

Sofortige Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers

Besteht Streit über die Wirksamkeit der Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers, kann durch einstweilige Verfügung ein Tätigkeitsverbot und ein Verbot der Ausübung der Organtätigkeit ausgesprochen werden, wenn glaubhaft gemacht ist, dass wichtige Gründe für eine sofortige Abberufung des Geschäftsführers vorlagen und die Abberufung wirksam beschlossen ist.

KG, Urt. v. 11.8.2011 - 23 U 114/11

GmbHG § 42 Abs. 1, § 42 Abs. 2, § 46 Nr. 8, § 51a Abs. 2 Satz 2

(Vereinfachte Sachverhaltsdarstellung) A ist der eingetragene Geschäftsführer der G-GmbH. An G sind die B mit 90 % und die C mit 10 % beteiligt. A ist ebenfalls Geschäftsführer der C. B behauptet, das Vertrauensverhältnis zwischen ihr und A sei unheilbar zerstört. Sie wirft dem A u.a. vor, bis zu seiner Abberufung Anfang 2011 den Jahresabschluss 2009 nicht vorgelegt und der von ihm vertretenen C überhöhte Vergütungen und sich selbst überhöhte Reisekosten gewährt zu haben. Weiterhin habe A Aufträge an ihm nahestehende Firmen zu nicht marktgerechten Preisen vergeben, sich nicht an eine mit der B getroffene Vereinbarung über die vorherige Zustimmung zur Verwendung der zur Verfügung gestellten Kreditmittel gehalten und den Abschluss dieser Vereinbarung sogar wahrheitswidrig bestritten. Schließlich habe er der B mehrfach die begehrte Einsicht in Geschäftsunterlagen verwehrt. In einer Gesellschafterversammlung der G von Anfang 2011 wurde mit den Stimmen der B beschlossen, A mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abzugeben. Weiterhin wurden zwei neue Geschäftsführer bestellt. C stimmte gegen diese Beschlüsse. Die Beschlüsse wurden nicht festgestellt und nicht zur Eintragung angemeldet. G begehrt vor dem Hintergrund des noch nicht entschiedenen Streits über die Wirksamkeit der Abberufung des A, diesem durch einstweilige Verfügung die Ausübung der Organtätigkeit zu untersagen.

Das KG gab dem Antrag statt, da es die Abberufung des A für wirksam und das beantragte Unterlassungsgebot für erforderlich hielt, um Schaden von der G abzuwenden. Der Antrag ist zulässig und auch in der Sache begründet.

Zulässigkeit des Antrags: Es besteht ein Rechtsschutzbedürfnis für den Verfügungsantrag, da bis zur Entscheidung in der Hauptsache die Wirksamkeit der Abberufung des A als Geschäftsführer der G ungewiss ist. § 84 Abs. 3 Satz 4 AktG, wonach der Widerruf der Bestellung zum Vorstand einer AG bis zur rechtskräftigen Feststellung seiner Unwirksamkeit als wirksam gilt, findet (nach teilweiser bestrittener Ansicht) auf die GmbH keine Anwendung. G ist auch antragsbefugt. Parteien des Verfügungsverfahrens sind grundsätzlich die Gesellschaft und der Abberufene. Ob - insbesondere bei Handlungsunfähigkeit der Gesellschaft - auch der abberufende Gesellschafter (hier die B) einen Verfügungsantrag stellen kann, hat das KG ausdrücklich offen gelassen. Zwar hatte B zunächst auch einen Verfügungsantrag anhängig gemacht, diesen aber später zurückgenommen.

Schließlich war G vorliegend auch ordnungsgemäß durch die beiden in der streitgegenständlichen Gesellschafterversammlung bestellten Geschäftsführer vertreten. Ob die Bestellung der neuen Geschäftsführer wirksam ist, ist zwar bis zur Entscheidung in der Hauptsache ebenso ungewiss wie die Wirksamkeit der Abberufung des A. Im Streit um die Wirksamkeit der Bestellung eines Geschäftsführers vertritt aber derjenige die GmbH im Rechtsstreit, der bei Obsiegen der Gesellschaft als deren Geschäftsführer anzusehen ist.

Begründetheit des Antrags: Besteht Streit über die Wirksamkeit der Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers, können Tätigkeitsverbote und ein Verbot der Ausübung der Organtätigkeit ausgesprochen werden, wenn glaubhaft gemacht ist, dass wichtige Gründe für eine sofortige Abberufung des Geschäftsführers vorlagen und die Abberufung wirksam beschlossen ist. Diese Voraussetzungen liegen nach dem im vorläufigen Rechtsschutzverfahren vorgetragenen, unstreitigen Sachverhalt vor.

Der Abberufungsbeschluss ist formal einwandfrei zustande gekommen. Die Entscheidung über die Abberufung des Geschäftsführers fällt in die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung. Für einen Widerruf der Bestellung zum Geschäftsführer aus wichtigem Grund genügt im Hinblick auf die zwingende Regelung des § 38 Abs. 2 GmbHG die einfache Mehrheit. B verfügte über die einfache Mehrheit. Im Übrigen war C auch an der Ausübung

des Stimmrechts gehindert, da der sie vertretende A bei der Beschlussfassung über seine eigene Abberufung nicht mitstimmen konnte (vgl. § 47 Abs. 4 GmbHG).

Die Abberufung des Verfügungsbeklagten war durch wichtige Gründe gerechtfertigt. Der Verfügungsbeklagte muss sich grobe Pflichtverletzungen vorhalten lassen. Darüber hinaus ist das Vertrauensverhältnis zur B durch unzulässige Eigenmächtigkeiten des Verfügungsbeklagten unheilbar zerrüttet, was eine sofortige Abberufung rechtfertigt.

A hat seine Geschäftsführerplichten grob verletzt, indem er entgegen § 42 Abs. 1 und 2 GmbHG bis zu seiner Abberufung den Jahresabschluss 2009 nicht aufgestellt und den Gesellschaftern zur Beschlussfassung vorgelegt hat. Zudem hat A der B, die die G allein finanziert, rechtswidrig die verlangte Einsicht in Geschäftsunterlagen verweigert. Nach § 51a Abs. 1 Satz 1 GmbHG hat der Geschäftsführer jedem Gesellschafter auf Verlangen unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben und die Einsicht der Bücher und Schriften zu gestatten. Das Auskunfts- und Einsichtsrecht folgt dem Gedanken, dass es zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern keine Geheimnisse gibt. Auskunfts- und Einsichtsverlangen der Gesellschafter dürfen nur ausnahmsweise zurückgewiesen werden, wenn dafür triftige Gründe vorliegen; die Verweigerung bedarf dabei stets eines Beschlusses der Gesellschafter (§ 51a Abs. 2 GmbHG). Wenn A, wie er angibt, infolge der Einsichtnahme nicht unerhebliche Nachteile für die G befürchtete, dann hätte er die Frage der Gesellschafterversammlung zur Entscheidung vorlegen müssen.

Beraterhinweis: Eine nicht fristgemäße Vorlage von Jahresabschlüssen und die ohne Beteiligung der Gesellschafterversammlung ausgesprochene Weigerung, einem Gesellschafter Einsicht in die Bücher zu gestatten, sind wichtige Gründe für eine sofortige Abberufung des GmbH-Geschäftsführers.

Besteht Streit über die Wirksamkeit der Abberufung eines Geschäftsführers, kann durch einstweilige Verfügung ein Tätigkeitsverbot und ein Verbot der Ausübung der Organtätigkeit ausgesprochen werden. Voraussetzung ist, dass das Vorliegen wichtiger Gründe für eine sofortige Abberufung des Geschäftsführers und wirksame Beschlussfassung über die Abberufung glaubhaft gemacht werden.

Parteien des Verfügungsverfahrens sind grundsätzlich der Abberufene und die Gesellschaft, vertreten durch die satzungsgemäß bestimmten Vertreter. Ob – insbesondere bei Handlungsunfähigkeit der Gesellschaft – auch der abberufende Gesellschafter einen Verfügungsantrag stellen kann, hat das KG ausdrücklich offen gelassen.

