Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 Juni 2019

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

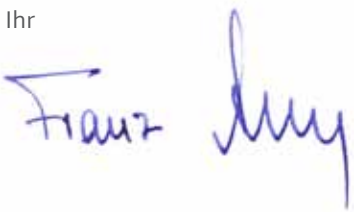
bei der Ermittlung von Auslandssachverhalten haben Steuerpflichtige in besonderem Maße mitzuwirken und die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Zudem unterliegt der Steuerpflichtige einer Beweisbeschaffungspflicht und hat die erforderlichen Unterlagen aus dem Ausland zu beschaffen und der deutschen Steuerbehörde zugänglich zu machen. Unsere Steuerberaterin Frauke Tuschen erläutert die Konsequenzen einer unzureichenden Mitwirkung für den Steuerpflichtigen.

Auch im Masterstudium kann weiterhin ein Anspruch auf Kindergeld bestehen, wenn das Studium als Berufsausbildung angesehen wird. Die Voraussetzungen dazu erläutert unsere Steuerberaterin Yvonne Gausemeier anhand eines aktuellen BFH-Urteils.

Sind hohe Managergehälter in der Wirtschaft zunächst nur ein ewiges Streitthema, können unangemessene Gehälter bei gemeinnützigen Organisationen weitreichende Konsequenzen zur Folge haben. Ein Artikel in dieser Ausgabe beschäftigt sich ausführlich mit Gehältern und weiteren Zuwendungen bei gemeinnützigen Organisationen.

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

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Kein Kindergeldanspruch bei berufsbegleitendem Masterstudium
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Besteuerungszeitpunkt einer nachträglich gewährten privaten Berufsunfähigkeitsrente
Manfred Kröger, Steuerberater

Das BMF bezieht Stellung zur Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG
Manfred Kröger, Steuerberater

Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages bei Anschaffung bzw. Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aber unterbliebener Hinzurechnung
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Erbschaftsteuer 8

(Un-)Treue und Schenkungen
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Luxus-Kreuzfahrt
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 9

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt – Teil 2
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Fehlende Beweismittel zu ausländischen Sachverhalten
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Umsatzsteuer 11

Vorsteuerabzug auch bei fehlendem Verweis auf andere Dokumente
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Reiseleistung gem. § 25 UStG
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Vereinsrecht 14

Die Angemessenheit von Gehältern und sonstigen Zuwendungen bei gemeinnützigen Organisationen
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Kein Kindergeldanspruch bei berufsbegleitendem Masterstudium

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Eine einheitliche Erstausbildung liegt nicht mehr vor, wenn die Berufstätigkeit des Kindes bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen lediglich als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen.

Dem BFH-Urteil vom 11. Dezember 2018 (AZ III R 26/18) liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Tochter T schloss ihr BWL-Studium an einer Dualen Hochschule mit der Bachelorprüfung im September 2015 ab. Bereits im August 2015 vereinbarte sie mit ihrem Ausbildungsbetrieb ein Arbeitsverhältnis in Vollzeit ab Oktober 2015. Im September begann sie ein fünfsemestriges Masterstudium der Wirtschaftspsychologie an einer Hochschule, das mit dem Master of Science abgeschlossen wird. Die Vorlesungen fanden abends und samstags statt. Die Zulassung setzt u.a. eine aktuelle Berufstätigkeit voraus.

Die Familienkasse lehnte die weitere Kindergeldfestsetzung ab Oktober 2015 mit der Begründung ab, T habe mit dem Bachelor bereits ihre Erstausbildung abgeschlossen und sei während des Masterstudiums einer für den Kindergeldanspruch schädlichen (zu umfangreichen) Erwerbstätigkeit nachgegangen.

Die nach erfolglosem Einspruch gegen die Entscheidung der Familienkasse erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht verpflichtete die Familienkasse ab Oktober 2015 das Kindergeld zu zahlen. Es sah das Masterstudium noch als Teil der einheitlichen Erstausbildung, so dass es auf den Umfang der daneben ausgeübten Erwerbstätigkeit nicht ankomme.

Für volljährige Kinder, die sich noch in Berufsausbildung befinden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht nach dem Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines

Erststudiums ein Kindergeldanspruch nur dann, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, die regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden umfasst (§ 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG). Liegen mehrere Ausbildungsabschnitte vor, können diese zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das vom Kind angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Die einzelnen Ausbildungsabschnitte müssen sich als integrative Teile einer einheitlichen Ausbildung darstellen. Dementsprechend fehlt es jedenfalls an einer Ausbildungseinheit, wenn der zweite Ausbildungsabschnitt eine berufspraktische Tätigkeit voraussetzt oder wenn das Kind nach dem ersten Abschnitt eine Berufstätigkeit aufnimmt, die nicht nur der zeitlichen Überbrückung bis zum Beginn des weiteren Abschnitts dient (BFH v. 4.2.2016, III R 14/15).

Nach der Erlangung eines ersten Abschlusses kann es an einer einheitlichen Erstausbildung fehlen, wenn das Kind eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die Berufstätigkeit oder die Ausbildung im Vordergrund steht, ist anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände zu entscheiden. Für eine lediglich berufsbegleitende und das Ausbildungsmoment verdrängende Weiterbildung, d.h. für den Abschluss der Erstausbildung, kann insbesondere sprechen:

- zeitlich unbefristetes oder auf mehr als 26 Wochen befristetes Arbeitsverhältnis
- vollzeitige oder nahezu vollzeitige Beschäftigung
- das Arbeitsverhältnis setzt den ersten Berufsabschluss voraus
- die Berufstätigkeit passt sich nicht dem jeweiligen Ausbildungsplan an, sondern die Ausbildung findet neben der Berufstätigkeit statt
- die Ausbildungsmaßnahmen und die Berufstätigkeit sind zeitlich und inhaltlich nicht aufeinander abgestimmt

Im Revisionsverfahren hat der BFH das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zur erneuten Entscheidung zurückgewiesen. Zur Prüfung der Frage, ob die Ausbildung oder die Berufstätigkeit im Vordergrund steht, hat das FG zu prüfen, ob die von T aufgenommene Beschäftigung den erworbenen Bachelorabschluss voraussetzt. Darin könnte ein Indiz dafür gesehen werden, dass die Berufstätigkeit in den Vordergrund gerückt ist und weitere Ausbildungsmaßnahmen lediglich der beruflichen Weiterbildung dienten. Anders wäre es dagegen bei einer typischerweise neben dem Studium übernommenen Aushilfstätigkeit ohne besondere Qualifikationserfordernisse. Für eine im Vordergrund stehende Berufstätigkeit könnte auch sprechen, dass das Masterstudium nicht auf das Arbeitsverhältnis abgestimmt, sondern in der Freizeit (Abend- und Wochenendunterricht) stattfand und damit „berufsbegleitend", d.h. nachrangig im Verhältnis zum Beruf, ausgelegt war.

