Kl. mit sich brachte. Die Parlamentssitzung mit anschließender Bewirtung vereinte somit untrennbar berufsbezogene Elemente mit solchen einer Verabschiedungs- und Beförderungs- bzw. Ernennungsfeier, die dem privaten, gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen und deren Kosten gem. § 12 Nr. 1 Satz 2

EStG nicht abziehbar sind. Daß sich der Kl. der allgemeinen Übung, zu einem Imbiß einzuladen, nicht entziehen konnte, beruht nicht auf einem dienstlichen, sondern auf einem nicht zu vernachlässigenden gesellschaftlichen Zwang. Es entsprach der allgemeinen tradierten Erwartung, daß sich der alte Landrat mit einer angemessenen Feierstunde vom betreffenden Personenkreis verabschiedet und der neue Landrat in gleicher Weise seinen Einstand begeht. Daß Veranstaltungen dieser Art mit Bewirtung durchgeführt werden, gehört zu den typischen gesellschaftlichen Repräsentationspflichten, die die gehobene berufliche Position mit sich bringt und die durch den Beruf nur mittelbar veranlaßt sind (BFH-Urteil BFHE 170, 131, BStBl II 1993, 350). Die geltend gemachten Aufwendungen sind im Rahmen einer Veranstaltung angefallen, zu der sich der Kl. als Persönlichkeit des öffentlichen Lebens aufgrund eines besonderen persönlichen Ereignisses verpflichtet fühlte und die der gesellschaftlichen Konvention entsprach.

Wahlbeamter mit feststehenden Bezügen, mittelbarer Zusammenhang mit Wiederwahl

Der Umstand, daß der Kl. als Landrat Wahlbeamter für eine befristete Zeit (sechs Jahre) ist, ändert nichts an dieser Beurteilung. Zum einen bezieht er während dieser Zeit feststehende Bezüge. Zum anderen stehen die Aufwendungen in Anbetracht des Repräsentationscharakters und der gehobenen beruflichen Position allenfalls mittelbar im Zusammenhang mit der - wohl angestrebten und erst sechs Jahre nach dem maßgeblichen Ereignis anstehenden - Wiederwahl des Kl.

Urwahl

Der Senat hält das Argument der Wiederwahl im übrigen grundsätzlich nicht für geeignet, Repräsentationskosten in die einkommensteuerrechtlich relevante Sphäre zu verlagern, zumal der Kl. sich bei der nächsten Wahl einer Urwahl zu stellen hat und gerade nicht ausschließlich aus dem Kreis der bewirteten Personen gewählt wird. Würde man der Argumentation der Kl. folgen, könnten sämtliche Aufwendungen des Kl., die im Zusammenhang mit seinen Auftritten in der Öffentlichkeit entstehen und die Repräsentationskosten im vorgenannten Sinne darstellen, steuerlich geltend gemacht werden, obwohl sie auch den Bereich der Lebensführung betreffen. Gerade dies soll § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG klarstellend verhindern.

Erstattungsanspruch gegenüber der öffentlichen Hand

Soweit der Kl. in der m. V. vorgetragen hat, er habe mit dem alten Landrat gemeinsam die Kosten der Amtseinführung getragen, steht auch insoweit § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG aus den dargestellten Gründen dem Klagebegehren entgegen. Klarstellend weist der Senat darauf hin, daß der Kl. ausweislich der im Klageverfahren vorgelegten Unterlagen die Kosten für die Nutzung der Halle, Getränke und Tischdekoration hälftig vom Landkreis („Kreisanteil“) angefordert und damit keineswegs sämtliche Kosten seiner Amtseinführung getragen hat. Der Frage, ob dem Kl. im konkreten Fall tatsächlich ein Erstattungsanspruch gegenüber der öffentlichen Hand zugestanden hat, mußte der Senat im Hinblick auf den hier einschlägigen § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht nachgehen. Ob der entsprechende haushaltsrechtlich relevante Titel des Landkreises dem hier maßgeblichen Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG entspricht, kann offenbleiben.

Zuwendungen an Mitarbeiter

Auch die geltend gemachten Aufwendungen bezüglich der Zuwendungen an Mitarbeiter (Blumen, Parfümeriewaren, Hochzeitsgeschenk und Bewirtungsaufwendungen) können im Streitfall gem. §§ 9 Abs. 1, 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steuerlich ebenfalls keine Berücksichtigung finden. Zunächst verweist der Senat insoweit auf die vorstehenden allgemeinen Ausführungen zu den genannten Vorschriften, Ferner weist er darauf hin, daß Aufwendungen, die ein Arbeitnehmer mit feststehenden Bezügen zugunsten anderer, insbesondere ihm unterstellter Arbeitnehmer desselben Arbeitgebers macht, i.d.R. keine beruflich veranlaßten WK sind. Diese Aufwendungen stellen typischerweise solche für die allgemeine Lebensführung i. S. des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG dar. Zwar beruhen die geltend gemachten Aufwendungen auch auf beruflichen Erwägungen und waren sicherlich geeignet, das Arbeitsklima, die Loyalität und die besondere Einsatzbereitschaft seiner engsten Mitarbeiter zu fördern. Es ergibt sich jedoch grundsätzlich aus dem Wesen solcher Aufwendungen eines Staatsdieners in leitender Stellung, daß sie im Grunde mit seinem Berufe und daher mit seinen festen Gehaltsbezügen unmittelbar nichts zu tun haben. Die geltend gemachten freiwilligen Aufwendungen des Landrats als Arbeitnehmer in leitender Stellung für seine Mitarbeiter beruhen vor allem auf den durch die dauernde Zusammenarbeit begründeten gesellschaftlichen und zwischenmenschlichen Beziehungen, die mehr persönlicher Art sind und letztlich durch die gesellschaftliche Position innerhalb einer engen Gemeinschaft bedingt sind. Aus dem Klagevortrag ergibt sich, daß die private und die dienstliche Veranlassung für die Geschenkaufwendungen so untrennbar miteinander verbunden ist, daß auch hier das allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot eingreift (BFH-Urteil vom 23. März 1984 VI R 182/81, BFHE 141, 18, BStBl II 1984, 557).“

