Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 3 **September 2019**

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

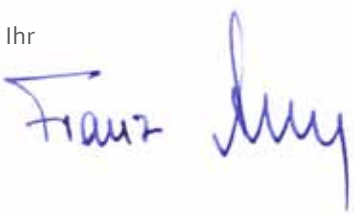
welchem Staat steht das Besteuerungsrecht für den Teil des Arbeitslohns zu, der auf den Zeitraum einer Auslandsdienstreise entfällt? Diese Frage klärt unsere Rechtsanwältin und Steuerberaterin Frauke Tuschen anhand eines aktuellen BFH-Urteils.

Fahrtenbücher werden von Steuerpflichtigen höchst ungerne geführt und sind, auch wenn sie noch so sorgfältig erstellt wurden, regelmäßig Anlass, sich mit der Finanzverwaltung heftig zu streiten. Elektronische Fahrtenbücher wurden als einfache und sichere Lösung angesehen. Unsere Steuerberaterin Anne-Christin Rüsenberg zeigt die steuerlichen Tücken auch eines elektronischen Fahrtenbuchs auf.

Beim Verkauf und bei der Insolvenz einer Gesellschaft ist die Ermittlung der Anschaffungskosten des Anteils von besonderer steuerlicher Bedeutung. Unser Steuerberater Manfred Kröger hat schon in mehreren Beiträgen die Entwicklung der Rechtsprechung vorgestellt. Im vorliegenden Heft werden auf der Grundlage von drei BFH-Urteilen die Gestaltungs-möglichkeiten aufgezeigt, um Aufwendungen von Gesellschaftern für ihre Gesellschaft steuerlich berücksichtigen zu können.

Wir wünschen Ihnen viel Vergnügen bei der Lektüre dieser und weiterer Artikel unserer Herbstausgabe.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Kein Abzug für den Umbau des privat genutzten Badezimmers bei einem häuslichen Arbeitszimmer
Manfred Kröger, Steuerberater

Einzahlung in Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten
Manfred Kröger, Steuerberater

Elektronisches Fahrtenbuch
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Erbschaftsteuer 6

Wegfall der Geschäftsgrundlage nach einer Schenkung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Steuerfreier Erwerb des selbstgenutzten Familienheims
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 8

Zuordnung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen bei getrennt lebenden Ehegatten
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Umsatzsteuer 10

Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein Unternehmer mehr (Änderung der Rechtsprechung)
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Internationales Steuerrecht 11

Besteuerungsrecht für den auf Dienstreisen entfallenden Teil des Arbeitslohns
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Vereinsrecht 14

Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts IV
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Kein Abzug für den Umbau des privat genutzten Badezimmers bei einem häuslichen Arbeitszimmer

Manfred Kröger
Steuerberater

Die Kosten für den Umbau eines privat genutzten Raumes (hier: Badezimmer) sind nach einem Urteil des 8. Senats des BFH vom 14.05.2019, VIII R 16/15 keine das gesamte Gebäude betreffende Kosten. Die Aufwendungen sind daher nicht anteilig bei den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar.

Zu entscheiden war, ob die Kosten für den Umbau eines privat genutzten Raumes als Aufwendungen für das gesamte Gebäude gewertet werden können mit der Folge, dass diese Kosten zwar nicht in vollem Umfang, aber zumindest entsprechend dem Flächenanteil beim häuslichen Arbeitszimmer berücksichtigt werden könnten.

Der Fall betrifft den Steuerberater (S), der seine Beratertätigkeit von einem häuslichen Arbeitszimmer aus betreibt. Das Arbeitszimmer befindet sich in dem S zusammen mit seiner Ehefrau gehörenden Einfamilienhaus. Von der Wohnfläche (184 qm) entfallen 8,43 % auf das Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des S im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG darstellt. In 2012 bauten die Eheleute das Badezimmer und den davor liegenden Flur umfassend um. Außerdem wurden einige Rollläden erneuert. Von den Gesamtaufwendungen für das Wohnhaus (Gebäude-AfA + Renovierung Bad, Flur, Rollläden + Nebenkosten) von 52.000 EUR setzten sie den Flächenanteil von 8,43 % = 4.400 EUR für das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsausgaben des S ab.

Das FA berücksichtigte neben anderen Aufwendungen von den Renovierungskosten lediglich die Kosten für den Austausch einer Tür (980 EUR), da nur dieser Aufwand dem Arbeitszimmer unmittelbar zuzurechnen sei.

Das Finanzgericht Münster gab der Klage auch hinsichtlich der noch streitigen Umbaukosten (8,43 % von 48.500 EUR = 4.000 EUR) mit der Begründung statt, die Renovierung gehe über

Schönheitsreparaturen hinaus. Sie haben das gesamte Gebäude betroffen und zu einer Werterhöhung geführt, so dass die Kosten anteilig zu berücksichtigen seien.

Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Eine Ausnahme gilt, wenn für die betriebliche/berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Abziehbarkeit ist dann auf 1.250 EUR begrenzt. Diese Begrenzung gilt nicht, wenn – wie im Streitfall – das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Voraussetzung ist allerdings, dass die Aufwendungen tatsächlich das Arbeitszimmer und nicht die privaten Wohnräume betreffen.

Soweit die Kosten nicht nur für das Arbeitszimmer als solches anfallen (z.B. Ausstattung oder die Renovierung des Zimmers), sondern das Gebäude insgesamt betreffen (z.B. Reparaturen an Dach und Fassade, Gebäude-AfA, Müllabfuhr), ist lediglich der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil der Gesamtaufwendungen abziehbar. Dieser Anteil wird grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Hauses ermittelt (BFH, Urteil v. 18.10.1983, VI R 68/83, BMF-Schreiben v. 6.10.2017, Rz. 6a).

Dementsprechend sind die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers, das dem Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit bildet, wie folgt zu berücksichtigen: Die dem häuslichen Arbeitszimmer direkt zuzuordnenden Kosten sind abzugsfähig. Aufwendungen, die nicht direkt dem häuslichen Arbeitszimmer zuzuordnen sind, sondern für das ganze Gebäude anfallen, sind nach dem Flächenverhältnis aufzuteilen und damit anteilig zu berücksichtigen. Nicht abzugsfähig sind dagegen Renovierungs- und Umbaukosten, die für einen Raum anfallen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient.

Hiervon ausgehend sind die Renovierungskosten für Bad und Flur nicht zu berücksichtigen. Sie sind jedenfalls dem Arbeitszimmer nicht direkt zuzuordnen. Sie sind aber auch nicht als Kosten zu werten, die das gesamte Gebäude betreffen und als solche anteilig dem Arbeitszimmer zugeordnet werden könnten. Anders als z.B. Arbeiten am Dach oder an der Fassade betreffen Arbeiten zur Renovierung oder zum Umbau des Badezimmers nicht das Gebäude selbst, sondern einen bestimmten Raum innerhalb des Gebäudes, der im Streitfall (Bad, Flur) ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient.

