Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 4 **Dezember 2016**

Herzlich willkommen

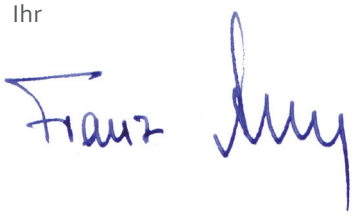
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Hektik der Vorweihnachtszeit wird auch Sie erfasst haben. Aber vielleicht finden Sie in den nächsten Tagen und Wochen die nötige Muße, um sich mit einigen Aspekten der aktuellen Gesetzes- und Rechtsprechungsentwicklung, die wir für Sie in unserem Dezember-Mandantenrundbrief erläutert haben, zu beschäftigen.

Selbstverständlich stehen wir Ihnen bei Fragen zu diesen Themen wie auch zu anderen steuerrechtlichen Entscheidungen gerne zur Verfügung.

Unser gesamtes Team bedankt sich bei Ihnen für die gute Zusammenarbeit in diesem Jahr und wünscht Ihnen und Ihrer Familie frohe Weihnachten und ein glückliches und erfolgreiches neues Jahr 2017.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Marktgerechte Miete bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Körperschaftsteuer 4

Ein Gehaltsverzicht als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn
Manfred Kröger, Steuerberater

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Teilwertabschreibung auf Zinsforderungen nach Teilwertabschreibung der Darlehensforderung
Manfred Kröger, Steuerberater

Umsatzsteuer 6

Rückwirkende Berichtigung von fehlerhaften Rechnungen in der Umsatzsteuer
Bianca Kopp, Steuerberaterin

Warenlieferungen bei Konsignationslagern
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Erbschaftsteuer 9

Erbschaftsteuerreform
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 11

Grenzen der Vorlagepflicht bei Anschluss an die Rechtsansicht des EuGH
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Internationales Steuerrecht 12

Begriffsbestimmung der Betriebsstätte gemäß § 9 Nr. 3 GewStG
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Rechnungswesen 13

Steuerbetrug an elektronischen Registrierkassen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Vereinsrecht 14

Umstrukturierungen von gemeinnützigen Organisationen
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Marktgerechte Miete bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung überprüft die Finanzverwaltung regelmäßig, ob die vereinbarte Miete marktgerecht ist. Ein besonderes Augenmerk legt die Finanzverwaltung auf Mietverhältnisse mit nahen Angehörigen.

Die hier aufgeführten Grundsätze gelten für sämtliche Mietverhältnisse und nicht für solche mit nahen Angehörigen.

Das Verhältnis zwischen der tatsächlichen Miete und der ortsüblichen Miete entscheidet darüber, in welchem Umfang Aufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Grundsätzlich ist gemäß § 21 EStG folgendes zu beachten:

- Liegt die tatsächliche Miete unter 66 % der ortsüblichen Miete, dürfen Sie nur den Teil der Aufwendungen als Werbungskosten abziehen, der der reduzierten Miete entspricht. Beträgt die Miete z.B. nur 60 % der ortsüblichen Miete, dürfen auch nur 60 % der Aufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden.

- Beträgt die tatsächliche Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, bleibt der Werbungskostenabzug in vollem Umfang (also zu 100 %) erhalten.

Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollte die zu vereinbarende Miete nicht unbedingt genau 66 % der ortsüblichen Miete betragen. Es sollte zumindest ein kleiner Sicherheitszuschlag berücksichtigt werden, da es gerade bei diesen Sachverhalten immer wieder zu Meinungsverschiedenheiten kommt.

Ein Mietverhältnis wird regelmäßig nicht anerkannt, wenn

- zwischen Vermieter und Mieter zinslose Mietvorauszahlungen vereinbart werden, ohne die Anrechnung bzw. die Rückzahlung zu regeln

oder

- wenn keine Vereinbarung zur Abrechnung der Nebenkosten getroffen wird. Wer keine Nebenkosten abrechnen will bzw. kann, sollte im Mietvertrag eine Warmmiete vereinbaren, die sämtliche Nebenkosten einschließt.

Um den **vollen Werbungskostenabzug** zumindest ab 2017 zu erhalten, sollten Vermieter anhand ihrer Mietverträge überprüfen, ob die 66 %-Grenze überschritten wird. Ansonsten sollte die Miete sofort oder spätestens zum 01. Januar 2017 angepasst werden.

Ein Gehaltsverzicht als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn

Manfred Kröger
Steuerberater

Der VI. Senat des BFH hat mit seinem Urteil vom 15.06.2016, VI R 6/13 eine sehr bedeutsame Grundsatzfrage entschieden. Es ging in der Entscheidung um die Beantwortung der Frage, wann bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Gehaltsverzicht eine verdeckte Einlage darstellt. Der VI. Senat des BFH ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass eine zum Zufluss von Arbeitslohn führende verdeckte Einlage nur dann gegeben sein kann, soweit der Steuerpflichtige nach Entstehung seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diesen verzichtet, da in diesem Fall eine Gehaltsverbindlichkeit in eine Bilanz hätte eingestellt werden müssen.

Sachverhalt:

Der Kläger war zu 35 % an einer GmbH beteiligt und gleichzeitig ihr alleiniger Geschäftsführer. In der ESt-Erklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 90.000 EUR. Auf seiner Lohnsteuerkarte war der Bruttoarbeitslohn hingegen i.H.v. 135.000 EUR ausgewiesen. Insoweit erläuterte der Kläger, dass die GmbH in finanzielle Schwierigkeiten geraten sei und er deshalb auf Lohn in Höhe von 45.000 EUR verzichtet habe. Dies war ausweislich einer Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Kläger zulässig. Das FA legte im ESt-Bescheid den in der Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 135.000 EUR der Besteuerung zugrunde. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg. Der Gehaltsanspruch des Klägers sei mit Erbringung der geschuldeten Arbeitsleistung entstanden. Der vom Kläger ausgesprochene Verzicht auf Gehalt sei als Gehaltsverwendung zu beurteilen. Daraufhin erhob der Kläger Klage, der das FG stattgegeben hat (FG Hess. v. 15.08.2012 – 12 K 2768/03).

