Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 1 **März 2018**

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

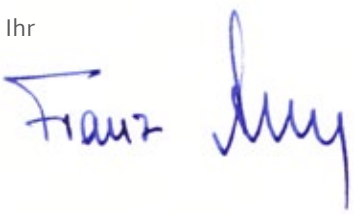
benötigt eine Kapitalgesellschaft in der Unternehmenskrise zusätzliches Kapital, so kann der Gesellschaft dieses durch die Gesellschafter entweder als zusätzliches Eigenkapital oder in Form eines Darlehens zur Verfügung gestellt werden. Im Falle einer Insolvenz wurden diese sog. eigenkapitalersetzenden Darlehn in Eigenkapital umqualifiziert.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) sind die gesetzlichen Vorschriften zum eigenkapitalersetzenden Darlehen für künftige Fälle abgeschafft worden. Stattdessen werden Darlehensrückzahlungsansprüche von Gesellschaftern einer Gesellschaft bei einer Insolvenz grundsätzlich als nachrangige Insolvenzforderungen eingestuft, unabhängig von deren Eigenkapitalersatzcharakter.

Die steuerlichen Auswirkungen dieser Gesetzesänderung werden Ihnen von unserem Steuerberater Manfred Kröger am Beispiel eines aktuellen BFH-Urteils dargestellt.

Wir hoffen, dass wir auch mit unseren weiteren Artikeln aus den Bereichen Einkommen-, Umsatz- und Erbschaftsteuer sowie aus dem internationalen Steuerrecht und dem Vereinsrecht Ihr Interesse wecken können und wünschen Ihnen eine anregende Lektüre.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Rechtsprechungsänderung zu den nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters nach § 17 EStG
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaftsteuer 6

Vor- und Nacherbfolge
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Enkel kann Pflichtteil zustehen
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Internationales Steuerrecht 9

§ 50d Abs. 3 EStG a.F. verstößt gegen Unionsrecht
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Umsatzsteuer 10

Verpflichtung von Rechtsanwälten zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung trotz Schweigepflicht
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Umsatzsteuerbarkeit der Leistungen eines Berufspokerspielers
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Körperschaftsteuer 12

Überhöhte Mietzahlungen an nahestehende Personen des Gesellschafters einer GmbH
Manfred Kröger, Steuerberater

Vereinsrecht 14

Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 9. November 2017 (AZ III R 10/16) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot verstößt.

Der BFH hält den hierfür vorgesehenen Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat (6 % pro Jahr) auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 für verfassungsgemäß.

Im Streitfall gab der Kläger die Einkommensteuererklärung für 2011 im Dezember 2012 ab. Er erwartete eine Einkommensteuernachzahlung von 300.000 €, die er auf einem gesonderten Bankkonto bereithielt. Im Juli 2013 erbrachte der Kläger im Hinblick auf die drohende Nachzahlung eine freiwillige Zahlung in Höhe von 366.400 € an das Finanzamt. Aus dem im September 2013 ergangenen Einkommensteuerbescheid ergab sich ein Nachforderungsbetrag von ca. 390.000 €. Hierfür setzte das Finanzamt Nachzahlungszinsen von 0,5 % monatlich fest, die sich für den Zinszeitraum April 2013 bis September 2013 auf ca. 11.000 € beliefen. Dem Antrag des Klägers, die Zinsen zu erlassen, entsprach das Finanzamt nur insoweit, als es wegen der im Juli 2013 erfolgten freiwilligen Zahlung einen Erlass der Zinsen für August und September 2013 aussprach.

Den dagegen gerichteten Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 13. Augst 2014 zurück. Mit der anschließenden Klage begehrten die Kläger die Aufhebung der Zinsfestsetzung, hilfsweise die Verpflichtung des Finanzamtes, die festgesetzten Zinsen zu erlassen. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Im dagegen gerichteten Revisionsverfahren bejahte der Bundesfinanzhof die Verfassungsmäßigkeit der geltenden Zinsregelung, so dass die Voraussetzungen für eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nicht vorliegen.

Der BFH konnte keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) erkennen. Die Unterscheidung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern beruht auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgenden Steuerfestsetzungen zu potentiellen Zinsvor- oder Zinsnachteilen führen können. Auch hinsichtlich der Zinshöhe verneint der BFH einen Gleichheitsverstoß. Denn innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Steuerpflichtigen wird bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zugrunde gelegt.

Nach dem Urteil des BFH ist die Zinshöhe auch nicht wegen eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verfassungswidrig. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hielt der BFH eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen für erforderlich. Auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank untersuchte der BFH die Zinssätze für verschiedene kurz- und langfristige Einlagen und Kredite. Hierbei ergaben sich für 2013 Zinssätze, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen war, konnte somit nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realitätsnaher Referenzwerte verlassen hat.

Schließlich verneinte der BFH auch einen Anspruch auf einen Erlass der Zinsen.

Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gehören auch die steuerlichen Nebenleistungen zuzuordnenden Nachzahlungszinsen.

Die Entscheidung über den Erlass ist eine reine Ermessensentscheidung der Behörde, die gerichtlich nur eingeschränkt überprüft werden kann. Zu prüfen ist daher bei einer Erlassablehnung nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten hat oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

Zu Recht ist das Finanzgericht davon ausgegangen, dass die Entscheidung des Finanzamtes, die Nachzahlungszinsen für die verbleibenden Zinszeiträume nicht zu erlassen, frei von Ermessensfehlern ist.

Auch die Annahme des Finanzgerichtes, dass das Finanzamt nicht wegen eines ihm zurechenbaren Fehlverhaltens zu einem weitergehenden Erlass der Nachzahlungszinsen verpflichtet war, ist frei von Rechtsfehlern.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist die Verzinsung nach § 233a AO grundsätzlich nicht davon abhängig, ob den Steuerpflichtigen oder das Finanzamt ein Verschulden an der verzögerten Festsetzung trifft.

Es komme nicht auf die Ursachen einer späten oder verzögerten Steuerfestsetzung an.

Rechtsprechungsänderung zu den nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters nach § 17 EStG

Manfred Kröger
Steuerberater

Der IX. Senat des BFH hat mit seinem am 11.7.2017 ergangenen Grundsatzurteil zur Rechtslage nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008 die Rechtsprechung zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG maßgebend geändert und insoweit die Berücksichtigung von Finanzierungsmaßnahmen in Form von Darlehen und Bürgschaften eingeschränkt.

Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung. Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils am 27.9.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Grundsatz

Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war und er die

Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Entsprechendes gilt auch für die aus der Veräußerung oder Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Verluste. Gewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben; dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Nachträgliche Anschaffungskosten mindern den Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn oder erhöhen einen entsprechenden Verlust. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben offenen und verdeckten Einlagen nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind.

Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital wurden bisher auch die Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen gezählt, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft z. B. ein Darlehen gewährte (§ 32a Abs. 1 GmbHG a. F.), eine Bürgschaft übernahm oder eine Sicherheit bestellte (§ 32a Abs. 2 GmbHG a. F.) und diese Finanzierungsmaßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter hatten. Maßgebend dafür war, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen oder eine andere Finanzierungshilfe oder Finanzierungsmaßnahme gewährte. Lagen diese Voraussetzungen nicht vor, hatte die Finanzierungshilfe (auch gesellschaftsrechtlich) nicht die Funktion von Eigenkapital und der Gesellschafter war insofern wie jeder Drittgläubiger zu behandeln (Fremdkapital).

Durch das MoMiG wurden die Bestimmungen über kapitalersetzende Darlehen (§§ 32a, 32b GmbHG) aufgehoben und ersetzt durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO). Betrachtet man die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung müssten nun als Auswirkung des MoMIG eigentlich sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters vollständig abzugsfähig sein (so insbesondere Herr Prof. Weber-Grellet, Herausgeber des Kommentars Schmidt/EStG).

Dies sieht der BFH allerdings grundlegend anders. Der IX. Senat des BFH hat die gesetzlichen Änderungen durch das MoMiG zum Anlass genommen, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus Darlehensverlusten oder anderen Finanzierungshilfen des Gesellschafters völlig neu zu regeln.

Sachverhalt

In dem vom BFH entschiedenen das Jahr 2011 betreffenden Fall hatte ein Alleingesellschafter einer GmbH Bürgschaften für deren Bankverbindlichkeiten übernommen. In der Insolvenz der GmbH wurde er von der Gläubigerbank aus der Bürgschaft in Anspruch genommen. Da er mit seinem Regressanspruch gegen die insolvente GmbH ausgefallen war, begehrte er die steuerliche Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang geleisteten Zahlungen auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung.

Das FA lehnte die Berücksichtigung der Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der vom Kläger geleisteten Bürgschaften ab, da sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe. Der Einspruch blieb erfolglos.

Urteil

Der BFH entschied im Grundsatz, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist.

Der BFH zieht sich damit auf die Definition des Anschaffungskostenbegriffs des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zurück. Diese eigentliche Rechtsprechungsänderung mit den gesetzlichen Änderungen des MoMiG zu begründen ist nicht unbedingt einleuchtend, da ja nunmehr immer sämtliche Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall als nachrangige Darlehen gesehen werden und damit grundsätzlich eigenkapitalersetzenden Charakter haben.

Nach Auffassung des IX. Senats des BFH führen Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Darunter fallen insbesondere Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB sowie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten", „krisenbestimmten" oder „in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder

der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

Auch Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus einer Gesellschafterbürgschaft sind unabhängig davon, ob die Bürgschaft krisenbestimmt oder in der Krise der Gesellschaft übernommen worden ist, im zeitlichen Anwendungsbereich des MoMiG grundsätzlich nicht mehr den nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 2 und 4 EStG zuzurechnen.

Etwas anderes kann sich nach der Auffassung des BFH ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen – wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. des § 5 Abs. 2a EStG – im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital. In einem solchen Fall käme dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zu.

Der BFH hat aus Gründen des Vertrauensschutzes eine zeitliche Anwendungsregelung für sein Urteil getroffen. Der IX. Senat des BFH hält es für geboten, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Nur auf Grund dieser Vertrauensschutzregelung hatte die Klage im Urteilsfall Erfolg.

Mit diesem Urteil des BFH hat die vorherige Überlegung und Entscheidung, ob der Gesellschaft Eigenkapital oder Fremdkapital zugeführt werden soll, erheblich an Bedeutung gewonnen. Diese Überlegungen sind entsprechend schon vor der Gewährung der finanziellen Mittel oder der Gewährung von Finanzierungshilfen zu treffen.

Vor- und Nacherbfolge

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

In bestimmten Fällen kann es sinnvoll sein, den Nachlass in der zeitlichen Nutzung aufzuteilen. Zu diesem Zweck gibt es das Institut der Vor- bzw. Nacherbschaft. Der Erblasser kann eine Person als Vorerben einsetzen, der den Nachlass für eine bestimmte Zeit nutzen darf. Anschließend geht die Vermögenssubstanz an den Nacherben über.

Der Vorerbe ist allerdings zur Wahrung der Interessen des Nacherben in seiner Verfügungsmöglichkeit über die Erbschaft beschränkt. Verfügungen sind in der Regel dann unwirksam, wenn sie den Nacherben benachteiligen. Zur Kontrolle und Sicherung des Erbes kann der Nacherbe außerdem verschiedene Rechte gegen den Vorerben geltend machen.

Steuerlich ist die Verfügung in Vor- und Nacherbschaft nicht optimal, da der Erblasser zweimal beerbt wird, d.h. der Nachlass wird auch mehrfach versteuert.

Dies hat erneut das Finanzgericht Köln im folgenden Fall so entschieden: Ein lediger und kinderloser Erblasser hatte ein Testament errichtet und seine langjährige Lebensgefährtin als Vorerbin bestimmt. Nacherben werden drei gemeinnützige Körperschaften. Darüber hinaus ordnete er bis zum Tod der Vorerbin eine Dauertestamentsvollstreckung an. Der Testamentsvollstrecker hatte u.a. die Aufgabe, der Vorerbin aus den Erträgen des Nachlasses Zuwendungen zur Verbesserung ihrer Lebensqualität zukommen zu lassen. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Bank- und Wertpapiervermögen in Höhe von rund 370.000 €.

