Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 **June 2018**

Herzlich willkommen

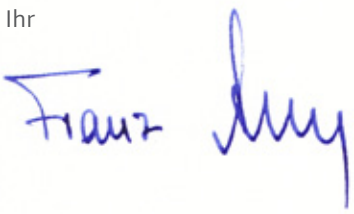
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der BFH hat entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung in 2017 entschieden, dass der endgültige Ausfall einer im Privatvermögen gehaltenen Darlehensforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen führt. Unser Steuerberater Manfred Kröger erläutert die Hintergründe dieses Urteils und die Bedeutung für die Praxis.

Ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß, kann das Finanzamt unter bestimmten Voraussetzungen für den Steuerpflichtigen höchst ärgerliche und oft nicht nachvollziehbare Hinzuschätzungen vornehmen. Der BFH hat in einem Beschluss nunmehr zu den Möglichkeiten der Hinzuschätzung Stellung genommen und die Methoden konkretisiert. Die sich aus diesem Urteil ergebenden Konsequenzen werden Ihnen in einem Artikel von unserer Steuerberaterin Yvonne Gausemeier vorgestellt.

Wie immer wünschen wir Ihnen bei der Lektüre dieser und anderer Artikel in diesem Heft viel Vergnügen.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Neuausrichtung durch den BFH
Manfred Kröger, Steuerberater

Verluste aus dem Ausfall von Darlehnsforderungen sind steuerlich abzugsfähig
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaftsteuer 6

Grunderwerbsteuer bei der Anteilsvereinigung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Internationales Steuerrecht 8

Gewerblichkeit und abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/ Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Umsatzsteuer 10

Gesetzliche Umsetzung der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 zum 01.01.2019 in das UStG, § 3 Abs. 13 UStG n. F.
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Abgabenordnung 11

Schätzungsbefugnis bei formellen Mängeln der Buchführung
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit des Finanzamtes bei Liebhaberei
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Vereinsrecht 14

Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Neuausrichtung durch den BFH

Manfred Kröger
Steuerberater

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte mit drei Urteilen vom 14. Juni 2016 IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15 den Begriff der „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen" in § 6 Abs. 1 Nr. 1a des EStG für die Fälle konkretisiert, in denen in zeitlicher Nähe zur Anschaffung neben sonstigen Sanierungsmaßnahmen reine Schönheitsreparaturen durchgeführt werden. Der BFH bezieht auch diese Aufwendungen in die anschaffungsnahen Herstellungskosten ein, so dass insoweit kein sofortiger Werbungskostenabzug möglich ist.

In den Streitfällen hatten die Kläger Immobilienobjekte erworben und in zeitlicher Nähe zur Anschaffung umgestaltet, renoviert und instandgesetzt, um sie anschließend zu vermieten. Dabei wurden z.B. Wände eingezogen, Bäder erneuert, Fenster ausgetauscht und energetische Verbesserungsmaßnahmen sowie Schönheitsreparaturen durchgeführt. Die Kläger machten sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Da die gesamten Nettokosten der Renovierungen jeweils 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes überstiegen, ging das Finanzamt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG von sog. „anschaffungsnahen" Herstellungskosten aus, die nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt steuerlich geltend gemacht werden können. Nach dieser Vorschrift gehören die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn diese innerhalb von drei Jahren nach dessen Anschaffung durchgeführt werden und wenn die Nettokosten (ohne Umsatzsteuer) 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Die Steuerpflichtigen machten in den finanzgerichtlichen Verfahren geltend, dass jedenfalls die Aufwendungen für reine Schönheitsreparaturen (wie etwa für das Tapezieren und das Streichen von Wänden, Böden, Heizkörpern, Innen- und Außentüren sowie der Fenster) nicht unter den Begriff der „Instandsetzungs-

und Modernisierungsmaßnahmen" fallen könnten, sondern isoliert betrachtet werden müssten. Kosten für Schönheitsreparaturen seien mithin auch nicht – zusammen mit anderen Kosten der Sanierung – als „anschaffungsnahe" Herstellungskosten anzusehen, sondern dürften als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden.

Dem widerspricht der BFH in seinen neuen Urteilen. Danach gehören auch reine Schönheitsreparaturen sowie Maßnahmen, die das Gebäude erst betriebsbereit (d.h. vermietbar) machen oder die es über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessern (Luxussanierung) zu den „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen" i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dies begründet er mit dem vom Gesetzgeber mit der Regelung verfolgten Zweck, aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen.

Nach dieser Rechtsprechung müssen nunmehr grundsätzlich sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Sanierung anfallen, zusammengerechnet werden; eine Aufteilung der Gesamtkosten ist nicht zulässig. Übersteigt die Gesamtsumme der innerhalb von drei Jahren angefallenen Renovierungskosten sodann 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes, kann der Aufwand nur nach den AfA-Regelungen abgeschrieben werden.

Durch die Veröffentlichung im Teil II des Bundessteuerblattes waren die Urteile zwar bereits für die Verwaltung anzuwenden, mit BMF-Schreiben v. 20.10.2017 wurde dies jedoch abschließend klargestellt und billigt zugleich aber eine Übergangsregelung (Kaufverträge vor dem 01.01.2017 im Fall von Schönheitsreparaturen bzw. gebäudebezogener Prüfung) zu. Weiterhin hat die Oberfinanzdirektion NRW mit Verfügung vom 14.03.2017 zu noch offenen Zweifelsfragen hinsichtlich der Behandlung sog. anschaffungsnaher Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) Stellung genommen und die Aussagen der BFH-Urteile wie folgt zusammengefasst:

- In die Prüfung der 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind auch Aufwendungen zur Beseitigung der Funktionsuntüchtigkeit oder zur Hebung des Standards und auch Schönheitsreparaturen einzubeziehen (BFH-Urteile vom 14.06.2016).

- Jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten sind nicht sofort abziehbar, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG anfallen.

- Die 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist auf die einzelnen Gebäudeteile und nicht auf das Gebäude insgesamt zu beziehen, wenn das Gebäude unterschiedlich genutzt wird (z.B. Wohnhaus mit vermieteten und einer selbstgenutzten Wohnung) (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2016) bzw. wenn die Wohnungen durch Einzelvertrag erworben werden.

- In den Dreijahreszeitraum sind sämtliche Baumaßnahmen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einzubeziehen, die innerhalb dieses Zeitraums ausgeführt wurden. Die Baumaßnahmen müssen zum Ende des Dreijahreszeitraums weder abgeschlossen, abgerechnet noch bezahlt werden.

Durch diese rigorose Erfassung von Schönheitsreparaturen als dem Grunde nach anschaffungsnahe Herstellungskosten ist das Risiko erheblich angestiegen, durch das Überschreiten der maßgeblichen 15 %-Grenze einen Sofortabzug der Aufwendungen zu verlieren.