RA Dr. Sven Greulich, LL.M. BScEc, Düsseldorf

Service: KG, Urt. v. 11.8.2011 - 23 U 114/11

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft: Anforderungen an organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung einer GmbH im Rahmen einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) kann sich daraus ergeben, dass der Geschäftsführer der GmbH leitender Mitarbeiter des Organträgers ist, der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung des GmbH-Geschäftsführers berechtigt ist. Offen bleibt, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten ist, nach der es für die organisatorische Eingliederung ausreicht, dass bei der Organgesellschaft eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist

BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 53/10
UStG § 2

Die Klägerin (K) ist eine von der M-GmbH und RH gegründete GmbH. Die M-GmbH war zu 51 % und RH zu 49 % beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer der K war RH; Geschäftsführer der M-GmbH waren BF und HH. Gesellschafterbeschlüsse der K wurden mit einfacher Mehrheit gefasst. Bestellung, Abberufung und Entlastung von Geschäftsführern sowie der Abschluss, die Änderung und die Aufhebung von Anstellungsverträgen mit der Geschäftsführung bedurften der Zustimmung der beiden Gründungsgesellschafter. Am Gründungstag schloss K mit der M-GmbH einen Gewinnabführungsvertrag unter Bezug auf das Aktiengesetz ab. Danach hatte K einen pauschalen Gewinnanteil an die M-GmbH abzuführen, die sich ihrerseits zu einer Verlustübernahme verpflichtete. Darüber hinaus verpflichtete sich K, ihre Geschäfte nach den Weisungen der M-GmbH zu führen.

Am 28.11.1997 vereinbarten K und die M-GmbH eine "einheitliche Gestaltungsrichtlinie" ("Konzernrichtlinien"). Am 1.12.1997 verpflichtete sich K, der M-GmbH wöchentlich den nach Handel und Service getrennten Umsatz, den Wareneinkauf und die Kontostände zu melden. Nach der Geschäftsordnung bedurften insbesondere der Erwerb und die Veräußerung von Anlagevermögen von mehr als 10.000 DM sowie der Abschluss, die Änderung und die Beendigung von Anstellungsverträgen mit einer Kündigungsfrist von mehr als 1 Jahr oder einem Jahresgehalt von mehr als 75.000 DM der Zustimmung der Gesellschafterversammlung der K. Am 9.1.1998 wurde RH zum Prokuristen der M-GmbH bestellt. Während K davon ausging, Organgesellschaft der M-GmbH zu sein, betrachtete das FA K als Unternehmerin und setzte USt fest.

Einspruch, Klage und Revision blieben ohne Erfolg.

Eingliederungsmerkmale: Nach ständiger Rechtsprechung müssen alle Eingliederungsmerkmale (wirtschaftlich, finanziell, organisatorisch) erfüllt, wenn auch nicht in gleicher Weise ausgeprägt sein.

Tatsächliche Beherrschung: Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss.

Keine einheitliche Willensbildung: Die M-GmbH war nicht in der Lage, die für sie aufgrund ihrer Mehrheitsbeteiligung bestehende Beherrschungsmöglichkeit in der Geschäftsführung der K auszuüben. Zwischen den Geschäftsführungsorganen der K, und ihrer Mehrheitsgesellschafterin bestand keine Personalunion. Eine Weisungsbefugnis über eine Gesellschafterversammlung reicht nicht aus.

Anstellungsverhältnis reicht nicht aus: Die nach der Rechtsprechung mögliche Berücksichtigung leitender Mitarbeiter des Organträgers bei der organisatorischen Eingliederung beruht auf der Annahme, dass Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen aufgrund bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen und bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft abberufen werden. Letzteres war nach der Satzung nicht möglich.

Beraterhinweis: Der Entscheidung ist zuzustimmen. Irritation könnte das abgekürzt in den Leitsatz aufgerückte obiter dictum auslösen. In den Urteilsgründen heißt es: Der Senat hat im Streitfall nicht zu entscheiden, ob er an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält, nach der sich die organisatorische Eingliederung, ohne Möglichkeit zur Willensdurchsetzung, auch daraus ergeben kann, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist. Der erkennende Senat hat sich also „en passant“ mit der Frage beschäftigt, ob er die Kriterien für die umsatzsteuerliche Organschaft verschärfen möchte. Denn nach bisheriger Rechtsprechung war die konkrete Möglichkeit zur Willensdurchsetzung nicht zwingend erforderlich, wenn eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung ausgeschlossen werden konnte. Infrage zu stellen sind damit Gestaltungen, bei welchen nicht ein Mitglied der Geschäftsführung der „Organmutter“ Geschäftsführer der „Organgesellschaft“ ist, sondern ein „einfacher“ oder „leitender“ Mitarbeiter. Bereits nach heutigem Stand der Rechtsprechung scheidet eine Organschaft bereits dann, wenn eine „Organgesellschaft“ mehrere Geschäftsführer hat und wenn ein nicht zum Geschäftsführungskreis des Organträgers gehöriger Geschäftsführer alleinvertretungsberechtigt ist. Denn bereits dann ist die Willensdurchsetzung des Organträgers nicht (mehr) gewährleistet.

StB Wolfgang Damaschke, Duisburg

Service: BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 53/10

Keine Steuerfreiheit für Gefahrenzulagen

Es ist von Verfassungen wegen nicht geboten, die Steuerbefreiung für Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit oder Nachtarbeit gezahlt werden, auf Gefahrenzulagen und Zulagen im Kampfmittelräumdienst auszudehnen.

BFH, Urt. v. 15.9.2011 – VI R 6/09
EStG § 3b

Der Kläger (K) ist im Kampfmittelbeseitigungsdienst mit dem Auffinden, Entfernen und Beseitigen von Kampfmitteln jeder Art einschließlich Minen beschäftigt. Im Streitjahr 2005 erhielt er neben seinem Grundgehalt eine Zulage "Kampfmittelräumdienst" von insgesamt 10.675,92 € sowie zusätzlich eine Gefahrenzulage für die tatsächliche Räumung einer Bombe i.H.v. einmalig 567,53 €. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung unterwarf das FA sämtliche Zulagen der Einkommensteuer. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Der BFH hat die Revision zurückgewiesen.

Steuerpflichtiger Grundlohn: Nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG ist Grundlohn – in Abgrenzung zu den neben diesem nach § 3b Abs. 1 EStG für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlten steuerfreien Zuschlägen - der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht (Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen). Der nach diesen Grundsätzen ermittelte Grundlohn ist in einen Stundenlohn umzurechnen.

Steuerfreie Zuschläge: Nach § 3b Abs. 1 EStG sind neben dem Grundlohn gewährte Zuschläge steuerfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden. Nach der eindeutigen Formulierung der Vorschrift begründet § 3b Abs. 1 EStG selbst keinen Rechtsanspruch zu Gunsten des K dahin gehend, dass die von K bezogenen Zuschläge für dessen Tätigkeit im Bombenentschärf- und Kampfmittelräumdienst steuerfrei zu belassen sind.

Verfassungskonforme Auslegung: Auch in verfassungskonformer Auslegung begründet die Vorschrift keine solche Steuerbefreiung. Der VI. Senat des BFH hält an seiner Rechtsprechung fest, nach der § 3b EStG nicht über den Wortlaut hinaus auszulegen ist. Die eindeutige tatbestandliche Begrenzung auf Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit oder Nachtarbeit lässt auch unter Berücksichtigung der Grundsätze der verfassungskonformen Auslegung keinen Raum für eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 3b EStG auf überwiegend pauschale Zuschläge für andere Tätigkeiten. Dies gilt auch, soweit die anderen Zuschläge aus sonstigen Gründen subventionswürdig sein könnten. Eine solche Auslegung lässt sich im Sinne dieser Auslegungsgrundsätze aus dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte, dem Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelung und deren Sinn und Zweck nicht entnehmen.

Ausweitung aus Gründen der Gleichbehandlung: Auch eine von Verfassungen wegen aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) mit Blick auf § 3b EStG vorliegende Verpflichtung des Gesetzgebers, weitere Zuschläge steuerfrei zu stellen, besteht nicht. Die Vorschrift des § 3b EStG gründet nämlich ersichtlich nicht auf dem Subventionszweck, sämtliche gemeindienlichen, für die Gesellschaft nützlichen Tätigkeiten, die auf die Erzielung von Einkünften gerichtet sind, von der Einkommensteuer zu befreien. Eine derartige Verpflichtung kann auch nicht aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleitet werden. Auch nach der Rechtsprechung des BVerfG kommt dem Gesetzgeber für steuerliche Subventionen hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel und insbesondere auch hinsichtlich der sachgerechten Abgrenzung des Kreises der Begünstigten ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu, ohne dass es dabei insbesondere darauf ankommt, ob er die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat. Insbesondere begründet Art. 3 Abs. 1 GG im Falle einer Steuervergünstigung für eine Gruppe keinen Anspruch einer anderen Gruppe auf eine vergleichbare steuerliche Entlastung.