Das Finanzamt setzte gegen die Vorerbin eine Erbschaftsteuer von fast 100.000 € fest. Gegen diesen Steuerbescheid erhob sie Klage. Dabei machte sie geltend, dass sie über den Nachlass in keiner Weise verfügen könne. Wirtschaftlich habe sie nur einen geringfügigen Nießbrauch an den Erträgen des Nachlasses erhalten und in den

letzten Jahren tatsächlich lediglich Zuwendungen in Höhe von rund 1.500 € jährlich erhalten. Die festgesetzte Erbschaftsteuer übersteige auch bei weitem ihre mögliche Nutzungsziehung. Bei einer Lebenserwartung von 20 Jahren und gleichbleibenden Nutzungsziehungen würde sich eine Steuerbelastung von etwa 343 % ergeben. Daher müsse § 6 ErbStG teleologisch ausgelegt werden, so dass eine sachgerechte Besteuerung erfolge. Insbesondere müsse der Wille des Erblassers berücksichtigt werden, seinen Nachlass den drei gemeinnützigen Organisationen zu vermachen.

Die Klage beim Finanzgericht blieb erfolglos. Der Erwerb des Vorerben unterliegt in vollem Umfang der Erbschaftsteuer. Der Vorerbe wird dabei wie ein Vollerbe besteuert. Dies gilt auch für den nicht befreiten Vorerben. Die Verfügungsbeschränkungen des Vorerben werden bei der Bewertung auch nicht steuermindernd berücksichtigt.

Ob die beim BFH eingelegte Revision Erfolg haben wird, bleibt fraglich. Dabei zeigt gerade der Ausgangsfall besonders deutlich, dass diese Besteuerung des Vorerben übermäßig ist. Nach heutiger Auffassung des BVerfG muss sich die Bewertung am gemeinen Wert orientieren.

Der gemeine Wert ergibt sich, wenn der Geldwert eines Wirtschaftsguts durch Verkauf realisiert wird. Ein Wirtschaftsgut, dass mit Rechten von Nacherben belastet ist, kann jedoch am Markt (wenn überhaupt) nur mit erheblichen Wertabschlägen verkauft werden. Ein höherer Wert kann demnach auch für steuerliche Zwecke nicht zugrunde gelegt werden. Richtigerweise ist daher zumindest der gemeine Wert des Anwartschaftsrechts des Nacherben vom Vermögensanfall des Vorerben abzuziehen. Nur dann entspricht die Besteuerung des Vorerben seiner Leistungsfähigkeit.

Mögliche Gestaltungsalternativen

Die gemeinnützigen Organisationen sollten nicht als Nacherben, sondern als Erben eingesetzt werden mit einem Vermächtnis zu Gunsten der Lebensgefährtin. Die Vermächtniserfüllung und Nachlassabwicklung kann durch einen Testamentsvollstrecker abgesichert werden. Darüber hinaus ist der Erwerb durch eine gemeinnützige Organisation gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG steuerbefreit.

Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Verzichtet ein künftiger gesetzlicher Erbe auf seinen Pflichtteilsanspruch gegenüber seinen Eltern und erhält er dafür eine Abfindung, die von seinen Geschwistern zu zahlen ist, so ist zu unterscheiden, ob der Verzicht bereits zu Lebzeiten oder erst nach dem Tod des Erblassers vereinbart wird.

In dem beim BFH vorgelegten Fall verzichtete der Kläger S durch notariell beurkundeten Erbschaftsvertrag gegenüber seinen drei Brüdern für den Fall, dass er durch letztwillige Verfügung von der Erbfolge seiner Mutter M ausgeschlossen sein sollte, auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen eine von den Brüdern jeweils zu zahlende Abfindung.

Nach dem Tod der M erließ das Finanzamt daraufhin für die Zuwendungen der Brüder getrennte Schenkungssteuerbescheide gegen den Kläger. Das Finanzgericht gab der daraufhin erhobenen Klage statt. Dem folgte der BFH nicht. Nach seinem Urteil handelt es sich um eine Zuwendung zwischen Geschwistern und nicht um eine Zuwendung von der M an den S.

Bei dem mit den Geschwistern geschlossenen Vertrag handelt es sich nicht um einen Pflichtteilsverzichtsvertrag mit dem Erblasser, sondern um einen Erbschaftsvertrag der Geschwister als künftige gesetzliche Erben über den Nachlass der Eltern. Dieser hat nur schuldrechtliche Wirkung. Erfolgt der Verzicht ohne Abfindung, unterliegt dieser Vorgang weder der Erbschaft- noch der Schenkungsteuer. Erhält das verzichtende Geschwisterteil allerdings eine Abfindung, unterliegt der Erwerb der Abfindung der Schenkungsteuer als Erwerb von den Brüdern und nicht als fiktive Zuwendung der Mutter M an den Sohn S.

Mit diesem Urteil ist der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung abgewichen. Bisher war der BFH davon ausgegangen, dass in derartigen Fällen für die Besteuerung der Abfindungen nicht das Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden, sondern dasjenige zum künftigen Erblasser, den Eltern, maßgebend sei. Dem habe das Ziel zugrunde gelegen, den gegen Abfindung vereinbarten Pflichtteilsverzicht sowohl vor als auch nach dem Eintritt des Erbfalls im Ergebnis gleich zu behandeln. Dieses Ziel könne aber insbesondere dann nicht erreicht werden, wenn der Pflichtteilsverzicht gegenüber mehreren Personen erklärt wird, begründet der BFH seine Entscheidung nun. Bei einem vor Eintritt des Erbfalls vereinbarten Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung seien daher die erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften anwendbar, die im Verhältnis des Zahlungsempfängers zu den Zahlenden gelten.

Die geänderte Rechtsprechung führt daher bei Pflichtteilsverzichten zwischen Geschwistern gegen Abfindung, die noch zu Lebzeiten des Erblassers vereinbart werden, im Regelfall zu einer höheren Steuerbelastung als bei einer Vereinbarung nach dem Erbfall. Die Vereinbarung zu Lebzeiten begründet die Anwendung der Steuerklasse II, die Vereinbarung mit den Geschwistern nach dem Erbfall die der Steuerklasse I.

