Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 3 **September 2018**

Herzlich willkommen

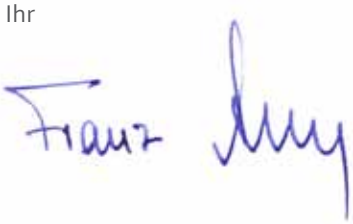
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Bundesfinanzhof zweifelt an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2015 mit der Begründung, dass die Bemessung des Zinssatzes realitätsfern sei und den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verletzen würde. Unsere Steuerberaterin Yvonne Gausemeier erläutert in ihrem Artikel die rechtlichen Grundlagen, den dem Beschluss zugrunde liegenden Streitfall sowie die Argumentation des BFH.

Auch wenn Deutsche ihren Lebensabend im sonnigen Ausland verbringen und in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, kann die Steuerpflicht in Deutschland bestehen bleiben. Unsere Rechtsanwältin und Steuerberaterin Frauke Tuschen beleuchtet zwei BFH-Entscheidungen über Deutsche, die jetzt in Kanada leben.

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

Ihr



Unsere neue Kollegin

Steuerberaterin Anne-Christin Rüsenberg
ist seit August 2018 in unserer Kanzlei tätig.

Nach ihrer Ausbildung zur Steuerfachgehilfin und Weiterbildung zur Steuerfachwirtin arbeitete sie nach Ablegung ihres Berufsexamens mehrere Jahre als Steuerberaterin bei renommierten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Erstellung von Jahresabschlüssen und der steuerlichen Beratung mittelständischer Unternehmen.

INHALT

Einkommensteuer 3

Verbilligte Überlassung einer möblierten Wohnung
Manfred Kröger, Steuerberater

Die Kosten für das Ausführen von Hunden sind als haushaltsnahe Dienstleistung berücksichtigungsfähig
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaftsteuer 5

Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Behaltensverstoß bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 8

BFH zweifelt an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Rechnungswesen 9

Die Kassen-Nachschau
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Internationales Steuerrecht 11

Beschränkte Steuerpflicht für in das Ausland gezahlte Renten
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Umsatzsteuer 12

Anforderungen an das „Kennenmüssen" nach § 25d Abs. 1 UStG
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Vereinsrecht 14

Grundlagen der Selbstlosigkeit
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Verbilligte Überlassung einer möblierten Wohnung

Manfred Kröger
Steuerberater

Die verbilligte Vermietung an nahe Angehörige ist ein beliebtes Steuersparmodell. Eine zu geringe Miete ist jedoch zu vermeiden, denn für Mietverhältnisse stellt § 21 Abs. 2 EStG eine gesetzliche Grenze dar. Für die Berechnung der Entgeltlichkeitsquote ist die ortsübliche Marktmiete maßgebend. Strittig und höchstrichterlich ungeklärt war bisher, ob der örtliche Mietspiegel ebenso für möblierte Wohnungen gelten soll oder ob ein Möblierungszuschlag vorzunehmen ist und wie dieser Zuschlag ermittelt werden soll.

Der BFH hat in seinem Urteil v. 6.2.2018 - IX R 14/17 klargestellt, dass ein pauschaler Möblierungszuschlag in Höhe der AfA der betreffenden überlassenen Möbel zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 4 % unzulässig ist. Der Möblierungszuschlag sei dagegen nach einem ortsüblichen Mietspiegel für möblierte oder teilmöblierte Wohnungen oder nach am Markt realisierbaren Zuschlägen zu bestimmen. Wenn ein marktüblicher Möblierungszuschlag nicht zu ermitteln ist (auch nicht durch ein ggf. zu erstellendes Gutachten), kommt ein Zuschlag nicht in Betracht und die ortsübliche Miete ist nicht zu erhöhen.

Mit Wirkung des 01.01.2012 wurde die gesetzliche Regelung in Form des § 21 Abs. 2 EStG eingeführt, wonach in den Fällen, in denen das Entgelt für die Vermietung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete beträgt, diese Vermietung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist. Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich. Damit können in den Fällen, in denen das prozentuale Verhältnis größer als 66 % ist, 100 % der Werbungskosten abgezogen werden. Beträgt das prozentuale Verhältnis allerdings als Beispiel nur 65 % sind auch nur 65 % der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen.

Für die Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote ist die ortsübliche Miete zugrunde zu legen. Die ortsübliche Miete ist die Miete, die für eine nach Baujahr, Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage vergleichbare Wohnung üblich ist. Sie ist grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel zu entnehmen. Jedoch existiert bei Weitem nicht überall ein örtlicher Mietspiegel.

Bei einer möblierten Vermietung besteht ein weiteres Problem, da die Mietspiegel in aller Regel auf unmöblierte Vermietungen ausgelegt sind und keine Zuschläge für Möblierungen enthalten. Der BFH hatte zu entscheiden, ob ein Zuschlag für Möblierungen bei Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote gerechtfertigt und wie dieser zu ermitteln ist. Ein Möblierungszuschlag sei erforderlich, weil der Vermieter dem Mieter sachlich ein Mehr an Gebrauchsmöglichkeiten einräume und der Mieter sich dadurch eigene Aufwendungen erspare.

Allerdings könne ein Möblierungszuschlag nicht aus der monatlichen linearen AfA für die überlassenen Möbel ermittelt werden und es dürfe auch kein Ansatz eines prozentualen Mietrenditeaufschlags erfolgen. Eine solche Typisierung lasse den vom Gesetz in § 21 Abs. 2 EStG geforderten Maßstab des örtlichen Mietmarktes außer Acht, stellt der BFH klar. Bei der Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete sei der Möblierungszuschlag nach einem am Markt realisierbaren Zuschlag zu bestimmen.

Wenn ein marktüblicher Möblierungszuschlag nicht zu ermitteln ist, kommt dieser nicht in Betracht und die ortsübliche Miete ist nicht zu erhöhen.

Diese gesetzliche Regelung gilt im Übrigen nicht nur in den Fällen der verbilligten Vermietung an Angehörige sondern betrifft auch alle anderen Vermietungssachverhalte. Das kann gerade in Jahren deutlich steigender Mietzinsen in den Mietspiegeln plötzlich zu einem steuerlichen Problem in Form der zum Teil nicht mehr abzugsfähigen Werbungskosten führen. Der Vermieter sollte somit auch aus steuerrechtlichen Gründen das Verhältnis zwischen dem tatsächlichen Mietzins und dem Vergleichsmietzinses des ortsüblichen Mietspiegels im Auge behalten und rechtzeitig im vertraglichen oder gesetzlichen möglichen Rahmen Mietanpassungen vornehmen.

Die Kosten für das Ausführen von Hunden sind als haushaltsnahe Dienstleistung berücksichtigungsfähig

Manfred Kröger
Steuerberater

Das höchste deutsche Finanzgericht, der Bundesfinanzhof in München, hat nicht immer nur die schwierigsten Fälle des Wirtschafts- bzw. Steuerrechts zu lösen. Manchmal sind es auch die kleineren Fälle des alltäglichen Lebens, die ihren Weg zum BFH finden.