Lösung des Bundesfinanzhofes:

Auf die Revision des Finanzamts hat der BFH das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Zwar seien die dem Kläger zustehenden Geschäftsführergehälter nicht ausgezahlt worden. Auch habe das Finanzgericht eine Fiktion des Zuflusses bei Fälligkeit der von der Kapitalgesellschaft geschuldeten Gehälter, da keine besonderen Umstände für eine beherrschende Stellung des nur zu 35 % an der GmbH beteiligten Klägers ersichtlich gewesen seien, im Ergebnis in nicht zu beanstandender Weise abgelehnt. Das Finanzgericht habe jedoch zu Unrecht das Vorliegen einer verdeckten Einlage verneint, ohne Einzelheiten zu dem „Verzicht" des Klägers auf die Auszahlung der einzelnen Monatsgehälter festzustellen. Denn es sei unzutreffend davon ausgegangen, eine verdeckte Einlage scheide schon deshalb aus, weil der Gehaltsverzicht nicht zum Wegfall einer zuvor passivierten Verbindlichkeit geführt und der Kläger deshalb sein Vermögen nicht in Beteiligungskapital umgeschichtet, sondern vielmehr tatsächlich selbst eine Vermögenseinbuße erlitten habe.

Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält, und wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Letztere Voraussetzung ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vermögensvorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht eingeräumt

hätte. Als verdeckte Einlagen sind allerdings nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens. Ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt ist, bestimmt sich nach Bilanzrecht. Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts (ggf. fiktiv) erstellt worden wäre. Ob der nachträgliche Verzicht tatsächlich in den Büchern der GmbH berücksichtigt wurde, ist unerheblich.

Für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt, kommt es damit maßgeblich darauf an, wann der Verzicht erklärt wurde. Nur wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Vorhinein – vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs – auf diesen verzichtet, er mithin für den jeweiligen Monat von vornherein unentgeltlich tätig geworden ist, kommt es nicht zur Vermögensmehrung bei der GmbH. Denn andernfalls – bei einem Verzicht im Nachhinein – hätte die GmbH zunächst jeweils Gehaltsverbindlichkeiten passivieren müssen. Verzichtet der Geschäftsführer auf einen solchen bereits entstandenen Anspruch, erbringt er deshalb eine bei ihm zum Zufluss führende verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft.

Im zweiten Rechtsgang wird das Finanzgericht folglich die genauen Zeitpunkte der Gehaltsverzichte und ihre gesellschaftsrechtliche Veranlassung aufzuklären haben. Sollte das Finanzgericht feststellen, dass eine verdeckte Einlage vorliegt, ist zudem deren Teilwert im Verzichtszeitpunkt zu ermitteln. Nur in Höhe des Teilwertes fließen dem Geschäftsführer Einnahmen nach § 19 EStG zu und erhöhen sich gleichzeitig die Anschaffungskosten des Gesellschafters für die Beteiligung. Dieser Teilwert des Gehaltsverzichts kann somit in dem Sachverhalt zwischen 0 EUR und 45.000 EUR liegen.

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft ist die verdeckte Einlage außerbilanziell in Höhe des Teilwerts aus dem Einkommen zu kürzen. Zudem ist der Zugang im steuerlichen Einlagekonto zu beachten.

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Teilwertabschreibung auf Zinsforderungen nach Teilwertabschreibung der Darlehensforderung

Manfred Kröger
Steuerberater

Durch Urteil vom 11.11.2015, I R 5/14 hat der BFH entschieden, dass die Forderung auf Rückzahlung eines Darlehens und die Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen grundsätzlich getrennt voneinander zu bilanzierende Sachverhalte darstellen. Dementsprechend schlägt die als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizierende Wertberichtigung der Darlehensforderung nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen durch.

Sachverhalt:

Eine GmbH gewährte einem Verwandten der Ehefrau ihres Gesellschafter-Geschäftsführers verzinsliche Darlehen ohne Sicherheiten. Das Darlehenskonto, das als Verrechnungskonto geführt war, wurde nur bis zum 31.12.2003 mit den vereinbarten Zinsen belastet. Angesichts der Bonität des Darlehensnehmers, der ausbleibenden Tilgung und der privaten Verbindung ging das Finanzamt im Anschluss an eine Betriebsprüfung von einem gesellschaftlich veranlassten Verzicht auf das nicht werthaltige Darlehen aus und behandelte den Darlehensbetrag sowie die bislang nicht aktivierten Zinsansprüche als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Die GmbH folgte dem hinsichtlich des Forderungsbetrags, nicht jedoch hinsichtlich der nicht aktivierten Zinsen, da diese nach der vorherigen Teilwertabschreibung des Darlehens nicht mehr zu einer vGA führen könnten. Der BFH bestätigte dagegen letztlich die Auffassung des Finanzamts.

Lösung des Bundesfinanzhofes:

Da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einem fremden Dritten ein derartiges Darlehen nicht gewährt hätte, lässt sich dieses nur aus der familienrechtlichen Beziehung zum Darlehensnehmer ableiten und ist daher gesellschaftlich veranlasst. Die Wertberichtigung des Darlehens führt folglich zu einer vGA. Allerdings ist zwischen der Darlehens-

und den Zinsforderungen zu unterscheiden. Trotz Teilwertabschreibung des Darlehens bleiben die Zinsforderungen zivilrechtlich bestehen. Es handelt sich jeweils um eigenständige Forderungen, die getrennt zu bilanzieren sind. Entsprechend ist die Werthaltigkeit jeder Forderung gesondert zu prüfen. Die Wertlosigkeit der Darlehensforderung hat nicht automatisch die Wertlosigkeit der Zinsforderung zur Folge. Vor diesem Hintergrund sind die bislang nicht aktivierten Zinsansprüche zunächst gewinnwirksam zu bilanzieren, anschließend wegen dauernder Wertminderung auf den Teilwert von 0 € abzuschreiben. Diese Wertminderungen führen wiederum zu vGA.

Das Urteil verdeutlicht zunächst wieder einmal, dass jede noch so entfernt scheinende Beziehung zwischen Gesellschafter und Geschäftspartner die Veranlassung eines Geschäfts zu einer Vorteilszuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis führen kann. Entsprechend wiederholt der BFH seine ständige Rechtsprechung, wonach derartige Beziehungen familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein können. Weiterhin verdeutlicht die Entscheidung, dass sich ein Problem wie ein nicht werthaltiges Darlehen nicht durch Aussitzen lösen lässt, sondern sich dadurch nur verschlimmert. Das Darlehen wurde in Teilbeträgen von 1997 bis 1999 begeben. Die Zinsansprüche wurden bis 2003 aktiviert, das Darlehen aber erst in 2012 seitens der GmbH gekündigt; erst danach wurden Beitreibungsmaßnahmen eingeleitet. Da davon auszugehen ist, dass die GmbH auch über den Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 hinaus hinsichtlich der Zinsansprüche so verfahren ist, wird sich das Wechselspiel zwischen Nachaktivierung der Zinsforderungen und anschließender Teilwertabschreibung voraussichtlich für alle weiteren Wirtschaftsjahre bis 2012 wiederholen.