Beraterhinweis: Der BFH hat mit diesem Urteil erneut Forderungen eine Absage erteilt, den Anwendungsbereich des § 3b EStG durch höchstrichterliche Rechtsprechung auszudehnen. Das Urteil bestätigt daher auch im Lichte der verfassungsrechtlichen Prüfung die wortlautgetreue Beschränkung der Begünstigung auf tatsächlich an Arbeitnehmer geleistete Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit.

Dipl.-Finw. Julia Schanko, Düsseldorf

Service: BFH, Urt. v. 15.9.2011 – VI R 6/09

Bericht zu: BFH, Urt. v. 17.6.2010 - VI R 50/09 (Steuerfreiheit für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschläge), StBW 2010, 817

Vorsteuerabzug bei Dachmontage einer Photovoltaikanlage

Der BFH hat in drei Urteilen über den Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen für die Errichtung bzw. Renovierung von Gebäudedächern in Zusammenhang mit der Installation von Photovoltaikanlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie entschieden.

BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/09

BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 21/10

BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/10

UStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Satz 2, § 15 Abs. 4

Die drei Urteile betrafen die Frage, ob und inwieweit aufgrund des Betriebs einer auf dem Dach montierten Photovoltaikanlage (PV-Anlage) ein Vorsteuerabzug für die Errichtungs- bzw. Dachneueindeckungskosten des mit dieser Anlage bestückten Gebäudes möglich war. Das FA hatte insoweit jeweils einen Vorsteuerabzug abgelehnt. In dem Verfahren XI R 29/09 hatte der Kläger (K 1) einen Holzschuppen errichtet, um auf dessen Dach eine PV-Anlage zu montieren und in Betrieb zu nehmen. Der Schuppen selbst wurde zumindest teilweise nicht genutzt. In dem Verfahren XI R 21/10 erfolgte die Installation der Anlage auf dem Dach eines extra zu diesem Zweck errichteten Carports. Dieser wurde auch zum Unterstellen eines privaten Pkw genutzt. In dem Verfahren XI R 29/10 deckte der Kläger (K 3) das Dach einer bereits erbauten Scheune neu ein und errichtete auf dem Dach eine PV-Anlage. Laut K diente das Gebäude selbst weder unternehmerischen noch privaten Zwecken.

Die Revisionen der Kläger (K1 und K3) und die des FA (K2) waren begründet, sie führten aber zur Zurückverweisung der Sachen an die FG.

Ausgangspunkt war in den drei Fällen die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, wonach der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Unternehmerstellung: Einigkeit herrschte darüber, dass es sich bei dem Betrieb einer PV-Anlage um eine unternehmerische Tätigkeit handelt und die Betreiber (die Kläger) als Unternehmer grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Keine vollständige unternehmerische Nutzung: In keinem der zu beurteilenden Fälle war eine vollständige unternehmerische Nutzung des jeweiligen Gebäudes erfolgt. Hinsichtlich des Holzschuppen- sowie des Carport-Falls verwies der BFH in diesem Zusammenhang auf die Rs. Seeling (EuGH v. 8.5.2003 - Rs. C-269/00, EuGHE 2003, I-4101). Dort ging es um die Lieferung eines Gegenstands, den der Unternehmer sowohl für steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für private Zwecke verwenden wollte. Nach Ansicht des EuGH besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, den Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zuzuordnen, so dass ein vollständiger Vorsteuerabzug in Frage kommt. Die private Nutzung müsste dann als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert werden. Voraussetzung für diese Unternehmenszuordnung ist jedoch, dass der Gegenstand - soweit es an einer unternehmerischen Nutzung fehlt - für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke i.S.d. Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL verwendet wird.

Sachlage im Holzschuppen- bzw. Carport-Fall: Die genannte Voraussetzung fehlte im Holzschuppen-Fall, so dass dort nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung ein Vorsteuerabzug möglich war. Anders stellte sich die Situation hinsichtlich des Carports dar, da dieser auch privat zum Unterstellen des Pkw genutzt wurde. Somit bestand für K2 grundsätzlich die Möglichkeit, den Carport insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen und die Vorsteuer vollständig geltend zu machen.

Unternehmerische Mindestnutzung: Voraussetzung für einen teilweisen Vorsteuerabzug im Holzschuppen-Fall bzw. einen vollständigen Abzug im Carport-Fall ist aber auch, dass der Schuppen bzw. der Carport mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wurde (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Nach Ansicht des BFH ist insoweit bei Herstellung eines neuen Gebäudes auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen, d.h. neben der inneren Nutzfläche des Gebäudes muss die unternehmerische Nutzung des Daches mitberücksichtigt werden.

Dachneueindeckung der Scheune: Die Dacheindeckung im Scheunen-Fall stellte nach Ansicht des BFH einen Erhaltungsaufwand (Dienstleistung) dar, der dem gesamten Gebäude zuzurechnen war. Demzufolge richtet sich der Vorsteuerabzug nach der Verwendung des gesamten Gebäudes (innere Nutzfläche sowie Dach). Wesentlich für den Vorsteuerabzug ist auch hier der Umfang der unternehmerischen Nutzung.

Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils: Mangels ausreichender Feststellungen konnte der BFH nicht entscheiden, wie hoch der unternehmerische Nutzungsanteil des Schuppens, des Carports und der Scheune war. Mittels analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG gelangte der Senat zu dem Ergebnis, dass der unternehmerische Nutzungsanteil im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln ist. Dabei kommt ein Umsatzschlüssel in Betracht, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nichtunternehmerisch genutzten inneren Teil des jeweiligen Gebäudes einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage gegenübergestellt wird.

Beraterhinweis: Hinsichtlich des Umsatzschlüssels ist zu beachten, dass nach der zum 1.1.2004 in Kraft getretenen Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG (vgl. Vorlagebeschluss des BFH v. 22.7.2010 - V R 19/09, BStBl II 2010, 1090, Az. des EuGH: Rs. C-511/10) der Umsatzschlüssel gegenüber anderen möglichen Verteilungsmaßstäben subsidiär und damit bei gemischt genutzten Gebäuden i.d.R. wegen der Anwendbarkeit des Flächenschlüssels ausgeschlossen ist. Im Urteilsfall hielt der BFH den Flächenschlüssel jedoch für nicht anwendbar. Nach aktuellem Recht dürfte im Carport-Fall ein vollständiger Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein. Aufgrund der durch das JStG 2010 eingeführten Regelung des § 15 Abs. 1b UStG (vgl. Art. 168a MwStSystRL) ist bei gemischt genutzten Gebäuden seit dem 1.1.2011 die aus den Errichtungskosten folgende Vorsteuer nur noch im Umfang der betrieblichen Nutzung vorsteuerabzugsfähig (vgl. BMF-Schreiben v. 22.6.2011 - IV D 2 - S 7303-b/10/10001 001, BStBl. I 2011, 597).

RA, Hildegard Billig, Düsseldorf

Service: BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/09
BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 21/10
BFH, Urt. v. 19.7.2011 - XI R 29/10

Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des ErbStRG

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren wegen der Fragen beizutreten, ob die auf das Jahr 2009 beschränkte Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III verfassungsgemäß ist und ob §§ 13a und 13b ErbStG deshalb gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, weil es hierdurch ermöglicht wird, durch bloße Wahl bestimmter Gestaltungen die Steuerfreiheit des Erwerbs von Vermögen gleich welcher Art und unabhängig von dessen Zusammensetzung und Bedeutung für das Gemeinwohl zu erreichen.

BFH, Beschl. v. 5.10.2011 – II R 9/11
ErbStG §§ 13a, 13b, 19

Der Kläger (K) hat im Jahr 2009 vom Bruder seines Vaters Bankguthaben geerbt, die das FA gem., § 19 Abs. 1 ErbStG mit dem für Steuerklasse II vorgesehenen Steuersatz von 30 % besteuert hat, der im Jahr 2009 identisch ist mit dem Steuersatz der Steuerklasse III. K machte mit der Klage erfolglos die Anwendung des Steuersatzes von 15 % gem. § 19 Abs. 1 ErbStG in der erst ab dem 1.1.2010 geltenden Fassung geltend.

Der BFH forderte das BMF auf, dem anhängigen Revisionsverfahren beizutreten zur Klärung der verfassungsrechtlichen Problematik des § 19 ErbStG und der §§ 13a, 13 b ErbStG (Begünstigung von bestimmten Vermögensarten).