So auch in dem Sachverhalt, den der BFH in seinem Beschluss vom 25.09.2017 (VI B 25/17) zu beurteilen hatte. Eine berufstätige Steuerpflichtige beauftragte im Rahmen der Betreuung ihrer Hunde einen Hundegassiservice. Die Hunde wurden nachmittags abgeholt und ca. 1 bis 2 Stunden ausgeführt. Danach wurden die Hunde gesäubert und dann nach Hause gebracht. In 2016 fielen hierfür Kosten i. H. von 1.500 EUR, welche als haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht wurden.

Nach § 35a Abs. 2 EStG führt die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen auf Antrag zu einer Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens 4.000 EUR. Die Steuerermäßigung kann nach § 35a Abs. 4 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn die Leistungen in einem Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden.

Der Begriff der „haushaltsnahen Dienstleistung" ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Nach Auffassung des BFH müssen die Leistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen bzw. damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören hauswirtschaftliche Verrichtungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen.

Die Finanzverwaltung hat in dem maßgeblichen BMF-Schreiben (v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213 Rz. 2) bestimmt, dass der räumliche Bereich, in dem sich der Haushalt entfaltet, regelmäßig durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt wird.

So sind auch nach Auffassung der Finanzverwaltung Tierbetreuungskosten z. B. die Fellpflege, Reinigungsarbeiten und auch das Ausführen begünstigt. Dies allerdings nur, wenn die Arbeiten innerhalb des Haushalts angefallen sind. Daher vertrat die Finanzverwaltung in dem vor dem BFH zu beurteilenden Sachverhalt die Auffassung, dass es sich beim Ausführen der Hunde außerhalb der Grundstücksgrenzen um eine Dienstleistung handelt, die außerhalb des Haushalts erbracht wird und damit nicht begünstigt sei.

Dem hat der BFH in seinem Beschluss widersprochen. Die haushaltsnahe Dienstleistung wird „in" einem Haushalt erbracht, wenn sie im räumlichen Bereich des vorhandenen Haushalts geleistet wird. Der Begriff des Haushalts ist insoweit räumlich-funktional auszulegen. Deshalb werden die Grenzen des Haushalts i.S. des § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG nicht ausnahmslos durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Vielmehr kann auch die Inanspruchnahme von Diensten, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sein. Es muss sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen.

Das Ausführen eines im Haushalt des Steuerpflichtigen lebenden Hundes außerhalb der Grundstücksgrenzen für ein bis zwei Stunden kann hiernach jedenfalls dann räumlich-funktional „in" dem Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, wenn der Hund zum Ausführen im Haushalt des Steuerpflichtigen abgeholt und nach dem Ausführen dorthin zurückgebracht wird.

Ein solches Ausführen eines Hundes wird typischerweise durch den Steuerpflichtigen selbst oder andere Haushaltsangehörige erledigt und dient funktional dem Haushalt. Der räumliche Bezug zum Haushalt ergibt sich in einem derartigen Fall daraus, dass ein wesentlicher Teil der Dienstleistung mit der Abholung und dem Zurückbringen des in den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgenommenen Hundes räumlich „in" dem Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird. Die Vor-Ort-Betreuung eines in den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgenommenen Hundes, zu der auch das Ausführen des Hundes gehört, weist einen unmittelbaren räumlichen Bezug zum Haushalt auf.

Diesen Fall grenzt der BFH von dem Fall ab, in dem eine längerfristige außerhäusliche Betreuung eines Haustiers, z.B. über einen ganzen Tag oder während der Ferien, stattfindet. Diese Tätigkeit sei nicht mit dem bloßen Ausführen eines Hundes für ein bis zwei Stunden vergleichbar, das auch während der gewöhnlichen häuslichen Betreuung des Tieres durch den Steuerpflichtigen oder andere haushaltszugehörige Personen anfällt.

Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Zivilrechtliche Grundlagen

Beim Tod einer natürlichen Person geht deren Vermögen als Ganzes im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere Personen über. Der Erbe erwirbt kraft Gesetzes und tritt materiellrechtlich in die Fußstapfen des Erblassers; d. h. er wird Eigentümer der Sachen, Gläubiger der Forderungen und Schuldner der Verbindlichkeiten. Er nimmt darüber hinaus die verfahrensrechtliche Stellung des Erblassers ein.

Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben, entsteht eine Erbengemeinschaft und der Nachlass wird gemeinschaftliches Vermögen der Erben, d.h. bewegliche und unbewegliche Sachen werden Gesamthandeigentum, Forderungen werden Gesamthandforderungen. Die Erben erwerben damit nicht das Eigentum an den einzelnen Gegenständen des Nachlasses, sondern es handelt sich um ein gemeinschaftliches Eigentum an dem gesamten Nachlass.

Die Erbengemeinschaft ist als Zufallsgemeinschaft keine Gesellschaft und dadurch – anders als die BGB-Gesellschaft – nicht rechtsfähig, da sie kraft Gesetzes entsteht und nicht auf Dauer angelegt ist. Eine Erbengemeinschaft dient nicht der gemeinsamen Zweckverfolgung ihrer Mitglieder, sondern ist auf Auseinandersetzung angelegt mit dem Ziel, den Nachlass unter den Erben zu verteilen.

Bis zur Auseinandersetzung verwalten die Erben den Nachlass gemeinschaftlich und sind jeweils über Maßnahmen der ordnungsgemäßen Verwaltung ihrem Erbanteil entsprechend stimmberechtigt. Verfügungsgeschäfte, wie Übereignungen, Kündigungen etc. kann die Erbengemeinschaft nur gemeinschaftlich ausführen.

Über die allgemeinen Haftungsregelungen hinaus gilt für die Erbengemeinschaft, dass die Haftung

bis zur Teilung nach § 2059 BGB auf den Nachlass beschränkbar ist. Die Haftung ist nach der Teilung gemäß § 2060 BGB beschränkbar auf den Erbteil.

Steuerliche Auswirkungen

Mit dem Tod des Erblassers geht der gesamte Nachlass auch steuerrechtlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben oder die Erbengemeinschaft über. Die Erbengemeinschaft setzt als Gesamtrechtsnachfolger einkommensteuerlich die Person des Erblassers fort. Dies gilt auch dann, wenn der Erbe mit Erbfallschulden (z. B. Vermächtnissen, Pflichtteilsansprüchen, Auflagen, Ersatzansprüchen) belastet ist.

a. Betriebsvermögen

Gehört zum Nachlass eine Personengesellschaft oder Anteile an einer Personengesellschaft, ist die Erbengemeinschaft bis zur Auseinandersetzung eine „geborene Mitunternehmerschaft" in Form einer mit der Personengesellschaft vergleichbaren Gemeinschaft. Die Erbengemeinschaft wird bis zur Auseinandersetzung grundsätzlich auf Rechnung und Gefahr aller Miterben geführt. Die Miterben tragen folglich ein Mitunternehmerrisiko und können Mitunternehmerinitiative entfalten. Aus diesem Grund erfolgt steuerlich eine Behandlung als Mitunternehmerschaft.