Hinweis für die Praxis

Ausgleichszahlungen unter Geschwistern sind erbschaftsteuerrechtlich möglichst zu vermeiden. Wenn möglich sollte der „Normalfall", der Pflichtteilsverzicht der Kinder zu Lebzeiten gegenüber dem Erblasser, gewählt werden. Erfolgt der Verzicht ohne Abfindung an die Kinder, unterliegt der Vorgang weder der Erbschaft- noch der Schenkungsteuer.

Erhalten die Kinder für den Verzicht zu Lebzeiten eine Abfindung, unterliegt der Erwerb der Abfindung der Schenkungsteuer im Verhältnis Kinder zu Eltern.

Enkel kann Pflichtteil zustehen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Jeder Erblasser kann grundsätzlich Angehörige ohne weitere Begründung durch ein Testament enterben. Das geschieht sehr oft. So werden Kinder z.B. bei Errichtung eines sog. Berliner Testaments durch die Eltern enterbt. Sie erben erst nach dem Tod des letzten Elternteils. Trotzdem müssen enterbte Angehörige nicht leer ausgehen. Der Pflichtteilsanspruch, der die Hälfte des gesetzlichen Erbteils beträgt, kann dem Erben nicht genommen werden.

So argumentierte auch ein Enkel nach dem Tod seines Großvaters vor dem OLG Hamm. Der Großvater hatte seine Söhne enterbt und ihnen auch aus besonderen Gründen das Pflichtteil entzogen. Sein Vermögen hat er testamentarisch seiner damaligen Lebensgefährtin und seinem Bruder vererbt. Nach dem Tod des Erblassers teilten die Erben das Vermögen unter sich auf. Der Enkel machte darauf hin Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche gegen die Lebensgefährtin und den Bruder seines Großvaters geltend. Der andere Sohn des Erblassers war zuvor kinderlos verstorben.

Das OLG Hamm bestätigte den Pflichtteilsanspruch des Klägers. Nach Anfechtung durch die Beklagten konnte er durch Vorlage der Geburtsurkunde die rechtliche Abstammung vom Erblasser nachweisen.

Das vom Erblasser errichtete Testament hat den Enkel durch die vom Erblasser bestimmte Erbeinsetzung seiner Lebensgefährtin und seines Bruders von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen. Er ist aber als Abkömmling des Erblassers pflichtteilsberechtigt. Im Gegensatz zu seinem Vater, so das OLG Hamm, hat der Enkel sein Pflichtteilsrecht nicht verloren. Der Erblasser hat in seinem Testament nur angeordnet, seinen Söhnen, nicht aber auch deren Nachkommen den Pflichtteil zu entziehen. Bezogen auf die Person des Enkels war kein Grund für die Entziehung des Pflichtteils ersichtlich und vom Erblasser auch testamentarisch nicht verfügt worden.

Dem Enkel steht damit als einzigem pflichtteilsberechtigten Abkömmling im Zeitpunkt des Erbfalls ein Anspruch auf die Hälfte seines gesetzlichen Erbteils zu. Das ist hier die Hälfte des Wertes des gesamten Nachlasses zum Zeitpunkt des Erbfalls.

Die Erben schulden dem Enkel gegenüber den Pflichtteilsanspruch als Gesamtschuldner. Der Anspruch ist mit dem gesamten Vermögen und nicht nur mit dem übernommenen Nachlass zu erfüllen. Darauf, dass der Nachlass nicht mehr oder nur noch zum Teil vorhanden ist, können sich die Erben nicht berufen.

§ 50d Abs. 3 EStG a.F. verstößt gegen Unionsrecht

Frauke Tuschen
Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG wurde eingeführt mit dem Zweck der Missbrauchsabwehr. Sie beschränkt die Freistellung vom Quellensteuerabzug bzw. verhindert eine diesbezügliche Steuererstattung.

Normiert wurde bei Zwischenschaltung einer ausländischen Holdinggesellschaft ein Ausschluss der Steuerfreistellung bzw. des Anspruchs auf Erstattungen der Quellensteuer, wenn

- an der ausländischen Gesellschaft Personen beteiligt waren, die bei Direktbezug keinen Anspruch auf eine solche Erstattung bzw. Freistellung hätten und es für die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
- die ausländische Gesellschaft selbst nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
- die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Das FG Köln äußerte in zwei Verfahren Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit dem Unionsrecht, denn durch die Mutter-Tochter-Richtlinie wurde u.a. die Quellensteuer auf von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne grundsätzlich abgeschafft.

Für Griechenland, Portugal und die Bundesrepublik gab es zwar Ausnahmeregelungen. Aber alle Ausnahmeregelungen sind zwischenzeitlich durch Zeitablauf weggefallen oder aufgehoben worden.

In den beiden Verfahren des FG Köln begehrten die Kläger die Erstattung der Kapitalertragssteuer durch das BZSt (Bundeszentralamt für Steuern), welches die Erstattung verwehrte aufgrund der Regelungen des § 50d Abs. 3 EStG. Beide Kläger gingen keiner aktiven wirtschaftlichen Tätigkeit nach und erfüllten unstreitig den Ausschlusstatbestand.

Das FG hat die Verfahren ausgesetzt und eine Vorabentscheidung des EuGH eingeholt, um zu klären, ob die streitige Vorschrift unvereinbar ist mit der Niederlassungsfreiheit und der Mutter-Tochter-Richtlinie, weil die Einschränkungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht für gebietsansässige Muttergesellschaften gelten.

Aufgrund der Fragestellung des FG hat der EuGH gegen die Einwendungen der Bundesregierung zu der Vereinbarkeit der gesamten Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG mit der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Niederlassungsfreiheit Stellung bezogen, auch wenn nicht alle Tatbestandsalternativen von den betroffenen Gesellschaften erfüllt wurden.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass eine generelle Steuervorschrift, mit der eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörden auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für eine Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätten, über das hinausgeht, was zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen erforderlich ist.

Nach den Feststellungen des EuGH bezweckt die streitige Vorschrift nicht speziell rein künstliche Konstruktionen von dem Steuervorteil auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung des Vorteils ausgerichtet sind, sondern erfasst generell jede Situation, in der Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, denen eine solche Befreiung nicht zustände, wenn sie die Gewinnausschüttung unmittelbar bezögen.

