

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

Freiberufler erzielen nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn sie ihre Tätigkeit eigenverantwortlich ausüben (Nr. 2). Ein Softwareentwickler ist Freiberufler, wenn er eine Tätigkeit ausübt, die mit der eines Ingenieurs vergleichbar ist (Nr. 3).

Personengesellschaften können den Investitionsabzugsbetrag im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen bilden, unabhängig davon, wo die spätere Investition erfolgt (Nr. 4). Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung kann der Investitionsabzugsbetrag mitübertragen werden (Nr. 5). Hohe Barabhebungen rechtfertigen keine Schätzung von Kapitaleinkünften durch das Finanzamt (Nr. 9).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- Berufshaftpflichtversicherung:** Kein Arbeitslohn bei Freiberufler-GbR bzw. Partnerschaft
- Freiberufler:** Anforderungen an die eigenverantwortliche Tätigkeit
- Softwareentwickler:** Mit der Tätigkeit eines Ingenieurs vergleichbar?
- Investitionsabzugsbetrag (1):** Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt
- Investitionsabzugsbetrag (2):** Mitübertragung bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung?
- Ansparrücklage:** Versehentlich unterbliebene Auflösung ist keine neue Tatsache
- Vorsteuerabzug:** Anforderungen an die Rechnung
- Garage des Einfamilienhauses** als Betriebsvermögen
- Schätzung von Kapitaleinkünften** im Anschluss an hohe Barabhebungen zulässig?

## 1 Berufshaftpflichtversicherung: Kein Arbeitslohn bei Freiberufler-GbR bzw. Partnerschaft

Die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GbR führt nicht zu Arbeitslohn bei den angestellten Rechtsanwälten, weil das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Es handelt sich somit um eine Leistung des Arbeitgebers, die sich nicht, auch nicht im weitesten Sinne, als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

Entsprechend hatte der BFH bereits entschieden, dass der Erwerb des eigenen Haftpflichtversicherungsschutzes durch eine **Rechtsanwalts-GmbH** zu keinem lohnsteuerlich erheblichen Vorteil bei den angestellten Rechtsanwälten führt, da die GmbH damit ihre eigene Berufstätigkeit versichert. Mit dem gleichen Ergebnis hat der BFH zur Betriebshaftpflichtversicherung eines **Krankenhauses** entschieden. Die Mitversicherung der angestellten Klinikärzte ist keine Gegenleistung für die Beschäftigung, auch wenn die Ärzte keine eigene Haftpflichtversicherung abschließen müssen.

Der Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung führt somit nicht zu Arbeitslohn, auch wenn sich der **Versicherungsschutz auf die Arbeitnehmer** erstreckt. Denn der Zweck der Versicherung besteht darin, dem Arbeitgeber einen möglichst umfassenden Versicherungsschutz für alle bei ihm Beschäftigten zu gewähren. Nur so kann erreicht werden, dass die Haftpflichtrisiken weitgehend auf den Versicherer übergehen. Die Arbeitnehmer haften nämlich gegenüber dem Arbeitgeber häufig nicht oder nur beschränkt und bei ihrer Inanspruchnahme durch Dritte wegen Schäden aus ihrer Berufstätigkeit können sie – abhängig vom Grad des Verschuldens – vom Arbeitgeber Freistellung verlangen. Die Ausdehnung des Versicherungsschutzes auf die Haftpflicht der Arbeitnehmer vermeidet daher Spannungen zwischen Mitarbeitern und Arbeitgeber, die bei der unmittelbaren Inanspruchnahme der Arbeitnehmer durch einen geschädigten Dritten entstehen könnten. Das dient letztlich dem unternehmerischen Interesse.

### Beispiel:

*Eine Partnerschaftsgesellschaft, die aus einem Notar sowie mehreren Rechtsanwälten und Steuerberatern besteht, hatte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Berufshaftpflichtversicherung (Versicherungssumme 1 Mio. Euro pro Schadensfall) abgeschlossen. Die Partnerschaft hatte darüber hinaus für die angestellten Rechtsanwälte, die nicht Gesellschafter waren, für deren Tätigkeit eigene Berufshaftpflichtversicherungen (Versicherungssumme 250.000 Euro pro Schadensfall) abgeschlossen.*