b. Privatvermögen

Gehört zum Nachlass neben Betriebs- auch Privatvermögen, beziehen die Erben neben gewerblichen Einkünften aus der Mitunternehmerschaft auch solche z. B. aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen. Da die sog. Abfärbe- und Infektionstheorie auf die Erbengemeinschaft keine Anwendung findet, behalten die verschiedenen Einkunftsarten im Rahmen der Erbengemeinschaft ihre eigene Qualifizierung. Eine Erbengemeinschaft kann damit neben dem Betriebs- auch Privatvermögen haben. Freiberufliche Einkünfte kann eine Erbengemeinschaft jedoch nur dann erzielen, wenn alle Miterben die persönlichen Eigenschaften erfüllen. Andernfalls führt sie den vormals freiberuflichen Betrieb nunmehr als gewerblichen fort.

c. Zurechnung

Da es sich bei der Erbengemeinschaft um eine Gesamthandgemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt, werden die Einkünfte aus dieser Erbengemeinschaft gesondert festgestellt und auf die einzelnen Erben aufgeteilt. Die Aufteilung der Einkünfte auf die einzelnen Erben erfolgt grundsätzlich entsprechend der Erbquote. Im Vorgriff auf die spätere Übernahme einer bestimmten Einkunftsquelle durch einen Erben ist in einem bestimmten Umfang allerdings auch eine von dieser Quote abweichende Vereinbarung und eine unmittelbare Zuordnung bei nur einem Erben möglich.

Der gesamte Nachlass wird auch dann zunächst der Erbengemeinschaft steuerlich zugerechnet, wenn der Erblasser Vermächtnisse angeordnet hat.

Auseinandersetzung in der Erbengemeinschaft

Die Erbengemeinschaft ist grundsätzlich nicht auf Dauer angelegt, kann aber dauerhaft fortgeführt werden. Ist eine Auseinandersetzung und Verteilung des Nachlasses gewollt, ist dies auf drei Arten möglich:

- Die schuldrechtliche Erbauseinandersetzung nach § 2042 BGB, die jeder Erbe verlangen kann.
- Eine Erbanteilsübertragung nach § 2033 BGB, indem jeder Erbe über seinen Anteil am Nachlass verfügt. Die anderen Miterben haben allerdings ein Vorkaufsrecht.
- Das einvernehmliche Ausscheiden eines Erben aus der Erbengemeinschaft (sogenannte Abschichtung), d.h. Verzicht auf den Erbteil gegen Zahlung einer Abfindung.

Die Erbauseinandersetzung ist ein vom Erbfall unabhängiger Vorgang und damit rechtlich selbständig mit dem Ziel der Übertragung der einzelnen Nachlassgegenstände auf die einzelnen Miterben. Für die ertragsteuerliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung ist es dabei von entscheidender Bedeutung, ob es sich um einen entgeltlichen oder einen unentgeltlichen Vorgang handelt:

Ein entgeltlicher Erwerb liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Erbe im Rahmen der Auseinandersetzung des Nachlasses wertmäßig mehr erhält als ihm nach seiner Erbquote zusteht. Bis zur Höhe seiner Erbquote liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

Teilen die Erben den Nachlass ohne Abfindungszahlungen (Spitzenausgleich) real auf, hat jeder Erbe die aus dem Nachlass übernommenen Gegenstände unentgeltlich aus der Erbengemeinschaft erworben.

Wird allerdings einem Miterben bei der Erbauseinandersetzung wertmäßig mehr zugeteilt als ihm nach seiner Erbquote zusteht und zahlt er hierfür an seinen Miterben einen Ausgleich, liegt eine Erbauseinandersetzung mit Abfindungszahlung vor. Die Zahlung des Mehrbetrages führt zu einem Anschaffungs- und einem Veräußerungsvorgang. Es handelt es sich dabei um zwei rechtlich selbständige Vorgänge, einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen.

Der Erbe, der die Abfindung erhält, erzielt einen Veräußerungserlös, wobei sich das Entgelt nicht auf das bezieht, was er aufgrund seiner Erbquote erhält, sondern nur auf den Mehrbetrag. Ggf. kann sich beim Erben noch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben.

Beim übernehmenden Erben liegt in Höhe der Erbquote ein unentgeltlicher Erwerb vor. Nur in Höhe des Mehrbetrages hat der Erbe die Nachlassgegenstände entgeltlich erworben.

Behaltensverstoß bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bei der Übertragung von Unternehmen werden auf Antrag 85% des Betriebsvermögens von der Erbschaftssteuer verschont, wenn – neben Einhaltung der Lohnsummenregelung und Beachtung der Verwaltungsvermögensgrenze – das Betriebsvermögen mindestens fünf Jahre nach dem Erbfall im Eigentum des oder der Erben verbleibt. Eine 100%-ige Freistellung ist möglich, wenn eine Behaltensfrist von sieben Jahren eingehalten wird.

Das FG Nürnberg hatte in 2018 einen Fall zu entscheiden, in dem vor Ablauf der Behaltensfrist das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Personengesellschaft eröffnet worden ist. Dem Urteil lag folgender Fall zu Grunde:

Ein Unternehmer verstarb am 02.06.2010 und vererbte seinen Kindern die Anteile an seiner GmbH & Co KG. Die Erben beantragten beim Finanzamt den Verschonungsabschlag. Am 11.04. 2014 wurde ein Insolvenzantrag gestellt und Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgte am 01.06.2014.

Mit einem Änderungsbescheid gewährte das Finanzamt den Verschonungsabschlag nach § 13a ErbStG lediglich anteilig für drei Jahre.

Die Erben legten Einspruch ein und beantragten, den Verschonungsabschlag in voller Höhe zu gewähren. Der gesetzlichen Regelung sei nicht zu entnehmen, dass als Veräußerung auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelte. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe keine Auswirkungen auf den laufenden Geschäftsbetrieb des Unternehmens gehabt.

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Mit der dagegen erhobenen Klage begehrten die Erben darüber hinaus hilfsweise, anstatt des bisher angesetzten Verschonungsabschlags für drei Jahre einen solchen für vier Jahre zu berücksichtigen.

Die Klage wurde abgelehnt.
Nach Auffassung des Gerichts stellt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft eine schädliche Verfügung i.S.d. § 13a ErbStG dar.

Maßgebender Zeitpunkt ist der Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Da das Verfahren am 01.06.2014 – und damit ein Tag vor Ablauf der vier Jahre – eröffnet wurde, wurde nur ein Verschonungsabschlag für drei Jahre gewährt.

Als Begründung wird angeführt, dass mit Bestellung des Insolvenzverwalters als Partei kraft Amtes den Gesellschaftern ab diesem Zeitpunkt keine Mitunternehmerstellung mehr zukomme.

Hinweis: Auch wenn die Entscheidung zur alten Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform 2016 ergangen ist, kann das Urteil auch auf die inhaltlich unveränderten Behaltensregelungen des § 13a Abs. 6 ErbStG angewendet werden.

