Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 1 **März 2020**

Herzlich willkommen

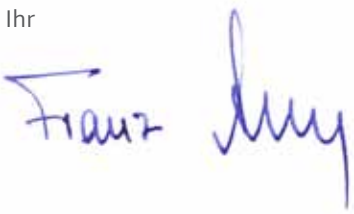
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Europäische Gerichtshof ist das Rechtsprechungsorgan der Europäischen Union und gewährleistet, dass EU-Recht in allen EU-Mitgliedsländern auf die gleiche Weise angewendet wird. Die Urteile des EuGH gelten somit in allen Ländern der EU und können von keinem nationalen Gericht angetastet werden. Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung spüren auch wir zunehmend im deutschen Steuerrecht, insbesondere bei der Umsatzsteuer.

So hat der EuGH in 2019 ein Urteil zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern gefällt, das von der bisherigen Regelung abwich. Der BFH hat sich in einem Urteil Ende 2019 der Auffassung des EuGH angeschlossen. Die Änderung der Rechtsprechung und die Folgen für die Praxis erläutert Ihnen in der vorliegenden Ausgabe unsere Steuerberaterin Yvonne Gausemeier.

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

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Aufwendungen zur Sanierung eines Entwässerungskanals
Manfred Kröger, Steuerberater

Hinzurechnung eines Kirchensteuerüberhangs
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Zahlungen von Jugendämtern an eine Tagesmutter sind steuerpflichtig
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Erbschaftsteuer 5

Besteuerungszeitpunkt für die Erbschaftsteuer – Divergenz zwischen ausländischem Erbrecht und deutschem Erbschaftsteuerrecht
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 6

Keine Berichtigung der fehlerhaften Festsetzung eines ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Bilanzsteuerrecht 7

Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens
Manfred Kröger, Steuerberater

Deckelung des steuerlichen Rückstellungswerts auf den niedrigeren Handelsbilanzwert
Manfred Kröger, Steuerberater

Darlehnsforderungen und Übertragungen im Konzern
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Umsatzsteuer 10

Stellplatz- und Wohnungsvermietung nicht zwingend einheitliche Leistung
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Das Aufsichtsratsmitglied im Umsatzsteuerrecht
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Internationales Steuerrecht 12

Wegzugsbesteuerung bei der Übertragung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Aufwendungen zur Sanierung eines Entwässerungskanals

Manfred Kröger
Steuerberater

Der BFH hat mit Urteil v. 3.9.2019 (IX R 2/19) zur Einordnung von Aufwendungen für die Sanierung eines Abwasserkanals als Herstellungskosten eines Gebäudes oder als sofort abzugsfähige Werbungskosten Stellung bezogen. Der IX. Senat prüft in diesem Urteil sämtliche im Rahmen der Sanierung belasteten Teilarbeiten auf deren Qualifikation als Anschaffungs-, Herstellungs- oder Werbungskosten.

Dem Urteilsfall lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der an einem bebauten Einfamilienhausgrundstück erbbauberechtigte A errichtete nach dem Abriss des Gebäudes ein zur Vermietung vorgesehenes Zweifamilienhaus. In 2014 trug A Aufwendungen in Höhe von 10.070 EUR für die Beseitigung eines durch Wurzeleinwuchs entstandenen Schadens in dem (bereits vorhandenen) Abwasserkanal auf öffentlichem Grund, die Erneuerung des Kontrollschachts auf dem Grundstück sowie die Hauseinführung des Abwasserrohrs. Die Stadt hatte A zur Sanierung des Anschlusskanals auf eigene Kosten aufgefordert.

A machte diese Aufwendungen für 2014 vergeblich als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV geltend. Das FG wies die Klage ab. Es handele sich um Herstellungskosten, da ohne die Sanierung des Anschlusskanals die vorhandene Entwässerungsleitung für das neu errichtete Gebäude nicht hätte genutzt werden können.

Der BFH widersprach dem FG und gab der Klage – bis auf einen kleinen Teilbetrag – statt. Als Erbbauberechtigter erzielt A aus der Nutzungsüberlassung aus eigenem Recht Einkünfte aus VuV, bei denen Erschließungsaufwendungen berücksichtigt werden können.

Für die steuerliche Zuordnung von Erschließungsaufwand zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. Werbungskosten hat der BFH folgende Grundsätze entwickelt: Aufwendungen für eine erstmalige Erschließungsmaßnahme gehören regelmäßig den Anschaffungskosten von Grund und Boden. Denn der erstmalige Anschluss an öffentliche Einrichtungen erhöht die Nutzbarkeit des Grundstücks und damit dessen Wert. Als Voraussetzung für die Bebaubarkeit des Grundstücks gehören sie nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes.

Daher können Aufwendungen für eine nachträgliche Erschließungsmaßnahme und Aufwendungen für eine (zusätzliche) Zweiterschließung im Einzelfall auch sofort als Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Zustand des Grundstücks durch die neue Erschließungsmaßnahme nicht verändert wird, weil er sich nicht wesentlich von der bisherigen Erschließung unterscheidet. Eine Werterhöhung steht dem Sofortabzug nicht entgegen.

Aufwendungen für die Erst- oder Zweitherstellung von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal (sog. Hausanschlusskosten) einschließlich der sog. Kanalanstichgebühr gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit die Kosten für Anlagen auf privatem Grund und nicht für Anlagen der Gemeinde außerhalb des Grundstücks entstanden sind.

Aufwendungen für die Ersetzung, Modernisierung oder Instandsetzung einer vorhandenen Kanalisation sind als Werbungskosten sofort abziehbar, da sie nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zählen, sondern lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienen. Das gilt unabhängig davon, ob die Kosten für Anlagen auf privatem oder auf öffentlichem Grund entstanden sind.

Hiervon ausgehend sind die streitigen Aufwendungen im Wesentlichen als Werbungskosten abziehbar. Denn auf dem Grundstück des A war bereits ein Abwasserkanal vorhanden, der das bisherige Gebäude mit dem öffentlichen Abwassernetz verbunden hatte. Die Aufwendungen für die Instandsetzung und teilweise Erneuerung dieses vorhandenen und (zumindest noch teilwiese) funktionsfähigen Abwasserrohrsystems sind als Werbungskosten bei VuV abziehbar. Sie dienen lediglich der Erhaltung des Grundstücks. Sie stellen keine Herstellungskosten dar, da sie weder der Herstellung eines neuen, bisher nicht vorhandenen Abwasserrohrsystems noch der Wiedererstellung eines zerstörten oder unbrauchbar gewordenen Rohrsystems dienten und auch nicht das Grundstück in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert haben.

Lediglich die Aufwendungen für die Verbindung des sanierten Abwasserkanals mit dem neuen Gebäude („Hauseinführung mittels Diamantkern-Bohrung einschl. Wandeindichtung, Isolierung und Dämmung") in Höhe von 535,50 EUR dienten der Herstellung des auf dem Erbbaugrundstück errichteten Zweifamilienhauses. Sie sind als Herstellungskosten lediglich im Rahmen der AfA zu berücksichtigen. Ein Abzug von AfA war allerdings im Streitjahr 2014 noch nicht möglich, da das Gebäude noch nicht fertiggestellt war.