*Das Finanzamt behandelte die von der Partnerschaft getragenen Versicherungsbeiträge für die Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn der angestellten Rechtsanwälte. Das Finanzamt war der Auffassung, dass das Interesse am Versicherungsschutz nicht allein im Interesse der Kanzlei liege. Das eigene Interesse der angestellten*

*ten Rechtsanwälte an dem Versicherungsschutz sei mindestens ebenso groß.*

*Der BFH kommt (wie zuvor ausgeführt) zu einem anderen Ergebnis.*

**Hinweis:** Die Entscheidung des BFH gilt unabhängig von der Rechtsform, also für Sozietäten in der Rechtsform der GbR und auch für Einzelkanzleien. Der BFH weist darauf hin, dass auch dann kein Arbeitslohn vorliegen würde, wenn es sich bei den angestellten Rechtsanwälten um „Scheinsozien“ handeln würde. Die Grundsätze gelten nicht nur für Rechtsanwälte, sondern auch für andere Berufsgruppen, wie z.B. für Steuerberater.

## 2 Freiberufler: Anforderungen an die eigenverantwortliche Tätigkeit

Ein Ingenieur übt eine freiberufliche Tätigkeit aus. Voraussetzung ist allerdings, dass er seine Tätigkeit **eigenverantwortlich** ausübt. Lässt ein Ingenieur einen Großteil seiner beruflichen Arbeit ohne eigene Mitwirkung von seinen Arbeitnehmern erledigen, ist er nicht mehr eigenverantwortlich und damit freiberuflich tätig, sondern gewerblich.

### Beispiel:

*Eine Sozietät von Prüfindingenieuren führt unter anderem Hauptuntersuchungen für Kfz durch. Die Sozietät beschäftigt drei weitere Prüfindingenieure, die den weit überwiegenden Teil der Aufträge eigenverantwortlich ohne Beteiligung der Gesellschafter durchführen.*

*Das Finanzamt behandelte die Sozietät als gewerbliches Unternehmen, weil die Gesellschafter nicht eigenverantwortlich tätig sind. Die Sozietät wandte ein, die Prüfungstätigkeit sei gesetzlich streng reglementiert; sie müsse von dem jeweiligen Prüfer persönlich und eigenverantwortlich durchgeführt werden.*

**Eigenverantwortlichkeit:** Steuerlich ist es erforderlich, dass die Gesellschafter der Sozietät die gesetzlichen Vorgaben erfüllen. Es spielt keine Rolle, wenn die Gesellschafter der Sozietät durch die gesetzlichen Vorgaben gehindert waren, auf die von ihren Arbeitnehmern durchgeführten Prüfungen entscheidend Einfluss zu nehmen.

Dass die Sozietät die Prüfgeräte zur Verfügung gestellt hat, reicht ebenso wenig aus wie die Tatsache, dass die Gesellschafter ihre Mitarbeiter stichprobenartig kontrolliert haben. Es fehlt die von der Rechtsprechung geforderte höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung gegenüber dem Auftraggeber. Ob eine andere Beurteilung möglich ist, wenn die Gesellschafter jedes Prüfprotokoll selbst unterzeichnen würden, lässt das Finanzgericht offen.

Eine Einstufung als gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass die Sozietät **mit Gewerbesteuer belastet** wird. Ein Ausgleich findet allerdings durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer statt.

**Hinweis:** Solange der BFH bei seiner Rechtsprechung bleibt, dass es auf die eigenverantwortliche Tätigkeit des Freiberuflers ankommt, muss die **persönliche Kontrolle**

**gewährleistet** sein. Ist das bei einer Beschäftigung freiberuflicher Fachkräfte als Arbeitnehmer nicht möglich, kann überlegt werden, ob und inwieweit es möglich ist, Fachkräfte als Gesellschafter an der Gesellschaft zu beteiligen.

### 3 Softwareentwickler: Mit der Tätigkeit eines Ingenieurs vergleichbar?

Bei bestimmten, gesetzlich ausdrücklich aufgeführten Berufen (vgl. § 18 EStG) handelt es sich um freiberufliche und nicht um gewerbliche Tätigkeiten. Freiberuflich sind auch alle Tätigkeiten, die mit den dort aufgeführten Tätigkeiten, vergleichbar sind. Nach der BFH-Rechtsprechung setzt z.B. jede ingenieurähnliche Tätigkeit voraus, dass die Tätigkeit in ihren wesentlichen Elementen dem Beruf des Ingenieurs gleichwertig ist, also in Theorie (Ausbildung, Kenntnisse, Qualifikation) und in der Praxis (berufliche Tätigkeit). Wer System- und Anwendungssoftware entwickelt, kann somit auch dann einen dem Ingenieur ähnlichen Beruf ausüben, wenn er nicht über den Abschluss einer nach den Ingenieurgesetzen der Länder vorgeschriebenen Ausbildung als Absolvent einer Hochschule oder Fachhochschule verfügt.