Auch wenn gegen die Entscheidung des FG Nürnberg wegen der grundsätzlichen Bedeutung Revision beim BFH zugelassen ist, muss nach Stand der Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass

a) die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine schädliche Verfügung darstellt, die Behaltensfrist unterbricht und zu einer zeitanteiligen Erbschaft-/Schenkungssteuer führt.
b) der Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der maßgebende Stichtag für die zeitliche Abgrenzung darstellt.

BFH zweifelt an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Der Bundesfinanzhof (BFH) zweifelt an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem Kalenderjahr 2015. Mit Beschluss vom 25. April 2018 (AZ IX B 21/18) wurde in einem Verfahren dem Antrag eines Steuerpflichtigen auf Aussetzung der Vollziehung des Bescheides über Nachzahlungszinsen für einen Verzinsungszeitraum ab dem 1. April 2015 entsprochen.

Zinsen sind steuerliche Nebenleistungen zu der Steuer, zu der sie erhoben werden. Es wird unterschieden zwischen:

- Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen (233a AO)
- Stundungszinsen (§ 234 AO)
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO)
- Zinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) und
- Aussetzungszinsen (§ 237 AO)

Gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat, somit 6 % pro Jahr. Diese, seit dem Jahr 1961 unverändert geltende Zinshöhe, wurde bisher im Interesse der Praktibilität und der Verwaltungsvereinfachung beibehalten. Es wurde argumentiert, dass der Zinssatz nach § 233a AO i.V.m. § 238 AO sowohl für als auch gegen den Steuerpflichtigen wirke.

Bislang wurde außerdem von den Finanzgerichten und auch vom BFH immer die Ansicht vertreten, die Zinshöhe von 6 % pro Jahr sei noch als angemessen anzusehen – obwohl solcherlei Zinssätze am Markt schon seit Jahren nicht mehr erzielt werden können.

Im zu entscheidenden Streitfall setzte das Finanzamt die von den Steuerpflichtigen für das Kalenderjahr 2009 zu entrichtende Einkommensteuer zunächst auf 159.000 € fest. Durch die Auswertung der Feststellungen einer durchgeführten Außenprüfung änderte das Finanzamt die Einkommensteuerfestsetzung auf 2.144.000 €. Die Nachzahlung betrug 1.985.000 €. In dem erlassenen Zinsbescheid wurden für den Zeitraum 1. April 2015 bis 16. November 2017 Nachzahlungszinsen in Höhe von 241.000 € festgesetzt. Die Steuerpflichtigen begehrten im Einspruchsverfahren die Aussetzung der Vollziehung des Zinsbescheides, da die Höhe der Zinsen von 0,5 % für jeden Monat verfassungswidrig sei. Das Finanzamt und das Finanzgericht lehnten den Antrag ab.

Der Bundesfinanzhof hat demgegenüber dem Antrag stattgegeben und die Vollziehung des Zinsbescheides ausgesetzt. Laut des Beschlusses des BFH bestehen im Hinblick auf die Zinshöhe für Verzinsungszeiträume ab dem Kalenderjahr 2015 schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 233a AO i.V.m. § 238 Abs.1 Satz 1 AO. Begründet wurde dies mit der realitätsfernen Bemessung des Zinssatzes, die dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Artikel 3 Abs. 1 GG verletze. Der gesetzlich festgelegte Zinssatz überschreite den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität erheblich, da sich ab dem Streitzeitraum ein niedrigeres Marktzinsniveau strukturell und nachhaltig verfestigt hat. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass bei Girokontenüberziehungen Zinssätze von rund 9 % anfielen. Diese können nicht als Referenzwerte für ein marktgerechtes Leitbild angesehen werden.

Des Weiteren können Argumente wie Praktibilität und Verwaltungsvereinfachung einer Anpassung der seit dem Jahr 1961 unveränderten Zinshöhe an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz in Zeiten der auf moderner Datenverarbeitungstechnik gestützten Automation in der Steuerverwaltung nicht mehr entgegenstehen. Für die Höhe des Zinssatzes fehle es an einer Begründung. Der Sinn und Zweck der Verzinsung bestehe darin, den Nutzungsvorteil abzuschöpfen, den ein Steuerpflichtiger dadurch erhalte, dass er während der Dauer der Nichtentrichtung über eine bestimmte Geldsumme verfügen könne. Dieses Ziel ist wegen des Niedrigzinsniveaus zumindest ab dem Streitzeitraum 2015 nicht erreichbar. Außerdem wirkt die realitätsfremde Bemessung der Zinshöhe in Zeiten des Niedrigzinsniveaus wie ein rechtsgrundloser Zuschlag auf eine Steuerfestsetzung.

Obwohl der III. Senat des BFH die Verfassungsmäßigkeit der Verzinsung für in das Kalenderjahr 2013 fallende Verzinsungszeiträume bestätigt hat, haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen, den Beschluss des IX. Senats des BFH vom 25.04.2018 über den entschiedenen Einzelfall hinaus in allen Fällen für Verzinsungszeiträume ab dem 1. April 2015 anzuwenden und insoweit im Rahmen eines Einspruchsverfahrens die Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

Allein durch die Änderung von Steuerbescheiden durch Auswertung von Feststellungen einer

steuerlichen Außenprüfung vereinnahmte der Fiskus im Bereich der Zinsen nach § 233a AO in den letzten Jahren mehr als 2 Mrd. €.

Inwieweit die Höhe des Zinssatzes tatsächlich durch das Bundesverfassungsgericht geändert wird, bleibt nun abzuwarten.

Die Kassen-Nachschau

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Manipulative Handlungen an papiergeführten und elektronischen Aufzeichnungssystemen haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Als Reaktion darauf hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl. I S. 3152) mit Wirkung zum **01.01.2018** die sog. Kassen-Nachschau eingeführt (§ 146b Abgabenordnung).

Die Finanzbehörde kann **ohne vorherige Ankündigung** und außerhalb einer Außenprüfung die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung vornehmen. Hierzu sind dem Prüfer Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Die mit der Kassen-Nachschau beauftragten Amtsträger der Finanzbehörde sind befugt während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten, Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von Steuerpflichtigen zu betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (§ 146b Abs. 1 S. 1 Abgabenordnung). Wohnräume darf der Amtsträger grundsätzlich nicht betreten.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will bzw. den Steuerpflichtigen auffordert, (elektronische) Unterlagen vorzulegen oder Auskünfte zu erteilen, hat er sich auszuweisen. Es ist zulässig, dass der Prüfer die Kassen und ihre Handhabung beobachtet ohne seinen Ausweis vorzulegen. Dies gilt z.B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschau muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

Stellt der Amtsträger fest, dass Unregelmäßigkeiten in der Kassenbuchführung vorliegen, kann er zu einer steuerlichen Außenprüfung nach § 193 Abgabenordnung übergehen. Dies hat schriftlich zu erfolgen.

Betroffene Systeme

Der Kassen-Nachschau unterliegen offene Ladenkassen und elektronische Aufzeichnungssysteme. Der Steuerpflichtige hat hierbei die freie Wahl, welche Art von Kasse er nutzt. Eine allgemeine Registrierkassenpflicht wurde durch die Rechtsänderungen nicht eingeführt, d. h. der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet eine „elektronische" Kasse zu benutzen.