Verluste aus dem Ausfall von Darlehensforderungen sind steuerlich abzugsfähig

Manfred Kröger
Steuerberater

Mit Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber einen grundlegenden Systemwechsel bei der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen vorgenommen. Waren bis dahin grundsätzlich nur laufende Erträge steuerpflichtig, sollte mit der Gesetzesänderung eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertveränderungen erreicht werden. Entsprechend sind Veräußerungsgewinne aus nach dem 31.12.2008 erworbenem Kapitalvermögen grundsätzlich und unabhängig von Haltedauern bzw. Spekulationsfristen zu versteuern. Im Gegenzug sind Verluste abzugsfähig, allerdings nur insofern, als sie lediglich mit bestimmten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen (§ 20 Abs. 6 EStG). Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt auch die Rückzahlung (z.B. eines Darlehens)

als „Veräußerung". Umstritten war, ob auch dann eine (verlustrealisierende) Veräußerung anzunehmen ist, wenn ein Darlehensgeber mit seiner Forderung ausfällt, also eine Rückzahlung von Null vorliegt. Die Finanzverwaltung hat dies abgelehnt. Der BFH hat nun anders entschieden (BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15).

Sachverhalt

Der Kläger gewährte einem Dritten im Jahr 2010 ein mit 5 % zu verzinsendes Darlehen in Höhe von ca. 24.000 €. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde im Jahr 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete die noch offene Darlehensforderung in Höhe von ca. 19.000 € zur Insolvenztabelle an und erklärte in dieser Höhe negative Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG. Das Finanzamt hat diesen Verlust nicht anerkannt.

Entscheidung des BFH

Der VIII. Senat des BFH hat dem Kläger Recht gegeben. Folge des vorbeschriebenen Systemwechsels sei es, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung zu einem gemäß § 20 Abs. 2 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führe. Insoweit sei eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die – ohne Berücksichtigung der nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gesondert erfassten Zinszahlungen – unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibt, dem Verlust aus der Veräußerung der Forderung gleichzustellen, wenn endgültig feststeht, dass über bereits gezahlte Beträge hinaus keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden.

Die Gleichstellung mit einer verlustrealisierenden Veräußerung folge auch aus dem „verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatz der Folgerichtigkeit"; denn wenn die Rückzahlung einer Kapitalforderung über den Anschaffungskosten (z.B. bei einem Ankauf der Forderung unter dem Nennwert) einen steuerpflichtigen Gewinn zur Folge hat, müsse auch eine Rückzahlung unter dem Nennwert zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen. Des Weiteren weist der BFH zutreffend darauf hin, dass es wirtschaftlich betrachtet keinen Unterschied machen kann, ob der Steuerpflichtige die Forderung kurz vor dem Ausfall zu Null veräußert, oder ob er sie – weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft – behält. In beiden Fällen erleide der Steuerpflichtige eine Einbuße seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden müsse.

Was den Zeitpunkt der Verlustrealisierung anbelangt, so liegt ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls allerdings erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus; etwas anderes gilt dann, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Der späteste Zeitpunkt der Verlustrealisierung ist der Zeitpunkt des Abschlusses des Insolvenzverfahrens.

Verluste aus privaten Darlehen, aber auch Schuldverschreibungen sind damit steuerlich abzugsfähig. Die Entscheidung ist folgerichtig und zu begrüßen, da damit wirtschaftlich gleiche Tatbestände auch steuerlich gleich behandelt werden. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung besteht jedoch eine gewisse Rechtsunsicherheit; ähnlich wie bei Aufgabeverlusten aus Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG sollten die Verluste daher vorsichtshalber im frühestmöglichen Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden.

Die Oberfinanzdirektion NRW weist in einer Kurzinformation v. 23.1.2018 darauf hin, dass das Urteil bisher nicht amtlich im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde, da dies einer Abstimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder bedarf. Da dies noch nicht erfolgt ist, ist das BFH-Urteil nach Auffassung der Finanzverwaltung daher über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwendbar.

Im Detail ungeklärt sind die Auswirkungen auf ausfallende Gesellschafterdarlehen. Nach neuerer Rechtsprechung (BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15; vgl. dazu den Artikel in unserem letzten Heft, Ausgabe März 2018 „Rechtsprechungsänderung zu den nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters nach § 17 EStG",) führen Darlehensausfälle nicht (mehr) zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung und damit nicht (mehr) zu einer Erhöhung des Verlusts i.S.d. § 17 EStG. Nach dem Besprechungsurteil des VIII. Senats dürfte klar ein, dass der Steuerpflichtige diesen Verlust nun nach Maßgabe des § 20 Abs. 2 EStG verwerten kann. Nicht entschieden ist, ob der Ausfall eines aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme entstehenden Rückgriffsanspruchs des Gesellschafters ebenfalls unter § 20 Abs. 2 EStG fällt; fraglich könnte hier z.B. sein, ob insoweit eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Negative Einkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG haben allerdings den Nachteil, dass sie nur eingeschränkt, insbesondere nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden dürfen. Fraglich ist, ob man insbesondere in den Fällen zu einem anderen Ergebnis gelangt, in denen das später ausfallende Darlehen einer Kapitalgesellschaft

gewährt wird, an der der Darlehensgeber mit mindestens 10 % beteiligt ist. Denn diese Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG (Zinszahlungen) unterliegen nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG der tariflichen und nicht der Abgeltungsteuer. Dies gilt nach dem Einleitungssatz von § 32d Abs. 2 EStG auch für (positive und negative) Wertveränderungen. Allerdings wird in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG vorausgesetzt, dass die entsprechenden Kapitalerträge von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner „gezahlt" werden, was bei einem Verlust formal betrachtet nicht vorliegt. Auch hat das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 24.05.2016 – 13 K 3367/14 (EFG 2016 S. 1781) die Rechtsauffassung vertreten, dass die Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht anzuwenden ist, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Darlehen keine Erträge erzielt; dies ist bei ausfallenden Gesellschafterdarlehen nicht selten und bei ausfallenden Regressansprüchen regelmäßig der Fall.

Besonders wichtig und in diesem Zusammenhang positiv für die Steuerpflichtigen ist ein aktuelles Urteil des Finanzgerichtes Münster vom 12.03.2018 (2-K-3127/15-E). In diesem Urteil hatte das FG Münster aus mehreren Gründen entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Darlehensforderung eines GmbH-Gesellschafters an die GmbH zwar nicht zu einem Veräußerungsverlust nach § 17 EStG führte. Das Finanzgericht wendet in diesem Fall aber bereits die neue Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH an und berücksichtigt den Verlust des Klägers aus der Darlehnsgewährung gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG. Das Finanzgericht weist zudem explizit darauf hin, dass ein Verlustverrechnungsverbot (§ 20 Abs. 6 EStG) gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG nicht besteht. Entsprechend wären die Verluste aus dem endgültigen Ausfall einer Darlehensforderung eines GmbH-Gesellschafters (Beteiligungsquote > 10%) an die GmbH im Jahr der Entstehung in vollem Umfang mit positiven anderen Einkunftsarten verrechenbar.