Hinzurechnung eines Kirchensteuerüberhangs

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 5.12.2019 – 14 K 3341/15 E (Revision anhängig beim BFH unter Az. X R 1/20) zur Reichweite der Hinzurechnung eines so genannten Kirchensteuerüberhangs i. S. d. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG Stellung genommen: Der Ansatz eines Kirchensteuerüberhangs setzt weder eine Kirchensteuer-Zahlung im Erstattungsjahr noch eine steuerliche Auswirkung einer Kirchensteuer-Zahlung im Zahlungsjahr voraus.

Sachverhalt:

Der Kläger leistete in den Jahren 2009 und 2010 Kirchensteuer-Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2009. Diese wurden ihm im Jahr 2012 aufgrund der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2009 erstattet. Die im Jahr 2009 gezahlte Kirchensteuer-Vorauszahlung wirkte sich im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nicht steuermindernd aus.

Im Veranlagungszeitraum 2012 zahlte der Kläger keine Kirchensteuer. Bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2012 erfasste das Finanzamt die Kirchensteuer, die dem Kläger für den Veranlagungszeitraum 2009 erstattet worden war, als Kirchensteuer-Erstattungsüberhang und erhöhte den Gesamtbetrag der Einkünfte des Klägers entsprechend.

Der Kläger wandte dagegen ein, dass kein Überhang vorliege. Da er im Jahr 2012 keine Kirchensteuer-Zahlungen geleistet habe, sei eine Verrechnung von Erstattungen und Zahlungen nicht möglich. Außerdem setze eine Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs einen vorherigen Abzug der Kirchensteuer als Sonderausgabe voraus. Daran fehle es, soweit der Erstattungsbetrag auf den in 2009 gezahlten Kirchensteuer-Vorauszahlungen beruhe.

Die Klage wurde abgewiesen.

§ 10 Abs. 4b EStG sieht explizit vor, wie mit einem Erstattungsüberhang bei bestimmten Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG) umzugehen ist. Danach werden Erstattungen für frühere Veranlagungszeiträume mit Sonderausgaben im Erstattungsjahr verrechnet. Übersteigen bei den Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG die Erstattungen im Veranlagungszeitraum die geleisteten Aufwendungen, ist der Erstattungsüberhang mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen. Verbleibt danach ein Erstattungsüberhang bei den Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG, ist er nach § 10 Abs. 4a Satz 2 und 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

Die Annahme eines Erstattungsüberhangs setzt keine Zahlung von Kirchensteuer im Erstattungsjahr voraus.

Der Hinzurechnung steht auch nicht entgegen, dass sich die Kirchensteuer-Zahlung im Jahr 2009 steuerlich nicht als Sonderausgabe ausgewirkt hat. Voraussetzung für die Hinzurechnung ist allein das Vorliegen eines Erstattungsüberhangs. Es kommt nicht darauf an, ob sich die Aufwendungen im Zahlungsjahr tatsächlich als Sonderausgaben steuermindernd ausgewirkt haben.

Zahlungen von Jugendämtern an eine Tagesmutter sind steuerpflichtig

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das FG Münster hat mit Urteil v. 10.10.2019 – 6 K 3334/17 E (Revision zugelassen) entschieden, dass Zahlungen von Jugendämtern an eine Tagesmutter nicht ausschließlich für Zwecke der Erziehung bestimmt und damit nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei sind.

Sachverhalt:

Die Klägerin hat eine Pflegeerlaubnis für Kindertagespflege nach § 43 SGB VIII und erzielte als Tagespflegeperson (sog. Tagesmutter) Einnahmen

von Jugendämtern für ihre Leistungen im Rahmen der Kindertagespflege nach §§ 22 Abs. 1 Satz 2, 23 SGB VIII. Darüber hinaus erhielt die Klägerin in den Streitjahren von den Eltern der betreuten Kinder Zahlungen für die Verpflegung der Kinder (sog. Essensgeld). Die Eltern der betreuten Kinder konnten den Betreuungsumfang innerhalb der vorgegebenen Stundenkontingente selbst bestimmen. Die Klägerin betreute die Kinder zwischen 15 und 40 Wochenstunden.

Das Finanzamt behandelte sämtliche Zahlungen als steuerpflichtige Einnahmen.

Demgegenüber war die Klägerin der Auffassung, dass lediglich das Essensgeld zu versteuern sei. Die Zahlungen der Jugendämter seien dagegen als Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur Förderung der Erziehung gemäß § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei.

Die Klage wurde abgewiesen.

Die streitigen Geldleistungen sind zwar aus öffentlichen Mitteln gezahlt worden, allerdings fehlt es an einer unmittelbaren Förderung der Erziehung. Die Betreuung der Kinder beinhaltet u. a. auch die Erziehung dieser, allerdings ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderlich, dass die öffentlichen Gelder ausschließlich zur Erziehung vereinnahmt werden. Die Aufnahme der Kinder bei der Tagesmutter dient u. a. auch der Unterbringung, Versorgung, Verpflegung und der allgemeinen Betreuung. Die Tagesmutter soll die Kinder nicht anstelle der Eltern erziehen, sondern die Eltern lediglich unterstützen.

Die Leistungen sind nicht als Beihilfen anzusehen. Hierunter fallen nur uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen, z. B. die an Pflegeeltern gezahlten Pflegegelder. Die an die Klägerin geleisteten Pauschalen vergüten allerdings deren sachlichen und zeitlichen Aufwand vollständig.

Besteuerungszeitpunkt für die Erbschaftsteuer – Divergenz zwischen ausländischem Erbrecht und deutschem Erbschaftsteuerrecht

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Finanzgericht Hessen hatte im letzten Jahr in einem interessanten Erbfall im Ausland zu entscheiden, ob eine Zuwendung von Todes wegen der inländischen Besteuerung mit Erbschaftsteuer unterfällt.

Der Sachverhalt war wie folgt:
Der Erblasser war italienischer Staatsangehöriger und verstarb in 2015 mit letztem Wohnsitz in Italien. Erben wurden seine Ehefrau, sein Sohn und seine Tochter zu je einem Drittel.

Die Tochter und Klägerin war wie ihr Vater ausschließlich italienische Staatsangehörige, hatte allerdings im Zeitpunkt des Erbfalls ihren Wohnsitz in Deutschland. In 2016, ein Jahr nach dem Erbfall, hat die Tochter ihren Wohnsitz in Deutschland aufgegeben und ist nach Italien umgezogen.

Streitig war danach, wann und wo die Erbschaftsteuer entsteht, denn anders als in Deutschland muss nach italienischem Erbrecht die Erbschaft explizit angenommen werden. Die Erbschaft wird daher in Italien erst durch die Annahme, die auf den Zeitpunkt der Eröffnung der Erbfolge, also auf den Zeitpunkt des Todes, zurückwirkt, erworben.

Im Wissen um das italienische Erbrecht hat die Tochter die Erbschaft erst nach ihrem Umzug nach Italien in 2016 angenommen und war nun der Auffassung, dass die Erbschaft nach italienischem Erbrecht in Italien der Erbschaftsteuer unterliegt und trägt vor:

- Die Erbschaftsteuer entsteht nicht schon mit dem Tod des Erblassers, sondern erst mit der Annahme (nach italienischem Erbrecht).
- Die Annahme ist eine aufschiebende Bedingung des Erwerbs.
- Zum Zeitpunkt der Annahme hatte die Tochter keinen Wohnsitz mehr in Deutschland.