Der BFH präzisiert mit dieser Entscheidung die bisherige Rechtsprechung für die Fälle, in denen die einheitliche Erstausbildung mit daneben ausgeübter Berufstätigkeit einerseits von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) andererseits abzugrenzen ist. Die im Rahmen der Gesamtwürdigung abzuwägenden Kriterien führen gegenüber der bisherigen Rechtsprechung zu strengeren Maßstäben. Für den Abschluss der Erstausbildung stellt der BFH nunmehr den ersten berufsqualifizierenden Abschluss und die diesem Abschluss entsprechende Tätigkeit in den Vordergrund. Bisher hat der BFH im Bachelor-Abschluss grundsätzlich noch keine erstmalige Berufsausbildung gesehen und das (darauf abgestimmte) Masterstudium unabhängig von der Erwerbstätigkeit weiterhin der Erstausbildung zugerechnet (BFH v. 3.9.2015, VI R 9/15).

Besteuerungszeitpunkt einer nachträglich gewährten privaten Berufsunfähigkeitsrente

Manfred Kröger
Steuerberater

Wird eine Berufsunfähigkeitsrente rückwirkend gewährt, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese versteuert werden muss. Und was passiert, wenn wegen dieser Rente bereits gezahltes Krankentagegeld aus dem Vorjahr zurückgefordert wird. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat sich in einem Fall mit diesen Fragen beschäftigt.

Sachverhalt:

Die Klägerin wurde wegen einer chronischen Krankheit im Jahr 2014 von ihrer privaten

Berufsunfähigkeitsversicherung rückwirkend zum 1.2.2013 als berufsunfähig eingestuft. Die Versicherung zahlte ihr daraufhin im Jahr 2014 eine Rente für das Jahr 2013 in Höhe von 21.283 EUR nach. Die private Krankenversicherung, die der Frau im Jahr 2013 zunächst unter Vorbehalt Krankentagegeld gezahlt hatte, forderte diese Leistung wegen der rückwirkenden Rentengewährung zurück. Die Klägerin zahlte der Krankenversicherung einen Betrag in Höhe von 21.245 EUR. Das Finanzamt besteuerte die Rentennachzahlung im Veranlagungszeitraum 2014 als sonstige Einkünfte. Die Klägerin verlangte jedoch, dass die Besteuerung im Jahr 2013 vorgenommen wird. Denn ihrer Ansicht nach war die Rentennachzahlung schon im Jahr 2013 in Form des Krankentagegeldes zugeflossen. Die Rente war zwar erst im Jahr 2014 ausgezahlt worden, in fast gleicher Höhe leistete sie aber eine Rückzahlung.

Entscheidung:

Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 07.11.2018 – 7 K 7277/16 zu Ungunsten der Klägerin. Nach Auffassung des Gerichts hat das Finanzamt den Rentennachzahlungsbetrag zu Recht im Jahr 2014 besteuert. Der Betrag floss in diesem Jahr durch Gutschrift auf das Bankkonto der Klägerin zu. Der Zuflusszeitpunkt wird durch die im Jahr 2014 erfolgte Rückzahlung des im Jahr 2013 gewährten Krankentagegelds nicht nach 2013 vorverlegt. Die Klägerin konnte im Jahr 2014 tatsächlich über die Rentennachzahlung verfügen. Daran änderte auch die Verpflichtung zur Rückzahlung eines ähnlich hohen Geldbetrags an die Krankenversicherung nichts. Sowohl die Rentennachzahlung als auch die Krankentagegeldrückzahlung hatten einen eigenen Rechtsgrund.

Das Finanzgericht weist allerdings darauf hin, dass es bezüglich nachträglich gewährten gesetzlichen Erwerbsminderungsrenten genau anderslautende BFH-Urteile existieren. Nach Auffassung des Finanzgerichts sind diese BFH-Urteile allerdings mangels Vergleichbarkeit nicht auf Leistungen aus privaten Versicherungsverträgen anwendbar. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile v. 9.12.2015, X R 30/14 sowie v. 15.5.2018, X R 18/16), gilt bei rückwirkender Bewilligung einer gesetzlichen Erwerbsminderungsrente durch einen gesetzlichen Sozialversicherungsträger nach einem vorherigem Bezug erstattungspflichtigen Krankengeldes durch einen Sozialversicherungsträger der Rentenanspruch des Berechtigten insoweit als erfüllt und die Erwerbsminderungsrente unterliegt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses des Krankengeldes im Umfang der sogenannten Erfüllungsfiktion mit ihrem Besteuerungsanteil der Einkommensteuer.

Das Finanzgericht hat allerdings die Revision zugelassen, da die nach Auffassung des FG fehlende Vergleichbarkeit von Leistungen aus privaten Versicherungsverträgen zu Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung bislang nicht höchstrichterlich geklärt ist.

Das BMF bezieht Stellung zur Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG

Manfred Kröger
Steuerberater

In jüngster Vergangenheit hat es drei Entscheidungen des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten auf Anteile i.S. des § 17 EStG gegeben. Aus diesem Grund hatten wir bereits im Heft I/2018 über die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 11.07.2017 berichtet.
Nun hat auch das Bundesfinanzministerium (BMF) mit Schreiben vom 05.04.2019 zu den maßgeblichen Urteilen des BFH Stellung bezogen.

Die Kernaussagen des BFH lauten:

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

- Eine nur gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters (BFH, Urteil v. 6.12.2017, IX R 7/17).

- Die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme führen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung (BFH, Urteil v. 20.7.2018, IX R 5/15).

Die Auswirkungen der o. g. Rechtsprechung werden in der Praxis zumeist negative Folgen bei der Ermittlung eines Gewinnes bzw. Verlustes nach § 17 EStG haben. Deshalb hat das BMF durch das Schreiben vom 05.04.2019 eine Übergangsregelung geschaffen. Die bisherigen Regelungen (siehe BMF vom Schreiben v. 21.10.2010) können aus Gründen des Vertrauensschutzes weiterhin in allen offenen Fällen angewandt werden, wenn eine bisher als eigenkapitalersetzten angesehene Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 gewährt wurde oder bis zu diesem Termin eigenkapitalersetzend geworden ist.

Entsprechende Darlehen bzw. Bürgschaften fallen unter die Vorschriften des MoMiG, sofern ein Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder anfechtbare Rechtshandlungen i. S. d. § 6 AnfG nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden. Damit gilt die Übergangsregelung für entsprechende Vorgänge in der Zeitspanne zwischen 31.10.2008 und 27.9.2017.