Anmerkung:

In der Streitsache erging zwischenzeitlich ein Beschluß des BFH. Die Beschwerde wurde als unbegründet zurückgewiesen (Beschluß vom 08.10.1997); die Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts ist damit rechtskräftig.

BKPV 118/98

Zur Ermittlung des Arbeitslohns bei irrtümlich unterbliebenem Lohnsteuerabzug wegen Annahme freier Mitarbeit

Urteil des BFH vom 23.04.1997 – VI R 12/96 und VI R 99/96 (DStRE 1997 S. 577)

Leitsatz:

„Gehen die Beteiligten eines Dienstverhältnisses irrtümlich von freier Mitarbeit aus und unterbleibt deshalb ein Lohnsteuerabzug, sind als Arbeitslohn die zugeflossenen Einnahmen (Barlohn und Sachbezüge) anzusetzen und nicht ein um etwaige Lohnsteuerbeträge hochgerechneter Bruttolohn.“

Nochmals: 50-DM Freigrenze für Sachbezüge**BKPV 119/98**

BMF-Schreiben vom 09.07.1997 - IV B 6 - S 2334 - 138/97 (BStBl I 1997 I S. 735)

**vgl. BKPV 96/96
Fach 8/Blatt 37**

Das Schreiben lautet:

„Vorteile aus der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung von Sachbezügen, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem üblichen Endpreis bewertet werden, sind nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStR nicht als Arbeitslohn zu erfassen, wenn die sich nach Anrechnung der gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile im jeweiligen Dienstverhältnis insgesamt 50 DM im Kalendermonat nicht übersteigen. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieser Freigrenze folgendes:

Für die Feststellung, ob die Freigrenze überschritten wird, sind sämtliche nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die in einem Kalendermonat zufließen, zusammenzurechnen. Dabei sind auch die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bewerteten Sachbezüge einzubeziehen, die versteuert werden. Dagegen bleiben die Vorteile, die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 8 oder Abs. 3 EStG oder nach § 19 a Abs. 8 EStG zu bewerten sind, außer Ansatz. Außer Betracht bleiben danach z. B. die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG zu bewertenden Vorteile aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, die mit den amtlichen Sachbezugswerten zu bewertende Unterkunft und Verpflegung sowie die nach Abschnitt 31 Abs. 8 LStR zu erfassenden Zinsvorteile.

Die monatliche Freigrenze darf nicht auf einen Jahresbetrag hochgerechnet werden.“

Unentgeltliche Übertragung von Grundstücken mit Erschließungsanlagen auf Gebietskörperschaften

Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlaß vom 27.04.1998 - 3 - S 4521/13
(Der Betrieb 1998 S. 961)

Der Erlaß hat folgenden Wortlaut:

„Gebietskörperschaften übertragen vielfach die Erschließung von Neubaugebieten privaten Bauträgern. Mit dem Bauträger werden Erschließungsverträge abgeschlossen (§ 124 Abs. 1 BauGB).

Die Erschließungsverträge verpflichten die Bauträger, die Herstellung der Erschließungsanlage zu veranlassen und nach deren Fertigstellung die Grundstücke unentgeltlich auf die Gebietskörperschaft zu übertragen. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich in diesen Fällen aus § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG (Wert im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG). Da die Grundstücke mit den Erschließungsanlagen von den Gebietskörperschaften in Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben übernommen werden und nur für den öffentlichen Gebrauch bestimmt sind, ist grundsätzlich von einem Wert von null DM auszugehen. Einer besonderen Wertermittlung durch die Bewertungsstellen bedarf es daher nicht, es sei denn, besondere Umstände des Einzelfalls erfordern eine abweichende Beurteilung.

Dieser Erlaß ist im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ergangen. Er tritt an die Stelle des Erlasses vom 23.12.1986 S 4521 A - 12/83.“

Hinweis:

Bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit dem Eisenbahnkreuzungsgesetz können die gleichen Wertermittlungsgrundsätze wie im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken mit Erschließungsanlagen auf Gebietskörperschaften angewendet werden (FinMin. Baden-Württemberg, Erlaß vom 09.06.1998 - 3 - S 4521/13, Der Betrieb 1998 S. 1308).