In keiner Vorschrift der Mutter-Tochter-Richtlinie spielt die Herkunft von Personen, die an der in der Union ansässigen Muttergesellschaft beteiligt sind, eine Rolle für das Recht dieser Gesellschaft, sich auf die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbe-

günstigungen zu berufen. Der EUGH stellt weiter fest, dass die streitige Norm das Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie, die Doppelbesteuerung zu verhindern und die Zusammenarbeit und Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionebene zu erleichtern, vereitelt.

Zudem beinhaltet die Vorschrift für bestimmte Fälle eine unwiderlegbare Missbrauchs- bzw. Hinterziehungsvermutung. Der EuGH sieht aber allein in dem Umstand, dass die Einkünfte einer gebietsfremden Mutter nur aus der Verwaltung der Tochter stammen, noch keine rein künstliche Konstruktion wider jeder wirtschaftlichen Realität. Die streitige Vorschrift sieht auch keine umfassende Einzelfallprüfung vor, die sich auf Gesichtspunkte, wie die organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört und die Strukturen und Strategien dieses Konzerns erstreckt. Aufgrund dieser Feststellungen stehen Art. 1 Abs. 2 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinien der streitigen Vorschrift entgegen.

Zur Niederlassungsfreiheit hat der EuGH angeführt, dass als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen sind, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.

Die streitige Vorschrift schränkt nur dann die Befreiung von dem Quellensteuerabzug ein, wenn eine gebietsansässige Tochtergesellschaft Gewinne an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet. Diese Ungleichbehandlung ist nach Auffassung des Gerichts geeignet, eine gebietsfremde Muttergesellschaft davon abzuhalten, in Deutschland durch eine dort niedergelassene Tochtergesellschaft wirtschaftlich tätig zu werden.

Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit wurde bejaht. Dieses ist aber nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind oder wenn sie durch einen unionsrechtlich anerkannten zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind. Eine solche Rechtfertigung konnte das Gericht nicht feststellen.

Fazit

Aufgrund der Entscheidung des EuGH können die Kläger in den ausgesetzten Verfahren voraussichtlich die begehrte Steuererstattung erhalten.

Für zukünftige Streitigkeiten ist auf ein weiteres anhängiges Verfahren (FG 2 K 773716) zu der geänderten Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG zu verweisen. Auch hier kommt ein Verstoß gegen Unionsrecht in Betracht, da auch diese Vorschrift die Steuerfreiheit für ausländische Muttergesellschaften an Bedingungen knüpft, die die Mutter-Tochter-Richtlinien nicht vorsieht.

Auch eine französische Vorschrift, die die Steuerbefreiungen von Dividenden, die gebietsansässige Tochtergesellschaften an gebietsfremde Muttergesellschaften beschränkte, wenn bestimmte Nachweise nicht erbracht wurden, war Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH. Auch in diesem Verfahren (AZ C 6/16) stellte das Gericht fest, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Niederlassungsfreiheit dieser Regelung entgegenstehen. Dazu führte der EuGH aus, dass die Mitgliedsstaaten nicht befugt sind, einseitig restriktive Maßnahmen einzuführen und den in Art. 5 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerfreiheit von diversen Bedingungen abhängig zu machen.

Diese Entscheidungen zeigen, dass auch wenn es einige Zeit braucht, die gerichtlichen Kontrollen des EuGH greifen und die Gesetzgeber zur Beachtung des Europarechts angehalten werden.

Verpflichtung von Rechtsanwälten zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung trotz Schweigepflicht

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Innergemeinschaftliche Umsätze eines Unternehmens sind im Rahmen einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) dem Finanzamt mitzuteilen.

Grundsätzlich hat der Unternehmer dem Bundeszentralamt für Steuern eine Zusammenfassende Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er folgende Angaben zu machen hat:

- die USt-IdNr. jedes Leistungsempfängers, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen an ihn erbracht wurden,

- für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen sowie

- einen Hinweis auf das Vorliegen einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.

Diese Regelung gilt nach Urteil des BFH auch für die Erbringung von sonstigen Leistungen durch Rechtsanwälte.

Das BFH hat mit Urteil vom 27.09.2017 entschieden, dass ein Rechtsanwalt, der Beratungsleistungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer erbracht hat, die für diese Fälle vorgeschriebene Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nicht unter Berufung auf seine Schweigepflicht verweigern kann. In der Zusammenfassenden Meldung werden unter anderem die USt-IdNr. des Mandanten und der Gesamtbetrag der Beratungsleistungen an den Mandanten angefordert.

Die Klägerin ist eine Rechtsanwaltsgesellschaft mbH. Sie erbrachte u.a. sonstige Leistungen aus anwaltlicher Tätigkeit an Unternehmen als Leistungsempfänger, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig waren. Die Klägerin erklärte in der Umsatzsteuervoranmeldung insoweit zwar gemäß § 18b S. 1 Nr. 2 UStG innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, gab aber keine Zusammenfassende Meldung i.S.d. § 18a UStG ab. Sie begründete dies unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht. Insbesondere wollte die Klägerin vermeiden, die USt-IdNr. der Leistungsempfänger offenzulegen.

Der BFH bestätigt die Entscheidung des Finanzgerichts und geht davon aus, dass die Klägerin zur Abgabe der von ihr angeforderten Zusammenfassenden Meldung verpflichtet war. Dem stehe auch die anwaltliche Pflicht zur Verschwiegenheit nicht entgegen, weil die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Empfänger der Beratungsleistungen durch die Mitteilung (Verwendung) ihrer USt-IdNr. gegenüber der Klägerin in die Weitergabe der Daten an die Steuerbehörden eingewilligt hätten. Dies ergebe sich auch aus bekannten System der Besteuerung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen. Nach Art. 262 Buchst. c, Art. 264 Abs. 1 MwStSystRL sei dem Leistungsempfänger bekannt, dass der leistende Unternehmer aufgrund des Umsatzes in seinem Ansässigkeitsstaat eine zusammenfassende Meldung inklusive der Angabe der USt-IdNr. des Leistungsempfängers abzugeben habe.

Die Rechtsanwaltsgesellschaft mbH muss daher die Zusammenfassende Meldung abgeben.