Entscheidend für die Zuordnung zum gesamten Gebäude ist somit nicht der Umfang der durchgeführten Arbeiten oder die Werterhöhung des Gebäudes insgesamt, sondern worauf sich die Kosten beziehen. Abzustellen ist darauf, ob das gesamte Gebäude oder ein einzelner Raum betroffen ist (raumbezogene Betrachtung). Unerheblich für den Streitfall ist daher, dass die Arbeiten mit der Neuverlegung der Leitungen und dem Versetzen von Türen deutlich über Schönheitsreparaturen hinausgingen. Denn trotz des Umfanges der Arbeiten dienten diese ausschließlich der Renovierung einzelner privat genutzter Flächen (Bad, Flur).

Der BFH verwies die Sache an das FG zurück. Das FG muss aufklären, welche Arbeiten unter der Position Rollladenreparatur abgerechnet wurden. Sollte dies die Reparatur der Rollläden im Wohnzimmer betreffen, wäre die Berücksichtigung ausgeschlossen.

Der BFH bekräftigt dennoch den Grundsatz, dass nicht nur dem Arbeitszimmer direkt zuzuordnende Kosten abziehbar sind. Darüber hinaus können auch allgemeine Gebäudekosten (einschließlich AfA) über den Flächenanteil des Arbeitszimmers mittelbar zum Betriebsausgabenabzug führen. Voraussetzung dafür ist, dass das Gebäude selbst und nicht nur ein bestimmter Raum innerhalb des Gebäudes betroffen ist. Nicht entscheidend ist, ob die Arbeiten umfangreich waren, den Gebäudewert erhöht oder zu Herstellungskosten geführt haben.

Einzahlung in Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten

Manfred Kröger
Steuerberater

In unserem Heft I/2018 hatten wir bereits über die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 11.07.2017 berichtet. Das daraufhin erlassene Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 05.04.2018 hatten wir im Heft II/2019 dargestellt und auf die zumeist negative Folgen und Auswirkungen der o. g. Rechtsprechung zur Ermittlung eines Gewinnes bzw. Verlustes nach § 17 EStG hingewiesen.

Die Kernaussagen des BFH lauten demnach, dass mit Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG die gesetzliche Grundlage für die

Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Damit können Aufwendungen für die Inanspruchnahme als Bürge nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten für eine Beteiligung führen (BFH, Urteil v. 11.7.2017, IX R 36/15).

Allerdings hat der IX. Senat in drei weiteren Urteilen entschieden, dass die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führen (BFH, Urteile v. 20.7.2018, IX R 5/15; IX R 6/15 und IX R 7/15). Mit diesen Urteilen hat der BFH damit Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt, um Aufwendungen, die im Rahmen einer wesentlichen Beteiligung entstehen, doch noch steuerlich zu berücksichtigen.

Folgende Grundsatzsachverhalte lagen den Urteilen zu Grunde: Der Gesellschafter einer GmbH hatte eine Bürgschaft für Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen. Im Laufe des Streitjahres leistete der Gesellschafter mit Blick auf die drohende Inanspruchnahme aus der Bürgschaft eine Zuführung in die Kapitalrücklage der GmbH. Die GmbH verwendete das Geld dazu, ihre Bankverbindlichkeiten zu tilgen. Im Anschluss daran veräußerte der Gesellschafter seine GmbH-Anteile für 0 Euro. Der Gesellschafter machte einen Verlust aus der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils i. S. des § 17 EStG geltend, der sich aus der übernommenen GmbH-Stammeinlage und der Kapitalzuführung ergab. Finanzämter und das Finanzgericht Düsseldorf berücksichtigten den Verlust aus der Kapitalzuführung nicht.

Der BFH kommt entgegen der Auffassung der FG zu dem Schluss, dass die vom Gesellschafter geleisteten Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts zu berücksichtigen sind.

Der IX. Senat verweist dabei auf sein eigenes Urteil vom 11.07.2017, wonach er mit Blick auf die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG entwickelt hat.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung können den nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierunter fallen u. a. aber damit gerade auch freiwillige und ohne Gewährung von Vorzügen seitens der Kapitalgesellschaft erbrachte Einzahlungen in die Kapitalrücklage, die handelsbilanzrechtlich als Zuzahlung i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu qualifizieren sind. Steuerrechtlich handelt es sich um eine Einlage des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen, wodurch sich auch die Anschaffungskosten des Gesellschafters für seine Beteiligung erhöhen.

Bei Anwendung dieser Maßstäbe führen nach Ansicht des BFH die dem Gesellschafter im Streitfall entstandenen Aufwendungen aus der geleisteten Einzahlung in die Kapitalrücklage zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung. Auch der Umstand, dass die der Kapitalrücklage zugeführten Mittel von der Gesellschaft gerade dazu verwendet wurden, jene betrieblichen Verbindlichkeiten abzulösen, für die der Gesellschafter gegenüber der Gläubigerbank Sicherheiten gewährt hatte, stehe der steuerrechtlichen Anerkennung als nachträgliche Anschaffungskosten nicht entgegen. Denn es spielt nach Auffassung des BFH keine Rolle, wie die Gesellschaft den vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet.

In diesem Zusammenhang ist es nach Auffassung des BFH auch nicht von Bedeutung, ob dem Gesellschafter auch dann nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der GmbH erwachsen wären, wenn er ein anderes Vorgehen gewählt hätte. Insbesondere spiele es keine Rolle, mit welchem Wert ein Rückgriffsanspruch des Gesellschafters gegen die GmbH zu bewerten gewesen wäre, wenn die Gläubigerbank in die von ihm gegebenen Sicherheiten vollstreckt oder ihn im Rahmen seiner Bürgschaftsverpflichtung in Anspruch genommen hätte. Damit sah der BFH – entgegen der Ansicht des BMF – in der vom Gesellschafter gewählten Vorgehensweise auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 Abs. 1 S. 1 AO, da die Ausstattung einer Gesellschaft mit Eigenkapital den Möglichkeiten des Gesellschaftsrechts entspreche. In einem gesellschaftsrechtskonformen Vorgehen könne aber nicht zugleich ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des (Steuer-)Rechts liegen.

Dieser Auffassung des BFH hat sich die Finanzverwaltung durch eine Verfügung der OFD Frankfurt vom 10.04.2019 angeschlossen.

Elektronisches Fahrtenbuch

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 23.01.2019, 3 K 107/18, entschieden, dass die unmittelbare elektronische Erfassung der Fahrtwege eines betrieblichen Fahrzeugs durch ein technisches System zur Führung eines Fahrtenbuches nicht ausreicht. Neben dem Bewegungsprofil müssen die Fahrtanlässe ebenfalls zeitnah erfasst werden. Eine technische Lösung, die auch nach Jahren noch Änderungen zulässt, kann nicht als elektronisches Fahrtenbuch anerkannt werden.

Sachverhalt:
Der Kläger erzielte in den Streitjahren (2013 – 2015) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der "A UG", deren einziger Gesellschafter der Kläger ist.

Die UG stellte dem Kläger in den Streitjahren einen geleasten Dienstwagen zur Verfügung, den der Kläger auch für private Fahrten nutzen durfte.