Rückwirkende Berichtigung von fehlerhaften Rechnungen in der Umsatzsteuer

Bianca Kopp
Steuerberaterin

Die meisten Unternehmer haben bereits erlebt, dass das Umsatzsteuerrecht nicht unerhebliche Anforderungen an die Inanspruchnahme des Rechts auf den Vorsteuerabzug stellt. Hierzu gehört unter anderem das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die sämtliche Voraussetzungen der §§ 14, 14a UStG erfüllt. Immer wieder sind Rechnungen jedoch formell nicht ordnungsmäßig, sei es das eine Pflichtangabe wie beispielsweise das Leistungsdatum fehlt oder die Leistungsbeschreibung nicht ausreichend ist. Die Finanzverwaltung versagt dann allein aufgrund solcher Formfehler regelmäßig den Vorsteuerabzug.

In diesen Fällen ist es jedoch möglich, die ursprüngliche Rechnung zu berichtigen. Liegt eine solche berichtigte Rechnung dann vor, erfolgt nach den Regelungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes eine Anerkennung jedoch erst mit Wirkung für die Zukunft. Dies kann zu Nachzahlungszinsen von 6 % pro Jahr führen, die aufgrund einer oft verspäteten Feststellung der Fehlerhaftigkeit der in Frage stehenden Rechnungen, beispielsweise im Rahmen einer erst Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung, zu erheblichen Beträgen führen kann.

Der Europäische Gerichtshof hatte nun im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens des Niedersächsischen Finanzgerichts darüber zu entscheiden, ob eine Rechnungsberichtigung *rückwirkend* möglich ist und bis wann dann die berichtigten Rechnungen vorgelegt werden müssen.

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin nahm den Vorsteuerabzug aus den ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen sowie den Rechnungen eines Werbegestalters in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2008-2011 in Anspruch. Im Jahr 2013 führte das Finanzamt eine Betriebsprüfung durch und stellte fest, dass ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, da die Dokumente

weder die Steuernummer noch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers enthielten.

Noch während der Außenprüfung legte die Klägerin berichtigte Rechnungen der Jahre 2009-2011 vor, im an die Prüfung anschließenden Einspruchsverfahren wurden in 2014 berichtigte Rechnungen für das Jahr 2008 vorgelegt. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück und hielt an seiner Auffassung fest, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erst mit der erfolgten Berichtigung der Rechnungen in den Jahren 2013 und 2014 erfüllt gewesen seien, so dass eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen nicht möglich sei. Hiergegen richtete sich die beim Niedersächsischen Finanzgericht erhobene Klage, die zum jetzt entschiedenen Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH führte.

Dieser entschied in der für das deutsche Umsatzsteuerrecht wegweisenden Entscheidung unternehmerfreundlich (EuGH v. 15.09.2016 – C-518/14) und ließ im vorliegenden Fall den Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Steuerentstehung und damit ohne Verzinsung zu. Die Rechnungsberichtigung entfaltete damit Rückwirkung.

Damit widerspricht der EuGH der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, die bisher den Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung anerkennt.

Die Begründung ergibt sich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL). Hiernach wird zwischen materiellen und formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug unterschieden. Das Vorliegen einer den Vorgaben der MwStSystRL entsprechenden Rechnung wird hierbei zu den formellen Voraussetzungen gezählt.

Der EuGH stellt in diesem Zusammenhang jedoch fest, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer Vorrang vor diesen formellen Voraussetzungen hat. Das Recht auf den Vorsteuerabzug ist ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden.

Der Grundsatz der Neutralität verlangt deshalb, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die *materiellen* Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte *formelle* Bedingungen nicht erfüllt wurden.

In der vom deutschen Fiskus angeordneten Zinspflicht sieht der EuGH eine steuerliche Belastung, die im Widerspruch zu diesem Neutralitätsgrundsatz steht. Um die Nichtbeachtung formeller Anforderungen zu ahnden, kämen andere Sanktionen in Betracht, beispielsweise die Auferlegung einer Geldbuße. Eine Zinspflicht ohne Berücksichtigung der Umstände, die eine Berichtigung der ursprünglich ausgestellten Rechnung erforderlich machen, sei zur Erreichung der Ziele einer genauen Steuererhebung sowie zur Vermeidung der Steuerhinterziehung nicht erforderlich.

Es ist jedoch zu beachten, dass sich die genannte Entscheidung lediglich auf die spätere Ergänzung von Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bezieht. Inwieweit diese Rechtsprechung auf andere fehlende bzw. fehlerhafte Rechnungsbestandteile übertragen werden kann, wird möglicherweise noch Gegenstand weiterer Verfahren sein. Sicher scheint zu sein, dass die rückwirkende Berichtigung von Rechnungen bei fehlenden oder fehlerhaften wesentlichen Angaben, insbesondere zum Leistungsempfänger oder der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer, nicht möglich ist.

Offen gelassen hat der EuGH weiterhin die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt die Rechnungsberichtigung vorgelegt werden muss. Hierbei ist ein Zeitraum bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht denkbar, aber noch nicht rechtssicher festgestellt.

In der Praxis sollte deshalb unverändert auf eine funktionierende Eingangsrechnungsprüfung geachtet werden. Rechnungsberichtigungen sind zeitnah anzufordern, um Fehlern bestmöglich vorzubeugen. Dabei sollte es vermieden werden, fehlerhafte Rechnungen zu stornieren und durch neue ordnungsgemäße Rechnungen zu ersetzen. In diesem Fall könnte die Finanzverwaltung davon ausgehen, dass erst im Zeitpunkt der Ausstellung der neuen Rechnung eine solche überhaupt vorlag. Aus diesem Grund sollte vielmehr eine Rechnungsberichtigung durch ein Ergänzungsdokument erfolgen, in dem fehlerhafte Angaben berichtigt oder ergänzt werden. Die Finanzverwaltung wird dann auf der Grundlage des EuGH-Urteils nicht umhin kommen, den Vorsteuerabzug auch rückwirkend anzuerkennen.

Warenlieferungen bei Konsignationslagern

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Als Konsignationslager wird ein Lager bezeichnet, das ein Hersteller bei einem Weiterverarbeiter oder auch bei einem Händler (Lagerhalter, Konsignatar) unterhält, der aus dem Lager bei Bedarf Ware entnehmen darf. Bei einem Konsignationslager bleibt der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht das Eigentum an der Ware vom Hersteller auf den Abnehmer über. Die Lieferung des Konsignanten an den Konsignatar wird demnach erst mit der Entnahme ausgeführt.

Liefert ein im Drittlands- oder Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren aus dem Drittland oder dem Gemeinschaftsgebiet in sein in Deutschland unterhaltenes Konsignationslager, aus dem der inländische Abnehmer Waren bei Bedarf entnimmt, verschafft er grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager die Verfügungsmacht an den Abnehmer. Gleichzeitig verwirklicht der im Ausland ansässige Unternehmer eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung.