Die vergleichbaren Kenntnisse müssen die **Kernbereiche** dieser Fachstudien abdecken. Den Nachweis, dass der Betroffene sich als Autodidakt das Wissen eines Diplominformatikers/Wirtschaftsinformatikers (FH) in vergleichbarer Breite und Tiefe angeeignet hat, kann auf verschiedene Weise geführt werden. In Betracht kommt der **Nachweis**

- durch erfolgreich abgeschlossene Fortbildungsmaßnahmen,
- durch ein Selbststudium und/oder eigene praktische Arbeiten und/oder
- mithilfe einer sogenannten Wissensprüfung.

#### **Beispiel:**

*Der Kläger absolvierte nach dem Erreichen der Fachhochschulreife eine Ausbildung in elektronischer Datenverarbeitung und als Pascal-Programmierer an der Bundesweherschule. Er studierte anschließend Informatik, ohne einen Abschluss zu erreichen. Seine Tätigkeit an verschiedenen Projekten zur Entwicklung von System- und Anwendungssoftware erklärte er in seiner Steuererklärung als freiberuflich. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht haben entschieden, dass die Kenntnisse des Klägers nicht mit denen eines Diplom-Informatikers gleichwertig gewesen seien.*

*Ein Sachverständiger, den das Finanzgericht eingeschaltet hatte, führte aus, dass eine „hohe Wahrscheinlichkeit“ dafür spricht, dass der Kläger einen Teil der von ihm zum Nachweis eingereichten Projektunterlagen/Arbeitsproben und Programmcodes selbst erstellt habe. Aus den vom Kläger vorgelegten Unterlagen lässt sich dennoch nicht ableiten, dass er über ein Wissen verfügte, das dem Wissen eines Diplominformatikers oder Wirtschaftsinformatikers in Breite und Tiefe entsprach. Diese Sachentscheidung ist laut BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.*

**Hinweis:** Wer System- und Anwendungssoftware entwickelt, kann auch ohne Studium einen dem Ingenieur ähnlichen Beruf ausüben. Wenn alle anderen Möglichkeiten ausscheiden, ist es auch möglich, den **Nachweis durch eine sogenannte Wissensprüfung** zu führen. Darauf sollte keinesfalls verzichtet werden.

### 4 Investitionsabzugsbetrag (1): Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt

Bei einer Personengesellschaft kann ein Investitionsabzugsbetrag entweder

- von der Personengesellschaft (zulasten des Gesamthandsgewinns) gebildet werden oder
- durch den Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen.

Die Frage, die sich stellt (und die von der Finanzverwaltung bisher nicht eindeutig beantwortet wurde), lautet: Kann ein Investitionsabzugsbetrag, der im Gesamthandsvermögen gebildet wurde, auf Anschaffungen im Sonderbetriebsvermögen übertragen werden?

#### **Beispiel:**

*An einer Personengesellschaft sind zwei Gesellschafter zu je 50 Prozent beteiligt. Die Personengesellschaft hat in ihrem Gesamthandsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von (40 Prozent von 100.000 Euro =) 40.000 Euro gewinnmindernd gebildet. Die Gesellschafter haben den Abzugsbetrag je zur Hälfte beansprucht. Das **begünstigte** Wirtschaftsgut wurde im folgenden Wirtschaftsjahr **nicht von der Gesellschaft, sondern von einem** der Gesellschafter angeschafft und in seiner Sonderbilanz aktiviert.*

*Die Personengesellschaft rechnet den im Wirtschaftsjahr geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag von 40.000 Euro im Anschaffungsjahr ihrem Gesamthandsgewinn gewinnerhöhend hinzu. Der Gewinnanteil je Gesellschafter erhöht sich also um 20.000 Euro. Der Gesellschafter, der das Fahrzeug angeschafft hat, macht in seiner Sonderbilanz den 40-prozentigen Abzugsbetrag geltend, sodass sich dadurch der Gewinnanteil dieses Gesellschafters um 40.000 Euro mindert; per Saldo also um (40.000 Euro - 20.000 Euro =) 20.000 Euro.*