Offene Ladenkassen funktionieren ohne technische Unterstützung und werden oft auch als sog. „Schubladenkassen" betitelt.

Elektronische Aufzeichnungssysteme sind durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Hierdurch soll erreicht werden, dass digitale Grundaufzeichnungen nicht nachträglich manipuliert werden können. Die digitalen Grundaufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht) und müssen auf einem Speichermedium gesichert und verfügbar gehalten werden.

Zeitpunkt der Nachschau

Die Nachschau ist während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten durchzuführen (§ 146b Abs. 1 S. 1 Abgabenordnung), kann aber auch außerhalb dieser Zeiten vorgenommen werden, soweit dies dem Steuerpflichtigen zumutbar ist.

Zeitraum der Nachschau

Bei Verwendung einer offenen Ladenkasse darf sich der Amtsträger die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen. Nach derzeitiger Literaturmeinung wird es überwiegend als zulässig erachtet, wenn sich der Amtsträger auf einen zurückliegenden Zeitraum von bis zu sechs Monaten beschränkt, um ausreichende Datenmengen zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen zur Verfügung zu haben.

Kassenführung und Betriebsprüfung – Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Der Prüfungsschwerpunkt wird vorwiegend auf kleinere Betriebe mit überwiegendem Barverkehr (z.B. Metzger, Bäcker, Gaststätten, sonst. Einzelhandel, Schrotthandel, Taxiunternehmen) gelegt, denn Bargeld lässt sich leicht unversteuert dem Fiskus vorenthalten. Wird seitens der Finanzbehörde festgestellt, dass die Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäß geführt wird, dürfen Hinzu-

schätzungen der Einnahmen vorgenommen werden. Dies führt in vielen Fällen zu hohen Nachzahlungen. Daher ist es unerlässlich auf die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung zu achten.

Geschäftskasse

Das Vorhandensein der Geschäftskasse ist zwingende Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Kassenbuchführung. Bei Bareinnahmen, die mittels einer offenen Ladenkasse erfasst werden, ist es notwendig einen täglichen Kassenbericht zu erstellen, der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens der Bareinnahmen erstellt worden ist. Ein Zählprotokoll, in dem die genaue Stückzahl der vorhandenen Geldscheine und -münzen aufgelistet wird, ist nicht erforderlich (BFH Beschluss vom 16.12.2016, X B 41/16, BFH/NV 2017, 310).

Kassenkonto

Zur ordnungsmäßigen Buchführung gehört das Kassenkonto. Das Sachkonto »Kasse« kann im Ausnahmefall als Kassenbuch geführt werden, wenn nur geringe bare Geschäftsvorfälle anfallen. In der Vereinigung von Kassen- und Bankkonto zu einem einheitlichen Konto ist in der Regel ein Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu sehen.

Kassenbuch

Das Kassenbuch ist die Grundlage für die ordnungsmäßige Führung des Kassenkontos. Es ist neben dem Kassenkonto zu führen. In das Kassenbuch sind die Kasseneingänge und die Kassenausgänge mit genauer Bezeichnung der Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. Das Kassenbuch kann auch in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführt werden (BFH vom 7.7.1977, IV R 205/72, BStBl II 1978, 307).

Kassenaufzeichnungen täglich

Gem. § 146 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben im geschäftlichen Verkehr **täglich** festgehalten werden. Nach dem BFH vom 31.7.1974 (I R 216/72, BStBl II 1975, 96) ist es noch ausreichend, wenn Eintragungen am nächsten Geschäftstag vorgenommen werden, sofern zwingende geschäftliche Gründe einer Buchung am gleichen Tage entgegenstehen und aus den Buchungsunterlagen (z.B. Registrierkassenstreifen, Zwischenaufzeichnungen, Belege) sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand seit Beginn des vorangegangenen Geschäftstages entwickelt hat.

Kassensturzfähigkeit

Eine Kontrollmöglichkeit für die Kassenführung während einer Außenprüfung ist u. a. der Kassensturz, d. h. auch im Rahmen der Kassen-Nachschau. Durch den Kassensturz soll festgestellt werden, ob der tatsächliche Geldbestand im Prüfungszeitpunkt mit dem buchmäßigen Geldbestand übereinstimmt. Die Unterlagen müssen so aufbereitet sein, dass es dem Prüfer zumindest am Beginn oder am Ende eines jeden Geschäftstages möglich ist, den durch einen Kassensturz festgehaltenen Istbestand an Hand des Kassenbuches zu überprüfen (BFH vom 1.10.1969, I R 73/66, BStBl II 1970, 45; BFH vom 31.7.1974, I R 216/72, BStBl II 1975, 96). Werden die baren Einnahmen einzeln aufgezeichnet, muss die Kassensturzfähigkeit auch jederzeit im Laufe des Tages gegeben sein.

Kassenfehlbeträge

Von sog. Kassenfehlbeträgen spricht man, wenn mehr Geld aus der Kasse genommen wird als tatsächlich vorhanden ist. Da dies nicht möglich ist, kann die Finanzbehörde dies als Indiz ansehen, dass die Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäß geführt wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine Kassenbuchführung nur anerkannt werden, wenn sich die Kassenfehlbeträge auf ein geringes Maß beschränken und angemessen aufgeklärt werden können. Treten Kassendifferenzen in erheblichem Umfang auf, so ist die Kassenbuchführung und damit die Buchführung nicht mehr ordnungsgemäß (BFH vom 26.8.1975, VIII R 109/70, BStBl II 1976, 210).

Kassenberichte

Tägliche Kassenberichte sind insbesondere bei der offenen Ladenkasse zu führen. Das Bargeld wird hier in der Regel ohne Bonerteilung vereinnahmt bzw. verausgabt. Die Tageskasseneinnahmen können hier nur anhand von Kassenberichten ermittelt werden. Das Ermitteln der Tageskasseneinnahmen mit Hilfe des Kassenberichts ist aber nur dann zulässig, wenn keine Einzelaufzeichnungspflicht besteht.

Wenn der Unternehmer eine Registrierkasse hat und nur Kassenberichte erstellt, kann dies aufgrund der bisherigen BFH-Rechtsprechung allein noch kein Beweisanzeichen sein, dass Einnahmen nicht ordnungsgemäß festgehalten worden sind. Der Unternehmer wird jedoch in der Regel auf die Kontrollmöglichkeit der Registrierkasse nicht verzichten.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Kasseneinnahmen täglich nur in einer Summe in das Kassenbuch eingetragen werden. Dann muss aber das Zustandekommen dieser Summe nachgewiesen werden (vgl. BFH vom 20.6.1985, BFH/NV, 12). Für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung reicht es daher nicht aus, wenn eine mechanische Registrierkasse benutzt wird, bei der die Tageslosung nur in einer Summe abgelesen werden kann und diese in das Kassenbuch eingetragen wird. Eine tägliche Kassenbestandsaufnahme ist in diesem Fall als Nachweis unentbehrlich.