1. Konsignationslager mit Waren aus dem Drittlandsgebiet

Fertigt der Abnehmer der Konsignationslagerware diese zum zollrechtlich freien Verkehr ab, so wird er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Er ist jedoch nicht befugt, die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, da im Zeitpunkt der Abfertigung die Verfügungsmacht an der Drittlandsware noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Übergang erfolgt erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager.

Mit Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer bewirkt der leistende Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 4b UStG trifft in diesem Fall nicht zu, da die Lieferung der Einfuhr zeitlich nachgeht. Der Lieferant ist daher verpflichtet, sich für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren zu lassen. Mit der Registrierung kann der Lieferant die vom Abnehmer entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz eines entsprechenden zollamtlichen Zahlungsbelegs oder eines zollamtlich bescheinigten Ersatzbelegs ist.

2. Konsignationslager mit Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

Verbringt ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren in sein in Deutschland belegenes Konsignationslager, verwirklicht er in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Auf der anderen Seite muss das unternehmensinterne Verbringen grundsätzlich als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden.

Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer wiederum eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen. Diese Konsequenz wird jedoch in anderen Mitgliedsstaaten teilweise durch dort bestehende Sonderregelungen vermieden.

3. Konsignationslager in anderen Mitgliedsstaaten mit Waren aus Deutschland

Verbringt ein in Deutschland ansässiger Unternehmer Ware in sein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Konsignationslager, handelt es sich hierbei um eine innergemeinschaftliche Lieferung in Form des Verbringens. Das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen eines buch- und belegmäßigen Nachweises führen zu einer steuerfreien Lieferung. Im Mitgliedsstaat hat der Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

4. Die Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten

Entgegen der MwStSystRL haben einige Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Die von der MwStSystRL abweichende Regelung besteht darin, dass diese Mitgliedstaaten bei der Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager ausgehen, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager an den dortigen Abnehmer.

Die Vereinfachungsregelung dieser Mitgliedstaaten hat zur Folge, dass nicht der liefernde deutsche Unternehmer, sondern sein Abnehmer die Erwerbsbesteuerung in dem Bestimmungs-

mitgliedstaat durchzuführen hat. Für den deutschen Unternehmer besteht daher in dem anderen Mitgliedstaat keine Registrierungspflicht, so dass er keine USt-IdNr. für seinen in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Unternehmensteil erhält. Dies führt dazu, dass der deutsche Lieferer nicht in der Lage ist, den für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erforderlichen Buchnachweis zu erbringen.

Für den deutschen Unternehmer ist die Rechtslage darüber hinaus unübersichtlich, weil die Sonder- bzw. Vereinfachungsregelungen in den anderen Mitgliedstaaten teilweise noch von weiteren Voraussetzungen abhängig sind.

Solange die EU-Kommission das Problem noch nicht aufgegriffen und gelöst hat, kann nach dem Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im Einzelfall zugelassen werden, dass der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager – parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat – als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Damit entfällt die umsatzsteuerliche Erfassung als innergemeinschaftliches Verbringen beim Transport der Ware in das Konsignationslager. Die „Innergemeinschaftlichen Lieferungen" an den Abnehmer sind dementsprechend in der zusammenfassenden Meldung anzugeben.

5. Keine Vereinfachung

Neben Deutschland kennen nach derzeitigem Kenntnisstand Bulgarien, Dänemark, Estland, Griechenland, Luxemburg, Malta, Portugal, Schweden, Spanien (mit Ausnahmen) und Zypern keine Vereinfachungen und setzen die MwStSystRL damit zutreffend um.

Erbschaftsteuerreform

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Am 14. Oktober 2016 hat der Bundesrat der Erbschaftsteuerreform zugestimmt. Fast zwei Jahre, nachdem das Bundesverfassungsgericht die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Teilen für verfassungswidrig erklärt hatte, haben sich die politischen Parteien einigen können. Die neuen erbschaftsteuerlichen Regeln gelten rückwirkend für Erwerbe nach dem 30.06.2016.

Im Folgenden soll ein Überblick über die wichtigsten neuen Regelungen geschaffen werden.

1. Verwaltungsvermögen

Das bisherige Gesetz regelte Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen dahingehend, dass bei einer Verwaltungsvermögensquote von

- max. 50 % eine Regelverschonung in Höhe von 85 % und
- von max. 10 % auf Antrag eine Optionsverschonung in Höhe von 100 % gewährt wurde.

Das neue Recht sieht zunächst einmal eine „Höchstverwaltungsquote" von 90 % vor. Sofern der Wert des Unternehmens zu mehr als 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht, kann keine Begünstigung in Anspruch genommen werden.

Die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens wurde dazu im neuen Gesetz modifiziert und konkretisiert. Jetzt gehören zu Verwaltungsvermögen auch Oldtimer, Yachten, Kunstgegenstände und Edelmetalle, sofern der Handel mit diesen Gegenständen, die Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte, nicht der Hauptzweck des übertragenen Betriebes ist.

Ist die Verwaltungsvermögensquote kleiner als 90 %, ist zu prüfen, ob eine Regel- oder eine Optionsverschonung möglich ist.

Die Inanspruchnahme der Regelverschonung (85 %) hängt zukünftig grundsätzlich nicht mehr von einer Verwaltungsvermögensquote ab.

Für die Optionsverschonung (100 %) ist allerdings weiterhin eine Quote zu beachten. Die Optionsverschonung kann nur beantragt werden, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht.

Ob und in welcher Höhe der Verschonungsabschlag auf das begünstigte Vermögen geltend gemacht werden kann, richtet sich demnach künftig nach der Größe bzw. Wert des übertragenen Unternehmens.

Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage wird Verwaltungsvermögen jetzt – bis auf einen „Freibetrag" – nicht mehr mitbegünstigt. Maximal 10 % des Verwaltungsvermögens wird jetzt noch wie begünstigtes Vermögen behandelt. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seiner Entscheidung im Dezember 2014 vor allem bemängelt, dass bis zu 50 % nicht betrieblich notwendiges Vermögen (Verwaltungsvermögen) großzügig von der Erbschaftsteuer befreit würde.

Oberhalb dieser Quote von 10 % wird Verwaltungsvermögen im Ergebnis wie Privatvermögen behandelt und unterliegt damit oberhalb des Freibetrages der Erbschaft-/Schenkungsteuer.

Möchte der Schenker oder Erblasser also jegliche Besteuerung des übertragenen Vermögens vermeiden, darf das Verwaltungsvermögen für die Vollverschonung nicht mehr als 20 % des begünstigungsfähigen Vermögens und, um selbst auch verschont zu sein, nicht mehr als 10 % des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens betragen.