Verfassungsrechtliche Prüfung der Gleichstellung von Steuerklasse II und III nur in 2009: Während bei Erb- und Schenkungsfällen vor dem 1.1.2009 und nach dem 31.12.2009 bei Steuerpflichtigen der Steuerklasse II niedrigere Steuersätze als bei Steuerpflichtigen der Steuerklasse III galten bzw. gelten, sind die Steuersätze bei Erb- und Schenkungsfällen im Jahr 2009 bei beiden Steuerklassen gleich. Gegen die Versagung der Rückwirkung der günstigeren Steuersätze für die in 2009 steuerpflichtigen Vorgänge wurden in der Literatur erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken erhoben, die im Revisionsverfahren zu prüfen sind.

Verfassungsrechtliche Prüfung der §§ 13a, 13b ErbStG: Weiter ist verfassungsrechtlich zu prüfen, ob es zulässig ist, gem. §§ 13a und 13b ErbStG den Erwerb von Vermögen jeder Art und Höhe von Todes wegen oder durch Schenkung ganz oder teilweise von der Steuerpflicht zu befreien, wenn der Erblasser oder Schenker eine geeignete Gestaltung gewählt hat, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankommt.

Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz? Die verfassungsrechtlichen Bedenken ergeben sich aus den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) an die Besteuerung (Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit, Steuerentlastungen nur bei Vorliegen entsprechend gewichtiger Gemeinwohlgründe, vollständige Verschonung nur im Ausnahmefall, gleichheits- und zweckgerechte Ausgestaltung von Vergünstigungstatbeständen).

Problematische Gestaltungsmöglichkeit bei gewerblich geprägten Personengesellschaften: Der BFH zeigt am Beispiel der gewerblich geprägten Personengesellschaft, die in die Vergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG einbezogen ist, dass durch Einbringung von privatem Vermögen dessen teilweise oder vollständige Steuerbefreiung erreicht werden kann, soweit es sich nicht um Verwaltungsvermögen handelt. Hierdurch werden Wirtschaftsgüter begünstigt, die nicht als Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bezeichnet sind. So kann durch Einbringung von Bankguthaben und sonstigen Forderungen die Besteuerung vermieden werden, ohne dass dieses Vermögen einer besonderen Gemeinwohlbindung oder Gemeinwohlverpflichtung unterliegt. Auch die Lohnsummenregelung ist diesbezüglich unerheblich, da sie i.d.R. nicht anwendbar ist, da solche Gesellschaften häufig nicht mehr als 20 Beschäftigte haben.

Problematische Gestaltungsmöglichkeiten bei wesentlicher GmbH-Beteiligung: Dasselbe Ergebnis kann auch dadurch erreicht werden, dass eine GmbH, an der der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt ist (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), als Betriebsvermögen lediglich Geldforderungen hält, die Wertpapieren nicht vergleichbar sind. Der BFH stellt weitere Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der vollen Besteuerung

dar, die verfassungsrechtlich nicht erlaubt werden dürften (Einbringung privater Wirtschaftsgüter in vermögenslose GmbH, die das nunmehrige Betriebsvermögen an eine zweite GmbH veräußert, deren Kaufpreisschuld gestundet wird).

Gewährleistung des Arbeitsplatzerhaltes durch Lohnsummenregelung ist fraglich: Weiterhin ist verfassungsrechtlich zu prüfen, ob die Anknüpfung der Steuerverschonung an den Arbeitsplatzerhalt (Lohnsummenregelung) in ausreichendem und dem Gleichheitssatz entsprechendem Umfang gewährleistet ist. Durch entsprechende Gestaltung kann nämlich in vielen Fällen vermieden werden, dass es für die Gewährung der Steuerervergünstigungen auf die Entwicklung der Lohnsumme ankommt. Es kann dabei die Regelung genutzt werden, nach der diese Anforderungen nicht anwendbar sind, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Dies wird vor allem durch eine Betriebsaufspaltung erreicht, bei der das Besitzunternehmen i.d.R. nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und das Betriebsunternehmen wegen der Verbindlichkeiten gegenüber der Besitzgesellschaft nur ein geringes Vermögen hat. Bei den der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern handelt es sich nicht um nicht begünstigte Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens.

Gestaltungsmöglichkeit auch bei Aktienanteilen: Anteile von nicht mehr als 25 % können durch Einbringung in eine vom Aktionär gegründete GmbH der Besteuerung entzogen werden.

Hinweis auf frühere Bedenken des BFH und des BVerfG: Der BFH hat auf die verfassungsrechtliche Problematik der Möglichkeit, durch bloße Rechtsformwahl Steuervergünstigungen bei der Erbschaft- und der Schenkungsteuer zu erreichen, bereits in früheren Beschlüssen hingewiesen. Das BVerfG hat die Auswirkungen der Möglichkeit von Gewerbetreibenden, Betriebsvermögen in weitem Umfang zu willküren, also auch nicht unmittelbar dem Betrieb dienende, sondern nur zur objektiven Stärkung des Betriebs geeignete Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen aufzunehmen und so durch bilanzpolitische Maßnahmen auf die Bemessungsgrundlage der Steuer einzuwirken aus verfassungsrechtlicher Sicht kritisch gewürdigt. Diese Problematik hat sich durch das ErbStRG durch die erhebliche Erweiterung der Verschonung auch größter Vermögen noch verschärft.

Möglichkeit der Vorlage an das BVerfG: Der BFH kündigt an, abhängig vom Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung, die Frage der Verfassungsmäßigkeit der genannten Normen des ErbStRG dem BVerfG zur Prüfung vorzulegen.

Beraterhinweis: Der BFH gibt die Richtung vor hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Prüfung der genannten Normen, so dass letztlich wohl deren Verfassungswidrigkeit vom BFH bejaht und die Frage dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt werden wird. Dies hat einerseits zur Folge, dass bei allen Fällen des Jahres 2009 und Steuerpflichtigen der Steuerklasse II Einspruch bzw. Klage erhoben werden muss. Andererseits sind im Hinblick auf eine künftige Streichung der weitgehenden Verschonung von begünstigtem Vermögen aus verfassungsrechtlichen Gründen geplante Vermögensübertragungen vorzuziehen, um noch vom derzeitigen günstigen Rechtszustand zu profitieren. Auch bei Vorbehaltsbescheiden kann wegen des Vertrauensschutzes nach § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Änderung mehr zuungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.

RD a.D., StB Michael Marfels, Nordkirchen

Service: BFH, Beschl. v. 5.10.2011 – II R 9/11

Verfassungsrechtliche Zweifel an der Mindestgewinnbesteuerung

Mit Beschluss v. 26.8.2010 hatte der BFH entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob die sog. Mindestgewinnbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren VZ aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist (BFH v. 26.8.2010 - I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356). Zur Frage der Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) von Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheiden hat das BMF Stellung genommen.

BMF, Schr. v. 19.10.2011 - IV C 2 - S 2741/10/10002

AdV ist auf Antrag in den in dem Beschluss genannten Fällen zu gewähren, in denen es aufgrund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG oder § 10a GewStG und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes, der zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit führt, zu einem Definitiveneffekt kommt. Die AdV ist daher auf die folgenden Fallgruppen beschränkt:

- Fälle des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG i.d. Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009,
- der Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG),
- der Liquidation einer Körperschaft und
- der Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.

Keine AdV ist dementsprechend insbesondere in den Fällen des § 10a GewStG bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft zu gewähren. Kommt es aufgrund eines rechtlichen Grundes zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung, ist die AdV auf VZ bzw. EZ bis zu dem schädlichen Ereignis beschränkt. Die AdV ist bei einem quotalen Verlustuntergang (§ 8c Satz 1 bzw. Abs. 1 KStG) i.H.v. 40 % (= quotaler Verlustuntergang nach § 8c KStG) des aufgrund der Mindestgewinnbesteuerung nicht gewährten Verlustabzugs, max. i.H.v. 40 % des verbleibenden Verlustabzugs, zu gewähren. Kommt bei einem unterjährigem Beteiligungserwerb in einem VZ bzw. EZ sowohl § 8c Satz 1 bzw. Abs. 1 KStG als auch die Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG zur Anwendung, kann AdV für diesen VZ/EZ nicht gewährt werden (Rz. 31 des BMF-Schr. v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736).

Beraterhinweis: Auch in Sachen § 8c KStG ist aufgrund anhängiger Verfahren erhöhte Einspruchswachsamkeit angesagt. So z.B. hinsichtlich der zeitlichen Reichweite des Abzugsverbots nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bei einem unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb (Az. des BFH: I R 14/11). Ebenso revisionsanhängig ist die Frage, ob die Regelung des § 8c KStG i.d.F des UntStRefG 2008 wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip verfassungswidrig ist, wenn mehr als 50 % der im Privatvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteile übertragen werden (Az. des BFH: I R 31/11). Nicht zuletzt sei auf das Normenkontrollverfahren beim BVerfG hingewiesen, ob § 8c Satz 1 KStG i.d.F des UntStRefG 2008 mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von 5 Jahren von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte nicht abziehbar sind (Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11).