- Die erweitert beschränkte Steuerpflicht greift nicht, da Erblasser und Erbin keine deutschen Staatsangehörigen waren.

Dieser Auffassung folgte die Finanzverwaltung nicht. Die Erbschaftsteuer entsteht nach Ansicht der Finanzbehörden mit dem Tod des Erblassers. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Tochter ihren Wohnsitz in Deutschland. Der Erwerb des gesamten Vermögens (sowohl in Deutschland als auch in Italien) unterliegt in Deutschland der Erbschaftsteuer.

Das Hessische Finanzgericht folgte der Auffassung der Finanzverwaltung. Grundsätzlich entsteht die Erbschaftsteuer mit dem Tod des Erblassers, allerdings bei einem aufschiebend bedingten Erwerb erst mit dem Eintritt der Bedingung. Die Annahme der Erbschaft nach italienischem Erbrecht ist aber keine Bedingung im Sinne des deutschen Erbschaftsteuergesetzes. Die Annahme des Erben ist auch nicht ungewiss, da der Erbe selbst über die Annahme entscheiden kann. Außerdem wirkt die Annahme nach italienischem Recht ausdrücklich auf den Zeitpunkt des Todes zurück.

Fazit:

Die deutsche Erbschaftssteuer fällt grundsätzlich auch dann an, wenn sich der Erwerb nach ausländischem Recht richtet, also auch dann, wenn es für den Erwerb nach ausländischem Recht einer Annahme bedarf (wie z.B. in Italien, Spanien oder Portugal).

Anders (und noch ungeklärt) ist die Rechtslage möglicherweise bei einem Erwerb nach österreichischem Recht. Nach österreichischem Erbrecht muss die Erbschaft vom Erben angenommen (Erbantrittserklärung) und dem Erben vom Gericht übertragen werden. Bis zur gerichtlichen Übertragung ruht der Nachlass. Eigentum und Besitz gehen daher nicht schon durch den Erbfall, sondern erst auf Grund der gerichtlichen Übertragung über.

Keine Berichtigung der fehlerhaften Festsetzung eines ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Ein bestandskräftiger Steuerbescheid kann nicht mehr vom Finanzamt nach § 129 AO berichtigt werden, wenn die fehlerhafte Festsetzung eines vom Steuerpflichtigen ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 EStG trotz eines vom FA praktizierten „6 Augen-Prinzips" nicht auf einem bloßen „mechanischen Versehen" beruht (BFH-Urteil vom 10.12.2019 – IX R 23/18).

Im zu beurteilenden Sachverhalt hatte der Kläger in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung einen Gewinn aus der Veräußerung eines GmbH-Gesellschaftsanteils im Sinne des § 17 EStG zutreffend erklärt und alle hierfür maßgeblichen Unterlagen beim Finanzamt eingereicht. Der Veranlagungssachbearbeiter des Finanzamtes prüfte den erklärten Gewinn und behandelte die Veranlagung entsprechend einschlägiger Arbeitsanweisungen unter anderem als „Intensiv-Prüfungsfall", welche nicht nur der Zeichnung durch den Vorgesetzten, sondern auch der Prüfung durch die „Qualitätssicherungsstelle" unterliegt. Nach einem „Abbruchhinweis" im maschinellen Veranlagungsverfahren wurde bei der weiteren Bearbeitung der Einkommensteuererklärung des Klägers ein falscher Wert durch einen Mitarbeiter des Finanzamtes eingetragen, der im Ergebnis zu einer zu hohen Steuererstattung für den Kläger führte.

Weder im Rahmen der Veranlagung, noch bei der Prüfung durch die Qualitätssicherungsstelle, noch bei der Zeichnung auf Sachgebietsleiterebene („6-Augen-Prinzip") fiel der fehlerhafte Eintrag auf. Erst im Zuge einer späteren Außenprüfung wurde der Fehler bei der Festsetzung erkannt und der Einkommensteuerbescheid nach § 129 Satz 1 AO berichtigt. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass das Finanzamt zur Berichtigung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides berechtigt gewesen sei.

Der BFH gab mit seiner Entscheidung der Klage des Steuerpflichtigen statt.

Demnach ist § 129 AO nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht.

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls und dabei insbesondere nach der Aktenlage beurteilt werden.

Der vorliegende Steuerfall ist von zumindest zwei Mitarbeitern des FA auch inhaltlich geprüft und bearbeitet worden. Das schließt das Vorliegen eines bloß mechanischen Versehens und damit die Anwendung der Berichtigungsnorm des § 129 AO aus.

Die Finanzverwaltung korrigiert Fehler im Rahmen der automationsgestützten maschinellen und personellen Veranlagung vermehrt über die Berichtigungsvorschrift § 129 AO.

In der Entscheidung ging es vor allem um die Frage, ob das Auswerfen eines Prüfhinweises (PHW), das die Aussteuerung von der maschinellen in die personelle Veranlagung bewirkt, bereits die Anwendung der Norm sperrt. Dafür spricht einiges, denn das Auswerfen eines Prüfhinweises verpflichtet den Sachbearbeiter zum „Nachdenken", mithin zu einer tatsächlichen oder rechtlichen Prüfung. Markiert der Sachbearbeiter im Rahmen der elektronischen Veranlagung den Prüfhinweis als erledigt, dürfte die Anwendung des § 129 AO ausgeschlossen sein.

Selbst wenn sich das Finanzamt später darauf berufen sollte, der Bearbeiter sei weisungswidrig dem Prüfauftrag aus dem Prüfhinweis (z.B. aus Zeitnot oder Arbeitsüberlastung) in keiner Weise nachgekommen, dürfte das Gleiche gelten. Denn dann dürfte ein eindeutiger Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht vorliegen. Auch wenn ein Fall in die Qualitätssicherungsstelle des Finanzamts ausgesteuert wird und der zuständige Sachbearbeiter seinem Prüfungsauftrag nachkommt, bleibt für § 129 AO praktisch kaum Raum. Denn hier ist der Sachbearbeiter verpflichtet, den vom Prüffeld umfassten Sachverhalt (z.B. anhand von Checklisten) rechtlich und tatsächlich umfassend zu prüfen.

Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens

Manfred Kröger
Steuerberater

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört. (BFH, Urteil v. 10.4.2019 – X R 28/16)

Die Zugehörigkeit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hat in der Besteuerungspraxis erhebliche Bedeutung. Dabei geht es häufig nicht nur um die Behandlung der Gewinnausschüttungen, wie dies im hier erörterten Urteilsfall war. Bei Ausschüttungen sind die Belastungs-Differenzen zwischen der Anwendung der Abgeltungsteuer von 25 v. H. und dem Teileinkünfteverfahren zwar vorhanden, aber nicht sehr hoch (ab einem Grenzsteuersatz von ca. 41 v. H. ist die Besteuerung mit der Abgeltungssteuer regelmäßig günstiger). Allenfalls bei Steuerpflichtigen im Tarifbereich der Reichensteuer (2019: bei Einzelveranlagung ab 265.327 €, bei Zusammenveranlagung ab 530.654 €) können die Auswirkungen größere Beträge erreichen.