**Achtung:** Finanzämter vertreten zumindest teilweise die Ansicht, dass eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen nicht zu einer begünstigten Investition führt, wenn der Investitionsabzugsbetrag zuvor im Gesamthandsvermögen gebildet worden ist. Das bedeutet, dass Finanzämter den im Gesamthandsvermögen gebildeten Investitionsabzugsbetrag nachträglich gewinnerhöhend rückgängig machen, wenn bei Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist keine Anschaffung im Gesamthandsvermögen erfolgte. Die **rückwirkende Aufhebung** des Investitionsabzugsbetrags wegen Nichtwahrung der dreijährigen Investitionsfrist führt dann außerdem dazu, dass **Zinsen** anfallen.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg vertritt in einem Urteil vom 11.3.2016 allerdings die Auffassung, dass ein Investitionsabzugsbetrag, der vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde, auch auf eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen übertragen werden kann. Das heißt, dass die Anschaffung nur durch einen Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen begünstigt ist. Konsequenz ist außerdem, dass keine Zinsen anfallen.

Das Finanzgericht weist darauf hin, dass sich dem BMF-Schreiben zur Anwendung des Investitionsabzugsbetrags keine eindeutige Antwort zu dieser Streitfrage entnehmen lässt. Bei einer Personengesellschaft tritt diese an die Stelle des „Steuerpflichtigen“. Der Investitionsabzugsbetrag ist somit (so das Finanzgericht) **betriebs- und nicht personenbezogen**.

Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört steuerlich nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Somit besteht kein Anlass, die Übertragung eines von der Personengesellschaft gebildeten Investitionsabzugsbetrags auf Anschaffungen im Sonderbetriebsvermögen zu verweigern.

Das Sonderbetriebsvermögen ist kein selbstständiger Betrieb. Es gehört vielmehr zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, sodass eine beabsichtigte Investition auch im Gesamthandsvermögen möglich ist und umgekehrt. Da das Finanzamt Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts eingelegt hat, sollten einschlägige Fälle mit einem Einspruch offengehalten werden.

## 5 Investitionsabzugsbetrag (2): Mitübertragung bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung?

Ein Investitionsabzugsbetrag kann auch dann geltend gemacht werden, wenn im Zeitpunkt der Inanspruchnahme feststeht, dass die Investition nicht mehr vom Steuerpflichtigen selbst, sondern aufgrund einer bereits durchgeführten oder feststehenden **unentgeltlichen Betriebsübertragung** vom Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll. Voraussetzung dafür ist, dass der Betriebsinhaber bei Fortführung des Betriebs das begünstigte Wirtschaftsgut selbst angeschafft oder hergestellt hätte und zum maßgeblichen Bilanzstichtag anhand objektiver Kriterien erwarten konnte, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger zur Nutzung in dem übertragenen Betrieb vorgenommen werden würde.

### Beispiel:

Der Kläger war Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung). Der Kläger übertrug seinem Sohn den Betrieb durch notariellen Vertrag unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Kläger macht für die Zeit davor Investitionsabzugsbeträge geltend. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Investitionsabzugsbeträge ab, weil bereits festgestanden habe, dass der Kläger die Investitionen wegen der bereits erfolgten

Übergabe des Betriebs nicht mehr selbst werde durchführen können.

Das Finanzgericht wies die hiergegen erhobene Klage ab, weil ein Investitionsabzugsbetrag nur in Anspruch genommen werden könne, wenn die beabsichtigte Investition noch objektiv durchführbar sei. Der BFH urteilte anders als das Finanzgericht.

Der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags steht es nicht entgegen, wenn im Zeitpunkt der Bildung des Investitionsabzugsbetrags feststeht, dass die Investition nicht mehr vom Inhaber selbst, sondern aufgrund einer bereits durchgeführten oder feststehenden unentgeltlichen Betriebsübertragung von dem Betriebsübernehmer vorgenommen werden soll. Die bei einer **unentgeltlichen** Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bewirkte Buchwertfortführung dient der **Sicherung der Liquidität**. Laut BFH entspricht es sowohl dem Förderzweck des § 7g EStG als auch dem Zweck der Buchwertverknüpfung bei **unentgeltlicher Betriebsübertragung**, einen Investitionsabzugsbetrag auch dann zu gewähren, wenn die beabsichtigte Investition erst von dem Betriebsübernehmer durchgeführt werden kann.

Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung kann der Investitionsabzugsbetrag genutzt werden, um bereits beim Rechtsvorgänger ein steuerlich optimales Ergebnis zu erzielen. Sie können den Investitionsabzugsbetrag nämlich auch dann beanspruchen, wenn Sie die begünstigten Wirtschaftsgüter selbst angeschafft oder hergestellt hätten und davon ausgehen können, dass die Investition fristgemäß von Ihrem Rechtsnachfolger zur Nutzung in dem übertragenen Betrieb vorgenommen wird.

## 6 Ansparrücklage: Versehentlich unterbliebene Auflösung ist keine neue Tatsache

Eine Ansparrücklage (= Vorgängerregelung zum Investitionsabzugsbetrag) musste nach Ablauf der Investitionsfrist gewinnerhöhend aufgelöst werden. Wenn jemand, der seinen Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte, es unterlassen hat, nach Ablauf der Investitionsfrist die Ansparrücklage aufzulösen, stellt sich die Frage, ob der Steuerbescheid berichtigt werden kann.

### Beispiel:

Ein Freiberufler, der seinen Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte, hatte nach Ablauf der Investitionsfrist die vorgeschriebene Auflösung einer Ansparrücklage in seiner Steuererklärung unterlassen. Das Finanzamt stellte dies erst nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fest. Das Finanzamt berichtigte den Steuerbescheid aufgrund „neuer Tatsachen“. Im Gegensatz dazu urteilte das Finanzgericht, dass nach Bekanntgabe des Steuerbescheids, dieser nicht mehr wegen neuer Tatsachen geändert werden kann.

Ein Steuerbescheid darf, wenn er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden, soweit dies gesetzlich



zugelassen ist. **Steuerbescheide sind aufzuheben** oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Tatsache in diesem Sinne ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann. Es kann sich um Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art handeln. Schlussfolgerungen sind allerdings keine Tatsachen in diesem Sinne. Tatsachen in diesem Sinne sind auch alle Vorgänge, die nach der Bildung einer Rücklage steuerlich von Bedeutung sind. Hierbei handelt es sich um die Vorgänge der Anschaffung oder Herstellung eines Investitionsguts oder um den Umstand, dass auf eine fristgerechte Investition verzichtet wird und deshalb eine Betriebseinnahme zu erfassen ist. Welche dieser Tatsachen eingetreten ist, hat grundsätzlich der Steuerpflichtige zu erklären.

Im Beispielsfall ist nicht zu bestreiten, dass die gesamte Rücklage bis zum Ende der Investitionsfrist noch vollständig vorhanden war. Es ist ebenso unstrittig, dass die gewinnerhöhende Auflösung nicht erfolgt ist, obwohl sie gesetzlich vorgeschrieben war. Das Finanzamt hat dies vor Bestandskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids nicht bemerkt. Bei der Nichtanschaffung der begünstigten Wirtschaftsgüter handelt es sich ebenso wie bei der Nichtauflösung der Rücklage trotz Nichtinvestition um eine Tatsache im Sinne der Berichtigungsvorschrift der Abgabenordnung.

Dennoch war das Finanzamt nicht berechtigt, den Steuerbescheid zu ändern, um nachträglich die Ansparrücklage aufzulösen. Ein Steuerbescheid kann nicht aufgrund neuer Tatsachen berichtigt werden, wenn das **Finanzamt** das nachträgliche Bekanntwerden **selbst verschuldet** hat. Im Beispielsfall überwiegt das Verschulden des Finanzamts ein etwaiges Mitverschulden des Steuerpflichtigen. Eine Änderung des Steuerbescheids ist nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekanntgewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre.

Das Finanzamt braucht Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen. Haben sowohl der Steuerpflichtige als auch das Finanzamt versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel die Verantwortlichkeit den Steuerpflichtigen mit der Folge, dass der Steuerbescheid geändert werden kann. **Aber:** Bei der gebotenen Abwägung der Aufklärungsversäumnisse des Finanzamts gegenüber der fehlerhaften Gewinnermittlung und der unzutreffenden Steuererklärung fällt ein Verstoß der Steuerpflichtigen hinsichtlich seiner Pflicht zur Abgabe einer zutreffenden und vollständigen Steuererklärung erheblich geringer ins Gewicht als der Verstoß des Finanzamts gegen die Amtsermittlungspflicht. Das Finanzamt wusste um die Bildung der Ansparrücklage und konnte sie überwachen. Aus den vorgelegten Anlageverzeichnissen war zu erkennen, dass keine Anschaffungen in der Größenordnung der getätigten Rücklage vorgenommen worden waren. Dies alles hätte das Finanzamt bei der gebotenen Prüfung dazu veranlassen müssen, zumindest wegen

der Auflösung der Rücklage nachzufragen. Dann wäre die fehlende Auflösung aufgedeckt worden. Das Finanzamt verletzt seine Ermittlungspflicht, wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Steuererklärung sowie der eingereichten Unterlagen ohne Weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgeht.