In allen übrigen Fällen und auch außerhalb der o. g. Zeitspanne liegen nachträgliche Anschaffungskosten nur unter den Voraussetzungen des § 255 HGB vor. Folglich muss es sich um Aufwendungen handeln, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Dies sind insbesondere

- Nachschüsse (§§ 26 ff GmbHG),
- sonstige Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB),
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
- Barzuschüsse oder
- ein Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Hingegen führen

- der Ausfall eines Darlehens oder
- der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung

nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Gleiches gilt auch bei einer nur gesellschaftsintern wirkenden Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage; diese erhöht die Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils nicht.

Allenfalls wenn eine gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist, können nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen. In der Praxis wird dies vor allem ein Gesellschafterdarlehen mit einem vereinbarten Rangrücktritt sein. Solch ein Darlehen hat auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital (BFH Urteil vom 15.4.2015, I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769), sodass hierbei nachträgliche Anschaffungskosten gegeben sein können.

Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages bei Anschaffung bzw. Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aber unterbliebener Hinzurechnung

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 3-K-1658/18 hat mit Urteil vom 26.02.2019 entschieden, dass ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 3 S. 1 EStG rückgängig gemacht werden kann, wenn der Unternehmer das Wirtschaftsgut angeschafft hat, jedoch die Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung vergessen hat und der Bescheid für das Jahr der Anschaffung nicht mehr änderbar ist.

Sachverhalt:

Der Kläger ist Installateurmeister und betreibt seit 2003 ein Einzelunternehmen in der Branche Heizungs- und Sanitärinstallationen. Seinen Gewinn ermittelt er nach § 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG.

In seinen Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen für 2008 erklärte er einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 212.860 €. In der Anlage zur Anlage GSE machte er (u.a.) einen außerbilanziell in Abzug zu bringenden Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 12.491 € geltend, ohne allerdings zu erläutern, für welches Wirtschaftsgut bzw. für welche Wirtschaftsgüter der IAB gebildet werden solle.

Im Erstveranlagungsbescheid zur Einkommensteuer 2008 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 (vom 9. März 2010) – beide Bescheide ergingen ohne Vorbehalt der Nachprüfung – wurde der Gewinn erklärungsgemäß in Ansatz gebracht. Aus nicht streitigen Gründen wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 am 8. April 2010 geändert.

Im Jahr 2009 erwarb der Kläger (u.a.) einen PKW (Mittelklasse), ein Aquarium und einen Drucker. In der am 20. Dezember 2010 eingegangenen Einkommensteuererklärung 2009 erklärte er einen Gewinn seines Gewerbebetriebes in Höhe von 208.674 €, wobei die Anschaffungskosten für die drei genannten Wirtschaftsgüter um 40 %

(= insgesamt 12.491 €) aufwandswirksam mit dem Hinweis auf § 7g Abs. 2 EStG gemindert wurden. Eine gewinnerhöhende Auflösung des IAB nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgte hingegen nicht. Der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 28. Januar 2011 erging ebenfalls ohne Vorbehalt der Nachprüfung und übernahm den erklärten Gewinn aus Gewerbebetrieb.

Im Rahmen einer die Veranlagungszeiträume 2010-2012 umfassenden Betriebsprüfung teilte die Prozessbevollmächtigte des Klägers auf Anfrage des Prüfers mit, dass der im Jahr 2008 gebildete IAB drei Wirtschaftsgüter betroffen habe, die im Jahr 2009 angeschafft worden seien, und zwar einen PKW der Mittelklasse, ein Aquarium und einen Drucker.

Ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung und des Anlageverzeichnisses 2009 habe der Kläger die entsprechenden Anschaffungskosten transparent um 40 % aufwandswirksam mit dem Hinweis auf § 7g Abs. 2 EStG gemindert. Nach Sachlage habe er jedoch versehentlich versäumt, den Gewinn nach § 7g Abs. 2 EStG entsprechend zu erhöhen. Dies sei dem Beklagten wohl entgangen, denn im Einkommensteuerbescheid 2009 sei der Gewinn erklärungsgemäß in Ansatz gebracht und der Bescheid endgültig erlassen worden. Die Prozessbevollmächtigte vertrat die Auffassung, dass dieser Fehler nicht mehr korrigiert werden könne, und zwar weder durch Erlass eines Änderungsbescheides für 2009 noch durch Rückgängigmachung des IAB in 2008. § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG sei nicht einschlägig, weil die Vorschrift nach dem Willen des Gesetzgebers nur solche Fälle erfassen solle, in denen das Wirtschaftsgut tatsächlich nicht angeschafft worden sei.

Mit Aktenvermerk vom 19. Dezember 2014 unterrichtete die Betriebsprüfung die Veranlagungsstelle über den Sachverhalt und teilte mit, dass eine Änderungsmöglichkeit des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides 2009 nach Auffassung der BP nicht bestehe, es sei denn, der Steuerpflichtige würde noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung einen Antrag auf Änderung stellen. Der IAB sei bei nicht erfolgter Hinzurechnung nach § 7g Abs. 3 Satz 1 im Jahr der Inanspruchnahme (2008) rückgängig zu machen.

Daraufhin änderte das Finanzamt mit Bescheiden vom 1. September 2016 den Einkommensteuerbescheid 2008 unter Berufung auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 unter Berufung auf § 35 b Abs. 1 GewStG und erhöhte den Gewinn unter Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages auf 225.351 € (212.860 € + 12.491 € IAB). Zur Begründung führte der Beklagte aus, der IAB sei bisher nicht hinzugerechnet worden, sodass er rückgängig zu machen sei.

Gegen beide Bescheide legte die Prozessbevollmächtigte des Klägers Einspruch ein und wies darauf hin, dass zu der Thematik bislang noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliege, nachdem der BFH die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21. Mai 2015 (2 K 14/15) wegen Fristversäumnis als unzulässig zurückgewiesen habe (X B 104/15).

Die Finanzbehörde blieb bei seiner Auffassung, dass es für die Anwendung des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG ausreiche, wenn eine Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG innerhalb des Investitionszeitraums nicht stattgefunden habe, und wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juni 2018 als unbegründet zurück.

Am 13. Juli 2018 hat der Kläger Klage erhoben.