Dipl.-Finw. Jürgen Grantz, Nörvenich

Service: BMF, Schr. v. 19.10.2011 - IV C 2 - S 2741/10/10002

Berechnung der Opfergrenze bei Selbständigen

Bei Gewerbetreibenden sind bei Ermittlung der Opfergrenze nur die gewerblichen Einkünfte des laufenden Jahres, die geleisteten Vorauszahlungen und die für Vorjahre geleisteten Nachzahlungen zu berücksichtigen.

FG Sachsen, Urt. v. 20.4.2011 – 2 K 1565/10, nrkr.
EStG § 33a Abs. 1

Der ledige Steuerpflichtige erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und machte Unterhaltszahlungen an seine Mutter als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG i.H.v. 4.284 € geltend. Demgegenüber berücksichtigte das FA bei Durchführung der Veranlagung lediglich einen Betrag i.H.v. 1.379 €, den es unter Berücksichtigung der Regelungen zur sog. Opfergrenze (BMF v. 7.6.2010 – IV C 4-S 2285/07/0006:001, 2010/0415733, BStBl. I 2010, 582) wie folgt berechnete:

Einkünfte aus § 15 EStG i.H.v. 18.892 € abzüglich in 2008 geleisteter Einkommensteuervorauszahlungen und Einkommensteuernachzahlungen für frühere Jahre i.H.v. 9.044 € = 9.848 € x 14% = 1.379 €

Hiergegen richtete sich der Einspruch und die Klage des Steuerpflichtigen, mit der er geltend machte, die Steuernachzahlungen aus früheren Jahren dürften nicht berücksichtigt werden, da sie aus Rücklagen beglichen worden seien. Außerdem sei es bei Selbständigen nicht gerechtfertigt, nur die Einkünfte aus dem VZ heranzuziehen. Vielmehr sei entsprechend der Grundsätze für die Unterhaltsberechnung gem. § 1603 BGB von einem Dreijahreszeitraum auszugehen.

Das FG wies die Klage ab und entschied, dass das FA die Berechnung der Opfergrenze unter Beachtung der von Rechtsprechung und Verwaltung aufgestellten Regelungen vollzogen habe und dies einer gerichtlichen Prüfung standhalte.

Tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entscheidend: Danach kommt es maßgeblich auf die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im konkreten VZ an. Entsprechend ist daher zu prüfen, ob im jeweiligen VZ nach Abzug der geltend gemachten Unterhaltsleistung noch genügend Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs des Steuerpflichtigen und seiner Kinder zur Verfügung stehen. Bei dieser Berechnung sind auch Steuervorauszahlungen sowie Erstattungen oder Nachzahlungen aus vorangegangenen Steuerjahren zu berücksichtigen.

Auch liegt in einer derartigen Verfahrensweise keine Ungleichbehandlung gegenüber Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da auch diese Schwankungen unterliegen können und es daher nicht gerechtfertigt ist, bei Gewinneinkünften das rechnerische Mittel aus einem Dreijahreszeitraum zu ermitteln.

Beraterhinweis: Der sog. Opfergrenze und ihrer Anwendung liegt die Überlegung zugrunde, dass Unterhaltsaufwendungen nur zwangsläufig erwachsen können, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen und diesem nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich sowie ggf. für seine Ehefrau und seine Kinder verbleiben. Denn wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren, ist nicht unterhaltspflichtig (§ 1603 BGB). Das FG hat zwar die Berechnung des FA nicht beanstandet, gleichwohl aber die Revision zugelassen, da aus den einschlägigen Verwaltungsanweisungen nicht eindeutig hervorgeht, wie mit Steuervorauszahlungen auf das Folgejahr umzugehen ist. Auch wird dort nicht konkret Stellung bezogen, ob nur bestimmte VZ für die Beurteilung der Opfergrenze herangezogen werden sollen.

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Service: FG Sachsen, Urt. v. 20.4.2011 – 2 K 1565/10, Az. des BFH: VI R 31/11

Wirksamkeit einer Selbstanzeige mit geringfügigen Abweichungen vom vorgeschriebenen Inhalt

Bei einer Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO ist jedenfalls eine Abweichung mit einer Auswirkung von mehr als fünf Prozent vom Verkürzungsbetrag i.S.d. § 370 Abs. 4 AO nicht mehr geringfügig und führt zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige.

BGH, Beschl. v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10
StPO § 231 Abs. 2, AO § 371 Abs. 1

Das Landgericht hat dem Angeklagten u.a. zur Last gelegt, durch die Nichtabgabe bzw. nicht rechtzeitige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Die Revision des Angeklagten führte zu einer Teileinstellung des Verfahrens gem. § 154 Abs. 2 StPO. Die Teileinstellung erfolgte, weil die Urteilsfeststellungen die Verurteilung des Angeklagten wegen Umsatzsteuerhinterziehung nicht trugen. Sie ließen nach der Auffassung des BGH keine abschließende Beurteilung zu, ob die von dem Angeklagten verspätet abgegebenen unvollständigen Umsatzsteuerjahreserklärungen als Teilselbstanzeigen gem. § 371 AO zur Straffreiheit des Angeklagten geführt haben. Offen blieb auch, ob die Abweichungen gegenüber dem für eine Selbstanzeige notwendigen Inhalt lediglich geringfügig waren.

Für die Frage der Wirksamkeit von Selbstanzeigen mit geringfügigen Abweichungen hat der BGH in seinen Gründen nachfolgende Grundsätze aufgestellt, die sowohl für Fallgestaltungen vor der Änderung des § 371 AO in der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes (Art 97 § 24 EGAO) gelten, als auch für Fälle, die nach § 371 AO n.F. zu beurteilen sind.

Umsatzsteuererklärung als Selbstanzeige: Die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung kann eine strafbefreiende Selbstanzeige für die nicht rechtzeitige Einreichung der Jahreserklärung selbst und auch für die unrichtigen oder pflichtwidrig nicht abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen sein.

Straffreiheit durch Teilselbstanzeigen: Art. 97 § 24 EGAO (BGBl. I 2011, S. 676, 677) bestimmt, dass bei Selbstanzeigen nach § 371 AO, die bis zum 28.4.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, § 371 AO in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung anzuwenden ist. Danach tritt im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholtten Angaben Straffreiheit ein. Im Übrigen bleibt der Täter einer Steuerhinterziehung in dem Umfang strafbar, in dem eine Berichtigung oder Nacherklärung nicht erfolgt ist.

Geringfügige Abweichungen: Grundsätzlich berühren geringfügige Abweichungen die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nicht. Dieser Grundsatz war bislang in der Rechtsprechung und der Literatur anerkannt und wurde auch vom Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz aufgegriffen (BT-Drucks. 17/5067). Auch nach der Neufassung des § 371 Abs. 1 AO führen Bagatellabweichungen daher weiterhin nicht zur Unwirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige.

Abweichungen bis 5 % sind unschädlich: Nach der neuen Gesetzesfassung des § 371 Abs. 1 AO ist eine Abweichung mit einer Auswirkung von mehr als fünf Prozent vom Verkürzungsbetrag i.S.d. § 370 Abs. 4 AO nicht mehr als geringfügig anzusehen. Bei der Berechnung vergleicht der BGH die aufgrund der Selbstanzeige festgesetzte mit der tatsächlich geschuldeten Steuer.

Beispiel: Im Rahmen einer Steuerhinterziehung wurden Steuern im Umfang von 100.000 € verkürzt (tatsächliche Steuer). Die Abweichungen in einer sich auf diese Tat beziehende Selbstanzeige sind dann nicht mehr geringfügig, wenn durch die Selbstanzeige lediglich eine vorsätzliche Verkürzung von weniger als 95.000 € aufgedeckt würde. Ausnahmen: Nicht jede Abweichung unterhalb dieser (relativen) Grenze führt jedoch stets zur Annahme einer unschädlichen "geringfügigen Differenz". Der BGH verlangt eine Bewertung im Einzelfall auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgabe der Selbstanzeige. Bei dieser Bewertung spielen die Umstände eine Rolle, die zu den Abweichungen geführt haben. Namentlich ist in die Würdigung mit einzubeziehen, ob es sich um bewusste oder, wie bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, um unbewusste Abweichungen handelt. Bewusst vorgenommene Abweichungen sind in der Regel nicht als "geringfügig" anzusehen.