Bei einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist die Bildung und Auflösung der Rücklage buchmäßig nicht nachzuweisen, sodass sie lediglich je einmal als Betriebsausgabe und Betriebseinnahme zu erfassen ist. Dass dies den Fehler begünstigt haben kann, die fehlende Auflösung der Ansparrücklage zu übersehen, fällt nicht entscheidend ins Gewicht.

## 7 Vorsteuerabzug: Anforderungen an die Rechnung

Der BFH hat den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um die Klärung gebeten, welche Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, damit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der BFH möchte vom EuGH klären lassen, ob eine zum Vorsteuerabzug erforderliche Rechnung die „**vollständige Anschrift**“ bereits dann enthält

- wenn der leistende Unternehmer in seiner Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er **postalisch** zu erreichen ist, oder
- ob der Vorsteuerabzug die Angabe einer Anschrift voraussetzt, unter der der Unternehmer seine **wirtschaftlichen Tätigkeiten** entfaltet.

**Ausgangssituation:** Der **erste Kläger** gab in seinen Rechnungen eine Anschrift an, an der er zwar Räumlichkeiten angemietet hatte, die aber nicht geeignet waren, um dort geschäftliche Aktivitäten zu entfalten. Der **zweite Kläger** gab in seinen Rechnungen eine Anschrift an, an der sich der statuarische Sitz befand (z.B. festgelegt im GmbH-Vertrag). Es handelte sich hierbei jedoch um einen „Briefkastensitz“, unter dem er lediglich postalisch erreichbar war und wo keine geschäftlichen Aktivitäten stattgefunden haben.

**Problem:** Der Leistungsempfänger ist unstrittig zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der leistende Unternehmer in seiner Rechnung die Anschrift angibt, wo er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. In der Sache geht es hier um die Frage, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen auch dann abziehbar sind, wenn es sich bei der **Rechnungsanschrift des Leistenden** lediglich um einen „**Briefkastensitz**“ handelt hat.

Der BFH bezieht sich in seiner Vorlage auf ein EuGH-Urteil aus dem Jahr 2015, das möglicherweise den Schluss zulässt, dass es für den Vorsteuerabzug nicht darauf ankommt, dass es sich bei der vollständigen Anschrift des Unternehmers um eine Anschrift handelt, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden. Der BFH hat daher Zweifel, ob der Vorsteuerabzug die Rechnungsanschrift

voraussetzt, an der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

## 8 Garage des Einfamilienhauses als Betriebsvermögen

Wird in der Doppelgarage des Einfamilienhauses, das beiden Ehegatten je zur Hälfte gehört, ein Firmen-Pkw abgestellt, gehört der Miteigentumsanteil des Ehegatten an der Garage nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. Er kann jedoch seinen **Miteigentumsanteil an der Garage als gewillkürtes Betriebsvermögen** behandeln. Konsequenz ist dann, dass eine Entnahme zur Versteuerung der entstandenen stillen Reserven führt.

### Beispiel:

*Die Ehegatten hatten als Miteigentümer zusammen mit einem Einfamilienhaus eine angegliederte Doppelgarage errichtet, in der neben einem privaten ein betrieblicher Pkw abgestellt wurde. Nach einer Betriebsprüfung aktivierte der Unternehmer-Ehegatte seinen hälftigen Miteigentumsanteil an der Doppelgarage. Der Ausweis im Anlagevermögen wurde beibehalten, bis der Unternehmer-Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an dem Grundstück auf den anderen Ehegatten übertrug. Das Finanzamt sah darin eine Entnahme des Miteigentumsanteils an der Garage und erfasste die entstandenen stillen Reserven als Entnahmegewinn. Der Unternehmer-Ehegatte wandte ein, dass die Zuordnung der anteiligen Garage zum Betriebsvermögen von Anfang an unzulässig gewesen sei.*

*Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Zwar werde eine Garage, die als unselbstständiges Nebengebäude des Einfamilienhauses anzusehen sei, nicht zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn dort ein betrieblicher Pkw abgestellt werde. Die Garage konnte jedoch als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Dafür genügt es, wenn ein Wirtschaftsgut geeignet und dazu bestimmt ist, dem Betrieb zu dienen. Mit dem Ausweis im Anlageverzeichnis habe der Unternehmer-Ehegatte die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen dokumentiert.*

Soweit ein Wahlrecht besteht, ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen auszuweisen, wird dies regelmäßig **durch** den entsprechenden **Ausweis im Anlagevermögen** (Anlageverzeichnis) ausgeübt. Ob der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebsprüfung möglicherweise unzutreffend informiert wurde, lässt sich nachträglich nicht mehr feststellen. Da der Kläger aber Revision eingelegt hat, ist es sinnvoll, in vergleichbaren Fällen Einspruch einzulegen und zu beantragen, das Einspruchsverfahren bis zu Entscheidung des BFH ruhen zu lassen.

## 9 Schätzung von Kapitaleinkünften im Anschluss an hohe Barabhebungen zulässig?

Es ist faktisch unmöglich nachzuweisen, dass steuererhebliche Tatsachen nicht vorhanden sind (= Unmöglichkeit eines sogenannten Negativnachweises). Wenn es aber

nicht möglich ist, einen Negativbeweis zu führen, dann besteht auch keine Mitwirkungspflicht. Konsequenz ist, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist nachzuweisen, dass er im Ausland kein Konto unterhält.

### Beispiel:

*Der Steuerpflichtige hat über mehrere Jahre hohe Beträge von seinem Konto abgehoben. Er konnte die Verwendung des Bargeldes nicht lückenlos darlegen. Er und seine Ehefrau konnten nur die ihnen noch erinnerlichen bzw. belegbaren Ausgaben (für Geschenke an die beiden Töchter, Kleidung, Bilder und eine Blechspielzeugsammlung) auflisten.*

*Das Finanzamt verlangte einen lückenlosen Nachweis der Verwendung des Bargeldes und unterstellte, dass die nicht nachweisbaren Beträge auf ausländische Bankkonten eingezahlt worden seien. Das Finanzamt schätzte daher Zinserträge, die es der Besteuerung unterwarf. Der BFH lehnte die Schätzung des Finanzamts ab.*

Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen geht nicht so weit, dass er verpflichtet wäre, die Verwendung des privaten Barvermögens nachzuweisen oder entsprechende Unterlagen über Jahre hinweg aufzubewahren. Betroffene haben lediglich mögliche Angaben zu machen und noch vorhandene Unterlagen vorzulegen. Diese Angaben können dann auf ihre Richtigkeit geprüft und daraus Schlüsse gezogen werden.

Werden hohe Beträge bar vom Konto abgehoben, begründet dies keine Schätzungsbefugnis des Finanzamts für den Ansatz von ausländischen Kapitaleinkünften. Der Steuerpflichtige muss auch keinen Nachweis über die Verwendung der Barabhebungen erbringen. Von ihm kann auch nicht verlangt werden, dass er nachweist, keine ausländischen Bankkonten zu haben.

Während der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach Kräften erfüllt hat, hat das Finanzamt seine Ermittlungsmöglichkeiten nicht ansatzweise ausgeschöpft. So wurde die Steuerfahndung nicht eingeschaltet. Es hat keine Durchsuchung bei dem Steuerpflichtigen stattgefunden. Es wurde außerdem nicht abgefragt, ob der Name des Steuerpflichtigen in der ISIS-Datenbank, in der die Daten von Steuerpflichtigen mit Beziehungen zu Auslandsbanken erfasst werden, aufgetaucht ist.

Obwohl die Kläger unmissverständlich signalisiert hatten, mit der Einholung von Bankauskünften einverstanden zu sein, hat weder eine Nachfrage bei der BaFin noch ein konkreter Kontenabruf bei der Hausbank des Steuerpflichtigen stattgefunden. Bei den hohen von den Klägern abgehobenen Beträgen wäre bei einem Abgleich mit den sogenannte CpD-Konten eine Verlagerung des Geldes ins Ausland unter Einschaltung inländischer Geldinstitute mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ans Tageslicht gekommen.