Seine Prozessbevollmächtigte trägt ergänzend vor, nach der Kommentierung zu § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG gebe es als Grund für die Rückgängigmachung des Abzugs nur folgende Gründe: Die ganz oder teilweise unterbliebene Investition, die vorzeitige freiwillige Rückgängigmachung des Abzugs oder die Anschaffung eines nicht funktionsgleichen Wirtschaftsgutes. Keiner dieser Fälle sei hier gegeben. Auch eine Änderung nach den allgemeinen Korrekturvorschriften der AO sei hier nicht möglich. Insbesondere § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, Änderung wegen neuer Tatsachen, sei hier nicht einschlägig, weil dem Beklagten die fehlende Hinzurechnung schon mit Eingang der Einkommensteuererklärung bzw. der Gewinnermittlung für 2008 bekannt geworden sei.

Die Klage wurde als unbegründet abgewiesen.

Fazit:

Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG 2008 ist der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags nach Abs. 1 rückgängig zu machen, soweit dieser nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Abs. 2 hinzugerechnet wurde und dies auch dann, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des Investitionszeitraums tatsächlich angeschafft wird. Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern, vgl. § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008. Dies gilt gemäß 7g Abs. 3 Satz 3 EStG 2008 auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist, wobei die Festsetzungsfrist insoweit nicht endet, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet.

(Un-)Treue und Schenkungen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Ein interessantes Urteil hat das Finanzgericht Düsseldorf gefällt und trotz vorausgegangenem Betrug einen schenkungssteuerbaren Vorgang angenommen.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Frau B war bei einer GmbH & Co. KG als Buchhalterin angestellt. Auf Wunsch ihres Lebensgefährten K überwies B 225.000 € von Firmenkonten auf fremde Konten, die ihr von K zuvor genannt worden waren. Den Überweisungen lagen keine Geschäftsvorfälle zu Grunde.

K erhielt die veruntreuten Geldbeträge anschließend zu eigener Verwendung. Frau B hatte sich zu den Veruntreuungen verleiten lassen, weil K versprochen hatte, mit den Geldbeträgen finanzielle Probleme zu lösen, die einer Eheschließung mit ihr entgegenstünden.

Das zuständige Finanzamt sah in den Überweisungen der veruntreuten Gelder auf das Konto von K steuerpflichtige Schenkungen der B an K und setzte Schenkungsteuer in Höhe von 60.000 € fest.

Einspruch und Klage vor dem FG Düsseldorf blieben erfolglos.

Unter Hinweis auf § 7 ErbStG ist eine Schenkung jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie bereichert wird. Welche Person als Zuwendende an einer freigebigen Zuwendung beteiligt ist, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage. Demnach ist Zuwendender derjenige, der Vermögen zugunsten eines anderen aus seinem Vermögen hingibt.

Nach Auffassung des FG hat Frau B sich die Geldbeträge zunächst rechtswidrig angeeignet, sie wie eigenes Vermögen behandelt und sie danach dem K zugewendet. Selbst in strafrechtlicher Hinsicht kann sich ein Täter eine fremde Sache aneignen, wenn es sie einem Dritten schenkt.

K konnte nach der Überweisung über das Geld rechtlich und tatsächlich frei verfügen. Etwaige Rückforderungsansprüche der geschädigten Firma stehen der Zuwendung nicht entgegen.

Das FG sah aus diesen Gründen eine freigebige Zuwendung und damit einen schenkungssteuerpflichtigen Sachverhalt.

Auch gegen dieses Urteil ist eine Revision beim BFH anhängig. Das höchste Gericht hat zu klären, ob tatsächlich bei Frau B eine Vermögensminderung eingetreten ist, obwohl sich das Geld nie im Vermögen der B befand, sondern direkt auf das Konto des K überwiesen wurde. Des Gleichen ist zu prüfen, ob eine Vermögensmehrung bei K erfolgte. Der dingliche Erwerb des K ist wegen des Verstoßes gegen Strafgesetze nichtig. Ebenso konnte er auch nicht frei über das Geld verfügen, so dass eine steuerpflichtige Schenkung zweifelhaft erscheint.

Sofern der BFH allerdings das Urteil bestätigt, könnten viele vermögensbezogene Straftaten schenkungssteuerpflichtig werden.

Luxus-Kreuzfahrt

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Finanzgericht Hamburg hatte im letzten Jahr folgenden interessanten schenkungssteuerlich relevanten Sachverhalt zur Entscheidung vorgelegt bekommen:

Ein vermögender Hamburger schenkte seiner Lebensgefährtin eine gemeinsame fünfmonatige Luxus-Kreuzfahrt in der Penthouse Grand Suite mit Butler Service. Sämtliche Kosten der Reise in Höhe von 500.000 € und weitere Kosten für Anreise, Ausflüge und Verpflegung in Höhe von 50.000 € wurden von ihm alleine getragen.

Noch während der Reise informierte der Mann sein zuständiges Finanzamt und bat um Mitteilung, ob das Finanzamt den dargestellten Sachverhalt als steuerpflichtige Schenkung beurteile. Das Finanzamt forderte ihn natürlich sofort zur Abgabe einer Schenkungssteuererklärung auf, die er auch unverzüglich abgab und eine Zuwendung an seine Lebensgefährtin in Höhe von ca. 25.000 € erklärte (50% der Nebenkosten).

Das Finanzamt teilte seine Auffassung nicht und setzte im Bescheid für die freigebige Zuwendung eine Steuer in Höhe von ca. 100.000 € fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Gegenstand der Schenkung die gemeinsame Weltreise sei. Die Lebensgefährtin sei um eine Urlaubsreise bereichert worden. Da sie von allen Kosten freigehalten worden sei und der Mann alle Kosten getragen habe, sei der Wert der Schenkung im hälftigen Betrag der Gesamtkosten zu sehen.

Im Einspruchsverfahren und auch in der nachfolgenden Klage vor dem Finanzgericht trug der großzügige Hamburger vor, dass

- seine Lebensgefährtin keine gesicherte Rechtsposition und keinen eigenen Anspruch erhalten habe (der Reisevertrag ist nur von ihm abgeschlossen worden)
- die Lebensgefährtin weder tatsächlich noch rechtlich eine freie Verfügungsmacht über einen Zuwendungsgegenstand erlangt habe
- bei ihm keine Entreicherung und bei ihr keine Bereicherung eingetreten sei, da die Kosten für die Suite unabhängig von der Personenzahl angefallen sind und daher in gleicher Höhe angefallen seien, wenn er alleine gefahren wäre
- bei der Lebensgefährtin nach der Reise keine Vermögenssteigerung verblieben sei. Sie habe keine eigenen Aufwendungen erspart, denn sie sei zu diesen Aufwendungen weder verpflichtet gewesen noch hätte sie sie aufbringen können.