Sinn und Zweck des Kassenberichts ist die nachvollziehbare, systematisch richtige Ermittlung der täglichen Bareinnahmen. Die Summe der Tageseinnahmen ermittelt sich wie folgt:

gezählter Tageskassenendbestand

+ im Laufe des Tage getätigte Barausgaben
+ Bankeinzahlungen
– private Einlagen in die Kasse
– Kassenbestand des Vortages

= Summe der Tageseinnahmen

Folgen von Mängeln in der Kassenbuchführung
Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Die Finanzbehörde hat dann die Möglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Dies kann zu erheblichen Nachzahlungen führen und sollte daher durch eine ordnungsgemäß geführte Kassenbuchführung vermieden werden.

Beschränkte Steuerpflicht für in das Ausland gezahlte Renten

Frauke Tuschen
Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Dass Menschen Deutschland den Rücken kehren und auswandern ist kein ungewöhnlicher Einzelfall mehr. Doch auch wer hier alle seine Zelte abgebrochen und damit weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, keine inländischen Immobilien besitzt und auch keine gewerbliche Beteiligung hält, kann inländische Einkünfte erzielen und in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sein.

Denn die in § 49 EStG abschließend aufgezählten inländischen Einkünfte erstrecken sich nicht nur auf unternehmerische Tätigkeiten und Vermietungseinkünfte. Zudem unterliegen die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte besonderen materiellen und verfahrensrechtlichen Vorschriften, die es zu beachten gilt.

Vor kurzem wurden zwei BFH-Entscheidungen (I R9/16 und I R 8/16) veröffentlicht, in denen der BFH die Entscheidungen des FGs aufgehoben und die Klagen abgewiesen hat. In den Entscheidungen ging es um Rentenzahlungen von der Deutschen Rentenversicherung für die Jahre 2009 bis 2011 bzw. 2005 und 2006 an in Kanada ansässige Steuerpflichtige.

Unstreitig war in den Verfahren die Einordnung der Rentenzahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung als sonstige Einkünfte. Damit lagen inländische Einkünfte vor. Auch waren die Steuerpflichtigen mangels Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

Das FG war aufgrund der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Kanada allerdings der Auffassung, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für diese Einkünfte ausgeschlossen war.

Bei den Renteneinkünften aus der deutschen Sozialversicherung haben nach den Regelungen des DBA mit Kanada grundsätzlich erst einmal beide Staaten das Besteuerungsrecht.

Das FG ordnete diese Rentenzahlungen als Ruhegehälter im Sinne des Art. 18 Abs.1 S. 1 DBA Kanada ein mit der Folge, dass eine weitere Regelung des DBA zu berücksichtigen war, nach der das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nur für Ruhegehälter zusteht, die von der Bundesrepublik Deutschland, einem ihrer Länder oder einer Gebietskörperschaft gezahlt werden.

Da die Deutsche Rentenversicherung eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung ist, ist sie weder mit der Bundesrepublik, einem ihrer Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften identisch, so dass in beiden Fällen das Besteuerungsrecht abgelehnt wurde.

Mit den Revisionsentscheidungen ist der BFH der Auffassung des FG Mecklenburg-Vorpommerns entgegengetreten. Er stellt fest, dass zwar grundsätzlich die Ruhegehälter sowie ähnliche Vergütungen im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, aber unter bestimmten Voraussetzungen auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird.

Der Quellenstaat hat z.B. das Besteuerungsrecht, wenn die Beiträge zu den Altersversorgungskassen in diesem Staat steuerlich abzugsfähig waren.

Dieses Besteuerungsrecht wird weder durch die weiteren Regelungen des Art. 18 DBA Kanada zu den Sozialversicherungsrenten eingeschränkt noch durch Ziffer 5 b des Protokolls.

Fazit

Mit der Entscheidung wird deutlich, dass ein Wegzug aus Deutschland den Steuerpflichtigen nicht unbedingt auf Dauer von der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung in Deutschland entbindet.

Gegebenenfalls bezieht ein Auswanderer mit Beginn der Rentenzahlungen beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte, die dazu führen, dass eine Steuererklärung in Deutschland abzugeben ist.

In einigen DBA wurde zum Wohnsitzstaatsprinzip gewechselt. In vielen Abkommen gilt aber noch das Kassenstaatsprinzip bzw. wird beiden Staaten ein Recht zur Besteuerung zugewiesen. Aufgrund dieser unübersichtlichen abkommensrechtlichen Behandlungen sollten im Ausland wohnende Rentner ihre Steuerpflicht in Bezug auf das Herkunftsland ihrer Renten-Bezüge abklären lassen. Da nicht nur deutsche Steuergesetze, sondern auch Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden, gilt vielleicht mit Rentenbezug nicht mehr unbedingt das, was einem zum Zeitpunkt des Wegzuges „bekannt" war.

Anforderungen an das „Kennenmüssen" nach § 25d Abs. 1 UStG

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Die Klägerin (K) betreibt einen Fahrzeughandel und bezog von der X-GmbH Fahrzeuge und Container, über deren Lieferung die X-GmbH mit Rechnungen vom 03.01.2012 und vom 05.01.2012 abrechnete. Die Umsatzsteuer für Januar 2012 wurde von der X-GmbH nicht angemeldet bzw. entrichtet.

Geschäftsführer der X-GmbH war Y, der in der Vergangenheit bereits für mehrere andere Unternehmen aufgetreten war, zu denen K Geschäftsbeziehungen unterhielt. Gegen Y wurde seit 2008 durch die Steuerfahndung wegen einer Vielzahl von Fällen der Umsatzsteuer-Hinterziehung ermittelt. Mit Urteil vom 17.01.2014 verurteilte das Landgericht den Y wegen Hinterziehung der Umsatzsteuer aus den Lieferungen an K vom 03.01.2012 und 05.01.2012. Die Steuerfahndung hatte K am 11.01.2012 über die Ermittlungsverfahren in Kenntnis gesetzt. Ob K bereits zuvor von den Ermittlungsverfahren Kenntnis hatte, war zwischen den Beteiligten streitig. Das Finanzamt nahm K mit Haftungsbescheid nach § 191 AO i. V. m. § 25d UStG in Haftung.

Der BFH folgte der Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht.

§ 25d Abs. 1 UStG führt zur Haftung des Unternehmers aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet hat und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der Merkmale des § 25d Abs. 1 UStG trägt das Finanzamt.

Das Finanzamt hat nicht nachgewiesen, dass K von einer etwaigen vorgefassten Absicht des Y Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Kenntnis hätte haben müssen. Selbst wenn man die Kenntnis von K von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen Y unterstellt, folgt hieraus nicht, dass sie von dessen Absicht wusste, die Umsatzsteuer aus dem Liefergeschäft mit ihr nicht abzuführen. Zum einen gilt bis zur Verurteilung des Y die Unschuldsvermutung und zum anderen folgt selbst aus steuerstrafrechtlich bedeutsamen Verhalten bei anderen Geschäftsvorfällen nicht der sichere Schluss auf die Absicht, auch bei zukünftigen Umsätzen die Umsatzsteuer zu hinterziehen.