Beraterhinweis

Grundsätzlich ist der Rechtsanwalt zur Verschwiegenheit verpflichtet und berechtigt. Deshalb können u.a. Rechtsanwälte die Auskunft über das verweigern, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Rechtsanwalt anvertraut oder bekannt geworden ist. Dies dient dem Schutz des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandant. Geschützt sind mandatsbezogene Geheimnisse, die einem Berufsträger oder einem seiner Mitarbeiter bei Ausübung oder Anbahnung eines Mandats bekannt geworden sind. Dies umfasst sowohl die Identität des Mandanten als auch die Tatsache seiner Beratung. Das Verweigerungsrecht gilt allerdings nicht für Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben.

Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Verschwiegenheit liegt außerdem nicht vor, soweit Gesetz und Recht eine Ausnahme fordern oder zulassen. Insofern hat der BFH zwar nicht abschließend ausdrücklich geklärt, ob die in § 18a UStG unter den dort genannten Voraussetzungen allgemein für sämtliche Unternehmen geltende gesetzliche Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nicht ohnehin die anwaltliche Schweigepflicht zulässigerweise einschränkt. Allerdings ist der BFH davon ausgegangen, dass ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer als Leistungsempfänger jedenfalls mit der Mitteilung der USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer (also dem Rechtsanwalt) in die Offenbarung der USt-IdNr. in einer Zusammenfassenden Meldung einwilligt.

Umsatzsteuerbarkeit der Leistungen eines Berufspokerspielers

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Nimmt ein professioneller Pokerspieler an Spielen fremder Veranstalter ausschließlich gegen ein Preisgeld oder gegen Spielgewinne im Erfolgsfall teil, erbringt er mangels unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der bloßen Teilnahme und dem Preisgeld bzw. Gewinn keine umsatzsteuerbare Leistung.

Dagegen liegt lt. BFH vom 30.08.2017 – XI R 37/14 eine umsatzsteuerbare Dienstleistung des Spielers vor, wenn der Veranstalter dem Spieler für dessen Teilnahme am Spiel eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt.

Der Steuerpflichtige nahm in den Streitjahren (2006 und 2007) erfolgreich an Pokerturnieren sowie an sog. Cash-Games und an Internetpokerveranstaltungen teil. Das Finanzamt und das Finanzgericht vertraten die Auffassung, dass der Kläger als Berufspokerspieler Unternehmer sei. Er habe die Absicht Einnahmen zu erzielen, indem er nach den jeweils vorgegebenen Spielregeln bei diesen Veranstaltungen unter Übernahme eines Wagnisses (nämlich des Verlusts seines Geldeinsatzes) gegen andere Teilnehmer Poker gespielt hat. Hierin liege eine umsatzsteuerbare Tätigkeit gegen Entgelt.

Das Gericht sieht hierin allerdings keine Leistungen gegen Entgelt. Der BFH hat das FG-Urteil aufgehoben und der Klage stattgegeben. Nach den für den Streitfall maßgeblichen Grundsätzen, die das Finanzgericht bei seiner Entscheidungsfindung noch nicht in vollem Umfang berücksichtigen konnte, hat der Steuerpflichtige im Besprechungsfall keine Leistungen gegen Entgelt erbracht, weil sein Spielerfolg und damit die von ihm erhaltenen Zahlungen (Preisgelder und Spielgewinne) ungewiss waren.

Der EuGH hatte mit seinem Urteil Bastova vom 10.11.2016 – Rs. C-432/15 entschieden, dass die Teilnahme an einem Pferderennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung ist, wenn für die Teilnahme weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur Pferdeeigentümer mit einer erfolgreichen Platzierung ein (auch im Voraus festgelegtes) Preisgeld erhalten. Die Ungewissheit der Zahlung, die den Unwägbarkeiten des Rennverlaufs unterliegt, schließt den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung (Teilnahme am Rennen) und dem ggf. erhaltenen Preisgeld aus.

Der BFH schließt sich dieser Rechtsprechung an. Die Einstufung einer Wettbewerbsteilnahme gegen ggf. gewonnenes Preisgeld als steuerpflichtiger Umsatz würde die rechtliche Einordnung des Vorgangs von dem Ergebnis abhängig machen, das der Teilnehmer im Wettbewerb erzielt. Dieses jedoch spricht gegen die ständige EuGH-Rechtsprechung, wonach der Begriff „Dienstleistung" objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist.

Zu beachten ist, dass Veranstalter von Pokerspielen, die Spieler gegen Entrichtung einer Spielgebühr (Turniergebühr) zum Spiel zulassen, umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringen.

Des Weiteren ist zu beachten, dass Gewinne aus der professionellen Teilnahme an Pokerspielen als Einnahmen aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen können, und zwar auch dann, wenn für sie keine Umsatzsteuer anfällt.

Überhöhte Mietzahlungen an nahestehende Personen des Gesellschafters einer GmbH

Manfred Kröger
Steuerberater

Zahlt eine GmbH überhöhte Entgelte an eine dem Gesellschafter nahestehende Person, liegt keine gemischte Schenkung der GmbH an die nahestehende Person vor, auch wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Es kann jedoch eine gemischte Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person vorliegen. Dies hat der II. Senat des BFH in seinem Urteil vom 13.09.2017 – II R 32/161 entschieden.

In seinem Urteil vom 7.11.2007 (II R 28/06) hatte der gleiche Senat noch entschieden, dass sofern eine GmbH auf Veranlassung eines Gesellschafters einer nahestehenden Person überhöhte Vergütungen zahlt, darin regelmäßig keine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt. Eine gemischte Schenkung konnte jedoch im Verhältnis der GmbH zur nahestehenden Person gegeben sein.

Damit hat der BFH seine Rechtsauffassung aus dem Jahr 2007 vollständig aufgegeben und vertritt sogar nun die genau gegenteilige Auffassung.

Sachverhalt

Die Mutter eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH vermietete an die GmbH ein bebautes Grundstück. Der Sohn hatte als Geschäftsführer der GmbH den Mietvertrag unterzeichnet. Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung ist das FA zu der Auffassung gekommen, dass der Mietzins für das überlassene Grundstück überhöht

war. Es legte die überhöhte Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der ESt-Festsetzung des Sohnes zu Grunde. In der überhöhten Mietzinszahlung sah es zudem eine Schenkung der GmbH an Mutter und setzte gegen diese Schenkungssteuer fest, da die Verwaltung in der überhöhten Miete eine gemischte Schenkung sah.