**Grunderwerbsteuer
BKPV 120/98**

**vgl. BKPV 65/95
Fach 9/Blatt 12**

Nochmals: Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer für Kanalreinigungsfahrzeuge

Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlaß vom 27.08.1998 - 3 - S 6105/8
(Der Betrieb 1998 S. 2042)

Durch das Gesetz zur Neuordnung des Zerlegungsrechts und zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuerrechts (Zerlegungs- und Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz - ZerlKraftStÄndG) vom 06.08.1998 (BGBl I S. 1998) wurde die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 1 KraftStG wie folgt gefaßt:

„1. Fahrzeuge, die von den Vorschriften über das Zulassungsverfahren ausgenommen sind.“

Weitere Voraussetzungen, wie das Fehlen einer Kennzeichnungspflicht gem. § 18 Abs. 4 StVZO, sind nicht mehr erforderlich. Damit können selbstfahrende Arbeitsmaschinen i.S. des § 18 Abs. 2 Nr. 1 StVZO wieder - wie vor dem 25.04.1997 - von der Kraftfahrzeugsteuer befreit werden. Zur Frage, ob ein Kanalreinigungsfahrzeug als selbstfahrende Arbeitsmaschine zu werten ist, wird auf das BMF-Schreiben vom 25.08.1995 verwiesen (vgl. BKPV 68/95). Dem o.g. Erlaß des FinMin. Baden-Württemberg vom 27.08.1998 ist darüber hinaus folgendes zu entnehmen.

„Unberührt hiervon (gemeint ist hier die Befreiung nach § 3 Nr. 1 KraftStG; Anm. der Red.) bleibt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 4 KraftStG, die für das Halten von solchen Kanalreinigungsfahrzeugen in Betracht kommt, die ausschließlich zur Reinigung der unter den Straßen befindlichen Entwässerungseinrichtungen eingesetzt werden und äußerlich als für diese Zwecke bestimmt erkennbar sind (vgl. Erlaß vom 09.06.1998).

Steuerbescheide, mit denen das Halten von Kanalreinigungsfahrzeugen aufgrund der Änderung des § 3 Nr. 1 KraftStG durch das KraftStÄndG 1997 besteuert wurde (vgl. Erlaß vom 20.06.1997), sind demgemäß nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG rückwirkend - ggf. ab 25.04.1997 - zu ändern, wenn die Voraussetzungen für die Einstufung als selbstfahrende Arbeitsmaschine vorliegen und damit eine Steuerbefreiung in Betracht kommt.

Dieser Erlaß ist im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangen und tritt an die Stelle des Erlasses vom 20.06.1997.“

**Kraftfahrzeugsteuer
BKPV 121/98**

**vgl. BKPV 54/98
Fach 10.8/Blatt 6**

**Abgabenordnung
BKPV 122/98****Zur Frage, ob im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung anzuwenden sind**

OFD Hannover, Verfügung vom 15.12.1997 – S 0069 - 1 - StO 321/S 0069 - 1 StH 551 (IDW-Fachnachrichten 1998 S. 153)

„Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs werden, soweit sie nicht ausschließlich Bedeutung für einen Einzelfall haben, im BStBl. II (früher Teil III) durch das Bundesfinanzministerium veröffentlicht (BStBl. III 1966 S. 345). Durch die Aufnahme in das Bundessteuerblatt sind die Entscheidungen grundsätzlich bei der Bearbeitung gleichgelagerter Steuerfälle zu beachten. Eine neue Prüfung hinsichtlich der Anwendung der BFH-Entscheidung kann jedoch erforderlich sein, wenn z. B.

- neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind,
- neue Rechtserkenntnisse eine andere Beurteilung der entschiedenen Rechtsfrage rechtfertigen können oder
- die Entscheidung schon lange zurückliegt und an ihr wiederholt Kritik geübt worden ist.

Die im Bundessteuerblatt veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs sind auch dann zu beachten, wenn der Rechtssatz, der in einer solchen Entscheidung aufgestellt worden ist, im Widerspruch zu einer anderen Auffassung stehen sollte, die zu der einschlägigen Frage in einer Verwaltungsanweisung (z.B. Rundverfügung) vertreten worden ist. Einer formellen Aufhebung der hierdurch überholten Verwaltungsanweisung bedarf es nicht.

Soll die höchstrichterliche Entscheidung nicht oder vorübergehend nicht angewendet werden, wird regelmäßig zeitgleich mit der Veröffentlichung der BFH-Entscheidung im BStBl. II eine Anweisung - ein sog. „Nichtanwendungserlaß“ - im BStBl. I veröffentlicht. Es empfiehlt sich, eine im BStBl. II veröffentlichte, aber nicht anzuwendende Entscheidung des BFH mit einem entsprechenden Hinweis zu versehen.

Die Meinungsbildung innerhalb der Finanzverwaltung zur Herausgabe eines Nichtanwendungserlasses erfordert eine gewisse Zeit, so daß die Veröffentlichung der BFH-Entscheidung im BStBl. II nicht immer zeitnah erfolgt. Andererseits sind diese Entscheidungen oft durch auszugsweise Veröffentlichungen in Fachzeitschriften bereits bekannt. Im Einzelfall betroffene Steuerpflichtige drängen dann bereits auf eine Entscheidung im Sinne des bekannten, im BStBl. II aber noch nicht veröffentlichten Urteils oder Beschlusses des BFH. Da vor der amtlichen Veröffentlichung im BStBl. II nicht beurteilt werden kann, ob weitere Weisungen in diesem Zusammenhang ergehen werden, ist die amtliche Veröffentlichung der Entscheidung in BStBl. II abzuwarten. Ergehen zeitgleich damit keine weiteren Weisungen im BStBl. I, kann regelmäßig uneingeschränkt nach den Grundsätzen der veröffentlichten Entscheidung verfahren werden.