Konsequenzen für die Praxis: Für Altfälle wird durch die vorliegende BGH-Entscheidung festgelegt, bis zu welcher Abweichung eine wirksame Selbstanzeige vorliegt. Wird die Grenze von 5 % überschritten, liegt nur für den durch die Selbstanzeige erklärten Bereich eine wirksame Teilselbstanzeige vor. Der Täter bleibt im Übrigen in dem Umfang strafbar, in dem eine Berichtigung nicht erfolgt ist. Für die nach § 370 AO n.F. zu beurteilenden Fälle ist eine Teilselbstanzeige nicht mehr möglich. Der Täter muss nach dem Wortlaut der Neufassung des § 371 AO „in vollem Umfang“ berichtigen oder nacherklären. Für diesen Bereich bestimmt der BGH, bis zu welcher Grenze die vom Gesetz geforderte Berichtigung „im vollen Umfang“ gegeben ist.

Beraterhinweis: Welcher Maßstab für die Rechtsfrage gilt, ob Differenzen in einer Selbstanzeige gegenüber wahrheitsgemäßen Angaben nur "geringfügig" sind, war bisher umstritten. Die Literatur und die Rechtsprechung sahen Größenordnungen von 6 % - 10 % als unschädlich an. Mit dieser Entscheidung greift der BGH in diesen Streit ein und schafft jetzt Rechtssicherheit. Bei der Abfassung einer Selbstanzeige kann der Berater nur die Besteuerungsgrundlagen berichtigen, die der Steuerpflichtige ihm offenbart. Um „reinen Tisch“ zu machen, ist der Steuerpflichtige daher durch den Berater umfassend aufzuklären. Nicht ausdrücklich äußert sich der BGH zu den Rechtsfolgen, wenn für mehrere Taten (mehrere Steuerarten oder mehrere Besteuerungszeiträume) eine Selbstanzeige abgegeben wird. In diesen Fällen bieten sich zwei Berechnungsmethoden an. Die Gesamtberechnungsmethode bezieht die 5 % auf die Höhe der durch die Taten insgesamt verkürzten Steuern. Die isolierte Berechnungsmethode bestimmt die geringfügige Abweichung dagegen für jede einzelne Tat. Die Ausführungen des BGH in seinen Gründen und auch in seinem obigen Beispiel lassen aber den Schluss zu, dass der BGH für die Beurteilung der Geringfügigkeit auf die einzelnen Taten abstellt und damit eine isolierte Berechnung vornimmt.

ORR Johannes W. Buse, Düsseldorf

Service: BGH, Beschl. v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10

In Vollzeit ausgeübte Tätigkeit als angestellter Syndikus-Steuerberater

Den Voraussetzungen für die Wiederbestellung als Steuerberater nach den § 48 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 Nr. 2 StBerG steht die Ausübung einer Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater in Vollzeit nicht entgegen, wenn der neben seiner Angestelltentätigkeit tätige Steuerberater den Umfang dieser Tätigkeit der ihm für den Nebenberuf zur Verfügung stehenden Zeit anpassen kann.

BFH, Urt. v. 9.8.2011 – VII R 2/11
StBerG § 45, § 48, § 58

Der Kläger und Revisionskläger (K) übt eine Angestelltentätigkeit als Steuerreferent bei der X-AG aus und nimmt dort Aufgaben im Bereich Controlling und Steuern wahr. Seine frühere Bestellung als Steuerberater erlosch am 1.8.2007 durch Verzicht. Im Juli 2009 beantragte K seine Wiederbestellung als Steuerberater. Dabei legte er Bescheinigungen seines Arbeitgebers vor, aus denen u.a. hervorging, dass er berechtigt war, neben seiner Tätigkeit als Angestellter den Beruf des Steuerberaters auszuüben, „seine Dienstzeiten innerhalb der Flexibilisierungsbandbreite einzuteilen“ und geleistete Überstunden jederzeit als Freizeitausgleich abzubauen. Die Steuerberaterkammer als Beklagte und Revisionsbeklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 29.3.2010 mit der Begründung ab, dass K eine mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbare Tätigkeit ausübe, da er durch sein Arbeitsverhältnis an einer berufskonformen Ausübung des Steuerberaterberufs gehindert werde.

Das FG wies die Klage des K als unbegründet ab. Mit seiner Revision machte K geltend, dass er die gesetzlichen Voraussetzungen des § 58 Satz 2 Nr. 5a StBerG für eine Bestellung als Steuerberater erfülle. Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergebe sich nicht, dass ein Syndikus zusätzlich neben der Angestelltentätigkeit den Steuerberaterberuf in eigener Kanzlei ausüben müsse. Nach Auffassung des K sei die vom BGH vertretene Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater zu übertragen. Ferner könne wegen der Berufsfreiheit und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht die Eröffnung einer eigenen Kanzlei vom Syndikus-Steuerberater verlangt werden, da es keine Pflicht zur Berufsausübung in eigener Kanzlei gebe. Letztlich sei durch die Freistellungserklärung des Arbeitgebers der X-AG nachgewiesen, dass die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung in eigener Kanzlei durch seine Tätigkeit als Angestellter nicht beeinträchtigt werde. Mangels Berufsausübungspflicht könne eine weitergehende Arbeitgeberfreistellungserklärung nicht verlangt werden. Schließlich verletze die Entscheidung des FG die Berufsfreiheit und den Gleichheitssatz.

Der BFH hat die Revision als begründet erachtet, die Vorentscheidung sowie den Bescheid der Steuerberaterkammer aufgehoben und diese verpflichtet, K als Steuerberater wiederzubestellen.

Grundsätze der Doppelberufstheorie im vorliegenden Fall irrelevant: Nach Ansicht des BFH hatte K einen Anspruch auf Wiederbestellung als Steuerberater gem. § 48 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 Nr. 2 StBerG. So sei die Tätigkeit des K als Angestellter der X-AG nicht nach § 57 Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters unvereinbar, da die Voraussetzungen der – einzige in Betracht kommenden – gesetzlichen Ausnahme erfüllt seien.

Dabei könne dahinstehen, ob die vom BGH zum Syndikus-Rechtsanwalt vertretene sog. Doppelberufstheorie auf den Syndikus-Steuerberater übertragen werden könne. Denn das FG habe zu Recht darauf abgestellt, dass vom noch nicht als Steuerberater bestellten K lediglich der Wille zu einer selbständigen beruflichen Tätigkeit verlangt werden könne. An die Feststellung des FG, nach der K einen solchen Wille aufweise, sei der VII. Senat gebunden.

Angestelltentätigkeit beeinträchtigt Berufsausübung nicht: Nach Auffassung des BFH habe das FG der Regelung des § 58 Satz 2 Nr. 5a Satz 2 StBerG zu Unrecht die Voraussetzung entnommen, dass ein Syndikus tatsächlich und rechtlich in der Lage sein müsse, eine Tätigkeit als selbständiger Steuerberater nicht nur gelegentlich als Feierabend-Steuerberater auszuüben.

Denn auch ein hauptberuflicher Steuerberater sei nicht an bestimmte Mindestarbeitszeiten gebunden und könne die Anzahl und den Umfang seiner Mandate frei bestimmen. Da nichts anderes für einen „nebenberuflichen“ Steu-

erberater gelten könne, könne von einem Syndikus-Steuerberater auch nicht eine selbständige Steuerberatertätigkeit in „nennenswertem Umfang“ gefordert werden. Vielmehr sei ein Syndikus-Steuerberater berechtigt, den Umfang seiner selbständigen Steuerberatertätigkeit der ihm neben dem Angestelltenberuf verbleibenden Zeit anzupassen. Allein deshalb sei die Steuerberaterkammer nicht berechtigt gewesen, von K die Vorlage einer „umfassenden“ Freistellungsbescheinigung der X-AG zu verlangen.

Keine gesetzliche Vorgabe zur Vereinbarkeit einer Nebentätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters:

Darüber hinaus finde die Ansicht des FG, der Gesetzgeber habe einen Feierabend-Steuerberater nicht gewollt, weder im Gesetzeswortlaut noch in der Gesetzesbegründung Rückhalt. Vielmehr habe der Gesetzgeber die Angestelltentätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters ohne jedwede Vorgabe zu ihrem Umfang als mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar angesehen, weswegen sie sowohl haupt- als auch nebenberuflich ausgeübt werden könne. Insbesondere aufgrund der Vielzahl moderner Kommunikationsmittel sei der Rechtsauffassung des FG, die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung sei beeinträchtigt, weil K Pflichtenkollisionen zwischen seinem Hauptberuf und seinem Nebenberuf nicht eigenverantwortlich regeln könne und nicht stets für seine Mandanten erreichbar sei, nicht zu folgen.