Soweit er durch die Buchung der Reise ein vertragliches Recht erhalten habe, eine weitere Person mitzunehmen, sei dies kein schenkungssteuerrechtlich relevanter Vorgang. Vielmehr liegt lediglich eine Mitbenutzung durch seine Lebensgefährtin vor.

Das Finanzgericht Hamburg teilte die Auffassung des Klägers und charakterisierte die kostenfreie Mitnahme auf eine Kreuzfahrt als sog. gemeinsamen Konsum, der nicht der Schenkungssteuer unterliege.

Nach Auffassung des FG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Beschenkte durch sie auf Kosten des Schenkers bereichert wird. Dazu ist eine Vermögensverschiebung erforderlich, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten.

Im vorliegenden Fall ist nach Ansicht des FG keine Vermögensverschiebung eingetreten, da die Lebensgefährtin aus dem Reisevertrag des Mannes kein frei verfügbares Recht auf Durchführung der Reise erhalten hat. Es ist auch keine Vermögensverschiebung dadurch eingetreten, dass die Lebensgefährtin eigene Aufwendung erspart und der Kläger auf einen bereicherungsrechtlichen Wertersatz verzichtet hat.

Selbst in der Kostenübernahme für Anreise, Flüge sowie Ausflüge und Verpflegung erkennt das FG keine steuerpflichtige Zuwendung. Diese Nebenkosten teilen das Schicksal der Reise, denn sie sind Bestandteil des Reisevertrags des Klägers mit dem Reiseveranstalter.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen. Es bleibt daher abzuwarten, ob dieses erfreuliche Urteil höchstrichterlich bestätigt wird.

Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt – Teil 2

Frauke Tuschen
Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland ist eine Voraussetzung für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland. Der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt im Inland ist auch eine Voraussetzung für das Kindergeld. Ob die Voraussetzungen für einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gegeben sind, ist nach den objektiven Umständen des Einzelfalls zu beurteilen.

In einem Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH (III B 7/18) noch einmal klar gestellt, dass der Frage, welche Anforderungen an einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zu stellen sind, keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob jemand einen Wohnsitz

oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, durch langjährige Rechtsprechung geklärt ist.

Im Beschwerdeverfahren ging es um die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung und die damit verbundene Rückzahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin und Klägerin für einen Zeitraum von einem Jahr. Einspruch und Klage gegen die Entscheidung der Familienkasse hatten keinen Erfolg, da nach den Entscheidungen des Finanzgerichts die Klägerin die Voraussetzungen des § 62 EStG nicht erfüllt, da sie keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts wurde die Familienwohnung in Deutschland Ende Juni 2010 aufgegeben und anschließend habe die Klägerin mit ihrem Ehemann und ihrem jüngsten Sohn in England gewohnt. Die Klägerin war danach ausschließlich zu Besuchszwecken in Deutschland. Über eine Wohnung im Sinne von § 8 AO habe sie dadurch weder im Haushalt ihrer Schwiegereltern noch in der Zweizimmerwohnung ihrer erwachsenen Tochter verfügt. Die Aufenthalte der Klägerin haben nach den bindenden Feststellungen des FG, auch wenn sie umfangreich waren, nicht den für Besuchsaufenthalte üblichen Rahmen überstiegen.

Fazit

Im Gegensatz zur Entscheidung in unserem vorherigen Heft, hatte die Klägerin hier, nach den Feststellungen des Gerichts keine eigene Wohnung mehr im Inland, so dass ein Kindergeldanspruch mangels Wohnsitz im Inland nicht bestand. Allein die Möglichkeit bei Besuchen im Inland bei Angehörigen zu übernachten, begründet keinen Wohnsitz im Inland. Auch häufige Besuche führen nicht zu einem gewöhnlichen Aufenthalt, da diese nur vorübergehend sind und damit die Voraussetzungen des § 9 AO für den gewöhnlichen Aufenthalt nicht erfüllen. Da die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob jemand einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, durch langjährige Rechtsprechung geklärt ist, kommt der diesbezüglichen Frage keine grundsätzliche Bedeutung zu. Wer steuerliche Vorteile aus einem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nutzen will, muss eine Wohnung innehaben oder sich nicht nur vorübergehen hier aufhalten. Ob die Anforderungen im Sinne von §§ 8 oder 9 AO erfüllt sind, ist nach den objektiven Umständen des Einzelfalls zu klären. Wer aufgrund eines Wohnsitzes in Deutschland Kindergeld beziehen will, muss mehr als nur Besuche belegen können.

Fehlende Beweismittel zu ausländischen Sachverhalten

Frauke Tuschen
Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Die Abgabenordnung hat dem Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht auferlegt.

In einem Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH (VIII B 89/18) kürzlich zur Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts bei Auslandssachverhalten Stellung bezogen und eine Beschwerde wegen eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht als unbegründet zurückgewiesen. In den gegenständigen Beschwerdeverfahren ging es um die Beweiserhebung und Beweiswürdigung des Finanzgerichts und dessen Unterlassen bei der Beschaffung von Beweismitteln.

In dem Finanzgerichtsverfahren hatte der Kläger und Beschwerdeführer laut seinen Darstellungen versucht, von einer spanischen Bank Unterlagen zur Kontoeröffnung zu erhalten. Da dies trotz mehrerer Anfragen nicht zum Erfolg führte, beantragte der Kläger im Gerichtsverfahren, dass das FG von Amtswegen zur streitigen Inhaberschaft des spanischen Festgeldkontos Beweis durch Beiziehung von Unterlagen zur Kontoeröffnung in Spanien erhebe. Dem Antrag ist das FG nicht gefolgt. Es hat seine Entscheidung ohne die beantragte Beweiserhebung getroffen und ist zu Lasten des Klägers von dessen Kontoinhaberschaft ausgegangen. Da die Revision nicht zugelassen wurde, hat der Kläger Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt und die mangelnde Sachaufklärung des Finanzgerichts gerügt.

Den Argumenten des Klägers und Beschwerdeführers ist der BFH nicht gefolgt. Gemäß § 76 Abs. 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO ist ein Beweismittel zu einem ausländischen Sachverhalt von den Beteiligten zu beschaffen. Der Beschwerdeführer hat seine abgabenrechtliche Mitwirkungspflicht nach § 92 Abs. 2 AO genügt, wenn er das Beweismittel beschafft hat. Beschafft er ein Beweismittel verschuldet oder unverschuldet nach § 90 Abs. 2 AO nicht, darf das

FG den ihm vorliegenden Sachverhalt ohne Berücksichtigung des ausländischen Beweismittels nach freier Überzeugung würdigen. Es kann in diesem Fall grundsätzlich auch zum Nachteil des Klägers von einem Sachverhalt ausgehen, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Klägers und seiner Verantwortung für die Aufklärung des ausländischen Sachverhaltes eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht. Da das FG die vorliegenden Beweise entsprechend gewürdigt hat und keine Pflicht zur weiteren Sachaufklärung in Spanien durch das FG bestand, war ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht nicht gegeben. Auch das weitere Vorbringen des Beschwerdeführers konnte nach den Feststellungen des BFH die Zulassung der Revision nicht begründen.