Alle nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichten Entscheidungen haben - wie die Entscheidungen der Finanzgerichte - keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Soweit sie nicht mit veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs oder Verwaltungsanordnungen bzw. Anweisungen der vorgesetzten Behörden in Widerspruch stehen, können sie aber für die Entscheidung über vergleichbare Sachverhalte verwertet werden.“

BKPV 123/98**Gemeinnützigkeitsrecht: Verkaufsstellen (Läden) von Werkstätten für Behinderte**

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, Erlaß vom 26.03.1998 - IV 320 - S 0187 - 1/97 (Der Betrieb 1998 S. 905)

„Die Finanzverwaltung hat bisher zur steuerlichen Behandlung von Verkaufsstellen bzw. Läden von Behindertenwerkstätten die Auffassung vertreten, daß die Läden als steuerbegünstigte Zweckbetriebe behandelt werden können, wenn in ihnen *ausschließlich* Produkte veräußert werden, die von Werkstätten für Behinderte hergestellt worden sind. Bei Zukauf und Veräußerung anderer Erzeugnisse verloren die Verkaufsstellen demnach bisher ihre Zweckbetriebseigenschaft.

Inzwischen haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder entschieden, daß vor dem Hintergrund einer inzwischen eingetretenen Entwicklung an der bisherigen strengen Auffassung nicht mehr festgehalten werden soll. Demnach kann künftig eine Verkaufsstelle von Werkstätten für Behinderte auch dann als Zweckbetrieb behandelt werden, wenn in ihr neben Waren, die von der eigenen oder von anderen Werkstätten für Behinderte hergestellt worden sind, auch zugekaufte Waren veräußert werden. *Der Verkauf der zugekauften Waren ist in diesem Fall als gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.* Zugekauft i.S. dieser Regelung sind nur Waren, die nicht in den Produktionsprozeß der Werkstatt für Behinderte eingehen, d.h. also *unverändert* weiter veräußert werden. Der Einkauf von Waren für die Produktion bleibt bei der Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft einer Verkaufsstelle außer Betracht.“

BKPV 124/98**Einsatz eines mit Werbeaufschriften versehenen Fahrzeugs durch eine gemeinnützige Körperschaft**

OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 13.05.1998 - S 0183 A - 15 - St II 12 (Betriebs-Berater 1998 S. 1349)

„Zur Frage, ob bei einer gemeinnützigen Körperschaft steuerfreie Vermögensverwaltung oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, wenn sie ein mit Werbeaufschriften versehenes Fahrzeug einsetzt, wird gegeben, folgende Auffassung zu vertreten:

Bei der steuerbegünstigten Körperschaft liegt nur dann ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn sie vertraglich verpflichtet ist, das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen.

Diese Auffassung entspricht der in der Rundverfügung vom 16.01.1997 - S 2706 A - 72 - St II 12 - (KSt-Kartei, § 4, Karte A 18) enthaltenen Entscheidung zu vergleichbaren Sachverhalten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Die Verpflichtung der gemeinnützigen Körperschaft, auf die Erzielung von Einnahmen durch vergleichbare Verträge mit anderen Partnern zu verzichten, begründet keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hierin ist lediglich ein Indiz für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu sehen.“

Erstausstattung einer Stiftung mit Stiftungskapital im Wege einer Durchlaufspende (§ 10b EStG)**BKPV 125/98**

Finanzministerium Brandenburg, Erlaß vom 18.07.1997 - 35 - S 2223 - 2/97
(Finanz-Rundschau 1997 S. 742)

Der Erlaß hat folgenden Wortlaut:

„Verfolgt eine gemeinnützige Stiftung als besonders förderungswürdig anerkannte Zwecke, die nach Anlage 7 EStR nicht zum unmittelbaren Empfang steuerbegünstigter Spenden berechtigen, so muß das zu erbringende Stiftungskapital als Durchlaufspende über eine juristische Person des öffentlichen Rechts geleistet werden, um die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Stifter (Spender) zu erreichen. Dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, die notariell zu beurkunden sind.

Mit Rücksicht auf die praktischen Schwierigkeiten haben die Einkommensteuer-Referatsleiter folgendes Verfahren beschlossen:

Zuwendungen von Grundstücken und Gesellschaftsanteilen sind aus Billigkeitsgründen unter folgenden Voraussetzungen als Spende zu behandeln:

1. Die Stifterin/der Stifter (Spender) überträgt die Vermögenswerte unmittelbar auf die Stiftung gegen Empfangsbescheinigung.
2. In dieser Empfangsbescheinigung hat die Stiftung zu erklären, daß sie die im einzelnen - auch wertmäßig - zu bezeichnenden Vermögenswerte als die ihr zugesagte Stiftungsausstattung vorbehaltlos erhalten hat.
3. Die an sich als Durchlaufstelle vorgesehene öffentlich-rechtliche Körperschaft hat den gesamten Vorgang anhand der vorgelegten Unterlagen zu überprüfen und die Richtigkeit der Empfangsbescheinigung - auch in bezug auf den Spendenwert - zu bestätigen.“