Grunderwerbsteuer bei der Anteilsvereinigung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Nicht nur der unmittelbare Verkauf von Grundstücken unterliegt der Grunderwerbsteuer, das Grunderwerbsteuergesetz kennt auch indirekte Grundstücksübergänge. So fingiert der § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG einen Grundstücksübergang von dem Veräußerer von Anteilen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf den Erwerber, wenn sich die Anteile in der Hand des Erwerbers vereinigen.

Mit dem Anteilserwerb wird der Anteilskäufer grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen.

Genauso verhält es sich nach einem Urteil des Sächsischen Finanzgerichts bei einer Erbauseinandersetzung. Erwirbt ein Miterbe bei der Erbauseinandersetzung einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt dieser Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 GrEStG zu einer Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, ist die Anteilsvereinigung weder nach § 3 Nr. 3 GrEStG noch nach § 3 Nr. 6 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Sachverhalt:

Der Gesellschafter einer GmbH, in dessen Eigentum sich ein Grundstück befand, wurde nach seinem Tod zur Hälfte von seiner Ehefrau E und zu je zu einem Viertel von seinen Kindern S und T beerbt. Mit notariellem Vertrag setzten sich die Erben bezüglich der Gesellschafteranteile an der GmbH dergestalt auseinander, dass die Kinder ihre Gesellschafteranteile an E zu Alleineigentum übertrugen. Die Auseinandersetzung erfolgte unentgeltlich.

Das Finanzamt stellte den Grundbesitzwert für das im Eigentum der GmbH stehende Grundstück in Höhe von 187.000,00 EUR fest. Die Grunderwerbsteuer aus

dem Vorgang der Geschäftsanteilsübertragung wurde in Höhe von 6.545,00 EUR festgesetzt. Der gegen diesen Bescheid gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

Die Klage beim Sächsischen Finanzgericht wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Gründe:

Nach Auffassung des Gerichts ist mit Abschluss des Erbauseinandersetzungsvertrages gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ein steuerbarer Erwerbsvorgang verwirklicht worden.

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 v.H. der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden.

Im Streitfall sind diese Voraussetzungen erfüllt. Die GmbH-Anteile waren im Streitfall von der Erbengemeinschaft gehalten worden, an der E zu 50 % beteiligt war. Mit der Erbauseinandersetzungsvereinbarung sind die Gesellschaftsanteile von der Erbengemeinschaft auf E übertragen worden mit der Folge, dass sie nun zu 100 % als Gesellschafterin an der GmbH unmittelbar beteiligt ist.

Der aufgrund der Anteilsvereinigung fingierte Grundstückserwerb der E ist nicht nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerbefreit.

Von der Besteuerung ausgenommen ist gemäß § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Ein Vermögensgegenstand gehört, wenn der Erblasser mehrere Erben hinterlässt, zum Nachlass, wenn er den Erben in dieser Eigenschaft in gesamthänderischer Verbundenheit zusteht. Das Grundstück muss zum ungeteilten Nachlass gehören. § 3 Nr. 3 GrEStG erfasst nach seinem Wortlaut jedoch nicht den Erwerb von Gesellschaftsanteilen.

Erwirbt daher ein Miterbe bei der Erbauseinandersetzung einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt dieser Erwerb zu einer Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, ist die Anteilsvereinigung nicht von der Grunderwerbsteuer befreit.

Denn für die Steuerbefreiung ist an den fiktiven Erwerb des Grundstücks von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anzuknüpfen. Der Miterbe erwirbt danach zwar im Rahmen der Erbauseinandersetzung fiktiv ein Grundstück. Dieses Grundstück gehört aber nicht zum Nachlass, sondern ist ein Gesellschaftsgrundstück. Zudem liegt grunderwerbsteuerrechtlich kein Erwerb von der Erbengemeinschaft, sondern ein Erwerb von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft vor. Auch zivilrechtlich ist kein Grundstückserwerb, sondern ein Anteilserwerb gegeben.

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG kann nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht deshalb gewährt werden, weil der fiktive Grundstückserwerb auf eine Anteilsübertragung zwischen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung zurückzuführen ist. Die Rechtsprechung zur Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Fällen, in denen durch die schenkweise Übertragung des Anteils an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft der Tatbestand einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt wird, ist nicht auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG übertragbar. Diese Norm hat den alleinigen Zweck, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden.

Im Hinblick auf diesen Gesetzeszweck hat der BFH sowohl bei einem Gesellschafterwechsel durch schenkweise Übertragung der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft als auch bei einer Anteilsvereinigung durch schenkweise Übertragung der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG hinsichtlich der schenkweisen Anteilsübertragung gewährt.

Maßgebend ist jeweils, dass nur ein Lebenssachverhalt – die freigebige Zuwendung eines Anteils an einer grundbesitzenden Gesellschaft – gegeben ist, der der Schenkungsteuer unterliegt. Der durch die schenkweise Zuwendung eines Gesellschaftsanteils ausgelöste, der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgang ist deshalb – zur Vermeidung der Doppelbelastung – insoweit von der Grunderwerbsteuer zu befreien, als er auf dieser freigebigen Zuwendung beruht.

Es gibt aber keinen sachlichen Grund dafür, die Anteilsvereinigung, die auf einer Anteilsübertragung durch einen Miterben im Rahmen der Erbauseinandersetzung beruht, wegen des fiktiven Grundstückserwerbs von der Kapitalgesellschaft von der Grunderwerbsteuer zu befreien.

Nach diesen Grundsätzen ist die Vereinigung aller Anteile an der GmbH in der Hand der Klägerin nicht grunderwerbsteuerbefreit.

Hinweis:
Obwohl das Urteil dem BFH zur Entscheidung vorgelegt worden ist, empfiehlt es sich, Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften, in deren Eigentum sich Grundstücke befinden, nicht erst im Rahmen einer Erbauseinandersetzung aufzuteilen, sondern sollten direkt vom Erblasser auf einen oder mehrere Erben übertragen werden.

Gewerblichkeit und abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters

Frauke Tuschen
Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Der BFH hat mit Urteil vom 20.12.2017 I R 98/15 entschieden, dass ein international tätiger Fußballschiedsrichter selbständig im Sinne von § 15 EStG tätig ist und am allgemeinen Verkehr teilnimmt, er keine Betriebstätte am jeweiligen Spielort begründet und dass es sich bei den erzielten Einkünften nicht um solche eines Sportlers handelt.