Fazit

Die Entscheidung zeigt, dass in Auslandssachverhalten das Fehlen von Beweismitteln zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen und das verschuldensunabhängig. Wer ausländische Unterlagen nicht besorgen kann, muss Nachteile zu seinen Lasten hinnehmen. Auf eine Sachverhaltsermittlung des Sachverhalts von Amts wegen kann er sich nicht berufen. Daher sind steuerrelevante ausländische Unterlagen besonders sorgsam aufzubewahren. Denn wenn ein ausländisches Beweismittel nicht beschafft werden kann, darf im finanzgerichtlichen Verfahren das FG den Sachverhalt ohne Berücksichtigung der fehlenden ausländischen Beweismittel nach freier Überzeugung würdigen.

Vorsteuerabzug auch bei fehlendem Verweis auf andere Dokumente

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Sachverhalt:

Die Klägerin empfing sukzessiv steuerpflichtige Lieferungen von ihrer Muttergesellschaft und erhielt sog. Tagesabrechnungen. Diese Tagesabrechnungen enthielten alle erforderlichen Rechnungsangaben mit Ausnahme des Steuersatzes und des Umsatzsteuerbetrages. Jeweils am Monatsende stimmten die Klägerin und die Muttergesellschaft die Werte der ausgeführten Lieferungen ab. Grundlage für die Abstimmung war eine Auflistung der monatlichen Buchungen. Die Auflistung enthielt sämtliche Rechnungsnummern, Rechnungsdaten und Rechnungsbeträge des gesamten Monats. Auf Grundlage dieser Abstimmung erstellte die Muttergesellschaft am Ende eines Monats eine Monatsabrechnung. Diese enthielt die Gesamtsumme der Entgelte der monatlichen Lieferungen, den Steuersatz 19% sowie den Gesamtbetrag der Umsatzsteuer. Die Monatsabrechnung verwies nicht ausdrücklich auf die Tagesabrechnungen.

Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug unter Verweis auf § 31 Abs. 1 UStDV ab, da die Monatsabrechnung, die die Umsatzsteuer offen auswies, nicht auf die Tagesabrechnungen mit den fehlenden Rechnungsangaben verwies.

Begründung:

Das Finanzgericht gewährte den Vorsteuerabzug. Die Rechnungsangaben müssen der Finanzverwaltung ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuern und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Dafür ist grundsätzlich eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. d. § 14 UStG erforderlich. Ist die Rechnung nicht ordnungsgemäß, 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 (vgl. EuGH-Urteil vom 15.09.2016, C-516/14, Rs. Barlis).

Nach diesen Grundsätzen kommt das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass die Monatsabrechnungen in Verbindung mit den Tagesabrechnungen und den monatlich erstellten Auflistungen formell zum Vorsteuerabzug ausreichen. Die monatlichen Auflistungen stellen nach Auffassung des Finanzgerichts ein Bindeglied zwischen den Tagesabrechnungen und der jeweiligen Monatsabrechnung dar. Es ist nicht erforderlich, dass eine unvollständige Rechnung ausdrücklich auf andere Rechnungsdokumente verweist oder diese als Anlage beifügt, wenn die Steuerverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu überprüfen. Es reicht vielmehr aus, wenn sich der spezifische und eindeutige Bezug zur eigentlichen Rechnung aus dem Sachzusammenhang ergibt.

Hinweis:

In der Rechtssache „Barlis" hat der EuGH die oben beschriebene Problematik nur zur fehlenden Leistungsbeschreibung entschieden. Das Finanzgericht erweitert diese Grundsätze ganz allgemein auf den (fehlenden) Verweis in der Rechnung auf andere Unterlagen.

Auch wenn eine unvollständige Rechnung nicht ausdrücklich auf andere Rechnungsdokumente mit den fehlenden Angaben verweist, sollten betroffene Unternehmer die vorhandenen Unterlagen prüfen. Denn auch ein Annex (z. B. Auflistung der ausgeführten Lieferungen) kann ein ausreichendes Bindeglied zwischen den Rechnungsdokumenten darstellen, wenn ein ausdrücklicher Verweis i. S. d. § 31 Abs. 1 UStDV zwischen den Rechnungsdokumenten fehlt. Dann ergibt sich der eindeutige Bezug zwischen den Rechnungsdokumenten bereits aus dem Sachzusammenhang. In diesem Fall bedarf es keiner (ggf. rückwirkenden) Rechnungskorrektur.

Zusammenfassung:

- Ist eine Rechnung formal nicht ordnungsgemäß, 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.
- Ein Verweis in der Rechnung auf andere Unterlagen, so wie in § 31 Abs. 1 UStDV gefordert, ist nicht erforderlich.

Reiseleistung gem. § 25 UStG

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Die Sondervorschrift für Reiseleistungen gem. § 25 UStG (Art. 306 – 310 MwStSystRL) sollen der Vereinfachung dienen, weil Reiseveranstalter i. d. R. ein Gesamtpaket aus verschiedenen Leistungen anbieten, die sie meist von anderen Unternehmen zukaufen.

Einzel betrachtet wäre jede einzelne Leistung für sich unterschiedlich zu beurteilen. Um diese Komplexität abzumildern, bestimmt § 25 UStG, dass der Reiseveranstalter einheitliche Leistungen erbringt, die Differenzbesteuerung zur Anwendung kommt und kein Vorsteuerabzug aus Reiseleistungen möglich ist.

Der EuGH hat nun in zwei Urteilen über bisher nicht geklärte Fragen zu entscheiden.

1. Margenbesteuerung i. S. d. § 25 Abs. 3 UStG auch bei Einzelleistungen (z. B. bei nur Vermietung von Ferienwohnungen durch Reiseleister)

§ 25 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG regelt, dass mehrere an den Leistungsempfänger erbrachte Leistungen als einheitliche sonstige Leistung gelten. Vor diesem Hintergrund stellte sich die Frage, ob die Sonderregelungen für Reiseleistungen auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Leistende nur eine einzige reisetypische Leistung erbringt. Konkret hatte der EuGH in der Rechtssache Alpenchalets Resorts, C-552/17, über einen Fall zu entscheiden, bei dem Ferienhäuser angemietet und anschließend im eigenen Namen an Kunden weitervermietet wurden.