Berufsrechtliche Besonderheiten der Rechtsanwälte nicht ohne Weiteres auf Steuerberater übertragbar:

Der BFH hat betont, dass sich das Berufsbild des Steuerberaters maßgeblich von dem des Rechtsanwalts unterscheidet. Während von einem Rechtsanwalt verlangt werden könne, jederzeit und ohne Beschränkung durch sein Angestelltenverhältnis Gerichtstermine wahrnehmen und eilige Schriftsätze schreiben zu können, verlange das Berufsbild des Steuerberaters derlei einschränkungslose Maßgaben nicht. Das Berufsbild des Rechtsanwalts sei mithin nicht ohne Weiteres auf das des Steuerberaters übertragbar.

Beraterhinweis: Der VII. Senat hat die dem Verfahren zugrunde liegenden Entscheidungen des FG und der Steuerberaterkammer im Ergebnis zu Recht aufgehoben und dem Berufsbild des Syndikus-Steuerberaters damit mehr Freiheit zugestanden.

Dass an das Berufsbild des Steuerberaters nicht dieselben hohen Anforderungen in puncto Verfügbarkeit geknüpft werden wie bei Rechtsanwälten, hat der Gesetzgeber selbst erkannt. Dies zeigt bereits die Begründung zum Achten Gesetz zur Änderung des Steuerberatergesetzes (BT-Drucks. 16/7077, 33). Der Gesetzgeber hat insoweit bewusst darauf verzichtet, analog zum Anwaltsberuf eine umfassende Unvereinbarkeitsklausel zu etablieren. Vielmehr hat der Gesetzgeber die Tätigkeit des Syndikus-Steuerberaters in diesem Zusammenhang ausdrücklich mit dem Beruf des Steuerberaters für vereinbar erklärt.

RA Sebastian Hartrott, München

Service: BFH, Urt. v. 9.8.2011 – VII R 2/11

Musterverfahren zur Verfassungsmäßigkeit der „1 %-Regelung“ Anmerkung zum Urteil des FG Niedersachsen vom 14.9.2011 – 9 K 394/10, nrkr.

StB Dipl.-Finw. (FH) Georg Schmitt, Limburg

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 14.9.2011 entschieden, dass die Vorschriften zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die private Nutzung eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Kfz (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) verfassungsgemäß sind. Nach Ansicht des FG Niedersachsen ist der Gesetzgeber nicht verpflichtet, die typisierende 1%-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, wonach die private Nutzung eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagens mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs anzusetzen ist, nach Abschaffung des Rabattgesetzes und der Zugabeverordnung sowie unter Berücksichtigung der allgemeinen Marktentwicklungen im Kraftfahrzeughandel zu überprüfen und an die veränderten Marktverhältnisse anzupassen.

I. Ausgangslage

Die Kläger sind verheiratet und werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielt als Geschäftsführer einer GmbH im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die GmbH stellte dem Kläger im Streitjahr einen Dienstwagen zur Verfügung. Es handelt sich dabei um ein Gebrauchtfahrzeug, das der Arbeitgeber geleast hat. Der Pkw hatte zu Beginn des Leasing-Zeitraums einen Gebrauchtwagenwert von brutto 31.990 €. Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs betrug im Zeitpunkt der Erstzulassung 81.400 €. Der Kläger war berechtigt, das Fahrzeug auch privat und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen. Ein Fahrtenbuch führte der Kläger nicht. Bei der Berechnung des geldwerten Vorteils für die private Nutzung des Kfz und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist der Arbeitgeber vom Bruttolisten-Neupreis ausgegangen. Dabei ergab sich unter Anwendung der 1 %-Regelung ein monatlicher geldwerter Vorteil i.H.v. 814 €.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 legten die Kläger Einspruch ein und beantragten, bei der Berechnung des geldwerten Vorteils den Gebrauchtwagenwert zugrunde zu legen. Aufgrund der entgegenstehenden gesetzlichen Regelungen hatte der Einspruch insoweit jedoch keinen Erfolg. Im Klageverfahren tragen die Kläger im Wesentlichen vor, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich typisierende und pauschalierende Regelungen treffen dürfe. Eine Typisierung, die die tatsächliche Ausnahme zur normalen Regel erhebe, sei dagegen unhaltbar. Daraus folge, dass der Gesetzgeber bei der Festlegung von Pauschalen inhaltlich nicht völlig frei sei. So dürften steuerrechtliche Höchstbeträge nicht völlig realitätsfern sein und müssten innerhalb angemessener Frist veränderten Verhältnissen angepasst werden. Da der Bruttolisten-Neupreises eines Neufahrzeugs nur in Ausnahmefällen den tatsächlichen Anschaffungskosten entspreche, sei der Gesetzgeber spätestens im Streitjahr 2009 verpflichtet gewesen, die Bemessungsgrundlage für die Anwendung der 1%-Regelung nach Abschaffung des Rabattgesetzes und der Zugabeverordnung unter Berücksichtigung der allgemeinen Marktentwicklung im Kfz-Handel anzupassen und übliche Rabattabschläge zu berücksichtigen. Im Durchschnitt gehe man von 20 % aus (BFH v. 17.9.2009 – VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67). Dieser verfassungsrechtlich bestehende Anpassungszwang könne auch nicht durch einen Verweis auf die Fahrtenbuchmethode unterlaufen werden.

II. Die Entscheidung des FG Niedersachsen

Nach Auffassung des FG Niedersachsen hat das FA zu Recht den geldwerten Vorteil für die private Nutzung des betrieblichen Kfz auf der Basis des inländischen Bruttolistenneupreises von 81.400 € berechnet (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) und diesen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 EStG) erfasst.

1. Zutreffende Ermittlung des Arbeitslohns

Zum Arbeitslohn gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG neben Gehältern, Löhnen, Gratifikationen, Tantiemen und anderen Bezügen auch Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Das sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zufließen. Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ist für die Ermittlung des Wertes der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und damit die 1 %-Regelung anzuwenden. Mit der Anknüpfung an die Preisempfehlung des Automobilherstellers hat der Gesetzgeber eine stark vereinfachende, typisierende und damit für alle gleichen Fahrzeuge einheitliche Grundlage für die Bewertung der Nutzungsvorteile geschaffen (BFH v.

16.2.2005 - VI R 37/04, BStBl II 2005, 563). Außerdem ist in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG geregelt, dass bei Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nicht die sog. 1 %-Regelung, sondern die aus dem Fahrtenbuch entnommenen Werte maßgeblich sind.

Das FA hat den geldwerten Vorteil für die Überlassung des Dienstwagens in zutreffender Weise auf Grundlage der vorstehend beschriebenen (zwingenden) gesetzlichen Regelungen berechnet und angesetzt. Im vorliegenden Fall greift § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ersichtlich nicht ein, weil der Kläger unstreitig kein Fahrtenbuch geführt hat. Bei Befolgen der gesetzlichen Regelungen verbietet sich ein Abzug üblicher Händler Rabatte von der anzusetzenden Bemessungsgrundlage (= Bruttoneuwagenlistenpreis).

2. Keine Vorlage an BVerfG erforderlich

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die 1 %-Regelung unter Ansatz des Bruttoneuwagenlistenpreises als Bemessungsgrundlage. Der BFH hat dabei die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit der 1 %-Regelung für zahlreiche Sachverhaltskonstellationen und unter Berücksichtigung verschiedenster (verfassungs-)rechtlicher Aspekte als verfassungsgemäß erachtet (z.B. BFH v. 24.2.2000 - III R 59/98, BStBl II 2000, 273).

Bedenken im Hinblick auf einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip bzw. eine Übermaßbesteuerung wurden dabei regelmäßig wegen der Möglichkeit des Führens eines Fahrtenbuches mit belegmäßigem Einzelnachweis nicht gesehen, vielmehr hat der BFH die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber mit dem Nachweis durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch auch nichts Unmögliches oder Unzumutbares vom Steuerpflichtigen verlange.