Der Revisionsentscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Nach einer Außenprüfung bei dem als Fußballschiedsrichter im In- und Ausland tätigen Steuerpflichtigen, gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass es sich bei den erzielten Einnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele. Daher erließ es einen Gewerbesteuermessbescheid. Die Höhe der diesbezüglich ermittelten Gewinne ist zwischen den Parteien unstreitig. Der Steuerpflichtige klagte nach erfolglosem Vorverfahren mit Erfolg gegen die Gewerbesteuermessbescheide, da auch das FG der Auffassung war, das die erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Fußballschiedsrichter nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

Dies begründete das Gericht damit, dass der Kläger, nicht wie § 15 EStG verlangt, eine Tätigkeit gegen Entgelt am Markt erbracht hat, da ein „Markt" für Fußballschiedsrichter nicht existiert. Die Schiedsrichter werden vielmehr für die einzelnen Wettbewerbe durch die jeweils zuständigen Verbände (DFB, FIFA, UEFA) für die Spielleitung nominiert. Die Möglichkeit seine Leistungen einem anderen Abnehmer anzubieten, besteht bei einem Fußballschiedsrichter von vornherein nicht.

Obwohl der Kläger für verschiedene Verbände tätig war, verneinte das Gericht eine Teilnahme am Markt, da die jeweiligen Fußballverbände Ausrichter verschiedener Wettbewerbe seien und nicht zueinander in Wettbewerb treten und somit keine Marktteilnehmer seien.

Auch bezweifelte das Gericht noch die Selbständigkeiten des Schiedsrichters an, da er eine von der Güte seiner Leistung unabhängige Vergütung erhalte. Zudem ist ein weisungsgebunden bezüglich des Ortes und der Zeit der Tätigkeit, die ausschließlich vom Verband festgelegt wird. Zu den Einnahmen aus den ausländischen Spielen fügte das FG noch an, dass dies aber, für den Fall, das eine gewerbliche Tätigkeit angenommen würde, außer Ansatz bleiben müssten, da diese nicht der inländischen Betriebsstätte, der Wohnung des Steuerpflichtigen zugerechnet werden könnten.

Auf die Berufung des Finanzamtes hat der BFH die Entscheidung des GF aufgehoben und die Klage abgewiesen. Nach dem Urteil des BFH ist der Fußballschiedsrichter gewerblich tätig und unterhält einen Gewerbebetrieb. Selbständigkeit liegt vor, weil er das Risiko für Ausfallzeiten trägt, seine Aufwendungen selber tragen muss, so dass ein Unternehmerrisiko vorliegt. Die Unternehmerinitiative ist dagegen nicht deshalb zu verneinen, weil Ort und Zeit der einzelnen Spiele vorgegeben ist. Der BFH begründete das Vorliegen eines vom FG verneinte Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Für dieses Tatbestandsmerkmal ist zu entscheiden, dass die Tätigkeit ihrer Art und ihrem Umfang nach dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Wenn das der Fall ist, ist es unschädlich, dass die Geschäftsbeziehungen nur zu einem einzigen Vertragspartner bestehen. Auch kommt es für die Annahme einer Tätigkeit am Markt nicht darauf an, dass die Verbände nicht im Wettbewerb zueinander stehen, vielmehr ist hier zu entscheiden, dass die Verbände dieselbe angebotene Leistung – die Spielleitung als Schiedsrichter – nachfragen und dafür eine Vergütung anbieten.

Die Tätigkeit der Fußballschiedsrichter ist auch keine solche aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG und unterliegt damit auch der Gewerbesteuer. Dies gilt auch für die Gewinne aus den im Ausland geleiteten Spielen. Auch diese sind nach Auffassung des BFH in Deutschland der Gewerbesteuer zu unterwerfen, weil sie nicht aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen. Aus den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes entnimmt der BFH, das ein Unternehmen, dass ausschließlich eine Betriebsstätte

im Inland unterhält, mit seiner gesamten Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegt, auch wenn die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Dazu geht das Gericht auf die Voraussetzungen einer Betriebsstätte nach der AO ein, und stellt fest, dass als Betriebsstätte insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung anzusehen ist als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

Jedes gewerbliche Unternehmen hat eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, ist regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters, ungeachtet des Umstandes, ob diese dem Privatvermögen zugeordnet ist, als Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzusehen, wenn dort die geschäftliche Planung vorgenommen wird. Für eine weitere Einrichtung im Ausland, von wo aus der Kläger die Planung seiner Spielleitungen vornahm, oder eine feste Trainingseinrichtung im Ausland gab es keine Anhaltspunkte. Allein der Umstand, das dem Schiedsrichter am Spielort eine Schiedsrichterkabine zur Verfügung stand, begründete keine ausländische Betriebsstätte, da die Nutzungsmöglichkeit nur vorübergehend bestand und damit keine feste Einrichtung anzunehmen war.

Auch die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen schränkten das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht ein. Anders als das FG meinte, ist nicht alleine das DBA mit der Schweiz einschlägig, weil dort die internationalen Fußballverbände ansässig sind. Aufgrund der Spielleitung und unterschiedlichen Ländern ist jeweils das mit diesem Staat geschlossene DBA zu berücksichtigen. Der Schiedsrichter geht, auch wenn er sich bei der Spielleitung körperlich betätigt, keiner Tätigkeit als Sportler nach, da er nicht als Wettkämpfer an der Veranstaltung teilnimmt, sondern lediglich die Anwendung des Regelwerks überwacht und Verstöße sanktioniert. Damit finden die DBA–Regelungen, die dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht bei Künstlern und Sportlern zuweisen und auf eine diesbezügliche Betriebsstätte verzichten, keine Anwendung. Für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen wird im Fall des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen das Bestehen einer festen Geschäftseinrichtung verlangt, eine solche hat der Kläger aber am Ort der Spielleitung nicht unterhalten. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts durch das Doppelbesteuerungsabkommen konnte das Gericht nicht feststellen. Daher kam es zu dem Ergebnis, dass Deutschland im vorliegenden Fall das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Schiedsrichtertätigkeit zugewiesen ist, nach der hier maßgeblichen Sicht des Anwenderstaates.

Fazit

Das Urteil zeigt einmal, das die Auffassung eines Finanzgerichts von der des BFH abweichen kann, auch wenn es, wie im vorliegenden Fall um eine sehr banal wirkende Rechtsfrage, wie die Feststellung der gewerblichen Tätigkeit, geht. Diese Entscheidung zeigt aber auch, dass der BFH die gewerbliche Tätigkeit sehr weit fasst. Darüber hinaus wird mit diesem Urteil auch deutlich, dass eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte schneller begründet wird, als es dem Geschäftsleiter vielleicht bewusst ist.