2. Verschonungsmöglichkeiten

Das Nebeneinander der Regel- und Optionsverschonung bliebt unverändert bestehen. Beide Begünstigungen sind wie bisher an die Lohnsummenprüfung und die fünf- bzw. siebenjährige Behaltensfrist geknüpft.

Wie unter 1. dargestellt, ist der Verwaltungsvermögenstest für den Erhalt der Regelverschonung nicht direkt relevant, sondern wirkt sich nur auf den Betrag des begünstigten Vermögens aus.

Eine Regel- oder Optionsverschonung auf das begünstigte Vermögen kann nach dem neuen Gesetz allerdings nur in Anspruch genommen werden, wenn kein Großunternehmen vorliegt. Von einem Großunternehmen wird ausgegangen, wenn der Wert des übertragenen begünstigten Vermögens 26 Mio. € überschreitet. Bis zu einem Wert von 26 Mio. € bleiben die Regel- und Optionsverschonung unverändert anwendbar.

Wird dieser Wert überschritten, ist entweder eine Verschonungsbedarfsprüfung durchzuführen oder der Steuerpflichtige kann sich für das Abschmelzungsmodell entscheiden. Ab einem Wert von 90 Mio. € sind weder die Regel- noch die Optionsverschonung anwendbar.

- Verschonungsbedarfsprüfung:

Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt, die zu einem vollständigen oder teilweisen Erlass der Steuerschuld führen kann.

Hat der Beschenkte oder Erbe ausreichend weitere freie Mittel zur Verfügung, um die Steuer auf das übertragene Vermögen zu tragen, wird keine Verschonung gewährt.

Freie Mittel werden angenommen, wenn vorhandenes Vermögen und 50 % des übertragenen Vermögens zur Entrichtung der Steuer ausreichen. Ist die Steuer höher, ist ein Steuererlass unter Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelungen möglich. Sollte der Steuerpflichtige in den folgenden zehn Jahren nach der Übertragung weiteres nicht begünstigtes Vermögen (Geld, Häuser etc.) erhalten, werden 50 % von diesen Werten nachträglich zur Begleichung der erlassenen Steuer herangezogen.

- Abschmelzungsmodell

Auf Antrag kann sich der Steuerpflichtige auch für einen abschmelzenden Verschonungsabschlag entscheiden. Bei Werten zwischen 26 Mio. € und 90 Mio. € schmilzt der Verschonungsabschlag (85 % oder 100 %) um je 1 % für jede volle 750 T€.

Beispiel:
Der Wert des begünstigten Vermögens beträgt 70 Mio. €. Der Verschonungsabschlag reduziert sich daher im Fall der

a) Regelverschonung auf 27 %:

Grundsätzlich	85 %
abzüglich	
(70 Mio. € - 26 Mio. €) 44 Mio. € : 750 T€	58 %
verbleiben	27 %

b) Optionsverschonung auf 42 %

Grundsätzlich	100 %
abzüglich	
(70 Mio. € - 26 Mio. €) 44 Mio. € : 750 T€	58 %
verbleiben	42 %

Wertabschlag bei Anteilen an Familiengesellschaften

Bei bestimmten Familiengesellschaften gibt es einen Wertabschlag von bis zu 30 % vom Wert des begünstigten Vermögens. Dazu muss der Gesellschaftsvertrag gewisse Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen enthalten.

- Die Entnahmen oder Ausschüttungen müssen auf 37,5 % der steuerlichen Gewinne beschränkt sein. Von dieser Beschränkung sind die Entnahmen für die Zahlung der auf diese Gewinne entfallenden Steuern ausgenommen.

- Die entsprechenden Regelungen müssen im Gesellschaftsvertrag mindestens zwei Jahre vor der Übertragung vereinbart worden sein und mindestens noch zwanzig Jahre danach Bestand haben. Dadurch entsteht eine langjährige Überwachungsfrist.

Der Wertabschlag ist weder an die Lohnsummenregelung noch an die Behaltensfrist geknüpft und ist unabhängig davon anwendbar, ob und inwieweit die oben dargestellten weiteren Begünstigungen (Verschonungsabschlag) greifen.

3. Lohnsummenprüfung

Die Lohnsummenprüfung ist nach neuem Recht schon für Unternehmen ab 5 Beschäftigte (bisher: 20 Beschäftigte) relevant.

Für Unternehmen mit mehr als 5, aber nicht mehr als 15 Beschäftigte gilt eine besondere Regelung, die die Folgen bei unvorhersehbaren Wechsel in der Beschäftigtenzahl Rechnung tragen soll.

Bei Unternehmen zwischen 5 und 10 Beschäftigte wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von 5 Jahren (Regelverschonung) auf 250 % und bei einer Lohnsummenfrist von 7 Jahren (Optionsverschonung) auf 500 % abgesenkt.

Bei Unternehmen mit mehr als 10 aber maximal 15 Beschäftigte wird die einzuhaltende Mindestlohnsumme auf 300 % bzw. 565 % abgesenkt.

4. Bewertung

Eine der wesentlichen Änderungen betrifft den Kapitalisierungsfaktor. In 2009 wurde das vereinfachte Ertragswertverfahren eingeführt. Mit diesem Verfahren wurde grundsätzlich der gemeine Wert des übertragenen Vermögens ermittelt. Kritisiert wurde aber, dass das Verfahren zu überhöhten Unternehmenswerten führte. Das neue Gesetz legt nunmehr den Kapitalisierungsfaktor im vereinfachten Ertragswertverfahren mit 13,75 fest. Das Bundesministerium der Finanzen ist ermächtigt, den Kapitalisierungsfaktor an die Zinsentwicklung anzupassen. Diese Änderung tritt rückwirkend bereits zum 01.01.2016 in Kraft.

Fazit

Durch diese Reform des Erbschaftsteuerrechts wird die Unternehmensnachfolge in Zukunft deutlich komplexer, aber nicht unbedingt nachteiliger für die Erben oder Beschenkten.

Die Neuregelung trifft zunächst die Unternehmen, deren Verwaltungsvermögensquote größer als 10 % ist, da das übersteigende Verwaltungsvermögen nicht begünstigt wird.

Die neu geregelte Verschonungsbedarfsprüfung erstreckt sich in der Steuerplanung auf weite Bereiche, die einer genauen Prüfung unterzogen werden müssen. Die Planung und Prüfung umfasst demnächst nicht nur die Ebene des Schenkers oder Erblassers, sondern auch die Prüfung im Unternehmen bezüglich der Verwaltungsvermögensquote und beim Erwerber die Prüfung des Privatvermögens im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung.