Der EuGH hat nun entschieden (bzw. bestätigt), dass die bloße Bereitstellung einer Unterkunft, egal ob ohne oder mit zusätzlichen Leistungen, eine einheitliche Leistung darstellt, die den Sonderregelungen für Reiseleistungen gem. Art. 306 – 310 MwStSystRL unterliegt.

2. Keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG bei Reiseleistungen

In derselben Rechtssache hatte der EuGH außerdem darüber zu entscheiden, ob der ermäßigte Steuersatz von 7% für die kurzfristige Beherbergung von Fremden i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG zur Anwendung kommen kann, wenn nur eine solche Einzelleistung durch den Reiseleister erbracht wird.

Dem hat der EuGH mit kurzer Begründung widersprochen. Wenn eine Leistung unter die Sonderregelungen für Reiseleistungen falle, könne sie nicht mehr den für die Beherbergung in Ferienunterkünften geltenden Regelungen folgen und damit auch nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

3. Ist-Besteuerung auch bei Anzahlungen für Reiseleistungen

In der Sache Skarpa Travel (C-422/17) wurde vom EuGH die Frage vorgelegt, ob Reiseleistungen auch der Ist-Besteuerung gem. Art. 65 MwStSystRL unterliegen können. Schließlich sei für die Differenzbesteuerung Voraussetzung, dass eine Gewinnmarge ermittelt wird. Das Errechnen einer Gewinnmarge sei aber nicht möglich, wenn die tatsächlichen Kosten für die Reisevorleistungen noch nicht feststünden.

Der EuGH urteilt hier, dass die Ist-Besteuerung für Anzahlungen bei Reiseleistungen durchaus zur Anwendung kommen muss.

Die Art. 306 – 310 MwStSystRL enthalten nur Sonderregelungen zum Ort der Besteuerung, zur Berechnung der Bemessungsgrundlage und zum Vorsteuerabzug. Im Übrigen seien die allgemeinen Regelungen anzuwenden, und hierzu gehört eben auch die Anzahlungsbesteuerung gem. Art. 65 MwStSystRL.

4. Differenzbesteuerung auch bei Anzahlungen

Im Zusammenhang mit der zuvor beantworteten Frage, ob es grundsätzlich eine Anzahlungsbesteuerung bei Reiseleistungen gibt, musste der EuGH auch entscheiden, wie die Marge i. S. d. § 25 Abs. 3 UStG bei Anzahlungen zu bestimmen ist.

Das Ziel der Sonderregelung für Reiseleistungen sei es praktische Schwierigkeiten zu vermeiden, die die Tatsache der Reiseleister behindern würden. Vor diesem Hintergrund sind die erwartenden Kosten für die individuelle Reise zu schätzen und sie dem Gesamtpreis der Reise gegenüberzustellen. So lässt sich der Prozentsatz der voraussichtlichen Gewinnmarge ermitteln. Dieser ist dann für die Anzahlungsbesteuerung zugrunde zu legen. Der Reiseleister hat dann später eine Berichtigung (ggf. in der USt-Jahreserklärung) vorzunehmen, wenn die Höhe der tatsächlichen Kosten feststeht.

Hinweis:

Am 08.02.2018 hatte der EuGH in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland entschieden, dass die deutschen Regelungen zur Besteuerung von Reiseleistungen im Widerspruch zu den EU-rechtlichen Vorgaben stehen. Dies betrifft die Nichtanwendung der sog. Margenbesteuerung für Umsätze eines Reiseveranstalters an andere Unternehmer (B2B-Geschäft) und die Bildung von sog. Gruppenmargen.

Im Laufe des Jahres 2019 soll es nun einen Gesetzesentwurf geben, der die EuGH-Rechtsprechung umsetzt und den Anwendungsbereich von § 25 UStG auf B2B-Umsätze erweitert. Bis dahin haben die Unternehmen faktisch ein Wahlrecht und können § 25 UStG anwenden oder sich auf unmittelbare Anwendung der MwStSystRL bzw. EuGH-Rechtsprechung berufen.

Zusammenfassung:

- Die sog. Margenbesteuerung i. S. d. § 25 UStG ist auch bei Einzelleistungen der Reiseveranstalter anwendbar.
- Der ermäßigte Steuersatz von 7% findet bei Vorliegen von Reiseleistungen keine Anwendung.
- Die sog. Ist-Besteuerung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG findet auch bei Anzahlungen für Reiseleistungen Anwendung.
- In diesem Fall sind die Aufwendungen für Reisevorleistungen zu schätzen.

Die Angemessenheit von Gehältern und sonstigen Zuwendungen bei gemeinnützigen Organisationen

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Zu den Kernkompetenzen einer steuerbegünstigten Körperschaft zählt gemäß § 55 Abs. 1 AO die Selbstlosigkeit. Für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbstlose Tätigkeit vorliegt, sind zwei Voraussetzungen zu prüfen. Die erste besteht darin, dass die gemeinnützige Organisation nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Als zweite Voraussetzung zur Erfüllung der Selbstlosigkeit darf nicht gegen die Sachverhalte, die in § 55 Abs. 1 AO explizit genannt sind, verstoßen werden. Die Frage, bis zu welcher Höhe ein Gehalt als angemessen zu beurteilen ist, ist eindeutig dem zweiten Punkt zuzurechnen. Demnach werden Gewinnausschüttungen und sonstige Zuwendungen gegenüber Mitgliedern der gemeinnützigen Organisation untersagt und unverhältnismäßig hohe Vergütungen sowie Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, werden verboten.

Ist die Zahlung von Gehältern schon durch die Satzung nicht abgedeckt, stellt sich die Frage der Selbstlosigkeit gar nicht. Verstößt nämlich die Zahlung eines Gehaltes gegen die Satzung, ist auch ein angemessenes Gehalt grundsätzlich schädlich für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit.

Bei der Zahlung von Gehältern sind mehrere Sachverhalte zu untersuchen. Es kann sich einmal um Gehälter an Personen handeln, die nicht Mitglied der gemeinnützigen Organisation sind. Daneben sind die Gehälter zu untersuchen, die an Personen gezahlt werden, die Mitglieder des Vereins bzw. Mitglieder des Vorstands sind. Darüber hinaus sind neben diesen Gehältern auch noch andere Bezüge zu betrachten, die nicht als Arbeitslohn gezahlt werden, die jedoch zu einem wirtschaftlichen Vorteil führen.