Gravierendere Auswirkungen ergeben sich vielmehr immer dann, wenn es um Übertragungsakte geht, an denen die fraglichen Beteiligungen direkt oder indirekt beteiligt sind:

- vorweggenommene Erbfolgen
- Erbfolge und Erbauseinandersetzungen
- Umwandlungen.

Werden dabei Betriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen, ohne auf Beteiligungen im (vermeintlichen) PV zu achten, kann die Übertragung – ungewollt – zu einer Realisierung der stillen Reserven im übertragenen Vermögen und/oder zur Entnahme der Beteiligung führen.

Im Urteilsfall betreibt der Einzel-Unternehmer X eine Werbeagentur mit Medienplanung. Daneben war er alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der

B-GmbH, die ihrerseits jeweils sämtliche Anteile an zwei weiteren GmbHs hält (A- und C-GmbH). Die GmbHs sind im Bereich der Herstellung und des Vertriebs von Pharmaprodukten und Nahrungsergänzungsmitteln tätig.

Im Jahr 2006 schloss X mit der C-GmbH, seiner Haupt-Auftraggeberin, einen Agenturvertrag. Danach übernahm X die alleinige Betreuung der C-GmbH in Fragen der Werbung. Die Einschaltung des X als Werbeagentur hatte den Zweck, von den mit der Werbung beauftragten Verlagen den marktüblichen Agentur-Rabatt (15 v. H.) zu erhalten. Streitig war, ob Anteile des Klägers an der B-GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens gehörten und infolge dessen die Gewinnausschüttungen dem Teileinkünfteverfahren unterfallen.

Der BFH hat entschieden, dass maßgebend für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen deren Bedeutung für das Einzelunternehmen sei. Der Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen stehe nicht entgegen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Beteiligungsgesellschaft bestehen, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht werde. Entscheidend für den Gesichtspunkt der Absatzförderung sei – so der BFH – der Anteil der Beteiligungsgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht aber an dessen Gewinn. Nach diesen Grundsätzen bejahte der BFH hier die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen. Nicht maßgebend sei dagegen – entgegen der erstinstanzlichen Auffassung, die sich zu Unrecht auf die zu Mitunternehmerschaften ergangene Rechtsprechung gestützt habe –, ob die Kapitalgesellschaft über einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt habe.

Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehöre, sei daher die Sichtweise des Einzelunternehmers. Der Kläger tätigte nahezu 100 % seines Umsatzes über „seine" Kapitalgesellschaften. Dass der Kläger nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH beteiligt gewesen sei, stehe der Einbeziehung der mit diesen Enkelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung schließlich nicht entgegen.

Der Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen steht somit nicht entgegen, wenn – wie im Besprechungsfall – die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Beteiligungsgesellschaft bestehen, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird.

Deckelung des steuerlichen Rückstellungswerts auf den niedrigeren Handelsbilanzwert

Manfred Kröger
Steuerberater

Nach dem BFH-Urteil vom 20.11.2019 (XI R 46/17) bildet der Handelsbilanzwert einer Rückstellung auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze. Der BFH hat damit eine bisher in der Literatur umstrittene Frage geklärt und sich damit der Rechtsauffassung der überwiegenden Schrifttums- und der Finanzamtsmeinung (R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR) angeschlossen.

Die Klägerin, eine GmbH, bildete in ihren Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken. In ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2010 erfasste sie Ansammlungsrückstellungen in Höhe von 295.870 €, bei deren Ermittlung geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt einbezogen wurden und der so ermittelte Erfüllungsbetrag mit einem Zinssatz von 4,94 % abgezinst wurde. Da nach steuerlichen Regelungen keine künftigen Kostensteigerungen berücksichtigt wurden und keine Abzinsung erfolgte, betrug der Rückstellungsbetrag laut Steuerbilanz 348.105 €. Das Finanzamt kürzte den steuerlichen Rückstellungsbetrag auf den niedrigeren Handelsbilanzwert. Klage und Revision der Klägerin blieben ohne Erfolg.

Die Frage, ob der Handelsbilanzwert einer Rückstellung für die Steuerbilanz als Obergrenze zu beachten sei, war bereits Gegenstand zweier Entscheidungen des BFH, die allerdings zu der Rechtslage vor Inkrafttreten des BilMoG ergangen waren. Dort hatte der BFH entschieden, dass die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, wonach Rückstellungen „höchstens insbesondere" mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, dazu zwinge, den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz in der Steuerbilanz nicht zu überschreiten (BFH, Urteil v. 11.10.2012 – I R 66/11, und vom 13.7.2017 – IV R 34/14).

Die Klägerin vertrat allerdings die Auffassung, der steuerrechtliche Rückstellungsbetrag dürfe den handelsrechtlichen überschreiten, denn mit dem BilMoG sei die formelle Maßgeblichkeit abgeschafft worden. Dem widersprach das Finanzamt und das dem Verfahren beigetretene BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass der vor Inkrafttreten des BilMoG eingeführten Formulierung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG „höchstens insbesondere" keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit entnommen werden könne. Der BFH folgte dieser Auslegung und lehnte damit eine im Schrifttum mit durchaus beachtlichen Argumenten vertretene abweichende Auffassung ab.

Dem Urteil kommt eine größere Breitenwirkung zu, denn es betrifft insbesondere auch die in der Praxis in nahezu jeder Bilanz zu bildenden Rückstellung für Aufbewahrungskosten. Diese sind wie die im Urteilssachverhalt dargestellten Rekultivierungsrückstellungen handelsbilanziell mit werterhöhenden Kostensteigerungen und den wertreduzierenden Abzinsungen über den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren zu berechnen. Steuerrechtlich sind allerdings diese Kostensteigerungen und die Abzinsung nicht vorzunehmen. Somit sind allerdings Fallkonstellationen denkbar, in denen der steuerrechtliche Wert höher ist als der nach handelsrechtlichen Vorgaben ermittelte Wert. Der BFH hat damit klargestellt, dass der handelsrechtliche Wert auch in der Steuerbilanz die Obergrenze bildet.

Darlehnsforderungen und Übertragungen im Konzern

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der BFH bestätigte in 2019 seine Rechtsprechung zur Konzernfinanzierung: Danach kann die Abschreibung eines unbesicherten Darlehens, das einer ausländischen Tochtergesellschaft gewährt wurde, nach § 1 AStG dem Einkommen der Muttergesellschaft wieder hinzugerechnet werden. Denn eine fehlende Besicherung ist nach Ansicht des BFH grundsätzlich fremdunüblich.

Werden demnach Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person (Tochtergesellschaft) dadurch gemindert, dass er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Es genügt auch nicht, dass innerhalb eines Konzerns grundsätzlich nur unbesicherte Darlehen ausgereicht werden.

Der BFH hat sich in diesem Urteil außerdem mit einer unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine ausländische Tochtergesellschaft beschäftigt. Die hierdurch eintretende Gewinnminderung kann ebenfalls grundsätzlich nach § 1 AStG korrigiert werden. Voraussetzung hierfür ist eine Einkünfteminderung, die durch eine nicht fremdübliche Bedingung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zum Ausland veranlasst ist.