Der Kiosk eines gemeinnützigen Vereins kann Zweckbetrieb sein**BKPV 126/98**

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 19. August 1997 VI 358/94 – rechtskräftig (EFG 1998 S. 407)

Die Leitsätze der Entscheidung lauten:

- „1. Ein Verein, dessen satzungsmäßige Aufgabe im wesentlichen darauf gerichtet ist, für psychisch Kranke tagesstrukturierende Angebote zu schaffen, um dadurch für diesen Personenkreis die Grundlagen für eine Eingliederung in den normalen Arbeitsprozeß zu legen, unterhält einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, wenn der Betrieb des Unternehmens (hier: Kiosk) in seiner Gesamtausrichtung zur Verwirklichung der satzungsgemäßen Zwecke dient.
2. Die Zweckverwirklichung erfolgt regelmäßig durch Abschluß von Beschäftigungsverhältnissen mit den Probanden.“

Aus den Urteilsgründen:

„Die Klage ist begründet.

Bei den vom Kl. betriebenen Kiosken handelt es sich um Zweckbetriebe, die gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i. V. m. § 65 AO nicht der KSt-Pflicht unterliegen.

Ein Zweckbetrieb ist gem. § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der KSt zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Kioskeinrichtung und -betrieb zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks

Die Kioske dienen in ihrer Gesamtrichtung, d. h. mit den sie begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch sie erzielten Einnahmen der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks des Kl. Satzungsmäßige Aufgabe des Kl. ist die Einrichtung und Unterhaltung von Einrichtungen für psychisch Kranke und Behinderte, deren Betreuung sowie das Schaffen tagesstrukturierender Angebote außerhalb bestehender Einrichtungen. Das Schaffen tagesstrukturierender Angebote sollte dabei insbesondere durch die Eingewöhnung der psychisch Kranken in den üblichen Tagesablauf des durchschnittlichen „Normalbürgers“ erfolgen. Durch die Einbindung der Betreuten in feste Arbeitsverhältnisse sollten sie zur Übernahme von Pflichten und deren eigenverantwortlichen Erledigung angeleitet werden. Die Gestaltung der Arbeitsverhältnisse wurde dabei einerseits an der krankheitsbedingten geminderten Leistungsfähigkeit ausgerichtet, in dem etwa auch Beschäftigungsverhältnisse von 4 Stunden pro Monat eingegangen wurden. Die Aufnahme der Arbeit innerhalb eines gewöhnlichen Geschäftsbetriebs mit Kontakten zu außenstehenden Fremdkunden diente andererseits zur Gewöhnung an realitätsgerechte Arbeitsbedingungen, die durch Konflikt- und Streßsituationen gekennzeichnet sein können. Die Kioske dienen folglich dazu, Beschäftigungsmöglichkeiten unter realitätsnahen Bedingungen bei gleichzeitigem Zuschnitt auf die Sonder-situation psychisch Kranker zu schaffen und damit in ihrer Gesamtausrichtung der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Kl.

Zweckerreichung durch einen beliebigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Der Kl. konnte entgegen der Ansicht des Bekl. seinen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck nur durch einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichen (§ 65 Nr. 2 AO). Es kommt - anders als das FA meint - nicht darauf an, ob der Zweck auch durch anders geartete wirtschaftliche Geschäftsbetriebe erreicht werden kann. Voraussetzung ist lediglich, daß die Zweckerreichung nur durch einen (beliebigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann. Im Streitfall versetzt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb den Kl. erst in die Lage, Beschäftigungsverhältnisse einzugehen und damit realitätsnahe Arbeitsbedingungen zu schaffen. Die Beschäftigung psychisch Kranker in einer geregelten Arbeitssituation ist Grundvoraussetzung dafür, sie an die übliche Lebenssituation der Mehrzahl der in der Bundesrepublik Deutschland lebenden Menschen heranzuführen.

Dem steht nicht entgegen, daß arbeitstherapeutische Maßnahmen auch ohne den Betrieb eines wirtschaftlichen Unternehmens erfolgen können. Denn derartige Maßnahmen hätten weder einen hinreichenden Realitätsbezug zu Tätigkeiten im normalen Arbeitsprozeß, weil durch sie weder durch Fehlverhalten des Probanden verursachte Streßsituationen noch durch Kontakt und mögliche Konfrontationen mit Fremden (hier Kunden) entstehende Konflikte hinreichend simuliert werden können.

Der Betrieb erfüllte auch die Voraussetzungen des § 65 Nr. 3 AO. Er trat zu nichtbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nur in dem Umfang in Wettbewerb, als bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar war.

„Wettbewerb“ unvermeidbar

Die Frage, ob der - tatsächliche oder potentielle - Wettbewerb bei Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist, muß unter Beachtung der nach Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität beantwortet werden. Ein steuerrechtlicher Eingriff in den Wettbewerb ist nach Art. 3 Abs. 1 GG nur erlaubt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerrechtliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt. Es ist somit abzuwägen zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem nicht durch steuerrechtliche Begünstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BFHE 174, 97, BStBl II 1994, 573). Erweist sich, daß der steuerbegünstigte Zweck auch ohne die steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen ist, dann ist das Interesse an der Wahrung der Wettbewerbsneutralität vorrangig und aus der Sicht der Gemeinnützigkeit der Wettbewerb vermeidbar (BFH-Urteil vom 26. April 1995 I R 35/92, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767).