Hier besteht vor allem für Inhaber von ausländischen Kapitalgesellschaften ein nicht zu unterschätzendes Risiko, wenn diese z.B. abends von zu Hause aus, per Telefon oder per Mail trotz eingesetzter Geschäftsführer, „noch eben" wesentliche Anweisung geben, und faktisch die Geschäfte führen. Dann können sie damit, ohne sich dessen bewusst zu sein, eine Geschäftsleitungsbetriebstätte begründet haben.

Der Kläger wollte voraussichtlich nicht seine gesamten Einnahmen der deutschen Besteuerung unterwerfen. Ob es aber für ihn vorteilhaft wäre, in vielen Ländern eine Betriebsstätte zu begründen, um der deutschen Steuerpflicht zu entgehen, ist zu bezweifeln. Denn dann müsste er die jeweiligen nationalen Steuervorschriften beachten und dementsprechend die Einkünfte ermitteln. Es ist zu vermuten, dass aufgrund des erhöhten Beratungsbedarfs und Verwaltungsaufwandes etwaige Steuervorteile aufgebraucht werden.

Gesetzliche Umsetzung der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 zum 01.01.2019 in das UStG, § 3 Abs. 13 UStG n. F.

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Das Geschäft mit Gutscheinen wächst und gewinnt für verschiedenste Handelsbereiche immer mehr an Bedeutung. Sucht man im UStG spezielle Vorschriften zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Gutscheinen, so wird man keine finden. Insbesondere in § 3 UStG – Lieferung, sonstige Leistung – sind hierzu keine Regelungen enthalten. So geben derzeit nur Interpretationen mit derzeitigen Rechtsvorschriften bzw. hierzu ergangene Verwaltungsanweisungen verschiedener Oberfinanzdirektionen Hilfestellungen zur Lösungsfindung – eine einheitliche Regelung auf europäischer Ebene gibt es (noch) nicht.

Die Gutschein-Richtlinie wurde geschaffen, um eine einheitliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Umsätzen, die über Gutscheine abgewickelt werden, zu gewährleisten. Sie differenziert daher zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen, um eine systemgerechte Besteuerung zu erreichen. Unter anderem soll damit eine Doppel- oder Nichtbesteuerung und die Gefahr von Steuerumgehung vermieden werden. Durch unterschiedliche Auslegungen und Interpretationen der einzelnen Mitgliedstaaten wird aber nicht auszuschließen sein, dass sich auch durch den Erlass der Gutschein-Richtlinie noch Probleme bei der Gesetzesauslegung ergeben werden.

Aktuelle umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Gutscheinen

Wie bereits oben ausgeführt, gibt es bislang weder eine gesetzliche Regelung im deutschen UStG, noch eine umfassende bundeseinheitliche Regelung der deutschen Finanzverwaltung. Lediglich einzelne Oberfinanzdirektionen haben Verfügungen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutscheinen erlassen. Werden Gutscheine ausgegeben, auf denen konkret bezeichnet ist, für welche Leistung sie einzulösen sind, ist der Bezug zu dieser Leistung bereits bei Ausgabe der Gutscheine gegeben. Die Leistung wird zwar wie bei Wertschecks noch nicht bei Ausgabe der Gutscheine erbracht, hier unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung.

Beispiele für Gutscheine als Anzahlungen:

- Ein Restaurant stellt einen Gutschein über zwei Essen aus der Hauptkarte aus. Der Kunde bezahlt dafür 20,00 €. Beim nächsten Restaurantbesuch vergütet er damit zwei Mittagessen, für die er ansonsten 24,50 € bezahlt hätte.
- Eine Autowaschstraße gibt einen Gutschein aus, der zur viermaligen Autowäsche berechtigt. Der Kunde bezahlt dafür 20,00 €.
- Ein Buchladen gibt im August einen Gutschein für einen im Oktober erscheinenden Bestseller aus. Der Kunde zahlt den Preis für das Buch bereits bei Empfang des Gutscheines.

In diesen Fällen liegt eine Besteuerung als Anzahlung vor.

Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, handelt es sich lediglich um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung dar. Eine Anzahlung liegt ebenfalls nicht vor, da die Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer. Werden dagegen Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung.

Beispiele für Gutscheine als Zahlungsmittel:

- Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der sowohl für Filmvorführungen als auch beim Erwerb von Speisen (z.B. Popcorn) und Getränken eingelöst werden kann.
- Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von Waren aus seinem Sortiment berechtigt.
- Ein Buchhändler stellt Geschenkgutscheine aus, die zum Bezug von Büchern oder Kalendern berechtigen. Bei Ausführung der Leistung unterliegt der ggf. noch zu zahlende Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

In diesen Fällen liegt noch keine Besteuerung als Anzahlung vor.

Beispiele für Gutscheine als Leistungsgewährung:

- Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein Frühstücks- und Lunchbuffet aus.
- Ein Kino erstellt Gutscheine über Filmvorführungen.
- Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur Benutzung der Sonnenbank aus.

In diesen Fällen liegt eine Besteuerung als Anzahlung vor.

Die Ausführungen der OFD-Verfügungen bieten bei einfachen Fallgestaltungen Lösungsansätze; allerdings handelt es sich hierbei nicht um eine bundeseinheitliche Lösung, sondern um Verwaltungsverfügungen einzelner Bundesländer. Das bedeutet, dass die anderen Bundesländer und deren Finanzämter nicht an diese Ausführungen gebunden sind. Damit wird klar, dass es derzeit noch bei einer großen Rechtsunsicherheit der Unternehmen bleibt, die verschiedenste Gutscheinmodelle entwickeln und sich nunmehr Klarheit in Form einer bundeseinheitlichen umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wünschen.

Umsetzung der sog. Gutschein-Richtlinie

Die sog. Gutschein-Richtlinie hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutscheinen ist bereits Mitte 2016 verabschiedet worden. Sie muss zwingend bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umgesetzt werden. Kernstück der Neuregelung ist die Unterscheidung zwischen sog. Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen.

Einzweck-Gutscheine sind Gutscheine, bei denen die Art der zu erbringenden Leistung und der Steuersatz zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins feststehen. Die Besteuerung erfolgt bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins. Die spätere Einlösung des Gutscheins löst dann keine weitere Besteuerung mehr aus. Werden Einzweck-Gutscheine nicht eingelöst, bleibt es bei der ursprünglichen Besteuerung. Dieses führt also nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage! Die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage ist der tatsächlich vereinnahmte Betrag abzgl. der Umsatzsteuer. Dies gilt auch im Fall eines rabattierten Gutscheins.

Beispiel:
Ein Einzweck-Gutschein über einen Nennwert i. H. v. 120,00 € wird für 100,00 € veräußert. Die Bemessungsgrundlage beträgt 100,00 € - 19/119 = 84,03 €. Die Differenz zwischen dem Nennwert und dem tatsächlich vereinnahmten Betrag ist irrelevant.