Zwar setzt § 1 AStG eine „Geschäftsbeziehung" voraus, während die unentgeltliche Übertragung eine verdeckte Einlage darstellt. Der Annahme einer Geschäftsbeziehung i.S.d. Außensteuergesetzes steht allerdings nicht entgegen, dass die Klägerin die Wirtschaftsgüter verdeckt in die ausländische Tochtergesellschaft eingelegt hat. Eine verdeckte Einlage ist gegeben, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis wurzeln, eine Einlage erbringt, ohne eine wertadäquate Gegenleistung zu erhalten. Diese Voraussetzung liegt hier vor.

Ausgenommen sind nur solche Gesellschafterleistungen, die auf einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung beruhen, die zu einer Änderung der Gesellschafterstellung (der Muttergesellschaft) führen, d. h. zu einer Änderung der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte der Muttergesellschaft.

Ob eine solche gesellschaftsvertragliche Vereinbarung vorliegt, ist anhand des Gesellschaftsrechts zu prüfen, in dem die ausländische Tochtergesellschaft ansässig ist. Sollte der gesellschaftsrechtliche Bezug zu bejahen sein, wäre eine Korrektur nach § 1 AStG nicht möglich.

Stellplatz- und Wohnungsvermietung nicht zwingend einheitliche Leistung

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Mit Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 27.06.2019 – 3 K 246/19 (Revision anhängig, BFH-Az. V R 41/19) wurde entschieden, dass die Auffassung, dass es sich bei der Vermietung von Stellplätzen stets um eine unselbständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung als Hauptleistung handele, wenn Wohnung bzw. Stellplatz von ein und demselben Vermieter an jeweils ein und denselben Mieter vermietet werden, keine hinreichende Grundlage in der EuGH-Rechtsprechung findet.

Tatbestand

Der Kläger errichtete in den Jahren 2011 bis 2014 in A einen Gebäudekomplex. Dieser besteht aus einem Vorderhaus, einem Zwischenkomplex und einem Hinterhaus. Hierbei befanden sich im Vorder- und im Hinterhaus die Beherbergungseinheiten. Im Verbindungsteil zwischen beiden Häusern wurden Tiefgaragenstellplätze errichtet. Der Zugang zur Tiefgarage ist möglich, ohne das Mietgebäude zu betreten.

Nach der ursprünglichen Planung sollte der gesamte Gebäudekomplex zur kurzfristigen Beherbergung dienen. Deshalb machte der Kläger während der Errichtungsphase in Rechnung gestellte Vorsteuerbeträge geltend.

Im Jahr 2014 änderte sich die Nutzungskonzeption. Für die leerstehenden Flächen im Gebäude änderte sich die Verwendungsabsicht zum 1.7.2014 durch die Einschaltung eines Maklers, der die Flächen für Wohnzwecke anbot. Der Kläger vermietete nun nur noch einen Teil der Einheiten umsatzsteuerpflichtig zu kurzfristigen Beherbergungszwecken. Andere Gebäudeteile vermietete er umsatzsteuerfrei dauerhaft zu Wohnzwecken. Die auf diese Gebäudeteile während der Bauphase geltend gemachten Vorsteuerbeträge werden laufend nach § 15a UStG berichtigt.

Die Tiefgaragenstellplätze wurden zum Teil selbst genutzt und zum größten Teil umsatzsteuerpflichtig vermietet. Ein Teil der Mieter der Tiefgaragenstellplätze war gleichzeitig auch Mieter einer Wohneinheit.

Nach den Feststellungen einer beim Kläger durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Zeiträume 2012, 2013 und I. bis III. Quartal 2014 bilde die Überlassung der Wohnung und die Überlassung des Stellplatzes an den jeweiligen Wohnungsmieter eine einheitliche Leistung, wobei die Stellplatzvermietung als eine unselbständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung als Hauptleistung zu qualifizieren sei (Erlass Umsatzsteuerbescheid für 2014 am 29.09.2017).

Im Rahmen seines hiergegen gerichteten Einspruchs machte der Kläger geltend, die Annahme einer einheitlichen Leistung führe zu einer Vermischung von unterschiedlichen Leistungen, die nicht mit dem europäischen Mehrwertsteuersystem vereinbar sei. Unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil vom 16.04.2015 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, DStR 2015, 888 = UR 2015, 427) sowie der Norm des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG sei die durch den Beklagten erfolgte Berichtigung nach § 15a UStG, soweit sie Vorsteuerbeträge i.H.v. 3.188,36 EUR erfasse, die auf die an Wohnungsmieter überlassene Stellplätze entfielen, rechtswidrig.

Die Klage ist begründet.

Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG ist nicht vorzunehmen, weil die Stellplätze in der Tiefgarage nach Fertigstellung tatsächlich steuerpflichtig vermietet wurden.

Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist u.a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit und die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von der Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 4 Nr. 12 a UStG ausgenommen.

Nach der EuGH-Rechtsprechung sind mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen können, unter bestimmten Umständen als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Im EuGH-Urteil vom 13.07.1989 (Rs. C-173/88, Henriksen, Slg 1989, 2763 = UR 1991, 42 Rz. 31) führt der EuGH insoweit aus, dass ein einheitlicher Umsatz namentlich vorliegt, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige

untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies sei auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und der oder die anderen Leistungen Nebenleistungen darstellten, die steuerlich ebenso zu behandeln seien wie die Hauptleistung.

Die Vermietung der Stellplätze ist entgegen der Auffassung des Beklagten nicht als unselbständige Nebenleistung zu der durch den Kläger erfolgten Vermietung von Wohnungen anzusehen.

Es bleibt festzustellen, dass ein erforderlicher enger räumlicher Zusammenhang zwischen der umsatzsteuerfreien Vermietung der Wohnungen und der steuerpflichtigen Vermietung der Stellplätze im vorliegenden Fall zu verneinen ist. Der Zugang zu den Tiefgaragenstellplätzen ist auch Mietern möglich, die nicht zugleich auch eine Wohnung in dem Objekt gemietet haben, ohne das Wohnhaus zu betreten.

Nach Auffassung des erkennenden Senats gab es keinen zwingenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Wohnungsvermietung einerseits und der Vermietung der Stellplätze andererseits.

Für den Streitfall ist bedeutsam, dass aus der Sicht eines Leistungsempfängers die Überlassung von Wohnungen unabhängig davon erfolgt, ob für den Nutzer dieser Flächen ein ausreichender Platz zum Abstellen von Kraftfahrzeugen in unmittelbarer Nähe zur Wohnung vorhanden ist. Andererseits sind bekanntermaßen Parkflächen im Innenstadtbereich einer Stadt in der Größe von A knapp bemessen und deshalb bezüglich einer Anmietung für einen durchschnittlichen Leistungsempfänger auch dann interessant, wenn damit nicht die Anmietung einer Wohnung verbunden wäre.