Die UG erwarb für die vorgenannten Dienstwagen eine sogenannte Telematiklösung u.a. mit der Funktion "elektronisches Fahrtenbuch". Die ausgewählte Hardware musste nicht fest eingebaut werden. Die Hardware konnte vielmehr auf den standardisierten Fahrzeug-Diagnosestecker aller Fahrzeugtypen des jeweiligen Fahrzeugs aufgesteckt werden. Die Hardware verfügt über einen GPS-Empfänger und übermittelt über das Mobilfunknetz jeweils die aktuelle Position und zeichnet die Bewegungsdaten auf einem zentralen Server zur Erstellung eines elektronischen Fahrtenbuches auf.

Der Erwerber erhält einen Online-Zugang zu den Daten, kann unter Verwendung der dazugehörigen Software (verschiedene) Fahrzeuge anlegen, wiederkehrende Fahrziele definieren und wiederkehrende Strecken (wie Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte) vorbelegen.

Der Anwender kann später eine aufgezeichnete Fahrt in der Software oder vordefinierten Fahrtzweck zuordnen oder einen individuellen Fahrtzweck eintragen. Diese Zuordnungen bleiben nach der Ersterfassung zunächst frei änderbar. Der Anwender hat zudem die Möglichkeit eine sogenannte frei bestimmbare "Periode" (eine Woche, einen Monat o.ä.) final zu bearbeiten und dann in dem Programm "abzuschließen", so dass die vom Anwender ergänzten Daten danach nach der Programmbeschreibung nicht mehr veränderbar sind.

Die UG unterwarf die Überlassung des Dienstwagens auch zur privaten Mitbenutzung in den Streitjahren monatlich pauschal in Höhe von (überwiegend) 400,00 EUR als lohnsteuerpflichtiges Entgelt dem Lohnsteuerabzug.

Im Herbst 2016 begann das Finanzamt mit einer Lohnsteueraußenprüfung bei der UG und forderte deren Geschäftsführer, den Kläger, u.a. auf, die Fahrtenbücher für seine Dienstwagen vorzulegen. Der Kläger legte dem Finanzamt elektronische PDF-Dateien vor, die von der dazugehörigen Software erstellt worden waren.

Das Fahrtenbuch weist dabei – trotz des Fahrzeugwechsels – nach der Übergabe des neuen Fahrzeugs einen fortgeschriebenen Kilometerstand (146.029,03 km) aus.

Die Lohnsteueraußenprüfung verwarf die Fahrtenbücher wegen Abweichungen bei den Kilometerständen im Rahmen von Werkstattaufenthalten der Fahrzeuge als nicht ordnungsgemäß und erhöhte den Bruttoarbeitslohn des Klägers unter Anwendung der 1%-Regelung für private Kfz-Nutzung.

Das Finanzamt änderte im Anschluss an die Außenprüfung die ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre (2013 – 2015) dementsprechend. Dagegen richtet sich nach erfolglosem Einspruch die Klage.

Der Kläger beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2013 bis einschließlich 2015 abzuändern und die Steuer neu festzusetzen.

Die Klage ist unbegründet.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Bloße

Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen.

Wenn der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 2017, aaO. m.w.N.).

Weisen die Fahrtenbücher inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (BFH-Urteil 16. März 2006 VI R 87/04, BStBl II 2006, 625).

Im Streitfall hat der Kläger nicht nachgewiesen, das Fahrtenbuch überhaupt zeitnah und ordnungsgemäß geführt zu haben, die Kilometerstände zum Ende der privaten bzw. dienstlichen Fahrten nicht nachgewiesen, den Anlass bzw. den Zweck der Fahrten teilweise unzutreffend beschrieben und teilweise mögliche private Fahrtunterbrechungen nicht als solche kenntlich gemacht zu haben.

Die unverzichtbaren Angaben zu den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartnern oder die Angabe des konkreten Gegenstandes der dienstlichen Verrichtung mussten von dem Anwender ergänzt werden. Diese Angaben konnte das Programm ohne die Mitwirkung des Klägers den Fahrten nicht zuordnen. Dazu konnte der Anwender für wiederkehrende Fahrten oder Fahrtrouten Vorbelegungen definieren oder die Fahrtanlässe individuell zuordnen. Diese unerlässlichen Ergänzungen zu den betrieblichen Anlässen der Fahrten müssen für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ebenfalls zeitnah erfolgen. Die vorgelegten Fahrtenbücher des Klägers enthalten ausdrücklich keine Angaben dazu, wann diese Angaben zu den Fahrtanlässen in der Datenbank ergänzt worden sind.

Die vorgelegten Fahrtenbücher sind überdies insgesamt als nicht ordnungsgemäß zu verwerfen, weil der Kläger die tatsächlichen Kilometerstände nach den Tachos der Fahrzeuge niemals im Streitzeitraum den rechnerisch ermittelten Tachoständen in den Daten des elektronischen Fahrtenbuches gegenübergestellt hat. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung eingeräumt einen solchen Abgleich zu keinem Zeitpunkt vorgenommen zu haben. Der tatsächliche Tachostand der Fahrzeuge bleibt damit für jeden einzelnen Tag in allen Streitjahren unbekannt. Darin liegt ein erheblicher Mangel der Fahrtenbücher, denn unter solchen Umständen ist mit vertretbarem Aufwand keine Überprüfung der Fahrtenbücher auf ihre materielle Richtigkeit mehr möglich.

Über die vorstehend behandelten erheblichen Mängel der Fahrtenbücher hinaus hat der Kläger aber auch die Anlässe der Fahrten und evtl. private Fahrtunterbrechungen als solche nicht zutreffend dokumentiert. In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger eingeräumt, dass er etwa bei einer Fahrtunterbrechung entlang der Fahrtstrecke für Zwecke einer privaten Erledigung (insbesondere für private Einkäufe) bei der Führung der Fahrtenbücher und der Eintragung der Fahrtanlässe keine Veranlassung gesehen habe, den dienstlichen Charakter der gesamten Fahrt infrage zu stellen. Diese Art der Führung des Fahrtenbuches ist bereits fehlerhaft, denn wenn der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 2017, aaO. m.w.N.).

Insgesamt handelt es sich nicht um vernachlässigbare kleinere Fehler oder Folgefehler, die die von ihm vorgelegten Fahrtenbücher kennzeichnen. Vielmehr hat der Kläger notwendige Eintragungen entweder zeitnah überhaupt nicht vorgenommen und dann auch noch zahlreiche Einzelfehler bei der Erfassung der Fahrten gemacht, sodass die Fahrtenbücher zu verwerfen sind.

Wegfall der Geschäftsgrundlage nach einer Schenkung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Tochter T der Eheleute E lebte mit ihrem Lebensgefährten seit 2002 in nichtehelicher Lebensgemeinschaft. 2011 kauften die Tochter und ihr Lebensgefährte L eine Immobilie zum gemeinsamen Wohnen. Die E wandten ihnen zur Finanzierung Beträge von insgesamt über 100.000,00 EUR zu. Ende Februar 2013 trennten sich die Tochter und der Lebensgefährte.

Die E verlangten von L die Hälfte der zugewandten Beträge zurück. Sie stützten dieses Begehren in erster Linie auf eine Darlehensabrede; hilfsweise machten sie sich den Vortrag des Beklagten zu eigen, die Zuwendungen seien unentgeltlich erfolgt.

Das Landgericht gab der Klage statt; die hiergegen gerichtete Berufung hatte im Wesentlichen keinen Erfolg. Der BGH wies die Revision ebenfalls zurück.