3. Unterschiedliche Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der 1 %-Regelung in der Fachliteratur

Einerseits wird die Regelung in vollem Umfang für verfassungsgemäß erachtet. Zur Begründung wird angeführt, dass Einzelermittlungen im Grenzbereich zwischen betrieblicher und privater Sphäre kaum möglich seien. Außerdem stehe dem Steuerpflichtigen jederzeit die Wahl der Fahrtenbuchmethode frei. Umgekehrt entfalte die Regelung bei hohem privatem Nutzungsanteil verfassungsrechtlich problematische Subventionseffekte, die aber seit dem VZ 2006 durch das Erfordernis einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % abgemildert seien. Verfassungsrechtlich sei auch der Umstand, dass der Listenpreis in der Regel höher sei als die tatsächlichen Anschaffungskosten unbedenklich. Dies betreffe alle Kfz gleichermaßen und sei daher nur eine Frage der Bemessung des pauschalen Prozentsatzes. Im internationalen Vergleich sei die Pauschalierung ohnehin eher großzügig; im Ausland werde vor allem bei Pkw mit hohem Schadstoffausstoß der Betriebsausgabenabzug stärker eingeschränkt als in Deutschland (vgl. hierzu Kulosa in Schmidt, Kommentar zum EStG, 30. Auflage 2011 § 6 Rz. 527).

Auch Pust (Pust in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, § 8 Rz. 367 ff.) hält die gegen die 1 %-Regelung erhobenen verfassungsrechtlichen Einwendungen für nicht durchgreifend. Hier wird die Auffassung vertreten, dass sich die Grenzen der zulässigen Typisierung für den Gesetzgeber dadurch erweitern, dass der Steuerpflichtige die Anwendung der Regelung vermeiden könne, indem er ein Fahrtenbuch führe und die Gesamtkosten des Kfz nachweise. Der Höhe nach sei die an den Listenneukaufpreis zzgl. Umsatzsteuer und Sonderausstattung anknüpfende Typisierung auch bei der Benutzung eines Altwagens ebenfalls nicht zu beanstanden, da sie über den gesamten Zeitraum der Nutzung des Kfz gesehen - jedenfalls im Zusammenhang mit der Deckelungsregelung der Finanzverwaltung - zu sachgerechten Ergebnissen führe. Durch die Deckelungsregelung sei eine Übermaßbesteuerung auch bei Arbeitnehmern verhindert worden. Die 1 %-Regelung erscheine auch nicht deshalb als verfassungsrechtlich bedenklich, weil dem Steuerpflichtigen die Führung eines Fahrtenbuchs zur Ermittlung der auf die private Nutzung entfallenden anteiligen tatsächlichen Kosten zugemutet werde. Werde ein Gegenstand sowohl privat wie auch beruflich genutzt, treffe den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des beruflichen Aufwandanteils.

Andererseits wird die 1 %-Regelung in der steuerrechtlichen Literatur aber auch kritisiert. Die Begründungen der Rechtsprechung für die Verfassungsmäßigkeit, insbesondere die Kostendeckelung werden für zweifelhaft gehalten, da diese eine reine Billigkeitsregelung sei. Sie verstoße zudem gegen die Kompetenzverteilung zwischen Gesetzgebung und Verwaltung (Blümich, Kommentar zum EStG, § 6 Rz. 1013i). Da in vielen Fällen ein Abzug der Aufwendungen nur bei Führen eines Fahrtenbuches in Betracht komme, wirke die Regelung faktisch als Abzugsverbot. Die verwaltungseigene „Deckelungsregelung“, die eine über das Abzugsverbot hinausgehende Nutzungswertbesteuerung verhindere, sei eigentlich schon Beleg für die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift; der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip wäre evident, gäbe es nicht den Ausweg der Fahrtenbuchführung (Kanzler, FR 2000, 618). Bedenken gegen die materielle Verfassungsmäßigkeit werden auch von Nolte (Nolte in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 6 Anm. 1202 d) vorgebracht. Gerügt wird hier die Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber habe nicht bedacht, dass die Bewertung der Nutzungsentnahme in vielen Fällen ein faktisches

Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Kfz-Kosten bedeute. Damit sei der Steuerpflichtige gezwungen, die Fahrtenbuchmethode mit belegmäßigem Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen, in Anspruch zu nehmen. Ferner sei das Gebot der Gesetzesbestimmtheit (Art. 20 Abs. 3 GG) durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG verletzt. Das Gesetz enthalte die Begriffe „inländischer Listenpreis“ und „Sonderausstattungen“. Das Gesetz lasse dabei völlig offen, von welcher inländischen Liste der Preis zu entnehmen sei und was zu den Sonderausgestaltungen gehöre. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG enthalte die Begriffe „Belege“ und „Fahrtenbuch“. Was unter einem Beleg sowie unter einem Fahrtenbuch zu verstehen sei, besage die Vorschrift selbst nicht.

4. Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Die von den Klägern vorgebrachte verfassungsrechtliche Kritik im Hinblick auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG teilt das FG nicht. Er ist vielmehr der Überzeugung, dass die 1 %-Regelung insbesondere mit den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einklang steht. Bei der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG handelt es sich um eine sog. widerlegbare Typisierung. Dem Gesetzgeber steht hier also ein weiter Ermessensspielraum zu. Eine willkürliche oder unangemessene Differenzierung vermag das FG nicht zu erkennen.

Entgegen der Auffassung der Kläger ist eine gesetzliche Verweisung auf die Fahrtenbuchmethode zulässig und geboten. Steuerpflichtige haben keinen Anspruch auf die Berücksichtigung eines günstigeren Ansatzes, als er sich nach der Fahrtenbuchmethode ergibt. Diese Methode genügt, obgleich sie keinen völlig abstrakten Maßstab, sondern den aus den Gesamtkosten abgeleiteten Durchschnittswert zugrunde legt, den Anforderungen des objektiven Nettoprinzips an die Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Erwerbskosten. Die weitergehende Berücksichtigung bedeutet eine Subventionierung der privaten Kfz-Nutzung, zu der es keine verfassungsrechtliche Verpflichtung gibt.

5. Kein Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit

Das Gebot der Normenklarheit als Aspekt der aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) abgeleiteten Gebote der Bestimmtheit von Rechtsnormen erfordert klare, bestimmte, in sich schlüssige (widerspruchsfrei), verständliche, einsichtige, exakt formulierte Normen. Nach Auffassung des FG übersteigen die in der Literatur aufgezeigten Mängel nicht die Grenzen des Gebots der Normenklarheit, da der Grundregelungsgehalt der Bestimmungen jedenfalls unter Berücksichtigung der anerkannten Auslegungsregeln hinlänglich verständlich ist.

III. Konsequenzen für die Praxis

Der 12. Senat des FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 29.3.2011 (FG Niedersachsen v. 29.3.2011 - 12 K 345/10, n.v., rkr, betr. Ansatz des Bruttolistenpreises ohne Abzug am Markt üblicher Rabatte) die gleiche Auffassung vertreten, aber die Revision nicht zugelassen. Im Streitfall hat jedoch der 9. Senat die Revision zugelassen, weil die Sache grundsätzliche Bedeutung hat - und soweit ersichtlich - noch keine Entscheidung des BFH zu der Frage des Anpassungszwangs des Gesetzgebers im Rahmen der 1 %-Regelung vorliegt.

Der BFH hat nun in dem Verfahren VI R 51/11 die Frage zu klären, inwieweit seine Entscheidung zur Bewertung eines durch die günstige Überlassung eines Neuwagens an einen Arbeitnehmer gewährten Vorteils (BFH v. 17.6.2009 - VI R 18/07, BStBl. II 2010, 67) Auswirkungen auf die Verpflichtung zur Anpassung der Bemessungsgrundlage "Bruttolistenpreis" hat.

Außerdem wird das Verfahren VI R 51/11 vom BdSt als Musterverfahren unterstützt. Nach Ansicht des BdSt sollte vom Bruttolistenpreis ein Abschlag von einheitlich 20 % vorgenommen, und darauf die 1 %-Regelung angewandt werden. Aus Vereinfachungsgründen ist nach Auffassung des BdSt die Abschlagsregelung der Ermittlung des tatsächlichen Kaufpreises vorzuziehen.

Da die Arbeitgeber vermutlich weiterhin die 1 %-Regelung anwenden werden, sollten betroffene Arbeitnehmer unter Hinweis auf das vorstehende Revisionsverfahren gegen den ESt-Bescheid Einspruch einlegen und auf das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO verweisen.

Nach Auffassung des Verfassers sollten jedoch nicht allzu große Hoffnungen auf eine günstigere Besteuerung der privaten Kfz-Nutzung gehegt werden. Denn bei einer positiven Entscheidung des BFH in dem anhängigen Revisionsverfahren muss befürchtet werden, dass der Gesetzgeber durch „Drehen an der Prozentschraube“ (z.B. 1,2 % vom tatsächlichen Kaufpreis) den bisherigen Zustand in etwa wiederherstellen wird.

Service: Bericht zu BFH, Urt. v. 17.6.2009 - VI R 18/07 (Ermittlung des geldwerten Vorteils bei Jahreswagen), EStB 2009, 305