Der Wettbewerb mit anderen steuerpflichtigen Kiosken war für den Kl. unvermeidbar, wenn er seinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen wollte. Er mußte einen wirtschaftlichen Betrieb unterhalten, um den von ihm betreuten psychisch Kranken ein der Arbeitssituation eines Gesunden vergleichbares tagesstrukturiertes Angebot, d. h. eine sinnvolle Arbeitstherapie unterbreiten zu können. Ohne den Betrieb der Kioske wäre der Kl. nicht in der Lage gewesen, den Betreuten realitätsgerechte Arbeitsverhältnisse anzubieten. Denn die Vermittlung psychisch Erkrankter in Fremdarbeitsverhältnisse scheitert bereits an dem anfänglichen ungenügenden Leistungsvermögen.

Die Kioske wurden durch den Kl. - mit Ausnahme einer Leitungsperson, die zudem betreuend tätig war - ausschließlich mit Arbeitskräften betrieben, die zum Klientel des Vereins gehörten. Der Warenverkauf an Patienten und Angestellte der angeschlossenen Betreuungs- bzw. Krankeneinrichtungen und an Fremdkunden war damit ausschließlich Ausfluß aus der zweckverwirklichenden Beschäftigung psychisch Kranker. In derartigen Fällen besteht ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerrechtliche Begünstigung gegenüber den Wettbewerbern. ...“

BKPV 127/98**Spendenbescheinigung bei Sachspenden**

vgl. **BKPV 88/92**
Fach 11/Blatt 17

OFD Hannover, Verfügung vom 30.12.1997 - S 2223 – 212 - StO 242; S 2223 – 308 - StH 215 (Deutsches Steuerrecht 1998 S. 247)

„Nach H 111 (Gebrauchte Kleidung als Sachspende [Abziehbarkeit und Wertermittlung]; Sachspenden) EStH 1996 müssen bei Sachspenden aus der Spendenbestätigung der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache i. OS. des § 10 b Abs. 3 EStG 1996 ersichtlich sein (BFH v. 22.10.1971, BStBl II 1972, 55). Eine unabhängig von Alter und Neuwert durchgeführte Gruppenbewertung der gespendeten Gegenstände, beispielsweise anhand von „Preisgruppen“ reicht hierfür nicht aus (BFH v. 23.5.1989, BStBl II 1989, 879). Vielmehr müssen die Sachen einzeln auf ihren Wert hin untersucht werden, denn nach § 10b Abs. 3 Satz 3 EStG 1996 ist die Höhe der Spende mit dem gemeinen Wert, d. h. dem Einzelveräußerungspreis (§ 9 Abs. 2 BewG) anzusetzen. Zu diesem Zweck ist der Marktwert des einzelnen Gegenstandes zu ermitteln (BFH v. 23. 5. 1989, a. a. O., unter 1. c aa). Der Umstand, daß eine Sachspendenbescheinigung über einen runden Betrag ausgestellt wurde, läßt auf eine pauschale Bewertung der Spende schließen.“

Eine nachträgliche Bescheinigung der fehlenden Angaben in einem formlosen Schreiben ist nicht ausreichend. Ein Spendenabzug wäre nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige eine geänderte und hinreichend aufgeschlüsselte Spendenbestätigung nachreicht. Anderenfalls hat der Steuerpflichtige den Nachteil der Nichterweislichkeit des gemeinen Werts der Spende zu tragen (BFH v. 23.05.1989, a. a. O., unter 2.).“

BKPV 128/98**Der zentrale Ein- und Verkauf eines gemeinnützigen Dachverbandes führt zum einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**

Urteil des BFH vom 15.10.1997 - II R 94/94 (HFR 1998 S. 169)

Nicht amtlicher Leitsatz:

„Der zentrale Einkauf von Ausrüstungsmaterial und Hilfsmitteln durch einen als gemeinnützig anerkannten Dachverband der Wohlfahrtspflege und deren Weiterverkauf an die steuerbegünstigten Landes- und Ortsverbände ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht die Voraussetzungen eines die Steuerbefreiung erhaltenden Zweckbetriebs gemäß § 65 AO 1977 erfüllt.“

Folgender Sachverhalt lag vor:

„Kl. war ein eingetragener als gemeinnützig anerkannter Verein. Vereinsmitglieder sind die rechtlich selbständigen Landesverbände als eingetragene Vereine. Auf der unteren Organisationsstufe sind - als nicht eingetragene Vereine - die Ortsverbände angesiedelt. Die Vereinsaufgaben werden im wesentlichen von den Landes- und Ortsverbänden wahrgenommen. Sie erstrecken sich auf Erste-Hilfe-Leistungen, Rettungsdienst, Kranken- und Behindertentransport, Katastrophenschutz im In- und Ausland, Gesundheitsfürsorge, Unterhaltung von Krankenanstalten, Pflegeheimen, Altenheimen, Soziale Dienste, Jugendarbeit und ähnliche Aktivitäten. Der Kl. betreibt einen sog. Zentraleinkauf, für den er ein Lager unterhält. Zweck dieser Einrichtung ist es, den Ausrüstungsbedarf (Medizin, Verbandsmaterial usw.) der Landes- und Ortsverbände zentral einzukaufen und auf der Grundlage einer Preisliste an die Landes- und Ortsverbände weiterzuverkaufen. Das FA behandelte den „Zentraleinkauf“ als steuerpflichtigen wirt-

schaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 64 AO 1977 i. d. F. vor dem Inkrafttreten des Vereinsförderungsgesetzes vom 18. Dezember 1989 und unterwarf die Umsätze und Gewinne aus der Tätigkeit der USt und KSt. Außerdem stellte das FA für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Einheitswerte des Betriebsvermögens fest.“

Einspruch, Klage und Revision waren erfolglos.

Aus den Urteilsgründen:

„1. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Der vom Kl. unterhaltene Zentraleinkauf stellt - was zwischen den Beteiligten unstreitig ist - einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO dar.

Für diesen Geschäftsbetrieb konnte die vom Kl. angegriffene Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1. Januar der Jahre 1983 bis 1987 gemäß § 19 Abs. 4 BewG nur unterbleiben, wenn eine gesetzliche Befreiung von der VSt und der GewSt gegeben ist. Die Voraussetzungen für eine entsprechenden Steuerbefreiung liegen indessen im Streitfall nicht vor.

Von der VSt-Pflicht (§ 1 VStG) sowie von der GewSt-Pflicht (§ 2 GewStG) sind gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 12 VStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen befreit, die nach der Satzung, dem Stiftungszweck oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Die Steuerfreiheit ist jedoch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 12 Satz 2 VStG bzw. gemäß § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, es sei denn, es liegt ein Zweckbetrieb vor (§ 64 AO 1977). Der zentrale Einkauf von Ausrüstungsmaterial und Hilfsmitteln durch einen als gemeinnützig anerkannten Dachverband der Wohlfahrtspflege und deren Weiterverkauf an die steuerbegünstigten Landes- und Ortsverbände erfüllt jedoch nicht die Voraussetzungen eines die Steuerbefreiung erhaltenden Zweckbetriebs gemäß § 65 AO 1977. ...

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nur dann steuerunschädlich, wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen läßt, vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (BFH-Urteil vom 9. April 1987 V R 150/78, BFHE 149, 319, BStBl II 1987, 659, HFR 1987, 420). Dies hat die Vorinstanz im Streitfall zu Recht verneint. Denn die satzungsmäßigen Zwecke des Kl. können nicht nur durch den zentralen Ein- und Verkauf erreicht werden, vielmehr wäre es den Unterorganisationen des Kl. auch möglich, den von ihnen jeweils benötigten Bedarf an Ausrüstungsgegenständen und Hilfsmitteln, die sie zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke benötigen, unmittelbar bei anderen Anbietern auf dem freien Markt oder bei den Kl. beliefernden Unternehmern einzukaufen. Daran ändert auch nichts der Umstand, daß der vom Kl. unterhaltene Zentraleinkauf wegen der Lieferung in größerem Umfang zu Preisvorteilen führt, die der Kl. an die nachgeordneten Verbände weitergeben kann. Zwar wird dieses Verfahren, worauf der Kl. hinweist, wirtschaftlich vernünftig sein. Doch läßt sich daraus nicht folgern, daß die satzungsmäßigen Zwecke nicht auch auf andere Weise erreicht werden können. Ebenso wenig zwingt die vom Kl. geltend gemachte Notwendigkeit einer einheitlichen Ausrüstung der Landes- und Ortsverbände zur Unterhaltung einer zentralen Beschaffungsstelle. Wie die Vorinstanz zutreffend dargelegt hat, läßt sich die Einheitlichkeit auch durch die vom Kl. als Dachverband den nachgeordneten Verbänden überlassenen Muster oder Bezugsnachweise sicherstellen.

Der Annahme eines Zweckbetriebs steht im Streitfall auch entgegen, daß der zentrale Ein- und Verkauf von Ausrüstungsgegenständen und Hilfsmitteln zu nichtbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO 1977).

Nach dieser Vorschrift, die dem Schutz des Wettbewerbs dient, sollen durch die steuerliche Begünstigung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weder Wettbewerber verdrängt noch zu Lasten potentieller Konkurrenten Marktzutrittschranken errichtet werden (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1993 X R 115/91, BFHE 173, 254, BStBl II 1994, 314, HFR 1994, 451). Soll ein staatlicher Eingriff in den Wettbewerb durch Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt sein, bedarf es nach der Rechtsprechung des BVerfG eines hinreichenden sachlichen Grundes (BVerfG-Beschluß vom 26. Oktober 1976 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58, 70). Sind die von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen Zwecke auch ohne steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist folglich aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (vgl. BFH-Urteil vom 11. April 1990 I R 122/87, BFHE 160, 510, BStBl II 1990, 724, HFR 1991, 42).