Es bleiben daher eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten und Handlungsspielräume, die durch eine langfristige Planung genutzt werden können. Dies bedeutet aber auch, dass die Reform der Unternehmenserbschaftsteuer einen erheblichen Handlungsbedarf bei Familienunternehmer auslösen wird.

Grenzen der Vorlagepflicht bei Anschluss an die Rechtsansicht des EuGH

Frauke Tuschen
Steuerberaterin/Rechtsanwältin/
Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Zu seiner Pflicht, den Großen Senat anzurufen oder eine Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen, hat der Achte Senat des BFH aufgrund eines Urteils zu Kapitaleinkünften aus schwarzen Fonds Stellung bezogen. In dem streitigen Verfahren hatte das Finanzamt für das Jahr 2002 für Anteile der Kläger aus sogenannten schwarzen Investmentfonds, hier mit Sitz in den USA, Einkünfte

aus Kapitalvermögen festgesetzt. Grundlage der Steuerfestsetzung war § 18 Abs. 3 AuslInvestmG. Danach waren pauschal 10 % des Marktpreises der zum 31.12.2002 befindlichen Fondsanteile als Erträge und 20 % des Veräußerungspreises der im Streitjahr veräußerten Fondsanteile als Zwischengewinne anzusetzen. Einspruch und Klage vor dem FG gegen diese Steuerfestsetzung blieben erfolglos. Das Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof wurde mit Einverständnis der Beteiligten ausgesetzt, im Hinblick auf das in einem Parallelverfahren des erkennenden Senates erfolgten Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der europäischen Union. Nach der Entscheidung des EuGH wurde das Verfahren wieder aufgenommen. Der Achte Senat hat daraufhin die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Die streitentscheidende Norm des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG, sei, so die Begründung, nach der Entscheidung des EuGH im Verhältnis zu Drittländern nicht an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen. Sie sei nach Auffassung des erkennenden Gerichts auch mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar. Gegen diese Entscheidung haben die Kläger Nichtigkeitsklage eingereicht. Sie rügen die Verletzung ihres Anspruchs auf den gesetzlichen Richter. Sie sind der Auffassung, der entscheidende Senat hätte vor seiner Entscheidung beim Ersten Senat anfragen müssen, ob dieser an seiner im Urteil aus 2009 vertretenen Auffassung noch festhalte. Gegebenenfalls hätte er die Frage dem Großen Senat des BFH vorlegen müssen. Denn der Erste Senat war 2009 in einer Entscheidung zu der Auffassung gelangt, dass § 18 Abs. 3 AuslInvestmG, wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und wegen eines Verstoßes gegen den gemeinschaftlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht anwendbar sei.

Die Nichtigkeitsklage wurde als unbegründet zurückgewiesen, weil das streitgegenständige Senatsurteil nicht gegen das Gebot der Entscheidung durch den gesetzlichen Richter im Sinne des § 597 Abs. 1 Nr. 1 ZOP verstößt. Das ist der Fall, wenn ein Gericht willkürlich seine Vorlagepflicht an ein anderes Gericht verletzt, denn dann ist das Gericht nicht vorschriftsmäßig besetzt und es liegt ein Verstoß gegen den gesetzlichen Richter vor. Das wäre der Fall gewesen, wenn im Streitfall die Voraussetzungen für eine Vorlage oder ein Anrufen nach § 11 Abs. 2 und 3 FGO vorlagen und diese willkürlich nicht erfolgte. Hier hat der entscheidende Senat in seiner Begründung ausführlich dargelegt, warum es keiner Anfrage an den anderen Senat bedarf. Grund dafür ist die in derselben Rechtsfrage zwischenzeitlich ergangene Entscheidung des EuGH, die die Entscheidung des Ersten Senates aus 2009 überholt hat und dieser maßgebenden neueren Rechtsprechung des EuGHs hat sich der entscheidende Senat angeschlossen.

Mit dieser Entscheidung hat der BFH einmal dargestellt, welch einen Einfluss die Rechtsprechung des EuGHs auf die Rechtsprechung des BFH hat. Die Rechtsprechung des BFH ist überholt, wenn der EuGH in einer Sache abweichend entscheidet. Eine Auseinandersetzung mit der früheren abweichenden BFH-Rechtsprechung z.B. eines anderen Senates erübrigt sich, wenn die Rechtsfrage geklärt wurde. Die EuGH-Rechtsprechung bringt also vielfach die letzte Klarheit, leider ist der Weg dahin sehr lang, vor allem dann, wenn ein Gericht die europarechtliche Relevanz eines Falles verkennt.

Begriffsbestimmung der Betriebsstätte gemäß § 9 Nr. 3 GewStG

Frauke Tuschen
Steuerberaterin/Rechtsanwältin/
Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Der BFH hat in einem Urteil zu dem in § 9 Nr. 3 GewStG verwendeten Begriff der Betriebsstätte entschieden, dass dieser Begriff nach innerstaatlichem Recht zu bestimmen ist und nicht nach der Definition des jeweils einschlägigen DBA.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde. Kläger und Revisionskläger war eine in Deutschland ansässige GmbH, die eine Importvermittlung betrieb. Für diese Vermittlungstätigkeit betrieb sie in der Türkei ein Einkaufsbüro. Dieses Einkaufsbüro wertete sie als in der Türkei belegene Betriebsstätte. Aus diesem Grund kürzte sie in den streitgegenständigen Gewerbesteuererklärungen auf Grundlagen von § 9 Nr. 3 GewStG den Gewerbeertrag um das Ergebnis, das auf diese Betriebsstätte fiel. Das Finanzamt folgte diesen Erklärungen vorläufig. Anlässlich einer Betriebsprüfung kam die Betriebsprüferin zu dem Ergebnis, dass das Einkaufsbüro in der Türkei keine Betriebsstätte sei. In den aufgrund der Betriebsprüfung erfolgten Änderungsbescheiden zum Gewerbesteuermessbetrag wurden die Kürzungen nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht mehr gewährt. Der Einspruch und die Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen für eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG lagen nach der Auffassung des entscheidenden Senates nicht vor. Dazu führte dieser aus, dass das Verkaufsbüro der Klägerin eine feste Einrichtung ist, die den

Betriebsstättenbegriff des § 12 Abgabenordnung (AO) entspricht, was zwischen den Beteiligten unstreitig war. Allerdings gilt nach Art 5 Abs. 3 Buchst d DBA Türkei ausdrücklich nicht als Betriebsstätte, eine feste Einrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen. Das DBA Türkei ist gemäß Art. 2 Abs. 3 auch auf die deutsche Gewerbesteuer anwendbar. Aufgrund sich dieser aus dem DBA Türkei ergebenden Rechtslage entschied das FG, die bestehende Normenkonkurrenz zwischen Art 12 AO und Art 5 Abs. 3 Buchst d DBA Türkei zugunsten der Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen. Dieses begründet das FG unter anderem damit, Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens sei die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und nicht die Herbeiführung einer Nichtbesteuerung eines Steuergegenstandes. Zu dieser würde es jedenfalls bei der Gewerbesteuer führen, wenn in Deutschland die Kürzung um das Betriebsstättenergebnis vorgenommen wird und in der Türkei eine Besteuerung unterbleibt, weil mangels DBA-Betriebstätte keine Besteuerung möglich ist. Es ließ aber die Revision zu, das es der Frage, ob der Begriff „ nicht im Inland belegene Betriebsstätte" in § 9 Nr. 3 GewStG ausschließlich nach § 12 AO auszulegen ist oder ob abweichende Bestimmungen des DBA Türkei für ein in der Türkei belegenes Verkaufsbüro Vorrang zukommen.