Wie bei jedem Vertrag können auch dem Schenkungsvertrag Vorstellungen eines oder beider Vertragspartner vom Bestand oder künftigen Eintritt bestimmter Umstände zugrunde liegen, die nicht Vertragsinhalt sind, auf denen der Geschäftswille jedoch gleichwohl aufbaut. Deren schwerwiegende Veränderung kann daher wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage eine Anpassung des Vertrages oder gar das Recht eines oder beider Vertragspartner erfordern, sich vom Vertrag zu lösen.

Bei der Prüfung der Geschäftsgrundlage eines Schenkungsvertrags ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Schenkungsvertrag keinen Vertrag darstellt, bei dem Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden.

Der Schenkungsvertrag ist vielmehr durch das Versprechen einer einseitigen unentgeltlichen Zuwendung gekennzeichnet, mit der der Schenker einen Vermögensgegenstand weggibt und dem Beschenkten – soweit die Schenkung nicht unter einem Vorbehalt oder einer Bedingung oder mit einer Auflage erfolgt – diesen Gegenstand zur freien Verfügung überlässt.

Der Beschenkte schuldet bei einer Schenkung keine Gegenleistung, sondern dem Schenker gegenüber nur Dank für die Zuwendung. Lässt der Beschenkte diese Dankbarkeit in besonderem Maße vermissen und erweist er sich durch eine schwere Verfehlung gegenüber dem Schenker als grob undankbar, kann der Schenker das Geschenk zurückfordern.

Bei der Schenkung eines Grundstücks oder zu dessen Erwerb bestimmter Geldbeträge an das eigene Kind und dessen Partner erfolgt dies typischerweise mit der Erwartung, die Immobilie werde von den Beschenkten zumindest für einige Dauer gemeinsam genutzt.

Dies erlaubt jedoch noch nicht die Annahme, Geschäftsgrundlage der Schenkung sei die Vorstellung, die gemeinsame Nutzung der Immobilie werde erst mit dem Tod eines Partners enden. Denn auch mit einem Scheitern der Beziehung muss der Schenker rechnen. Die Folgen für die Nutzung des Geschenks gehören zu dem vertraglich übernommenen Risiko einer Schenkung.

Im vorliegenden Streitfall stellte das Gericht nach Vortrag der Kläger fest, dass die Zuwendung in der Erwartung erfolgt seien, die Beziehung zwischen der Tochter der Kläger und dem Beklagten werde andauern und das zu erwerbende Grundeigentum werde die Grundlage des weiteren, nicht nur kurzfristigen Zusammenlebens der Partner bilden.

Diese Geschäftsgrundlage der Schenkung ist weggefallen. Damit hat sich die für die Grundstücksschenkung konstitutive Annahme als unzutreffend erwiesen, die Partner würden die Lebensgemeinschaft nicht lediglich für kurze Zeit fortsetzen. Der BGH sieht in einem solchen Fall die Annahme als gerechtfertigt, dass die Schenkung nicht erfolgt wäre, wenn für die Schenker das alsbaldige Ende dieses Zusammenlebens erkennbar gewesen wäre.

Dann kann dem Schenker regelmäßig nicht zugemutet werden, sich an der Zuwendung festhalten lassen zu müssen. Dem Beschenkten ist seinerseits zuzumuten, wenn nicht besondere Umstände vorliegen, das Geschenk zurückzugeben.

Da es regelmäßig fernliegt, dass der Schenker die Höhe des Geschenks um eine bestimmte Quote vermindert hätte, wenn er die tatsächliche Dauer der Lebensgemeinschaft vorausgesehen hätte, kommt eine Berechnung eines an einer solchen Quote orientierten Rückzahlungsanspruchs grundsätzlich nicht in Betracht.

Soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsanspruchs herausgegeben werden musste, erlischt gem. § 29 ErbStG die Schenkungssteuer des Beschenkten mit Wirkung für die Vergangenheit.

Steuerfreier Erwerb des selbstgenutzten Familienheims

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der Erwerb des Eigentums an einem bebauten Grundstück von Todes wegen durch Kinder ist steuerfrei, sofern

- der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat,
- die Erwerber das Objekt unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmen und
- die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

Eigentlich handelt es sich um eine einfache und unzweideutige Regelung, die aber trotzdem viele Gestaltungsmöglichkeiten bietet und regelmäßig den Gerichten zur Entscheidung vorgelegt wird.

Dem BFH lag folgender Sachverhalt zur Entscheidung vor:

Zwei Brüder beerbten zusammen ihren Anfang Januar 2014 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus mit einer Wohnfläche von 120 qm, das der Vater bis zu seinem Tod allein bewohnt hatte.

Die Brüder schlossen am 20.2.2015 einen Vermächtniserfüllungsvertrag, nach dem einer der Brüder, der Kläger, das Alleineigentum an dem Haus erhalten sollte. Die Eintragung in das Grundbuch erfolgte am 2.9.2015. Renovierungsangebote holte der Bruder ab April 2016 ein. Die Bauarbeiten begannen im Juni 2016.

Der Kläger war der Auffassung, der Erwerb des Zweifamilienhauses sei erbschaftsteuerfrei erfolgt. Das Finanzamt setzte hingegen Erbschaftsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG zu berücksichtigen mit der Begründung, der Kläger habe das Haus nicht unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte in allen Instanzen keinen Erfolg. Letztendlich stellte der BFH folgendes fest:

- Eine Handlung erfolgt nur unverzüglich, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird.
- Das bedeutet bezüglich der Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim, dass der Erwerber innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss. Angemessen ist nach Ansicht des BFH regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall.
- Sofern die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen wird, kann aber trotzdem ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Der Erwerber muss in diesem Fall allerdings glaubhaft darlegen, wann er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.
- Im vorliegend zu entscheidenden Fall hat der Kläger das Haus auch nach der Eintragung im Grundbuch im September 2015 nicht unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken bestimmt. Mehr als zwei Jahre nach dem Todesfall und mehr als sechs Monate nach der Eintragung im Grundbuch hat der Kläger im April 2016 Angebote von Handwerkern eingeholt und damit überhaupt erst mit der Renovierung begonnen.
- Der Kläger konnte nicht glaubhaft darlegen, dass er diese Verzögerung nicht zu vertreten hat. Sogar am Tag der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht, dem 28.9.2016, – mithin zwei Jahre und acht Monate nach dem Erbfall – war der Kläger noch immer nicht in das geerbte Haus eingezogen.

Das Gesetz fordert vom Erben „unverzüglich" in das Familienheim einzuziehen. Im vorliegenden Urteil bestätigt der BFH die Sechsmonatsfrist als Nichtbeanstandungsregelung.

Zeichnet sich daher in einem Erbfall eine Überschreitung dieser Frist ab, sollte vom Erben dokumentiert werden, dass er sich intensiv um eine kurzfristige Übernahme der Wohnung bemüht hat und die Verzögerungen unvermeidlich und von ihm nicht zu vertreten sind.