Das Aufsichtsratsmitglied im Umsatzsteuerrecht

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Bisher war die umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsmitgliedern eindeutig geregelt. Höchstrichterlich war entscheiden, dass ein Aufsichtsratsmitglied durch die Erbringung von Kontrollleistungen gegenüber dem zu überwachenden Unternehmen als Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG zu behandeln ist. Begründet wurde die dafür erforderliche Selbständigkeit maßgeblich mit der mangelnden Weisungsabhängigkeit des Aufsichtsratsmitglieds sowie mit dem Argument, dass das einzelne Aufsichtsratsmitglied nicht Teil des Unternehmens sei. Somit unterlagen Aufsichtsratsvergütungen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Das galt unabhängig davon, ob dem Aufsichtsratsmitglied eine fixe oder eine variable Vergütung bezahlt wurde.

Mit Urteil vom 13. Juni 2019 (AZ: Rs. C-420/18) hat der EuGH jedoch die Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds einer niederländischen Stiftung verneint.

Nach Ansicht des EuGH ist das Aufsichtsratsmitglied in dem zu entscheidenden Verfahren als nicht selbständig anzusehen, weshalb die erbrachte Leistung als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln ist. Entscheidend für die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit sei, ob diese Tätigkeit in einem Unterordnungsverhältnis ausgeübt werde. Zu beurteilen war in diesem Zusammenhang, ob das Aufsichtsratsmitglied seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt. Im vorliegenden Fall handelte der Steuerpflichtige für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats und nicht im eigenen Namen. Das einzelne Aufsichtsratsmitglied könne zwar in bestimmten Fällen die Stiftung rechtlich vertreten und verpflichten, die übertragenen Befugnisse stehen aber dem Kontrollorgan (und somit dem gesamten Aufsichtsrat) selbst zu und nicht den einzelnen Mitgliedern. Somit könne das Aufsichtsratsmitglied seine übertragenen Befugnisse nicht selbständig und

individuell ausüben. Außerdem vertrat der EuGH-Richter die Auffassung, dass ein Aufsichtsratsmitglied mit der Ausübung der Aufsichtsratstätigkeit kein wirtschaftliches Risiko eingeht, da eine feste Vergütung gezahlt wird, die weder von der Teilnahme an Sitzungen noch von den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhänge.

Im Anschluss an das EuGH-Urteil hat der BFH unter Aufgabe seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung mit Urteil vom 27.11.2019 (AZ: V R 23/19) entschieden, dass ein Aufsichtsratsmitglied, dass aufgrund einer Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt, nicht unternehmerisch tätig ist. Somit hat der BFH seine Ansicht in Bezug auf die Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds in dem entschiedenen Einzelfall (Festvergütung) geändert.

Im zu entscheidenden Verfahren war der Kläger leitender Angestellter der S-AG und gleichzeitig Aufsichtsratsmitglied der E-AG, deren Alleingesellschafter die S-AG war. Für seine Tätigkeit erhielt das Aufsichtsratsmitglied eine jährliche Festvergütung von 20.000 € oder einen zeitanteiligen Anteil hiervon, weshalb der Kläger nicht mehr als Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG a. F. anzusehen war. Die Finanzbehörde vertrat die Annahme, dass das Aufsichtsratsmitglied (Kläger) umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringe. Dagegen erhob der Kläger Klage.

Der BFH hat seine Entscheidung mit der Rechtsprechung des EuGH begründet. Der Träger trage kein wirtschaftliches Risiko, da er keine variable, sondern eine fixe Vergütung für seine Aufsichtsratstätigkeiten erhalte.

Praxishinweise:

Auswirkungen für das zu überwachende Unternehmen

Für vorsteuerabzugsberechtigte Gesellschaften bedeuteten die Rechnungen mit Umsatzsteuer der Aufsichtsratsmitglieder keine finanzielle Belastung. Etwas anderes ergibt sich dann, wenn die Gesellschaft nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, da dann die fakturierte Umsatzsteuer eine tatsächliche Kostenbelastung darstellt. Es sollte jedoch grundsätzlich in jedem Einzelfall geprüft werden, ob das Aufsichtsratsmitglied eine Festvergütung erhält und ob eine Haftungsfreistellung erfolgt.

Auswirkungen auf das Aufsichtsratsmitglied

Nach dem o.g. BFH-Urteil vom 27.11.2019 besteht für das Aufsichtsratsmitglied die Gefahr eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c UStG. Der Leistungsempfänger darf diese zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht per se als Vorsteuer abziehen.

Darüber hinaus verringert der Wegfall der Selbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds dessen administrativen Aufwand, wobei aber gleichzeitig zu beachten ist, dass insoweit auch seine Vorsteuerabzugsberechtigung entfällt.

Ausdrücklich wurde jedoch nicht entscheiden, ob im Falle einer variablen Vergütung an der Unternehmereigenschaft des Aufsichtsratsmitglied festzuhalten ist.

Die Finanzverwaltung wird hoffentlich zeitnah im UStAE zu dem Urteil des BFH v. 27.11.2019 Stellung nehmen. Bis dahin besteht jedoch eine gewisse Rechtsunsicherheit, insbesondere bei Aufsichtsratsmitgliedern, welche eine variable Vergütung erhalten. Des Weiteren ist die Frage nach der Rückwirkung des Urteils und des Vertrauensschutzes noch nicht geklärt, weshalb auch hier Rechtsunsicherheit für Aufsichtsratsmitglieder herrscht.

Wegzugsbesteuerung bei der Übertragung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Regelung der Wegzugsbesteuerung im Außensteuerrecht soll das Besteuerungsrecht Deutschlands bei einem Wegzug in das Ausland sicherstellen und verhindern, dass dem deutschen Fiskus durch den Wegzug ins Ausland oder einen dem Wegzug gleichgestellten Tatbestand ein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen wird.

Dem Wegzug gleichgestellt werden weitere Fälle, wie u. a. die unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften an eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige, also im Ausland lebende Person.

Das FG Köln hatte über die Frage zu entscheiden, ob eine teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsführung in Deutschland an eine nicht in Deutschland ansässige Person der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG unterliegt.

Im zu entscheidenden Fall übertrug der Gesellschafter A einen Geschäftsanteil von über 50 % am Stammkapital einer Immobilienkapitalgesellschaft teilentgeltlich an seinen Sohn S. S besaß die US-amerikanische Staatsangehörigkeit und war im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig.

Das Vermögen der Gesellschaft bestand im Zeitpunkt der Übertragung überwiegend aus im Inland belegenem Grundvermögen. Das zuständige Finanzamt behandelte die Übertragungen an S als teilentgeltliche Erwerbe und setzte für A für den entgeltlich übertragenden Teil einen steuerpflichtigen Übertragungsgewinn an. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Übertragung an den Sohn war das Finanzamt der Auffassung, dass die Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfüllt seien.

Das FG Köln bestätigte in seinem Urteil die Entscheidung der Finanzverwaltung.

Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG ist nach Ansicht des FG erfüllt. Im zu entscheidenden Fall kommt es aufgrund der Unentgeltlichkeit bzw. Teilentgeltlichkeit der Übertragung an S nicht zu einer vollen Realisierung der stillen Reserven, so dass eine Besteuerung der Wertzuwächse nur durch die Vorschriften der Wegzugsbesteuerung sichergestellt werden kann.

Dies gilt auch dann, wenn die Besteuerung durch Deutschland mit der Übertragung tatsächlich nicht verloren geht, weil z. B. eine deutsche beschränkte Steuerpflicht weiterhin besteht und durch Abkommen nicht eingeschränkt ist. Denn es ist gerade der Sinn des Gesetzes, die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zu unterlaufen und die in Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven entgegen den Regelungen der Abkommen bei Wegzug in das Ausland der deutschen Besteuerung zu unterwerfen.