Der BFH ist der Auffassung des FGs entgegen getreten. Der deutschen Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Die Einnahmen aus dem Einkaufsbüro in der Türkei wurden zutreffend in die Ermittlung des Gewerbeertrages mit einbezogen, da eine in der Türkei gelegene Betriebstätte nach dem DBA Türkei nicht vorlag. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG um die Erträge aus dem in der Türkei belegenen Verkaufsbüro ist aber vorzunehmen, da eine Betriebsstätte gemäß § 12 AO vorliegt. Die von der Vorinstanz angenommene Normenkonkurrenz besteht nicht. Der § 9 Nr. 3 GewStG lässt eine abkommensrechtliche Verknüpfung nicht erkennen. Die Frage, ob im Ausland erzielte Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte zu kürzen sind, ist eine Angelegenheit des innerstaatlichen Rechts. Das Gericht geht in seiner Entscheidung davon aus, dass der Gesetzgeber der Regelung des § 9 Nr. 3 GewStG alleine den innerstaatlich definierten Begriff zugrunde legen wollte. Dem Anwendungserlass zur AO, wonach § 12 AO nicht anzuwenden ist, soweit andere Rechtsvorschriften abweichende Regelungen zum Begriff „Betriebstätte" enthalten, kommt als bloße Verwaltungsanweisung keine bindende Wirkung zu.

Mit dieser Entscheidung hat der BFH seine frühere Rechtsprechung zur Auslegung innerstaatlichen Rechts bestätigt und den diesbezüglichen Abweichungen im Anwendungserlass zur AO eine deutliche Absage erteilt.

Steuerbetrug an elektronischen Registrierkassen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Am 13. Juli 2016 wurde im Bundeskabinett der „Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen" beschlossen. Durch das Gesetz soll die Steuerhinterziehung durch manipulierte Kassenaufzeichnungen wirksam bekämpft werden.

Vorgesehen ist, dass elektronische Registrierkassen künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen. Demnach müssen die sogenannten Grundaufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet auf einem Speichermedium gesichert werden. Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen dafür über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus drei Bestandteilen besteht: einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle.

Das Sicherheitsmodul soll gewährleisten, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkannt manipuliert werden können. Auf dem Speichermedium sollen die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert werden. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung für Prüfungszwecke.

Weiterhin soll, ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle, als neues Instrument eine Kassen-Nachschau eingeführt werden. Es handelt sich hierbei nicht um eine Außenprüfung i.S.d. § 193 AO, sondern um ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.

Werden Verstöße gegen die neuen Verpflichtungen zur ordnungsgemäßen Nutzung der technischen Sicherheitseinrichtung festgestellt, können diese als

Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 25.000,00 EUR geahndet werden.

Die Einführung einer allgemeinen Registrierkassenpflicht sieht der Gesetzentwurf auch weiterhin nicht vor. Sie wäre aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten unverhältnismäßig. Dies gilt insbesondere bei Wochenmärkten, Gemeinde-, Vereinsfesten oder Hofläden und Straßenverkäufern sowie Personen, die ihre Dienstleistungen nicht an festen Orten darbieten. Die Kontrolle einer verpflichtenden Nutzung von Registrierkassen wäre zudem mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden.

Die Sicherheitseinrichtung soll verpflichtend ab dem 1. Januar 2020 eingesetzt werden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wurde eine Übergangsregelung für Unternehmen aufgenommen, die sich bereits eine neue Kasse gemäß den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 angeschafft haben (siehe steuerRECHT IM focus, Ausgabe April 2016), aber diese bauartbedingt nicht mit der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüsten können. Diese Kassen können längstens bis zum 31. Dezember 2022 genutzt werden.

Umstrukturierungen von gemeinnützigen Organisationen

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Häufig werden von gemeinnützigen Unternehmen Umstrukturierungen und Umwandlungen angestrebt, um betriebswirtschaftliche Vorteile zu erzielen und Rahmenbedingungen für das Gemeinnützigkeitsrecht zu erhalten und zu verbessern. Dies kann in Form von Verschmelzungen, Spaltungen oder auch einem reinen Formwechsel vorgenommen werden. Bei den ersten beiden Vorgängen wird das Vermögen auf bereits bestehende oder neu zu errichtende Rechtsträger übertragen. Bei einem reinen Formwechsel findet keine Übertragung von Vermögen statt. Hier findet nur ein Wechsel der Rechtsform statt. Die eigentliche Identität des Rechtsträgers bleibt jedoch erhalten.

Aus verschiedenen Gründen kann es für die gemeinnützige Organisation sehr vorteilhaft sein, wirtschaftliche selbständige Einheiten als eigenständige Kapitalgesellschaften zu führen. Durch die Einführung eines unternehmerischen Konzeptes kann die Wettbewerbsfähigkeit gesteigert werden oder die Kosten können besser beeinflusst werden. Weitere Motive für eine Umstrukturierung können Fragen der Haftung, der Mitbestimmung und der Finanzierungsmöglichkeiten sein. Diese Art der Umstrukturierungen und Umwandlungen finden auf der Basis des Umwandlungsgesetzes statt und haben je nach Art der Umwandlung steuerliche Konsequenzen. In diesem Zusammenhang ist besonders zu beachten, ob ein Zweckbetrieb oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb übertragen wird.