„Vergütungen" ist ein weit auszulegender Begriff. Man kann darunter Gehälter verstehen, aber auch Mietzahlungen, Zahlungen eines Kaufpreises oder die Aufwandserstattungen, die an Vereinsmitglieder geleistet werden. Die Vergütung darf maximal angemessen sein. Sollte die Satzung eine unangemessen hohe Vergütung vorsehen, so verstößt diese Satzung gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit und ist daher nicht als gemeinnützig anzuerkennen. Für die Beurteilung der Angemessenheit enthält das Gesetz jedoch keine weitere Vorgabe. Es handelt sich daher um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Rechtsprechung beurteilen die Angemessenheit immer nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls. Nach übereinstimmender Auffassung gibt es jedoch eine Obergrenze. Diese Obergrenze kann aus den gesetzlichen Bestimmungen der Abgabenordnung abgeleitet werden. Nach den Grundsätzen der §§ 51 ff. AO gehören die Vergütungen zu den Verwaltungsausgaben einer gemeinnützigen Organisation. Verwaltungsausgaben sind mit dem Grundsatz der Selbstlosigkeit vereinbar, wenn sie für die Tätigkeit der gemeinnützigen Organisation erforderlich sind und nur so der steuerbegünstigte Zweck erreicht werden kann. Ist das Verhältnis der Verwaltungsausgaben zu den Ausgaben für gemeinnützige Zwecke grundsätzlich nicht zu beanstanden, ist die Gemeinnützigkeit trotzdem zu versagen, wenn ein einzelner Posten, z.B. das Gehalt eines Geschäftsführers, unangemessen hoch ist. Als mit der Gemeinnützigkeit nicht vereinbar werden Ausgaben angesehen, die mehr als die Hälfte der Einnahmen betragen. Nur in der Gründungsphase werden hiervon Ausnahmen gemacht. Im Einzelfall kann diese Quote jedoch auch sehr viel geringer sein. Es gibt dazu keine vorgegebene feste Zahl. Bei der Beurteilung im jeweiligen Einzelfall ist immer entscheidend, ob das Ausgabeverhalten der jeweiligen steuerbegünstigten Organisation insgesamt angemessen ist. Das ist immer dann der Fall, wenn die Ausgaben wirtschaftlich sinnvoll erscheinen, um einen möglichst großen Teil der verfügbaren Mittel dem steuerbegünstigten Zweck zuzuführen.

Eine unverhältnismäßig hohe Vergütung liegt nicht vor, wenn eine Vergütung gezahlt wird, die für eine vergleichbare Tätigkeit auch bei einem fremden Dritten bezahlt wird. Daher sind Ansprüche auf Mindestlohn, Tariflohn oder eine Anlehnung an entsprechende Besoldungsstufen unproblematisch. In einem von der Rechtsprechung beurteilten Fall stieg ein Gehalt eines Geschäftsführers von mehr als 100.000 € im Verlauf von einigen Jahren sprunghaft an, teilweise mehr als 10 % im Vergleich zum Vorjahr. Das Finanzgericht sah hier eine nicht angemessene, unverhältnismäßig hohe Vergütung. In einem anderen Streitfall hat die Finanzverwaltung Daten zusammengetragen, aus denen sich ergibt, dass die Geschäftsführer-Vergütungen bei gemeinnützigen Organisationen zwischen 73.000 € und 200.000 € betrugen. Vereinzelt gibt es Erhebungen über die im Bereich der steuerbegünstigten Organi-

sationen gezahlten Gehälter. Hier sind insbesondere die Gehälter für die Führungskräfte von Stiftungen verzeichnet. Bei der Hinzuziehung dieser Listen muss jedoch auf den konkreten Einzelfall geguckt werden. Entgelte für nebenberufliche und hauptberufliche Tätigkeiten können schon aufgrund des unterschiedlichen Arbeitseinsatzes nicht immer miteinander verglichen werden.

Eine immer wieder aufkommende Frage ist die, ob der Fremdvergleich auf den Bereich der steuerbegünstigten Organisationen beschränkt bleiben muss oder ob der Fremdvergleich sich auch auf Vergütungen, die in der freien Wirtschaft und in der Verwaltung gezahlt werden, beziehen darf. Bei den steuerbegünstigten Organisationen muss berücksichtigt werden, dass die einzelnen Organisationen sehr unterschiedlich strukturiert sind und auch oft unterschiedliche Wege gehen, um ihre steuerbegünstigten Zwecke zu verfolgen. Arbeitet eine steuerbegünstigte Organisation hauptsächlich mit ehrenamtlichen Mitgliedern, ist sie nicht zu vergleichen mit einer Organisation, die auf eigenes Personal zurückgreifen muss und so eine enorme Wirtschaftskraft aufbauen kann. Dazu zählen z.B. große Wohlfahrtbetriebe.

Für einen Fremdvergleich mit Betrieben der freien Marktwirtschaft spricht, dass sowohl die steuerbegünstigte Organisation als auch der Gewerbebetrieb auf dem freien Arbeitsmarkt um qualifiziertes Personal konkurrieren. Auch für die steuerbegünstigte Organisation ist es wichtig, gutes Personal zu akquirieren, um die satzungsmäßigen Aufgaben ordnungsgemäß zu erfüllen.

Gegen diesen Fremdvergleich spricht, dass die Betriebe der freien Marktwirtschaft gewinnorientiert und eigenwirtschaftlich arbeiten, also grundsätzlich von ganz anderen Voraussetzungen ausgehen als eine gemeinnützige Organisation. Auch hier gibt es immer wieder unangemessen hohe Vergütungen. Beispiele für Vergütungen aus der freien Wirtschaft können daher nicht ohne eine sehr kritische Wertung als Vergleichsmaßstab herangezogen werden.

Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich auf die Vergütungen an Fremdgeschäftsführer bzw. angestelltes Personal einer gemeinnützigen Organisation. Daneben gibt es aber auch Vereinsmitglieder, die für ihre Tätigkeit bezahlt werden. In diesem Zusammenhang bedeutet Selbstlosigkeit, dass die Mitglieder keine Gewinnanteile von der steuerbegünstigten Organisation erhalten dürfen. Dazu zählen auch sonstige Vorteile, die sie aufgrund ihrer Mitgliedschaft erhalten. Den Vorteilen an Mitglieder stehen die Vorteile für diese nahestehenden Personen, also z.B. an deren Familienmitglieder, gleich. Diese sonstigen Vorteile sind ebenso wie unangemessen hohe Vergütungen mit der Selbstlosigkeit nicht vereinbar und führen so zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Laut Finanzverwaltung liegt jedoch dann keine für die Gemeinnützigkeit schädliche Zuwendung vor, wenn der Leistung der steuerbegünstigten Organisation eine Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht und die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen sind.

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.