Auch dem Vortrag des S., dass eine Wegzugsbesteuerung auch noch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen könnte und damit das deutsche Steuersubstrat gesichert sei, wurde vom Finanzgericht nicht gefolgt. Die Richter verwiesen darauf, dass sich eine Änderung der Qualifikation als Grundstücksgesellschaft und damit ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts zu einem späteren Zeitpunkt unter keine Alternative des § 6 Abs. 1 Satz 1 und 2 AStG subsumieren lässt. Voraussetzung wäre außerdem, dass das Finanzamt oder der Anteilseigner davon Kenntnis erhält. Dies ist – so das Finanzgericht – im vorliegenden Fall nicht gewährleistet.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Kommt eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts?

Nach mehreren Urteilen zur Zulässigkeit von politischen Betätigungen im Non-Profit-Bereich, bei denen Organisationen wie Attac und nun auch Campact die Gemeinnützigkeit aberkannt wurde, kündigt der Bundesfinanzminister auch vor dem Hintergrund der öffentlichen Diskussionen eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts an.

Gemeinnützige Organisationen dürfen sich nach einem Urteil des BFH durchaus mit tagespolitischen Themen beschäftigen, soweit diese in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrem steuerbegünstigten Satzungszweck stehen. Im Fall der Aktivitäten des Attac-Vereins ist jedoch kein gemeinnütziger Zweck mehr zu erkennen. Für den laut Satzung verfolgten Zweck der politischen Bildung fehlt es an der gebotenen Neutralität, da der Verein durch öffentlichkeitswirksame Kampagnen versucht, eigene politische Forderungen durchzusetzen. Das Finanzamt hat nun auch die Tätigkeit der Kampagnenorganisation Campact als überwiegend allgemeinpolitisch beurteilt. Damit werde kein gemeinnütziger Zweck verfolgt. Die Organisation hatte bereits im Vorfeld mit dieser Entscheidung gerechnet und wegen der drohenden Spendenhaftung keine neuen Zuwendungsbestätigungen mehr ausgestellt. Die Einnahmen müssen nun rückwirkend ab 2015 versteuert werden. Die angekündigte Reform des Gemeinnützigkeitsrechts soll die hier aufgeworfenen Fragen rund um politische Betätigungen im Bereich der Demokratiepflege und der Menschenrechtsarbeit klären. Politisch tätige Organisationen, die sich mit ihrer Tätigkeit im Grenzbereich bewegen, sind bis zur endgültigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gefordert. Es bedarf entsprechender Gestaltungen und Argumentationen, um mit der politischen Betätigung nicht die steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit zu gefährden. Gegenstand intensiver Medienerstattung war ebenso die Anerkennung reiner Männergesang-

vereine als gemeinnützige Organisation. Auch hierzu ist eine grundsätzliche Anpassung des Gemeinnützigkeitsrechts angekündigt.

Für kleinere gemeinnützige Organisationen dürfte die Anhebung der Kleinunternehmergrenze in § 19 UStG ab dem 01.01.2020 von großer Bedeutung sein. Die Organisationen können jetzt von der Erhebung der Umsatzsteuer absehen, wenn ihre Einnahmen im Vorjahr weniger als 22.000 € betrugen. Neue gemeinnützige Zwecke wie etwa die lang diskutierte Freifunkinitiative sollen neu aufgenommen werden. Darüber hinaus soll die Freigrenze für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe erhöht werden. Die bereits für das Jahressteuergesetz 2019 vorgesehene Erhöhung der Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale wurde ebenso wie die Erhöhung der Grenze für die vereinfachte Zuwendungsbestätigung auf 300 € verschoben und soll jetzt im Rahmen der Reform realisiert werden.

Datenschutzrecht für NPOs

Nachdem im Mai 2018 auch gemeinnützige Organisationen durch die Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) große Umstellungen vornehmen mussten, hat der Bundesrat nun zahlreichen Anpassungen zugestimmt. Zwei dieser Änderungen betreffen insbesondere auch gemeinnützige Organisationen. Zukünftig soll die Verpflichtung eines Datenschutzbeauftragten erst ab 20 Personen gelten. Dabei ist es nicht entscheidend, wie viele Mitglieder der Verein hat, sondern wie viele Personen regelmäßig mit der automatischen Verarbeitung personenbezogener Daten beschäftigt sind. Weiterhin unklar bleibt jedoch, ab wann eine Person ständig mit personenbezogenen Daten beschäftigt ist. Zum anderen soll die Einwilligung von Beschäftigten einer gemeinnützigen Organisation zur Datenverarbeitung vereinfacht werden. Ausreichen soll künftig schon eine E-Mail mit der Einwilligung und nicht mehr nur eine schriftliche Zustimmung. Vereine mit standardisierten Arbeitsverträgen können daher künftig auf eine entsprechende Klausel verzichten. Obwohl die Vereine im Umgang mit der DSGVO nun entlastet sind, sollte weiterhin auf einen umsichtigen Umgang mit sensiblen Daten geachtet werden. Vereine, die sich bisher noch nicht mit der DSGVO und deren Umsetzung beschäftigt haben, ist dringend zu raten, sich dieses Themas anzunehmen. Dazu empfiehlt sich die Hilfe einer professionellen Unterstützung, denn das Datenschutzrecht ist umfangreich und der Verein haftet Betroffenen gegenüber, wenn durch einen Verstoß gegen die Vorschriften materielle oder immaterielle Schäden entstehen. Darüber hinaus drohen bei Zuwiderhandlungen hohe Bußgelder auch für Vereine.

Einhaltung der Frist bei Satzungsänderungen

Eine Grundvoraussetzung, um eine Satzungsänderung zu verabschieden, ist die Zustimmung der Mitgliederversammlung, denn diese muss der Satzungsänderung mehrheitlich zustimmen. Dabei ist die fristgerechte Einladung der Mitgliederversammlung entscheidend, denn bei nicht fristgerechter Einladung liegt ein Beschlussmangel vor, der zur Unwirksamkeit der beschlossenen Satzungsänderung führt. Für die Frist der Einberufung gibt es keine gesetzlichen Regelungen. In den meisten Fällen ergibt sich die Frist aus der Satzung. Zweck der Einladungsfrist ist es, eine ordnungsgemäße Vorbereitung der Teilnahme der Vereinsmitglieder zu ermöglichen. Ob die Länge der Einberufungsfrist angemessen ist, entscheidet sich nach den jeweiligen Verhältnissen im Verein. Zu berücksichtigen sind dabei z.B. Terminkollisionen oder lange Anreisewege der Mitglieder zum Tagungsort. Für kleinere Vereine ergeben sich daher also andere Kriterien als für große Vereine. Während im ersten Fall ein bis zwei Wochen völlig ausreichend sind, muss die Einladung bei größeren Vereinen mit einer entsprechend längeren Frist verschickt werden. Ist die Einberufungsfrist nicht in der Satzung festgehalten, wird ihre Angemessenheit im Streitfall durch die Gerichte entschieden. Ist in der Satzung eine angemessene Frist enthalten und wird diese nicht eingehalten, können die Mitglieder die Nichtigkeit des Beschlusses feststellen lassen. Häufig ist ein Streitpunkt auch der Zeitpunkt, ab wann die Frist zu laufen beginnt. Ist dieser Zeitpunkt nicht in der Satzung aufgenommen worden, gilt grundsätzlich, dass die Frist erst mit Zugang bzw. mit Veröffentlichung im vorgesehenen Medium zu laufen beginnt. Die Vereine sollten dringend auf die Einhaltung der angemessenen Einberufungsfrist schon aufgrund der Gefahr eines Beschlussmangels achten. Da es an einer gesetzlichen Regelung fehlt, sollten die Vereine, wenn sie es noch nicht getan haben, eine angemessene Einberufungsfrist unter Berücksichtigung der genannten Kriterien in ihre Satzung aufnehmen.