Mehrzweck-Gutscheine sind Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind. Bei ihnen steht im Zeitpunkt der Ausgabe noch nicht fest, welche Leistung genau erbracht wird. Eine Besteuerung erfolgt erst in dem Zeitpunkt, in dem der entsprechende Gutschein eingelöst wird. Die Ausgabe des Gutscheins unterliegt nicht der Besteuerung. Die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage bei Gutscheineinlösung richtet sich ebenfalls nach der Höhe der Gegenleistung.

Beispiele:

- Ein Mehrzweck-Gutschein über einen Nennwert i. H. v. 20,00 € wird für eine Ware i. H. v. 15,00 € eingelöst. Das Kaufhaus händigt dem Käufer die Ware gegen Annahme des Gutscheins samt Wechselgeld i. H. v. 5,00 € aus. Das Kaufhaus schuldet Umsatzsteuer für die Warenlieferung im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins i. H. v. 2,39 € (15,00 € x 19/119).
- Ein Mehrzweck-Gutschein über einen Nennwert i. H. v. 20,00 € wird für eine Ware i. H. v. 25,00 € eingelöst. Das Kaufhaus händigt dem Käufer die Ware gegen Annahme des Gutscheins zzgl. Bargeldzuzahlung i. H. v. 5,00 € aus. Das Kaufhaus schuldet letztendlich Umsatzsteuer für die Warenlieferung i. H. v. 3,99 € (25,00 € - 19/119).

Explizit ist in der Richtlinie geregelt, dass die Ausführungen nicht für Instrumente gelten sollen, die den Inhaber lediglich zu einem Preisnachlass beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, diese zu erwerben. Ferner sollen die Regelungen keine Änderungen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken u. ä. zur Folge haben. Vermittlungsleistungen oder andere gesonderte Dienstleistungen unterliegen den Grundsätzen der „normalen" Umsatzbesteuerung.

Aufgrund des Umstandes, dass die Besteuerung bei Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfindet, wäre es wichtig, dass die Finanzverwaltung Übergangsregelungen und Nichtbeanstandungsregelungen erlässt.

Schätzungsbefugnis bei formellen Mängeln der Buchführung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Beschluss vom 23. Februar 2018 (Az. X B 65/17) hat der Bundesfinanzhof das Urteil des 7. Senats des Finanzgerichts Münster vom 29. März 2017 (Az. 7 K 3675/13 E,G,U) aufgehoben und dazu Stellung genommen, wie sich formelle Mängel der Buchführung auf die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes auswirken.

Im zu beurteilenden Sachverhalt betrieb der Kläger in den Streitjahren zwei Friseursalons und erfasste seine Einnahmen mit Hilfe eines PC-Kassensystems, dessen

Software den in den Streitjahren geltenden GoBS und GDPdU entsprach.

Trotzdem stufte das Finanzamt die Kassenführung des Friseurs als nicht ordnungsgemäß ein. Die vom Kassensystem erstellten Kassenberichte seien nicht fortlaufend durchnummeriert; außerdem sei nicht erkennbar, wann sie erzeugt wurden. Des Weiteren seien die Protokolle über die Einrichtung und Programmierung des Kassensystems nicht vorhanden und somit die Kassensturzfähigkeit nicht gegeben. Im Rahmen der Betriebsprüfung führte der Prüfer eine Erlösverprobung durch, die zu erheblichen Hinzuschätzungen führte.

Während der Betriebsprüfung trug der Friseur vor, dass die erforderlichen Programmierprotokolle im Kassensystem gespeichert seien.

Im Finanzgerichtsverfahren wurde ein Sachverständigengutachten zur Frage der Manipulierbarkeit der Kasse eingeholt. Dies kam zu dem Ergebnis, dass das vom Kläger verwendete System, welches auf die Software Microsoft Access zurückgreife, aufgrund der Verknüpfung verschiedener Datenbankdateien zwar nur schwierig zu manipulieren sei. Durch geschulte Personen mit EDV-Kenntnissen bzw. unter Einsatz entsprechender Programme sei dies jedoch auch im Nachhinein und ohne Rückverfolgung möglich. Außerdem wurde das Fehlen der Protokolle als Indiz für erhebliche Mängel der Buchführung gewertet, so dass das Finanzgericht einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 7,5% der bisher erklärten Umsätze für zulässig hielt.

Dagegen legte der Friseur erfolgreich eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ein.

Der Bundesfinanzhof hob das Urteil des Finanzgerichtes auf.

Zunächst stellte der BFH fest, dass die Programmiervorgänge eines Kassensystems nicht ausschließlich in Papierform dokumentiert werden müssen. Vielmehr können gemäß § 147 Abs. 2 AO die „sonstigen Organisationsunterlagen", zu denen auch die Dokumentation der Kassenprogrammierung gehört, auch auf Datenträgern aufbewahrt werden. Da das Finanzgericht die Schätzungsbefugnis darauf gestützt hat, dass der Friseur die angeforderten Unterlagen nicht in Papierform vorlegen konnte, hätte es den Angaben des Friseurs dazu überprüfen müssen. Möglicherweise wäre dann die wesentliche Grundlage für die vom Finanzgericht angenommene Schätzungsbefugnis entfallen.

Darüber hinaus stellte der Bundesfinanzhof klar, dass bei Registrierkassen eher einfacher Bauart das Gewicht des Mangels, der in der Nichtaufbewahrung der Bedienungsanleitungen und Programmdokumentationen liegt, zurücktritt, wenn der Steuerpflichtige für den konkreten Einzelfall darlegt, dass die von ihm verwendete Kasse trotz ihrer Programmierbarkeit ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffnet. Bei Kassen, die nur sehr eingeschränkte Programmiermöglichkeiten bieten, hält es der BFH für möglich, dass ein Steuerpflichtiger den Nachweis führen kann, dass die vorhandene Programmiermöglichkeit keine Manipulationsmöglichkeit eröffnet. Dies gilt aber nicht für frei programmierbare PC-Kassensysteme.

Für den Fall, dass die Programmierunterlagen des Kassensystems nicht vorliegen und darin ein formeller Mangel zu sehen ist, stellte der BFH außerdem noch klar, dass die vom Finanzamt vorgenommene Geldverkehrsrechnung grundsätzlich geeigneter ist als ein Sicherheitszuschlag Die Bargeldverkehrsrechnung baut unmittelbar auf den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen auf. Dagegen ist der Sicherheitszuschlag mit großen Unsicherheiten behaftet und konkrete Tatsachen bleiben unberücksichtigt.

Im vorliegenden Verfahren hat der BFH die Rechtsprechung zu den Schätzungsmethoden weiter konkretisiert. Formelle Mängel, wie z.B. das Fehlen von Dokumentationsunterlagen, berechtigen zwar zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, aber die Finanzämter müssen zunächst eine Bargeldverkehrsrechnung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vornehmen, bevor sie einen Sicherheitszuschlag anwenden können.

Keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit des Finanzamtes bei Liebhaberei

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 21. Februar 2018 (AZ 7 K 288/16 E) hat der 7. Senat des Finanzgerichtes Münster entschieden, dass eine Änderung von Steuerbescheiden, die wegen Liebhaberei bei einer Ferienwohnung vorläufig ergangen sind, zulasten des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist, wenn alle für die Beurteilung notwendigen Tatsachen schon seit mehreren Jahren festgestanden haben.

In dem verhandelten Fall, hatten die miteinander verheirateten Kläger seit 1998 Werbungskostenüberschüsse für eine Ferienwohnung geltend gemacht, die sie zeitweise vermieteten und zeitweise selbst nutzten. Die negativen Einkünfte wurden vom Finanzamt zunächst vorläufig gemäß § 165 AO berücksichtigt mit dem Hinweis, dass die Frage der Liebhaberei nicht abschließend beurteilt werden könne.

Bei Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2000 wurde seitens der Eheleute eine Prognose für den Zeitraum bis zum Jahr 2029 beim Finanzamt eingereicht, aus der ein Totalüberschuss hervorging.

Bei der Berechnung des Totalüberschusses wurde davon ausgegangen, dass sich die Schuldzinsen der aufgenommenen Darlehen ab dem Kalenderjahr 2006 durch geplante Tilgungen erheblich reduzieren würden. Nach der tatsächlichen Schuldentilgung erklärten die Kläger für die Kalenderjahre 2010 bis 2012 positive Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Kalenderjahre 2010 und 2011 vermerkte der Sachbearbeiter bei der Finanzverwaltung, dass die Frage der Liebhaberei im jeweiligen Folgejahr geprüft werden solle.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2012 erstelle das Finanzamt eine eigene Prognoseberechnung, aus der sich auch unter der Berücksichtigung der verminderten Schuldzinsen kein Totalüberschuss ergeben hat.

Daraufhin wurden die Veranlagungen für die Kalenderjahre von 1998 bis 2004 geändert und das zu versteuernde Einkommen ohne Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt.

Die Kläger beriefen sich mit der dagegen erhobenen Klage auf die Festsetzungsverjährung. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Ungewissheit bzgl. des Totalüberschusses nicht alleine wegen der verminderten Schuldzinsen entfallen sei, sondern von weiteren Faktoren, wie zum Beispiel den Umfang der Selbstnutzung oder die Veräußerung der Wohnung, abhinge.

Die beim Finanzgericht eingereichte Klage hatte in vollem Umfang Erfolg.

Bei der Urteilsbegründung führte der Senat aus, dass eine Änderung der Einkommensteuerbescheide wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich gewesen ist, da zum Zeitpunkt der Änderung mehr als ein Jahr seit Beseitigung der Ungewissheit i.S.d. § 165 AO verstrichen ist.

Bei Bescheiden, die wegen der Beurteilung der Liebhaberei vorläufig erlassen werden, ist die Ungewissheit beseitigt, wenn das Finanzamt die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Tatsachen kennt. Die Würdigung der Tatsachen ist demgegenüber Teil der rechtlichen Beurteilung.

Im zu beurteilenden Sachverhalt ist die Ungewissheit somit spätestens im Rahmen der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 entfallen, weil in diesem Zeitpunkt feststand, dass die von den Klägern angekündigte Darlehenstilgung tatsächlich erfolgt war. Der Umfang der Selbstnutzung der Ferienwohnung führt nicht dazu, dass eine endgültige Veranlagung auf Dauer nicht durchgeführt werden kann. Die erst bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 vom Finanzamt erstellte Überschussprognose enthalte keine Berechnungsgrundlage, bei der im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2010 noch eine Ungewissheit bestanden habe. Entsprechend hätte das Finanzamt die Überschussprognose bereits zwei Jahre früher erstellen können.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann nicht von der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt abhängig gemacht werden, wenn alle für die Beurteilung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen bereits mehrere Jahre bestanden haben.

Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Finanzämter erlassen unter Umständen gegenüber gemeinnützigen Organisationen sog. Null-Euro-Bescheide. Dadurch wird die Körperschaftsteuerschuld gegenüber dem Verein auf o Euro festgesetzt. Diese Festsetzung sollte jedoch nicht ohne weiteres akzeptiert werden, sondern sie bedarf einer genauen Überprüfung. Setzt das Finanzamt eine Steuerschuld von o Euro fest, erkennt es mit dieser Festsetzung die Eigenschaft der Körperschaft als steuerbefreite Organisation ab. Denn mit der Festsetzung einer Steuerlast, auch wenn sie de facto nicht existiert, geht das Finanzamt davon aus, dass die Körperschaft zunächst steuerpflichtig ist, also nicht gemeinnützig und damit steuerbefreit. Eine solche Feststellung wäre denkbar, wenn eine Non-Profit-Organisation sich nur über Mitgliedsbeiträge oder Spenden finanziert. Beides kann steuerbefreit vereinnahmt werden. Gegen einen solchen Bescheid sollten sich bisher als gemeinnützig anerkannte Organisationen stets wehren. Der Bundesfinanzhof hat erst kürzlich seine Rechtsprechung dahingehend bestätigt, dass eine gemeinnützige Organisation einen Null-Euro-Bescheid nicht akzeptieren muss, sondern stattdessen einen sog. Freistellungsbescheid verlangen kann. Übersieht eine Körperschaft, dass ihr mit dem Null-Euro-Bescheid die Gemeinnützigkeit aberkannt worden ist und der Bescheid wurde nach vier Wochen rechtskräftig, ist eine Änderung nicht mehr möglich. Die Körperschaft darf dann vor allem keine Spendenbescheinigungen mehr ausstellen. Tut sie das trotzdem, haftet sie mit 30 % der ausgewiesenen Spendenbescheinigungssumme. Darüber hinaus sind mit dem Status als gemeinnützige Körperschaft auch Befreiungen bei Verwaltungsgebühren, Kontoführungsgebühren bzw. Kfz-Steuern verbunden. Ebenso ist die Vergabe staatlicher Fördermittel oft an den Status der Gemeinnützigkeit gebunden. Aus diesen Gründen ist es besonders wichtig, dass die Körperschaft für den Erhalt der Gemeinnützigkeit kämpft.