Zuordnung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen bei getrennt lebenden Ehegatten

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Zahlt ein Ehegatte gesamtschuldnerisch festgesetzte Vorauszahlungen, dienen diese der Tilgung der zu erwartenden Steuerschulden beider Ehegatten, unabhängig davon, ob die Eheleute später zusammen oder einzeln veranlagt werden. Sie sind deshalb zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten anzurechnen. Sofern nach Abrechnung der für beide Eheleute festgesetzten Steuern von den geleisteten Vorauszahlungen noch ein Rest verbleibt, ist dieser nach Köpfen zu erstatten (BFH, Urteil v. 22.3.2011, VII R 42/10).

Im aktuellen Urteilsfall musste sich das Finanzgericht München mit der Frage beschäftigen, ob die vom BFH aufgestellten Grundsätze auch dann gelten, wenn gesamtschuldnerisch festgesetzte Vorauszahlungen nach Bekanntwerden der Trennung der Ehegatten von einem Gemeinschaftskonto ohne Tilgungsbestimmung geleistet werden.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

A und B trennten sich im November 2017. Mit Abgabe der Einkommensteuererklärung 2017 im Juli 2018, in der A und B noch die Zusammenveranlagung wählten, erfuhr das Finanzamt von der Trennung.

Bis zum Zeitpunkt der Kenntniserlangung zahlten die Ehegatten von einem Gemeinschaftskonto (ohne besondere Tilgungsbestimmung) gesamtschuldnerisch festgesetzte Vorauszahlungen i. H. von 4.000 EUR für das 1. und 2. Quartal 2018.

Auch nach dem Bekanntwerden der Trennung wurden zum 10.9. und 10.12.2018 für das 3. und 4. Quartal 2018 Vorauszahlungen von jeweils 2.000 EUR von dem Gemeinschaftskonto (ebenfalls ohne besondere Tilgungsbestimmung) überwiesen.

Bei den Einzelveranlagungen 2018 ergab sich für A eine festzusetzende Steuer von 10.000 EUR. Für B wurde keine Steuer festgesetzt.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann das Finanzamt als Zahlungsempfänger, solange die Ehe besteht und die Eheleute nicht dauernd getrennt leben, aufgrund der zwischen Ehepartnern bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft im Allgemeinen davon ausgehen, dass derjenige Ehegatte, der die Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld bewirkt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten beglichen hat. Ob die Eheleute sich später trennen oder einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung beantragt, ist für die Beurteilung der Tilgungsabsicht unerheblich, weil es ausschließlich auf die Umstände im Zeitpunkt der Vorauszahlungen ankommt.

Weiterhin wurde ebenfalls vom BFH klargestellt, dass die Rechtsprechung zur Tilgungsvermutung bei Zahlung eines Ehegatten auf die Gesamtschuld beider Ehegatten auch dann gilt, wenn die Ehe zum Zeitpunkt der Zahlung nicht mehr bestand, das Finanzamt davon aber keine Kenntnis hatte. Ob zum Zeitpunkt der Zahlung noch die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung erfüllt waren oder nicht, sind für die oben beschriebenen Tilgungsbestimmungen unerheblich, wenn der Vorauszahlungsbescheid an beide Ehegatten gerichtet war, sodass eine Gesamtschuld nach § 44 AO vorliegt.

In Trennungsfolgejahren ist daher die Zuordnung der Vorauszahlungen genauso wie bei einer Einzelveranlagung von Ehegatten vorzunehmen (siehe BMF-Schreiben vom 14.01.2015, BStBl. 2015 I Seite 83).

Die Aufteilung ist somit wie folgt vorzunehmen:

- Bei einem Erstattungsüberhang ist der übersteigende Betrag hälftig zuzuordnen.
- Bei einer Nachzahlung ist zunächst eine hälftige Aufteilung zwischen den Ehegatten vorzunehmen.
- Nur soweit diese Aufteilung zu einem Erstattungsüberhang bei nur einem Ehegatten führt, während der andere Ehegatte eine Abschlusszahlung zu leisten hat, sind die Vorauszahlungen abweichend von der bei Ehegatten üblichen Aufteilung nach Köpfen dem Ehegatten mit der Abschlusszahlung zuzurechnen.

Bei dem oben aufgeführten Sachverhalt sind somit die vor dem Bekanntwerden der Trennung geleisteten Vorauszahlungen für das I. und II. Quartal in Höhe von 4.000 EUR ausschließlich dem Ehegatten mit der Abschlusszahlung (A) zuzurechnen.

Gemäß dem Urteil des FG München vom 29. Januar 2019 (AZ 12 K 715/17) sind die nach Bekanntwerden der Trennung geleisteten Vorauszahlungen den Ehegatten jeweils hälftig zuzuordnen. Zwar führt die hälftige Aufteilung zu einem Erstattungsanspruch von B in Höhe von 2.000 EUR, während A eine höhere Abschlusszahlung (4.000 EUR) zu leisten hat, denn nach Ansicht des Gerichtes sind die Vorauszahlungen A nicht allein zuzurechnen.

Ab dem Zeitpunkt, zu dem das dauernde Getrenntleben dem Finanzamt bekannt geworden ist, kann zwar von dem Erfahrungssatz ausgegangen werden, dass der zahlende Ehegatte nur auf eigene Rechnung leisten will (BFH, Urteil v. 25.7.1989, VII R 118/87, BStBl. 1990 II S. 41).

Dies führt hier im Umkehrschluss jedoch dazu, dass die beiden Zahlungen für das 3. und 4. Quartal 2018 A und B jeweils hälftig zuzurechnen sind. Denn sie stammen von einem Gemeinschaftskonto, welches zum Zeitpunkt der Zahlung beiden gemeinsam zuzurechnen war. Bei den Überweisungen wurde explizit keine individuelle Tilgungsbestimmung abgegeben. Zahlende sind demgemäß A und B jeweils zur Hälfte.

Gegen die Entscheidung des FG München ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (AZ VIII R 13/19). Somit können ähnliche Fälle offen gehalten werden, bis der BFH das Verfahren entschieden hat.

Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein Unternehmer mehr (Änderung der Rechtsprechung)

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Sachverhalt

Der Kläger (K) hat zusammen mit weiteren Personen Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung entwickelt. Die Erfindungen überließen sie im Rahmen eines Lizenzvertrages gemeinsam an eine KG, die ihnen für die Überlassung Gutschriften unter Ausweis von 19 % USt erteilte. Den Gutschriften hatte K nicht widersprochen. Die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren versteuerte er demgegenüber nur mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Das zuständige FA erfuhr hiervon im Rahmen einer Kontrollmitteilung und erließ gegenüber K entsprechende Änderungsbescheide.

Neben den Einwendungen, die Umsätze unterlägen dem ermäßigten Steuersatz, machte K u. a. geltend, dass nicht er, sondern eine zwischen ihm und den anderen Erfindern gebildete Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer sei und damit diese Steuerschuldner für die Umsätze aus der Lizenzgewährung gegenüber der KG sei.

Änderung der Rechtsprechung

K hat die auf ihn entfallenden Lizenzgebühren unter Anwendung von 19 % USt zu versteuern. Technische Schutzrechte sind urheberrechtlich nicht geschützt. Mangels Urheberrechtsschutz kommt eine Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG nicht in Betracht.