Einschränkung des ermäßigten Steuersatzes für Zweckbetriebe

In einem aktuellen Urteil hat der BFH die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Zweckbetrieben von gemeinnützigen Organisationen weiter eingeschränkt. Dabei ist einem gemeinnützigen Verein, der eine Behindertenwerkstatt betreibt, der ermäßigte Steuersatz für ein Bistro verweigert worden. Der Verein ist davon ausgegangen, dass es sich bei dem Bistro um einen Zweckbetrieb mit ermäßigtem Steuersatz handelt, da dort Menschen mit Behinderung angestellt waren. Die Finanzbehörden sahen dies anders. Ohne weitere Nachweise, dass es sich bei dem Bistro um ein förderungsfähiges Integrationsobjekt handelt, seien die Behinderten lediglich normale Angestellte.

Der BFH hat nun entschieden, dass das Bistro zwar grundsätzlich ein Integrationsbetrieb nach dem Gemeinnützigkeitsrecht ist. Eine Steuerbegünstigung für die Umsatzsteuer lehnt das Gericht aber grundsätzlich ab. Unter Berücksichtigung europarechtlicher Anforderungen lägen die Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz nur dann vor, wenn der Zweckbetrieb nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmen tätig ist. Alternativ müssen mit den Leistungen des Zweckbetriebes die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke direkt verwirklicht werden. Beide Voraussetzungen sah das Gericht nicht als gegeben an. Zum einen steht das Bistro in einem wirtschaftlichen Wettbewerb zu nicht als gemeinnützig anerkannten Unternehmen, die vergleichbare Leistungen anbieten. Zum anderen dient der Betrieb des Bistros primär den Bistrobesuchern. Das ist jedoch keine originäre, gemeinnützige Leistung, durch die die Satzungszwecke des Vereins selbst verwirklicht werden. Das Finanzgericht hat nun zu prüfen, ob noch andere Gründe für einen ermäßigten Steuersatz vorliegen. Sollte dieses nicht der Fall sein, müssen die Umsätze des Bistros mit dem Regelsteuersatz von 19 % versteuert werden. Das Urteil zeigt wieder einmal, dass die umsatzsteuerliche Bewertung stets getrennt von anderen Steuerrechtsfragen vorzunehmen ist.

Was ist eine vereinfachte Zuwendungsbestätigung?

Erhält eine gemeinnützige Organisation Spenden, so bekommt der Spender für den von ihm überwiesenen Betrag eine Zuwendungsbestätigung, die im allgemeinen Sprachgebrauch auch Spendenquittung genannt wird. Die Zuwendungsbestätigung benötigt der Spender, um diesen Betrag in seiner Einkommensteuererklärung als Sonderausgabe und somit steuermindernd geltend machen zu können. Die Voraussetzung für die Anerkennung einer solchen Spende ist, dass der Spender die Zuwendung freiwillig und ohne Erwartung einer Gegenleistung geleistet hat. Darüber hinaus muss die empfangene Spende in der gemeinnützigen Organisation für deren gemeinnützigen Zweck eingesetzt werden. All diese Voraussetzungen sollen durch die Zuwendungsbestätigung bescheinigt werden. Für Spenden bis 200 € muss jedoch keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Für diese Spenden reicht der Zahlungsnachweis in Form des Kontoauszugs bzw. einer Buchungsbestätigung der Bank. Zusätzlich muss man einen Beleg des Spendenempfängers vorlegen, aus dem Angaben über dessen steuerbegünstigten Zweck hervorgehen, für den die Spende eingesetzt wird sowie über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer und eine Information, ob es sich bei der Zuwendung um eine Spende oder um einen Mitgliedsbeitrag handelt. Um den Zugang zu dieser vereinfachten Zuwendungsbestätigung zu ermöglichen, ist den gemeinnützigen Organisationen daher zu empfehlen, entsprechende Belege standardisiert z.B. als PDF-Dokument auf der Internetseite zur Verfügung zu stellen oder entsprechend vorgedruckte Überweisungsträger anzuhängen. Die Spender sollten zudem auf die Möglichkeit der vereinfachten Zuwendungsbestätigung hingewiesen werden, damit sie nicht vergeblich auf die Übersendung einer Zuwendungsbestätigung warten.

Transparenzregister

Seit 2017 sind gemeinnützige Organisationen grundsätzlich dazu verpflichtet, dem öffentlichen Transparenzregister Angaben zu ihren wirtschaftlichen Berechtigten mitzuteilen. Dieses sind insbesondere Angaben über die betroffenen Personen sowie über Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses. Ziel des Registers ist es, die mit der Geldwäscherichtlinie der EU geforderte Transparenz zu gewährleisten. Dazu gelten diverse Sonderregelungen. So sind z.B. gGmbHs und Vereine i.d.R. von einer Meldung befreit, weil sich die relevanten Daten bereits aus dem Vereinsregister oder dem Handelsregister ergeben. Bisher mussten gemeinnützige Organisationen eine geringe pauschale Jahresgebühr für die Führung des Transparenzregisters bezahlen, von der sie sich seit dem 01.01.2020 befreien lassen können. Das Finanzamt muss die Verfolgung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks bescheinigen. Mittels dieser Bescheinigung kann die Befreiung von der Gebühr beantragt werden. Diese Änderung richtet sich insbesondere an Stiftungen, die ihrer Mitteilungspflicht nicht schon über Meldungen an das Vereinsregister bzw. das Handelsregister nachkommen können. Die Eintragung in das Transparenzregister ist anders als die Führung des Transparenzregisters mit keiner Gebühr verbunden. Dabei ist Vorsicht vor Trickbetrügern zu wahren. In E-Mails suggeriert z.B. die „Organisation Transparenzregister e.V.", dass hohe Bußgelder fällig werden, sollte man sich nicht im Transparenzregister eintragen. Statt einer Verlinkung auf die offizielle Internetseite des Transparenzregisters gelangt man jedoch auf die Internetseite der Betrüger. Auf dieser Seite wird dann der Eindruck vermittelt, dass man sich dort kostenpflichtig anmelden muss. Da es sich hierbei jedoch lediglich um ein privates Register handelt, hat man unnötig Geld ausgegeben. Darüber hinaus ergeben sich keine Auswirkungen für das offizielle Transparenzregisters. Gemeinnützige Organisationen sollten daher aufpassen und Eintragungen nur im offiziellen Transparenzregister vornehmen.

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.