So liegen die Verhältnisse im Streitfall. Der Kl. schließt durch den zentralen Ein- und Verkauf von Ausrüstungsgegenständen und anderen Hilfsmitteln, die er an die nachgeordneten Verbände weiterveräußert, andere Anbieter, d. h. Hersteller und Handelsunternehmen von der Möglichkeit aus, die Landes- und Ortsverbände unmittelbar zu beliefern. Er verhindert damit - worauf die Vorinstanz zutreffend hingewiesen hat - jeglichen Wettbewerb, ohne daß dies zur Erfüllung der vom Kl. verfolgten gemeinnützigen Zwecke unentbehrlich wäre. ...

Diesem Ergebnis steht auch die Vorschrift des § 57 Abs. 2 AO 1977 nicht entgegen, wonach eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefaßt sind, einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt wird; damit fingiert § 57 Abs. 2 AO 1977 die in den einzelnen Befreiungsnormen geforderte und in Abs. 1 der Vorschrift definierte Unmittelbarkeit der Förderung bei sog. Dach- oder Spitzenverbänden, die ihre gemeinnützigen Mitgliedskörperschaften fördern oder betreuen (vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 AO 1977 Tz. 3). Denn es geht im Streitfall nicht um die Frage, ob und in welchem Umfang die Rechtsfolgen des (gemeinnützigen) Handelns der nachgeordneten Körperschaften dem Kl. zugerechnet werden können, sondern allein darum, ob der vom Kl. als einem als gemeinnützig anerkannten Verein betriebene Zentraleinkauf einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb darstellt.

2. KSt

Zutreffend hat die Vorinstanz entschieden, daß der Gewinn des Kl. aus dem zentralen Ein- und Verkauf der Ausrüstungsgegenstände und Hilfsmittel im Jahre 1986 der KSt nach § 1 ff. KStG unterliegt. Denn insoweit handelt es sich - wie oben unter II. 1. dargelegt - um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO 1977), der nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach §§ 65 ff. AO 1977 erfüllt. Damit entfällt die vom Kl. geltend gemachte Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.

3. USt

Soweit der Kl. im Rahmen des von ihm betriebenen Zentraleinkaufs Ausrüstungsbedarf an seine Landes- und Ortsverbände gegen Entgelt geliefert hat, liegen steuerpflichtige Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Dies gilt auch für die Lieferungen an die rechtlich selbständigen Landesverbände als seine Vereinsmitglieder (s. BFH-Urteil v. 7. November 1996 V R 34/96, BFHE 181, 532, BStBl II 1997, 366, HFR 1997, 499).

- a) Diese Lieferungen waren nicht gemäß § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. Nach dieser Vorschrift sind die Leistungen der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, u. a. nur dann umsatzsteuerfrei, wenn die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis zugute kommen. Diese Voraussetzung hat die Vorinstanz zutreffend verneint. Denn der Kl. hat seine Umsätze nicht unmittelbar an die hilfsbedürftigen Personen erbracht, die nach dem Vereinszweck unterstützt werden sollen. Die Lieferungen des Ausrüstungsbedarfs an die Landes- und Ortsverbände sind dem nach der Satzung des Kl. begünstigten Personenkreis vielmehr nur mittelbar zugute gekommen. Dies reicht jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des V. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, nicht aus, um die USt-Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG bejahen zu können. Die Leistungen kommen den begünstigten hilfsbedürftigen Personen auch dann nicht unmittelbar zugute, wenn die Leistungsempfänger - im Streitfall die Landes- und Ortsverbände - gemeinnützig sind (s. BFH-Urteil in BFHE 181, 532, 536, BStBl II 1997, 366, HFR 1997, 499).

Entgegen der vom Kl. vertretenen Auffassung erfaßt der begünstigte Personenkreis i. S. des § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG nicht auch die in dieser Vorschrift genannten gemeinnützigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen als Mitglieder (Unterorganisationen) eines Wohlfahrtsverbandes. Denn § 4 Nr. 18 UStG bezweckt nicht die Förderung mehrstufiger Wohlfahrtsunternehmen, sondern die Entlastung hilfsbedürftiger Menschen (§§ 53 und 66 AO 1977). Der V. Senat des BFH weist in seiner Entscheidung in BFHE 181, 532, 536, BStBl II 1997, 366, HFR 1997, 499 zutreffend darauf hin, daß sich die Mitgliedsverbände nur im Kernbereich ausschließlich der gemeinnützigen Wohlfahrtspflege widmen müssen; die generelle Befreiung der Leistungen der in § 4 Nr. 18 UStG genannten Spitzenverbände an ihre Mitgliedsverbände widerspräche daher nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Sinn der Vorschrift. Eine umfassende Steuerbefreiung würde gegenüber vergleichbaren Erwerbsunternehmen zu Wettbewerbsverzerrungen führen, die mit der Wettbewerbsneutralität der USt nicht vereinbar wären.

- b) Zu Recht hat die Vorinstanz auch die vom Kl. hilfsweise geltend gemachte Ermäßigung des Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG versagt. Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 v. H. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

Der Kl. hat - wie oben unter 1. dargelegt - die Ausrüstungsgegenstände im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO 1977) geliefert. Da es sich hierbei nicht zugleich um einen Zweckbetrieb i. S. der §§ 65 bis 68 AO 1977 handelt, der die Steuervergünstigung bestehen läßt, sind die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 1 Nr. 8 UStG nicht erfüllt.