Ein gewähltes Vorstandsmitglied loszuwerden, ist nicht so einfach. Innerhalb eines Vereins sind Unstimmigkeiten gar nicht so selten. Was kann man als Vereinsmitglied tun, wenn man das Gefühl hat, dass der Vereinsvorstand seine Aufgaben nicht ordnungsgemäß erfüllt? Zunächst einmal ist zu prüfen, ob die Satzung des Vereins eine entsprechende Regelung zum Widerruf der Bestellung des Vorstands enthält. Häufig gibt es in den Vereinssatzungen eine Beschränkung des Widerrufs. Demnach ist ein Widerruf nur aus triftigem Grund zulässig. Ein triftiger Grund liegt jedoch in der Regel nur vor, wenn die weitere Tätigkeit des Vorstandsmitgliedes für den Verein unzumutbar ist. Ein reiner Vertrauensverlust rechtfertigt jedoch keinen Widerruf. Findet sich in der Satzung keine spezielle Regelung, greift das BGB, wonach die Mitgliederversammlung die Bestellung des Vorstands jeder Zeit widerrufen kann. Dazu muss jedoch eine wirksame Einladung zur Mitgliederversammlung vorliegen, die als Tagesordnungspunkt die Abberufung des Vorstands enthält. Dieses wird in der Praxis jedoch schwierig, da der Vorstand einen Tagesordnungspunkt, der seine eigene Abwahl enthält, nicht aufnehmen wird. Dann gibt es noch zwei Möglichkeiten: Die Mitglieder können einen Beschluss, der den Widerruf zum Inhalt hat, vorbereiten, dem alle Mitglieder schriftlich zustimmen müssen. Um diesem Problem grundsätzlich vorzubeugen, hat der Gesetzgeber jedoch zugelassen, dass eine Minderheit der Mitglieder eine außerordentliche Mitgliederversammlung verlangen kann. Geht der Vorstand auf dieses Verlangen nicht ein, kann das zuständige Amtsgericht die Mitglieder, die das Verlangen gestellt haben, zur Berufung der Mitgliederversammlung ermächtigen.

Die Kündigung von Vereinsmitgliedschaften führt in der Praxis immer wieder zu Irritationen Ein Blick in die Satzung des Vereins führt dann zur Klarheit. Das Vereinsmitglied selber muss das Ende der Mitgliedschaft durch aktiven Austritt aus dem Verein herbeiführen. Die formalen Voraussetzungen zum Austritt aus dem Verein sollten in der Satzung des Vereins enthalten sein, da sie nach BGB Pflichtbestandteil einer Satzung sind. Die Wirksamkeit der Austrittserklärung sollte immer an die Schriftform gekoppelt sein. Das bedeutet: die Austrittserklärung muss eigenhändig unterschrieben sein und einem Vorstandsmitglied gegenüber ausgesprochen werden. Das sollte per Einschreiben oder aber durch persönliche Übergabe des Austrittsschreibens erfolgen. Viele Satzungen sehen spezielle Kündigungstermine, z.B. das Ende des Geschäftsjahres, vor. Auch sind dabei Kündigungsfristen zu beachten. Die Satzung darf dabei keine besonderen Erschwernisse enthalten. Nicht zulässig ist daher das Voraussetzen einer notariell beurkundeten Austrittserklärung, das Verlangen eines Austrittsgeldes oder das Verlangen einer Genehmigung des Vorstands. Ebenso darf keine Begründung des Austritts verlangt

werden. Die Mitgliedschaft kann auch automatisch erlöschen. Dieses kann der Fall sein bei Tod des Mitglieds oder bei Knüpfen der Vereinsmitgliedschaft an bestimmte formale Voraussetzungen, die das Mitglied erfüllen muss. Diesbezügliche Regelungen müssen in der Satzung explizit genannt sein.

Was genau ist eine Anlassspende? Im Rahmen des Fundraising von Vereinen haben sich verschiedene Arten von Spenden entwickelt. So kann der Verein individuell auf seine Spender eingehen. Das wird vor dem Hintergrund, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht mehr allein ausschlaggebend für die potentiellen Spender ist, immer wichtiger. Eine sehr beliebte Spendenart in diesem Zusammenhang ist die sog. Anlassspende. Hier wird aus Anlass eines besonderen Ereignisses, wie z.B. ein Geburtstag oder eine Beerdigung, um eine Spende an eine gemeinnützige Organisation statt Blumen gebeten. Auf der Einladung bzw. der Traueranzeige ist dann die Kontonummer der gemeinnützigen Organisation und ein festgelegtes Stichwort genannt. Die Spender überweisen dann direkt an den Verein. Die Gelder können aber auch durch eine Spendenbox vor Ort eingesammelt werden. Es stellt sich dann für den Spendenempfänger immer wieder die Frage, auf wen die Spendenquittung ausgestellt werden darf. Die Spendenquittung darf immer nur auf denjenigen ausgestellt werden, der freiwillig etwas aus seinem Vermögen abgibt. Dieses stellt sich völlig unproblematisch dar in den Fällen, in denen der Spender direkt an die gemeinnützige Organisation überweist. Gleiches gilt für den Fall, dass der Gastgeber eine Liste mit den Spendern, der Adresse und dem jeweilig gespendeten Betrag an die gemeinnützige Organisation weitergibt. Wird jedoch bei einer anonymen Spenderbox der Gesamtbetrag durch den Gastgeber weitergereicht und die eigentlichen Spender sind nicht bekannt, ist die Ausstellung einer Spendenquittung unzulässig. Um Enttäuschungen über fehlende Spendenquittungen zu vermeiden, ist es jedem Gastgeber anzuraten, neben einer Spendenbox Briefumschläge vorrätig zu haben, auf denen die Spender den Namen und die Adresse vermerken können, damit hinterher ohne Probleme eine Spenderliste erstellt werden kann.

Die Vereinswelt wird immer vielfältiger und so kommt es immer häufiger vor, dass die Vereine Mitglieder in ganz Deutschland verteilt haben. In diesen Fällen ist es immer schwieriger, alle Mitglieder an der jährlichen Mitgliederversammlung teilhaben zu lassen. Bei einigen Vereinen ist die Mitgliederzahl so hoch, dass es inzwischen auch schwierig sein kann, entsprechende Räumlichkeiten zu finden. Daher stellt sich die Frage, ob in den Zeiten der Digitalisierung die Mitgliederversammlungen samt Möglichkeit der Teilnahme an Abstimmungen auch über das Internet abgehalten werden können. Rein technisch dürfte eine solche virtuelle Mitgliederversammlung kein Problem mehr sein. Alle Teilnehmer können sich zu einem bestimmten Zeitpunkt auf einer Internetseite einloggen und dort per (Video-)Chat diskutieren und auch durch entsprechende Vorrichtungen anschließend abstimmen. Zwingende Voraussetzung für die Nutzung solcher Möglichkeiten ist jedoch eine Satzungsänderung, denn in der Satzung muss diese Art der Mitgliederversammlung explizit geregelt sein. Bei dieser Satzungsänderung sollten die Vereinsvorstände jedoch professionellen Rat in Anspruch nehmen, um unwirksame Gestaltungen und im Anschluss daran ungültige Beschlüsse und Wahlen zu vermeiden.

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.