Entscheidung

Der Schenkungsteuer unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch eine gemischte Schenkung. Sie ist dann gegeben, wenn eine hingegebene Leistung mit einer Gegenleistung verknüpft ist und Leistung und Gegenleistung wertmäßig nicht ausgewogen sind. In dem übersteigenden Betrag wird eine Schenkung gesehen.

Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch die GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist nach neuer Auffassung des BFH auch dann keine gemischte Schenkung der GmbH i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters an dem Vertrag kann darin bestehen, dass er den Vertrag als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mit unterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt. Dadurch verfügt er über seinen künftigen Gewinnausschüttungsanspruch oder übt sein aus der Satzung oder einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss folgendes Entnahmerecht gegenüber der GmbH aus.

In diesem Fall beruht die Vorteilsgewährung auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und dem Gesellschafter und nicht auf einer freigebigen Zuwendung der GmbH. Diese Rechtsgrundsätze gelten auch dann, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind, von denen zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Es liegt auch keine Schenkung der GmbH an den Gesellschafter vor. Für das Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern hat der BFH bereits in früheren Urteilen entschieden, dass es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen gibt, aber keine freigebigen Zuwendungen. Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter erfolgen nicht freigebig, und zwar unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt vorgenommen werden.

Jedoch kann der Gesellschafter aufgrund der Zuwendung an die ihm nahestehende Person selbst Schenker i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein. Durch die Leistung der GmbH mindert sich das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der GmbH zu seinen Lasten. Darin liegt eine Vermögensminderung, die spiegelbildlich bei der nahestehenden Person zu einer Vermögensmehrung führt. Ob tatsächlich eine Schenkung vorliegt, hängt von der Ausgestaltung der Rechtsbeziehung zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person ab. Da in dem Streitfall eine Schenkung der GmbH an die Mutter des Gesellschafters besteuert wurde, war vom Gericht allerdings nicht zu entscheiden, ob eine Schenkung des Sohnes an die Mutter vorlag.

Fazit

Das BFH-Urteil führt zur Klärung wichtiger schenkungssteuerrechtlicher Fragen im Zusammenhang mit vGA. Der BFH hält damit an seiner im Urteil vom 07.11.2007 geäußerten Auffassung, dass ein überhöhtes Entgelt zu einer gemischten Schenkung der GmbH an eine nahestehende Person führen kann, nicht mehr fest. Hat der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt, beruht die Zuwendung auf dem Gesellschaftsverhältnis. In diesem Fall kann zwar eine vGA an den Gesellschafter, nicht aber eine Schenkung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person vorliegen. Der BFH hat in dem Besprechungsurteil eine zweite Kehrtwendung vollzogen. Er hat in einem „obiter dictum" (einem nicht entscheidungserheblichen Hinweis des Gerichts in der Urteilsbegründung) angekündigt, dass entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung bei der Zahlung eines überhöhten Entgelts an eine dem Gesellschafter nahestehende Person in Höhe des unangemessenen Teils des Entgelts eine gemischte Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person vorliegen könnte.

Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Mit Wirkung vom 29.03.2013, dem Inkrafttreten des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, wurde die Vorschrift des § 60 a AO neu in die Abgabenordnung aufgenommen. Dieses Verfahren löst die bis dahin gültige Erteilung einer sog. vorläufigen Bescheinigung ab. Die vorläufige Bescheinigung hat zwar auch über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen Auskunft gegeben, hatte jedoch keinen rechtlichen Grundlagencharakter, sondern war lediglich nachrichtlicher Natur. Beim Feststellungsbescheid nach § 60 a AO handelt es sich um einen Verwaltungsakt, also einen Bescheid, der mit dem Instrument des Einspruchs angefochten werden kann. Der Bescheid nach § 60 a AO enthält somit explizit eine Rechtsbehelfsbelehrung. Grundsätzlich erfolgt dieser Bescheid nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, da mit der positiven Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen für den Verein ein Vertrauensschutztatbestand für die Vergangenheit ausgelöst wird. Neben den ganz normalen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung enthält die Vorschrift des § 60a AO eigene Aufhebungstatbestände.

Während die vorläufige Bescheinigung eine Gültigkeit von maximal 18 Monaten hatte, erfolgt die Feststellung nach § 60a AO grundsätzlich unbefristet. Sie kann nur unter den Voraussetzungen des § 60a Abs. 4 und 5 AO aufgehoben werden. Darüber hinaus vermittelt er eine Bindungswirkung für die Besteuerung der Vereine und auch denjenigen gegenüber, die dem Verein Leistungen in Form von Spenden oder Mitgliedsbeiträgen erbringen. Damit hat diese Vorschrift den Charakter eines umfassenden Rechtsschutzes auch in den Fällen, in denen bisher die vorläufige Bescheinigung mangels Anerkennung der satzungsmäßigen Voraussetzungen abgelehnt wurde. In diesen Fällen besteht nun die Möglichkeit, auch den außergerichtlichen Rechtsweg zu beschreiten. Es ist jedoch zu erwähnen, dass die Finanzbehörden bei erteilten vorläufigen Bescheinigungen grundsätzlich Vertrauensschutz gewährt haben.

Gesetzlich vorgeschrieben ist, dass die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit entweder auf Antrag des steuerlich zu veranlagenden Vereins erfolgt oder von Amts wegen vorgenommen wird, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist. Die Vorgehensweise ist bei den einzelnen Finanzämtern nach wie vor sehr unterschiedlich. Der Antrag seitens des Vereins kann formlos gestellt werden. Bei neu gegründeten Vereinen geschieht dies i.d.R. durch die Vorlage der durch die Mitglieder oder Gesellschafter beschlossenen neuen Satzung. Dazu bedarf es jedoch keiner vorherigen Eintragung in das Vereinsregister. Häufig sind diese Vereine bzw. Gesellschaften bereits vor der Registereintragung tätig und brauchen zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke liquide Mittel, häufig in Form von Spenden unter Ausstellung entsprechender Zuwendungsbestätigungen. Diese Organisationen haben daher ein besonderes Interesse an einer frühzeitigen Ausstellung des § 60a-Bescheides.