Ferner traf K selbst bei Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen Y keine Sorgfaltspflichten hinsichtlich einer Hinterziehungsabsicht des Y. Denn an das „Kennenmüssen" i. S. d. § 25d Abs. 1 UStG sind, wenn die Regelvermutung des § 25d Abs. 2 UStG nicht eingreift, strenge Anforderungen zu stellen. Die Annahme, dass einem Steuerpflichtigen bereits bei bloßer Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen einen Vertragspartner erhöhte Sorgfaltspflichten obliegen, würde gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen.

Zusammenfassung:

- Das „Kennenmüssen" i. S. d. § 25d Abs. 1 UStG muss sich im Rahmen eines konkreten Leistungsbezuges auf Anhaltspunkte beziehen, die für den Unternehmer den Schluss nahelegen, dass der Rechnungsaussteller bereits bei Vertragsschluss die Absicht hatte, die Umsatzsteuer nicht abzuführen.
- Die Kenntnis des Erwerbers von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen den Verkäufer rechtfertigt nicht den Schluss, dass der Erwerber von der Absicht des Verkäufers wusste oder hätte wissen müssen, die Umsatzsteuer aus dem Liefergeschäft mit dem Erwerber nicht abzuführen.
- Bis zur Verurteilung des leistenden Unternehmers gilt die Unschuldsvermutung.

- Selbst aus steuerstrafrechtlich bedeutsamen Verhalten bei anderen Geschäftsvorfällen folgt nicht der sichere Schluss auf die Absicht, auch bei zukünftigen Umsätzen die Umsatzsteuer zu hinterziehen.

Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Die Klägerin (A) war im Textilhandel tätig und vertrieb Damenoberbekleidung im Niedrigpreissegment. Die Kleidungsstücke wurden jeweils in großen Mengen in verschiedenen Standardgrößen und in mehreren Farben von Großhändlern eingekauft. Die Einkaufspreise je Artikel bewegten sich jeweils im unteren einstelligen Eurobereich. Das FA versagte bei einigen Rechnungen den Vorsteuerabzug, weil sich die Bezeichnungen der gelieferten Gegenstände in den Rechnungen auf die pauschale Bezeichnung einer Warenklasse und die Angabe einer erheblichen Stückzahl im mind. dreistelligen Bereich (z. B. 300 T-Shirts, 125 Blusen etc.) beschränke. Eine Konkretisierung der Leistungsbeschreibungen fehle.

Im Verfahren der Klägerin (B), die im Bereich des Handels mit Modeschmuck und Accessoires im Niedrigpreissegment tätig war, lehnte das FA den Vorsteuerabzug ab, weil Rechnungen auch hier nur unzureichende Angaben wie „div. Modeschmuck (Armband, Ohrring, Kette etc.)", den Netto-Einzelpreis sowie die Anzahl der gelieferten Artikel enthielten.

Der Einwand der jeweiligen Kläger, dass die jeweiligen Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen mit Blick auf die Besonderheiten im Massengeschäft mit Billigartikeln die Anforderungen an eine handelsübliche Bezeichnung der Art der gelieferten Gegenstände erfüllten, und dass die Handelsüblichkeit letztendlich von der Umsatzstruktur bzw. vom Marktumfeld abhänge, folgte das FG nicht. Gleiches für den Einwand der Kläger, dass die Anforderungen der Leistungsbeschreibungen auf die Abrechnungen von Lieferungen bei verschiedenen Warengruppen zur faktischen Unmöglichkeit des Vorsteuerabzuges führe. Das FG entschied vielmehr, dass die streitigen Rechnungen mangels hinreichender Leistungsbeschreibung und fehlender Identifikationsmöglichkeit den gesetzlichen Anforderungen zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen nicht genügten.

Die in den Rechnungen des Verfahrens (A) enthaltene bloße Angabe einer Gattung (z. B. Shirts, T-Shirts, Blusen, Kleider, Jacken) stelle keine handelsübliche Bezeichnung dar. Die hier fehlende erforderliche weitergehende Umschreibung der Ware könne beispielsweise über die Herstellerangaben bzw. die Angabe einer etwaigen Eigenmarke oder über Modelltyp, Farbe und Größe sowie unter Bezugnahme auf eine Artikel- oder Chargennummer erfolgen. Auch die Benennung von Größe, Farbe, Material, gegebenenfalls Sommer- oder Winterware komme in Betracht. Das Fehlen jeglicher weiterer Umschreibung der Artikel lasse keine eindeutige und mit begrenztem Aufwand nachprüfbare Feststellung der Lieferungen zu. Dabei bestehe angesichts der hohen Anzahl der in den Rechnungen aufgeführten Artikel auch die Gefahr einer willentlichen oder unwillkürlichen mehrfachen Abrechnung der Leistung in einer anderen Rechnung. All dies gelte auch für den Handel mit Modeschmuck, Uhren und Accessoires. Auch insoweit stelle die bloße Angabe einer Gattung (z. B. Armbänder, Ketten, Halsketten) keine handelsübliche Bezeichnung dar.

Hinweis

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Im Zusammenhang mit den beiden FG-Urteilen ist aus unserer Sicht das EuGH-Urteil vom 15.09.2016, (C-516/14, Rs. Barlis) mind. erwähnenswert. Selbst wenn die Eingangsrechnung keine vollständige Leistungsbeschreibung enthält, kann dem Leistungsempfänger dennoch ein Vorsteuerabzug zustehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für den Vorsteuerabzug geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Finanzverwaltung darf sich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat alle vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.

Zusammenfassung

Auch beim massenhaften Handel von Kleidungsstücken und Modeschmuck im Niedrigpreissegment kann ein Vorsteuerabzug nur vorgenommen werden, wenn die Rechnung eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht. Eine allgemein gehaltene Leistungsbeschreibung wie Shirts, T-Shirts, Blusen, Kleider, Jacken oder Armbänder, Ketten, Halsketten genügt den Anforderungen an § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG nicht.

Grundlagen der Selbstlosigkeit

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke müssen grundsätzlich selbstlos verfolgt werden. Das Erfordernis der Selbstlosigkeit wurde ursprünglich durch die Rechtsprechung entwickelt und ist inzwischen ausdrücklich gesetzlich durch § 55 AO verankert. Demnach handelt eine Körperschaft immer dann selbstlos, wenn sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Schädliche Interessen verfolgt eine Körperschaft immer dann, wenn sie mit ihrer Tätigkeit eigenen wirtschaftlichen Interessen nachgeht, d.h. die Tätigkeit der Körperschaft zielt darauf ab, eigenes Einkommen zu erwirtschaften und das eigene Vermögen zu mehren. Dazu zählt bereits, wenn eine Körperschaft nur durch Darlehen der Gründungsmitglieder finanziert worden ist und die Körperschaft diese Darlehen verzinst zurückzahlen muss und die gemeinnützigen Zwecke nur aus den Erträgen dieses so aufgebauten Vermögensstocks realisiert werden.

Ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit liegt insbesondere auch dann vor, wenn die Körperschaft eine Förderung der wirtschaftlichen Interessen ihrer eigenen Mitglieder, Gesellschafter bzw. Stifter betreibt. Wirtschaftliche Interessen in diesem Zusammenhang bedeutet eine Verfolgung von gemeinnützigkeitsfremden Interessen zugunsten der Mitglieder. Dazu zählen besonders Vorteile, die sich die Mitglieder außerhalb ihrer steuerlichen Einkünfteerzielung verschaffen wie z.B. eine Rabattverschaffung oder die materielle Förderung einzelner Personen ohne Rücksicht auf ihre finanzielle Förderungsbedürftigkeit. Tritt der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund, mangelt es eindeutig an der Selbstlosigkeit. Ist der Kreis der geförderten Personen identisch mit dem Kreis der Mitglieder der fördernden Körperschaft, ist besonders kritisch zu untersuchen, ob die Körperschaft noch selbstlos handelt.

Grundsätzlich noch keinen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit stellt jedoch die Gewährung von ideellen Vorteilen dar. Dazu zählt z.B. die Überlassung von Sportstätten, Sportgeräten oder Trainingsmöglichkeiten. Selbstloses Handeln drückt sich im Allgemeinen durch eine freiwillige Hingabe von materiellen Mitteln bzw. einer Arbeitsleistung aus, ohne dass dem eine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Das Handeln selbstlos tätiger Körperschaften wird dadurch geprägt, dass sie ihre Mittel in erster Linie für ihre gemeinnützigen Zwecke verwenden. Das steht genau im Gegensatz zum Streben nach eigenem Nutzen und Vorteil. Eine Körperschaft handelt jedoch auch dann noch selbstlos, wenn die eigenwirtschaftlichen Interessen nicht in erster Linie verfolgt werden. Ein eindeutiges Indiz für selbstloses Handeln kann darin gesehen werden, dass eine Körperschaft zwar gegen Entgelt tätig wird, dieses Entgelt aber unter den Selbstkosten liegt.

Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes allein führt noch nicht dazu, dass eine Körperschaft als nicht selbstlos tätig eingestuft wird. Das Gebot des § 56 AO, die satzungsmäßigen Zwecke ausschließlich zu verfolgen, eröffnet den Körperschaften in diesem Fall die Möglichkeit, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ohne Verlust der Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu eröffnen. Gemeinnützige Körperschaften können inzwischen umfängliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Mittelbeschaffungseinrichtung zu beurteilen ist und im Verhältnis zur steuerbegünstigten Tätigkeit den Charakter einer Hilfstätigkeit annimmt, die sachlich untergeordnet ist. Die sachliche Unterordnung wird deutlich, wenn die mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Vermögensmehrungen zeitnah für die steuerbegünstigten Tätigkeiten der Körperschaft verbraucht werden. Den Nachweis, dass sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, hat die Körperschaft jedes Jahr im Rahmen der eingereichten Steuererklärung zu führen. Eine Ausweitung der Tätigkeiten im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, ohne dass die dort erzielten Überschüsse im ideellen Bereich der gemeinnützig tätigen Körperschaft eingesetzt werden, führt zwangsläufig zur Aberkennung der Steuervergünstigung.

Als Beispiele für eigenwirtschaftliches, also steuerschädliches Handeln werden in § 55 AO gewerbliche und sonstige Erwerbszwecke genannt. Die Voraussetzung der Selbstlosigkeit ist nicht erfüllt, wenn die Körperschaft selbst oder deren Mitglieder durch die Betätigung der Körperschaft eigenwirtschaftliche Ziele verfolgen. Steuerlich unschädlich ist es jedoch, wenn die grundsätzlich auf Gemeinnützigkeit gerichtete Tätigkeit einer Körperschaft auch den Mitgliedern dieser Körperschaft mehr oder weniger zugutekommt. Verfolgt eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke und fallen die Vorteile für die Mitglieder quasi nur als Nebenprodukt der begünstigten Tätigkeit ab, schließt das grundsätzlich also die Anerkennung als steuerbegünstigte

Körperschaft aufgrund eines nicht selbstlosen Handelns nicht aus. Ob eine Körperschaft eigenwirtschaftliche Interessen verfolgt, lässt sich u.U. aus dem Satzungszweck, dem Auftreten der Körperschaft in der Öffentlichkeit und gegenüber den Mitgliedern bzw. aus der Stellung der Mitglieder im Privat- und Erwerbsleben erkennen. Es ist in jedem Einzelfall zu entscheiden, ob die wirtschaftlichen Vorteile für die Mitglieder im Interesse der Allgemeinheit noch hinzunehmen sind. Dabei ist abzuwägen, ob die Förderung der Allgemeinheit tatsächlich im Vordergrund der Tätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft steht oder ob der Nutzen für die Allgemeinheit hinter dem Eigennutz der Beteiligten zurücksteht. Fehlt es an der selbstlosen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke, kann der betreffenden Körperschaft die Steuervergünstigung nicht zuerkannt werden. Ändert eine Körperschaft nach Anerkennung der Gemeinnützigkeit seine Aktivitäten mit der Folge, dass keine Selbstlosigkeit mehr angenommen werden kann, ist die Gemeinnützigkeit für die Zukunft zu versagen. Ggf. sind auch vorangegangene Veranlagungszeiträume dann noch zu ändern.

Bei einem Zusammenschluss von Gewerbetreibenden oder Freiberuflern ist stets von der Vermutung auszugehen, dass ihrem Handeln ein eigenwirtschaftliches Interesse zugrunde liegt. Selbstlosigkeit ist daher regelmäßig zu verneinen bei z.B. Berufsverbänden, Fremdenverkehrsvereinen, Wirtschaftsförderungsgesellschaften oder Börsenvereinen. Selbstlosigkeit wird im Allgemeinen auch nicht vorliegen bei Vereinen zur Förderung der gewerblichen Tierzucht oder bei Vereinigungen, die Gemeinschaftsforschung betreiben, wenn die Mitglieder an der Durchführung von Forschungsaufträgen beteiligt werden. Ebenso liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit vor, wenn das vorrangige Ziel einer Körperschaft ist, seinen Mitgliedern den ermäßigten Umsatzsteuersatz zu verschaffen.

Weitere Voraussetzungen zur Selbstlosigkeit sind in § 55 Abs.1 Nr. 2-5 AO festgelegt. Dazu zählt, dass die Mitglieder einer Körperschaft bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft grundsätzlich nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten dürfen. Auch darf die Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wird hier besonders auf die Vergütungen der Geschäftsführer oder die Auslagenerstattungen an Vorstandsmitglieder geschaut.

Wird eine Körperschaft aufgelöst oder wird die Gemeinnützigkeit nicht mehr beantragt, darf das verbleibende Vermögen der Körperschaft nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Dieser Grundsatz der Vermögensbindung ist auch dann erfüllt, wenn das Vermögen an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft überwiesen wird oder an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird. Bereits in der Satzung muss namentlich festgelegt werden, wem das Restvermögen überlassen wird. Dem Finanzamt ist im Rahmen der letztmaligen Beantragung der Gemeinnützigkeit ein Nachweis über die Überweisung zu erbringen.

Eine letzte Voraussetzung ist das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Eine Körperschaft muss die Mittel, die ihr zufließen, spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Der Nachweis ist bei jeder Steuererklärung in Form einer Mittelverwendungsrechnung zu erbringen.

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.