Begründung

Das K (und nicht die Gemeinschaft) die auf ihn entfallenden Umsätze zu versteuern hat, begründete der BFH damit, dass eine Bruchteilsgemeinschaft umsatzsteuerrechtlich nicht Unternehmer i. S. d. § 2 UStG sein könne.

Unternehmer ist nach allgemeinen Grundsätzen nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richtet sich nach den der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen und damit regelmäßig nach Zivilrecht. Zivilrechtlich kann die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft aber keine Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen.

Nach Maßgabe der zivilrechtlich geprägten Rechtsverhältnisse handelt es sich daher umsatzsteuerrechtlich bei Leistungen, die mit einem in Bruchteilsgemeinschaft stehenden Recht erbracht werden, um anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschafter.

Hinweis

Die Reichweite des BFH-Urteils ist aus fachlicher Sicht noch nicht abzusehen. Die Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur die Beurteilung der im Streitfall vorliegenden Erfindergemeinschaft, sondern ist z. B. auch für die im Immobilienbereich weit verbreiteten Grundstücksgemeinschaften von großer Bedeutung.

Bisher ist man davon ausgegangen, dass wenn eine in Bruchteilen gehaltene Immobilie vermietet wird, dass die Gemeinschaft Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist. Diese ist als Vermieter aufgetreten, hat ggf. nach § 9 UStG auf die vorliegende Steuerbefreiung verzichtet und hat die Umsätze gegenüber dem Finanzamt erklärt.

Nach der Besprechungsentscheidung hat nun jeder Bruchteiler (nicht die Gemeinschaft) einen Mietvertrag mit dem Mieter abzuschließen. Jeder Bruchteiler kann ggf. nach § 9 UStG auf eine vorliegende Steuerbefreiung verzichten. Diese Option erfolgt dann unabhängig von dem (oder den) anderen Bruchteiler(n).

Ungeklärte Fragen bzw. Folgen aus diesem Urteil

1. Wie sind entsprechende Sachverhalte in der Vergangenheit zu behandeln? Die Literatur geht davon aus, dass die Finanzverwaltung eine irgendwie geartete Übergangsregelung gewährt. Bestandsfälle bleiben von der geänderten Rechtsprechung (wohl) unberührt.

2. Ergibt sich durch einen Ausweis von Umsatzsteuer im Mietvertrag zwischen der Bruchteilsgemeinschaft und dem Mieter womöglich eine unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer i. S. d. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, weil jemand (die Gemeinschaft) wie ein leistender Unternehmer auftritt und dabei Umsatzsteuer gesondert ausweist, obwohl dieser gar kein Unternehmer ist?

3. Wie ist mit Eingangsleistungen (z. B. gemeinschaftlich beauftragte Erhaltungsaufwendungen an einem umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäude einer Bruchteilsgemeinschaft) zu verfahren? Grundsätzlich ist die Gemeinschaft Leistungsempfänger und nur diese ist damit zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschn. 15.2b Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Sätze 6 und 7 UStAE). Ist die Gemeinschaft aber nicht Unternehmer, ist für Zwecke des Vorsteuerabzugs schon bisher „durch die Gemeinschaft hindurchzuschauen", sodass der unternehmerische Gemeinschafter dann doch gem. § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. Abschn. 15.2b Abs. 1 Satz 8 UStAE). Die Eingangsrechnung ist aber zwingend an die Gemeinschaft zu stellen (vgl. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 8 UStAE). Ggf. sind, soweit es an der Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft fehlt, die umsatzsteuerliche Auswirkungen bei den Gemeinschaftern gem. § 1 Abs. 2 VO zu § 180 AO gesondert festzustellen.

4. Das gleiche Problem stellt sich bei Bürogemeinschaften, die sich aus Kostengründen z. B. die EDV-Anlage, den Kopierer und die Einrichtung (Büromöbel) im Eingangsbereich teilen und diese Gegenstände bisher entgeltlich als Gemeinschaft an die Gemeinschafter weitervermietet haben.

5. Zu prüfen und zu klären sein wird auch, ob und unter welchen Voraussetzungen (ggf. konkludent entstehende) GbRs die Aktivitäten der Bruchteilsgemeinschaft überlagern können und sodann diese Gesellschaften unternehmerfähig sind.

6. Wie erfolgt die Besteuerung von Wohnungseigentümergemeinschaften zukünftig? Bisher ging man davon aus, dass die Wohnungseigentümergemeinschaft Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist. Die Umsätze der Wohnungseigentümergemeinschaft (Lieferung von Wärme, Weiterberechnung von Schornsteinfegergebühren, Hausmeisterkosten, Instandhaltungsaufwendungen etc.) sind nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei mit der Möglichkeit diese nach § 9 UStG als steuerpflichtig zu behandeln.

7. Für die Praxis bleibt derzeit nur zu raten, nicht in Aktionismus zu verfallen und auf die Reaktion der Finanzverwaltung zu warten.

Der BFH bejahte darüber hinaus eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch K, da dieser bei Abgabe der USt-VA auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes von 7 % dem FA hätte mitteilen müssen, dass ihm gegenüber im Gutschriftswege nach dem Regelsteuersatz abgerechnet wurde.

Zusammenfassung

- Technische Schutzrechte sind urheberrechtlich nicht geschützt.
- Mangels Urheberrechtsschutz kommt eine Steuersatzermäßigung nicht in Betracht.
- Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein Unternehmer i. S. d. § 2 UStG.
- Unternehmer sind die an der Gemeinschaft beteiligten Personen, also die Gemeinschafter.
- Diese haben als jeweilige Unternehmer anteilig ihre Leistungen separat von den anderen Bruchteilern zu versteuern.
- Daraus ergeben sich viele derzeit ungeklärte Fragen, insbesondere bei Bruchteilsgemeinschaften im Immobilienbereich.
- Erklärt der Steuerpflichtige Umsätze unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, obwohl ihm die im Gutschriftswege mit 19 % abgerechnet worden sind, liegt eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Nr. 1 AO vor.

Besteuerungsrecht für den auf Dienstreisen entfallenden Teil des Arbeitslohns

Frauke Tuschen
Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Welchem Staat steht das Besteuerungsrecht für den Teil des Arbeitslohns zu, der auf den Zeitraum einer Dienstreise entfällt? Mit dieser Frage hat sich der BFH in einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung auseinandergesetzt. In der Entscheidung ging es um ein in Frankreich wohnendes Ehepaar mit Familienwohnsitz in Frankreich. Der Ehemann war aber für den Zeitraum von Dezember 2009 bis Dezember 2013 nach Deutschland entsandt worden und arbeitete in diesem Zeitraum für eine deutsche Tochtergesellschaft seines französischen Arbeitgebers. Für die Zeit seiner Tätigkeit in Deutschland hatte er hier eine Wohnung genommen, in der er sich unter der Woche regelmäßig aufhielt, an den Wochenenden reiste er zu seiner Familie nach Frankreich. Im Veranlagungsjahr war er überwiegend in Deutschland tätig, regelmäßige Dienstreisen führten ihn 2010 auch in andere Staaten. Von seinen 229 Arbeitstagen in 2010 entfielen 50 Tage auf Dienstreisen ins Ausland, auf Frankreich, Finnland, Italien und anderen Staaten. In der eingereichten Steuererklärung behandelten die Steuerpflichtigen den Arbeitslohn des Ehemanns, der auf die Dienstreisen ins Ausland entfiel, als steuerfrei.