Bei steuerbegünstigten Vereinen, denen im Zuge ihrer Gründung noch eine vorläufige Bescheinigung ausgestellt wurde, erfolgt die gesonderte Satzungsprüfung und der Erlass des Bescheides nach § 60 a AO i.d.R. im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung. Die Bekanntgabe des Feststellungsdatums kann vom Datum des Freistellungsbescheides abweichen, da dem Feststellungsverfahren ein personelles und dem Festsetzungsverfahren zur Körperschaftsteuer ein maschinelles Verfahren zugrunde liegt. Inzwischen gehen jedoch immer mehr Finanzämter dazu über, die Feststellung nach § 60a AO in den Freistellungsbescheid zu integrieren.

Ausschlaggebend für die Prüfung und die anschließende Feststellung ist die aktuelle Satzung. Das Datum der Satzung, auf das sich die Prüfung und damit einhergehend die Bindungswirkung der Feststellung beziehen, wird im Bescheid konkret genannt. Daher ist es zwingend notwendig, eine Satzungsänderung vor Beschluss in der Mitgliederversammlung mit dem örtlichen Finanzamt abzustimmen.

Bei Bestandsfällen, die von der vollen Steuerpflicht in die Steuerbefreiung nach §§ 51 ff. AO wechseln, ist die Feststellung erst ab dem Datum des Beschlusses über die Satzungsänderung möglich. Da die Satzung zur Gewährung der Steuerbefreiung während des gesamten Veranlagungszeitraums den formellen Voraussetzungen genügen muss, kommt die Steuerbegünstigung daher immer erst ab dem 01.01. des Folgejahres in Betracht.

Die Feststellung nach § 60a AO gibt grundsätzlich eine Auskunft über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den entsprechenden Paragraphen der Abgabenordnung. Sie gibt jedoch nicht darüber Auskunft, ob die tatsächliche Geschäftsführung den für die Anerkennung der Steuerbegünstigung

notwendigen Erfordernissen entspricht. Diese Überprüfung wird generell nur im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vorgenommen.

Mit einem positiven Feststellungsbescheid nach § 60a AO haben steuerbegünstigte Vereine die Möglichkeit, vom Kapitalertragsteuerabzug Abstand zu nehmen und eine Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer einzufordern, soweit die zugrunde liegenden Kapitalertragsteuern nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angefallen sind. Dazu muss der Feststellungsbescheid dem kontoführenden Kreditinstitut vorgelegt werden. Darüber hinaus sind die Vereine mit einem positiven Feststellungsbescheid in der Lage, Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen. Damit ermöglichen sie es dem jeweiligen Empfänger, die Zuwendung in seiner persönlichen Steuererklärung geltend zu machen. Aus dem Feststellungsbescheid ergibt sich welchen Zweck der Verein verfolgt und es wird eine Aussage zur Abzugsfähigkeit von Spenden getroffen. Für die Berechtigung zur Ausstellung von Spendenquittungen ist eine 3-Jahres-Frist maßgeblich, diese kann beginnend mit dem Datum des Feststellungsbescheides taggenau berechnet werden.

Eine formelle Satzungsmäßigkeit kann dann nicht festgestellt werden, wenn die Prüfung der erstmals formulierten oder geänderten Satzung ergibt, dass einzelne Bestimmungen nicht mit dem Gemeinnützigkeitsrecht kompatibel sind. Das Finanzamt wird in diesen Fällen auf die bestehenden Mängel hinweisen und im Rahmen eines Erörterungsverfahrens die Gelegenheit zur Nachbesserung geben. In den Fällen, in denen dann die nötige Änderung der Satzung nicht vorgenommen wird, ergeht ein Ablehnungsbescheid. Die § 60a AO Feststellung wird dann nicht gewährt. Gegen diesen Ablehnungsbescheid kann der Verein dann Einspruch einlegen.

Bei Vereinssatzungen, die bis zum 31.12.2008 beschlossen und danach noch nicht geändert wurden, liegt grundsätzlich kein formeller Mangel vor, der einen Ablehnungsbescheid gemäß § 60a AO rechtfertigen würde. Dies gilt allerdings nicht für Satzungsmängel, die bereits vor dem Stichtag zwingend enthalten sein mussten. In diesen Fällen wird das Finanzamt eine angemessene Frist zur Nachbesserung setzen. Werden jedoch in einer Altsatzung einzelne Bestandteile geändert, auch wenn sie nicht das Gemeinnützigkeitsrecht betreffen, bedeutet diese Änderung eine komplette Änderung an die bestehende Mustersatzung der Abgabenordnung.

Ein weiterer Grund zur Ablehnung der Feststellung ist, dass trotz der formellen Satzungsmäßigkeit zum Zeitpunkt der Entscheidung bereits gesicherte Kenntnisse darüber vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht in Übereinstimmung mit dem Gemeinnützigkeitsrecht steht. Das soll zum einen verhindern, dass über einen längeren Zeitraum zu Unrecht Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Zum anderen soll vermieden werden, dass der betreffende Verein bei Aberkennung der Gemeinnützigkeit die gewährten Steuervergünstigungen für mehrere Jahre zurückzahlen muss.

Die Wirkung der § 60a AO Feststellung ist immer an die rechtlichen Voraussetzungen gekoppelt. Ändern sich z.B. abgabenrechtliche Vorschriften, ist ab dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Änderung die Bindungswirkung des § 60a-Feststellungsbescheides nicht mehr gegeben. Einer expliziten Änderung dieses Bescheides bedarf es dabei nicht. Ändern sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse, die für den Erlass des Bescheides entscheidungsrelevant waren, wird der zuvor erlassene Bescheid aufgehoben. Dazu zählen beispielsweise Satzungszweckänderungen oder auch Änderungen im Bereich der Vermögensbindung. Die Änderung der Verhältnisse tritt im Moment der Beschlussfassung über die Satzungsänderung ein und ist unabhängig von der Eintragung in das Vereinsregister. Aus Gründen der Rechtssicherheit kann ein Verein grundsätzlich bei jeder Satzungsänderung, auch wenn sie nicht gemeinnützigkeitsrechtliche Passagen umfasst, einen Erlass eines Feststellungsbescheides nach § 60a AO beantragen.

Impressum:

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

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus" finden Sie unter der Adresse kanzlei-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.