Dem folgte das Finanzamt nicht. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. Das Finanzgericht ging davon aus, dass nach dem DBA-Frankreich Deutschland das Recht zustehe, den gesamten Arbeitslohn zu besteuern. Der Umstand, dass die Arbeit teilweise in Frankreich und anderen Staaten ausgeübt worden sei, rechtfertige nach Auffassung des Finanzgerichts keine andere Beurteilung. Die Vergütung auch für die in den anderen Staaten geleistete Tätigkeit rühre, so das Gericht, aus einem inländischen Arbeitsverhältnis her.

Gegen diese Entscheidung legten die Kläger beim BFH Revision ein und rügten die Verletzung des Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich. Auf die Revision der Kläger wurde die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und der Klage stattgegeben.

Aufgrund des Wohnsitzes in Deutschland bestand nach § 1 Abs. EStG unbeschränkte Steuerpflicht und diese erstreckte sich auf das Welteinkommen. Von der Besteuerung in Deutschland sind aber die Einkünfte auszunehmen, die nah dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich von der Besteuerung auszunehmen sind, weil diese nur in Frankreich besteuert werden dürfen.

Laut Art. 13 Abs. 1 DBA Frankreich können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vorbehaltlich hier nicht einschlägiger Sonderregeln) nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird. Damit wird nach Art. 13. Abs. 1 DBA-Frankreich ausschließlich dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugewiesen. Maßgeblich für die Bestimmung eines Staates als Tätigkeitsstaats ist der Ort der Arbeitsausübung. Das ist dort, wo der Arbeitnehmer sich zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält. Nach ständiger Rechtsprechung ist dafür die physische Anwesenheit im Tätigkeitsstaat ausschlaggebend. Hält sich der Arbeitnehmer aber nicht in einem der beiden Vertragsstaaten sondern in einem Drittstaat auf, so steht demjenigen Vertragsstaat, in dem der Arbeitnehmer üblicherweise seiner Arbeit nachgeht, kein Besteuerungsrecht an dem auf die Drittstaatentätigkeit entfallenden Teil der Arbeitsvergütung zu. Denn sein Besteuerungsrecht setzt, wie der BFH ausführt, eine Arbeitsausübung auf seinem Staatsgebiet voraus, woran es bei einer Arbeitsausübung in einem Drittstaat fehlt.

Da Art. 13 DBA-Frankreich allein ausschließlich Besteuerungsrechte der beiden Vertragsstaaten hinsichtlich der im jeweiligen Vertragsstaat ausgeübten Arbeitnehmertätigkeit regelt, werden die Einkünfte aus Tätigkeiten in einem Drittstaat von Art. 13 DBA-Frankreich nicht erfasst.

Welchem Staat das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die aus einer Tätigkeit in einem Drittstaat entfallen, zusteht richtet sich nach Art. 18 DBA-Frankreich. Danach können Drittstaateneinkünfte nur in demjenigen Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Bezugsberechtigte, dem diese Einkünfte zustehen, ansässig ist. Das ist bei Drittstaateneinkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Im vorliegenden Fall hatten die Kläger ihren Familienwohnsitz und ihren Lebensmittelpunkt in Frankeich, waren damit also in Frankreich ansässig.

Nach diesen Maßgaben stand Deutschland nicht das Recht zu, die auf die Dienstreisen des Klägers nach Frankreich und in Drittstaaten entfallende Teile des Arbeitslohns zu besteuern. Diese Teile der Vergütung waren freizustellen. Das ausschließliche Recht Deutschlands zur Besteuerung des Arbeitslohns setzt nach dem DBA-Frankreich eine im Inland ausgeübte Tätigkeit voraus. Dafür muss sich der Arbeitnehmer tatsächlich im Inland aufhalten. Hinsichtlich der Dienstreise nach Frankreich steht ausschließlich Frankreich das Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat zu. Was die Dienstreisen in Drittstaaten angeht, so gebührt im Verhältnis zu Deutschland Frankreich als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht auf Grundlage des Art. 18 DBA-Frankreich.

Zusammenfassung:

Im Streitfall ging es um die Bestimmung, welcher Staat im Rechtssinne der Tätigkeitsstaat ist. Diese Frage war nach dem Wortlaut des DBA-Frankreich und dem OECD Musterabkommen zu klären. Das hier das Finanzgericht die Rechtslage anders beurteilt hat als der BFH, der noch einmal klargestellt hat, dass die Feststellung des Tätigkeitsstaats sich allein nach dem Ort der Arbeitsausübung und damit nach der körperlichen Anwesenheit des Arbeitnehmers richtet, zeigt, dass auch Gerichte bei scheinbar klaren Rechtsfragen Fehler machen können und eine Überprüfung durch die Revision Erfolg haben kann. Nicht alle DBA sind gleich, die kleinen Unterschiede in der Fassung können im Einzelfall sehr entscheidend sein.

Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts IV

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Immer häufiger bleiben in den Vereinen Vorstandsposten, die in der Satzung explizit genannt werden, unbesetzt. Dieses kann unterschiedliche Gründe haben. Vorstandsmitglieder treten zurück, versterben oder es fehlen immer häufiger Nachfolger. Das kann man nicht verhindern, denn niemand kann dazu gezwungen werden, einen Vorstandsposten auszuüben. Problematisch kann es jedoch werden, wenn es sich bei den unbesetzten Posten um einen der geschäftsführenden Posten handelt, der laut BGB auf jeden Fall besetzt werden muss. Die gemeinnützige Organisation droht in diesen Fällen handlungsunfähig zu werden. Dieser Gefahr baut eine entsprechende Satzungsgestaltung vor. In der Satzung muss voraussehend eine Regelung getroffen werden, nach der in solchen Fällen die übriggebliebenen Vorstandsmitglieder die Geschäfte des Vereins allein übernehmen können oder ein kommissarisches Ersatzmitglied berufen werden kann. Für die Zwischenzeit, zwischen dem Amtsende eines Vorstandsmitgliedes und dem Amtsantritt eines Nachfolgers, kann eine klug aufgestellte Satzung festlegen, dass das bisherige Vorstandsmitglied im Amt bleibt, bis der Nachfolger bestimmt ist und seinen Posten antritt. Sollte dennoch ein Vorstandsposten unbesetzt sein, hängt die Handlungsfähigkeit des Vereins stets von der Satzung ab. Sollte die Satzung keine genaue Regelung über die Handhabung eines solchen Falls haben, kann das Registergericht einen Notvorstand bestellen. Dieser bleibt im Amt, bis der „Mangel" behoben ist. Das ist spätestens der Zeitpunkt von Neuwahlen oder im schlimmsten Fall der Beginn der Liquidation der gemeinnützigen Organisation.

Zu den vier Sphären eines Vereins gehören neben dem aus Spenden, Zuschüssen und Mitgliedsbeiträgen bestehenden ideellen Bereich und der rein passiven Vermögensverwaltung mit Zins-, Lizenz- und Mieteinkünften die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Organisation, die sich in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und den steuerbegünstigten Zweckbetrieb aufteilen. Während der ideelle Bereich und die Vermögensverwaltung grundsätzlich steuerfrei sind, gibt es für den wirtschaftlichen

Geschäftsbetrieb eine Brutto-Einnahmengrenze von 35.000 EUR pro Jahr. Bei Überschreiten dieser Grenze sind die Gewinne in diesem Bereich ebenso steuerpflichtig wie bei nicht steuerbegünstigten Betrieben. Eine Ausnahme gilt für die sog. Zweckbetriebe. Diese stellen zwar auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar, sind aber unabhängig von der Höhe ihrer Einnahmen steuerbefreit. Die steuerliche Einordnung ist daher von großer Bedeutung und führt bei Betriebsprüfungen immer wieder zu Diskussionen. Die Voraussetzung für die Einordnung als Zweckbetrieb ist, dass der Zweckbetrieb in seiner Gesamtausrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Organisation zu verwirklichen, diese Zwecke nur durch einen solchen Zweckbetrieb realisiert werden können und kein unverhältnismäßiger Wettbewerb zu vergleichbaren steuerpflichtigen Betrieben entsteht. Neben diesen allgemeinen Kriterien enthält die Abgabenordnung eine Auflistung von Zweckbetrieben, die kraft Gesetz als Zweckbetrieb gelten. Dazu zählen z.B. Krankenhäuser, Kindergärten und auch kulturelle Einrichtungen müssen sich nicht am fehlenden Wettbewerb messen lassen. Sportliche Veranstaltungen gelten grundsätzlich als Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen daraus maximal 45.000 EUR im Jahr betragen oder kein bezahlter Sportler daran teilnimmt. Wird eine Tätigkeit in dem Bereich „Zweckbetrieb" eingeordnet, profitiert der Verein zusätzlich zur Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer, von einem ermäßigten Steuersatz von 7 % statt 19 %.

Sportliche Veranstaltungen gelten als steuerfreier Zweckbetrieb, solange die Einnahmen incl. Umsatzsteuer 45.000 EUR pro Jahr nicht übersteigen. Das gilt unabhängig davon, ob Sportlern eine Vergütung gezahlt wird oder nicht. Auf die Anwendung dieser Einnahmengrenze kann ein Sportverein verzichten. Dann gilt die sportliche Veranstaltung grundsätzlich als Zweckbetrieb, solange kein bezahlter Sportler daran teilnimmt. Aufwandsentschädigungen stellen keine Vergütung dar. Worin liegt jetzt aber der Unterschied zwischen einer Vergütung und einer Aufwandsentschädigung? Diese Frage lag jetzt dem Finanzgericht Niedersachsen vor. Bei Aufwandsentschädigungen von durchschnittlich 400 EUR pro Monat fordert die Finanzverwaltung keinen Nachweis über den tatsächlich entstandenen Aufwand an. Liegt die Aufwandsentschädigung jedoch über den genannten 400 EUR pro Monat, ist es jedoch nicht ausreichend, eine pauschale Aufwandsentschädigung abzurechnen. Sollten keine genauen Nachweise geführt werden, stellen diese Zahlungen dann Vergütungen für erbrachte Leistungen dar. Eine Einordnung der sportlichen Veranstaltungen als Zweckbetrieb ist dann nicht mehr möglich und die Steuervergünstigung ist zu versagen. Das Finanzgericht stellte dabei klar, dass bei der Beurteilung, ob bezahlte Sportler teilnehmen oder nicht, auf die gesamte Saison abzustellen ist. Einzelne Turniere oder Spiele reichen nicht aus. Wird die Aufwandsentschädigung von den Finanzbehörden umqualifiziert in Vergütungen, stellt sich zusätzlich zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Frage, die der Lohnsteuer- und der Sozialversicherungspflicht. Mitgliedsbeträge, die ein Verein erhält, sind grundsätzlich nicht steuerbar. Sie unterliegen mangels einer Gegenleistung weder der Körperschaft- noch der Umsatzsteuer. Der Beitrag wird lediglich im Rahmen der allgemeinen Mitgliedschaft geleistet. Ganz anders sieht es jedoch dann aus, wenn der Verein dem Mitglied individuelle Leistungen kostenfrei oder vergünstigt erbringt. In diesen Fällen stellt der Mitgliedsbeitrag ein verdecktes Entgelt dar, da für die Zahlung des Mitgliedsbeitrages eine Gegenleistung erbracht wird. Ein solcher, auch als unechter Mitgliedsbeitrag bezeichneter Teil des Beitrages, ist aufgrund des Leistungsaustausches zwischen Verein und Mitglied als Einnahme beim Verein körperschaftsteuerpflichtig und auch umsatzsteuerpflichtig. Dabei kommt es immer auf den Einzelfall an. Vereine sollten stets im Vorfeld genau beurteilen, inwieweit ihre Beiträge als echt oder unecht zu bezeichnen sind. Anderenfalls drohen hohe Steuernachzahlungen. Die Umsatzsteuerpflicht kann jedoch auch (z.B. in Bereichen von Sportvereinen oder bei Berufsverbänden) zu Vorteilen führen. Immer dann, wenn hohe Investitionen zu tätigen sind, liegt hier nämlich eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug vor.

Organisationen werden nur dann als gemeinnützig anerkannt, wenn sie die Gebote der Unmittelbarkeit, Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit steuerbegünstigter Zwecke verfolgen. Insbesondere das Selbstlosigkeitsgebot verlangt, dass die steuerbegünstigt eingenommenen Mittel überwiegend für die als gemeinnützig anerkannten Zwecke verwendet werden. Nonprofit-Organisationen sind daher zum effizienten Einsatz ihrer Mittel gezwungen und dürfen die Mittel auch nicht in übermäßigem Maße für die eigenen Verwaltungskosten verwenden. Bei einem Verstoß gegen dieses Selbstlosigkeitsgebot droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Ein Maßstab für den korrekten Einsatz der Mittel ist die sog. Verwaltungskostenquote. Diese definiert sich durch das Verhältnis der allgemeinen Verwaltungskosten (z.B. für die laufende Buchführung, Büromaterial, Verwaltungsangestellte) zu unmittelbar mit der Zweckverfolgung zusammenhängenden Ausgaben, das sind z.B. Ausgaben für die Durchführung konkreter Projekte oder Preisgelder. Die Beurteilung der einzelnen Ausgaben ist dabei jeweils im Einzelfall zu beurteilen. Eine von der Finanzverwaltung fest vorgegebene Quote gibt es nicht. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke muss jedoch jeweils klar im Vordergrund des Interesses stehen. Eine Verwaltungskostenquote von über 50 % ist daher in der Regel problematisch. In den Anfangsjahren einer gemeinnützigen Organisation kann jedoch auch eine Quote von über 50 % akzeptabel sein. Umgekehrt kann auch eine Quote von unter 50 % schädlich sein. Bei der Beurteilung kommt es jeweils auf den Einzelfall und die Art der Organisation an. Auch jede Ausgabe für sich gesehen muss als angemessen gelten können. Insbesondere die Zahlung von Gehältern und die Aufwendungen für Dienstwagen führen häufig zu Streit mit den Finanzbehörden.

Impressum:

Herausgeber:
Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus" finden Sie unter www.anwey.de in der Rubrik „Aktuelles".

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.