Bei gemeinnützigen Organisationen ist bei diesen Umstrukturierungen und Umwandlungen besonderes Augenmerk zu legen auf die satzungsmäßige Mittelverwendung und in diesem Kontext auf den Status der vermögensübernehmenden Körperschaft. Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel fast ausschließlich nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Diesem Fragenbereich der korrekten Mittelverwendung kommt in der Praxis immer mehr Bedeutung zu. Verstöße gegen das Mittelverwendungsgebot gefährden die Gemeinnützigkeit. Daher ist den steuerbegünstigten Körperschaften anzuraten, diesem Bereich, besonders im Zusammenhang mit bevorstehenden Umwandlungen, eine erhöhte Aufmerksamkeit zukommen zu lassen. Da es sich hier um eine Mittelumschichtung handelt, muss geklärt werden, ob es sich tatsächlich nur um eine Umwidmung der Mittel handelt oder ob das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nicht beachtet wird.

Die Grenze zwischen zulässiger und unzulässiger Mittelverwendung ist jedoch häufig nur schwer zu ziehen. Dazu hat der Gesetzgeber in § 55 AO genau festgelegt, welche Form der Mittelverwendung unzulässig ist, in welchem Zeitraum die Mittel zu verwenden sind und was im Fall der Auflösung eines Vereins oder dem Fall des Ausscheidens von Mitgliedern z.B. mit den Mitteln geschehen muss.

Mit dem Begriff „Mittel" sind sämtliche Vermögensgegenstände einer gemeinnützigen Organisation gemeint, die im Eigentum und in der Verfügungsmacht dieser Organisation stehen und der Verwirklichung des Satzungszweckes dienen. Der Begriff ist damit umfassend definiert. Final müssen alle Mittel, die einer gemeinnützigen Organisation zur Verfügung stehen, für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dabei ist eine ordnungsmäßige Mittelverwendung nicht nur dann gegeben, wenn die Mittel direkt der Realisierung von satzungsmäßigen Zwecken eingesetzt werden, sondern auch dann, wenn die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern,

die satzungsmäßigen Zwecken dienen, verwendet werden. Dazu zählt jedoch nicht der reine Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft – unabhängig davon, ob diese selbst gemeinnützig tätig ist oder nicht. Die Anschaffung solcher Anteile verstößt gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Dazu zählt auch der Erwerb von Anteilen an einer gGmbH. Auch wenn diese selbst gemeinnützig ist, ist der Anteilserwerb bei der Erwerberin stets der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Gleiches gilt für die Beteiligung an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft. Hierbei ist jedoch grundsätzlich zu unterscheiden, ob durch die Beteiligung ein wesentlicher Einfluss auf die Geschäftsführung ausgeübt wird oder nicht. Wichtig ist auch, ob die Kapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig ist oder nicht.

Mit einem sogenannten Outsourcing wird regelmäßig das Ziel verfolgt, bestimmte Tätigkeiten und auch die Vermögenswerte eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes einer gemeinnützigen Organisation auf einen anderen Rechtsträger zu übertragen. Die Übertragung erfolgt gegen Zahlung eines Kaufpreises oder gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Grundsätzlich ist eine Ausgliederung problemlos möglich, wenn die auf den neuen Rechtsträger übergehenden Mittel weiterhin final für die steuerbegünstigten Zwecke der gemeinnützigen Organisation zur Verfügung stehen. Das bedeutet für die ausgliedernde Körperschaft, dass sie grundsätzlich keinen Vermögensverlust erleiden darf. Das ist immer dann gegeben, wenn die Vermögenswerte auf eine selbständige Kapitalgesellschaft übertragen werden, an der die übertragende, gemeinnützige Körperschaft zu 100 % beteiligt ist. In diesem Fall hält die betreffende Körperschaft die Einzelwirtschaftsgüter in der Kapitalgesellschaft mittelbar. Das Gebot der Mittelerhaltung wäre damit erfüllt. Der ausgegliederte Teilbetrieb wird lediglich in einer anderen Rechtsform weitergeführt.

Wird der entsprechende Teilbetrieb jedoch auf eine Personengesellschaft oder auf eine Kapitalgesellschaft mit weiteren Beteiligten übertragen, muss durch einen entsprechend zu ermittelnden Werteausgleich sichergestellt sein, dass die übertragende Körperschaft keinen Vermögensverlust erleidet. Ist dieses nicht möglich, liegt eine Mittelfehlverwendung vor und die Gemeinnützigkeit wird gestrichen.

Grundsätzlich ohne Gefährdung der Gemeinnützigkeit können Zweckbetriebe gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich auf einen Rechtsträger übertragen werden, der seinerseits ebenfalls als gemeinnützige Organisation oder als gGmbH anerkannt worden ist. In diesen Fällen findet lediglich ein Aktivtausch der Wirtschaftsgüter statt. Die ausgegliederten Vermögenswerte werden ausgetauscht gegen Gesellschaftsrechte. Ist der übertragende Verein weiterhin steuerbegünstigt, stellt die 100 %ige Beteiligung keine Gefährdung für die Gemeinnützigkeit dar. Die Beteiligung an der gGmbH wird jetzt allerdings im Rahmen der Vermögensverwaltung erfasst, während die übertragenden Vermögenswerte bis zum Zeitpunkt der Übertragung als Zweckbetrieb geführt wurden. Dabei wird unterstellt, dass die übertragenden Mittel unmittelbar, ausschließlich und zeitnah für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung kommt es in diesen Fällen nicht zu einer Aufdeckung aller stillen Reserven.

Die gleiche Beurteilung erfolgt für den Sachverhalt, dass die Ausgliederung eines Zweckbetriebes auf eine gGmbH erfolgt, deren Anteile z.B. von einer anderen gemeinnützigen Einrichtung gehalten wird. Verfolgt der übertragende Verein weiterhin selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke, wird dem Verein die Steuerbegünstigung auch weiterhin zuerkannt werden. Auch in diesem Fall wird vorausgesetzt, dass die übertragenden Mittel von der gGmbH weiterhin unmittelbar, ausschließlich und zeitnah für gemeinnützige Zwecke verwandt werden. Zwar muss in diesem Fall die gGmbH die übernommenen Vermögenswerte mit dem Teilwert ansetzen, was zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Allerdings zählt der so entstandene Überschuss zu den durch die Steuerbegünstigung befreiten Gewinn und ist somit steuerfrei.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Zweckbetrieb oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist grundsätzlich im Sinne des Umsatzsteuergesetzes als steuerbarer Umsatz zu werten. Dabei sind die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes voll umfänglich anzuwenden. Insbesondere sind im Bereich der gemeinnützigen Organisationen die vielen Vorschriften zu Umsatzsteuer-Befreiungen zu berücksichtigen. Bei Übertragungen aus dem nichtunternehmerischen Bereich, wie der Vermögensverwaltung und dem ideellen Bereich, fällt grundsätzlich keine Umsatzsteuer an.

Eine weitere Steuer, der Beachtung geschenkt werden muss, ist die Grunderwerbsteuer. Das Grunderwerbsteuergesetz kennt keine Vergünstigungen für gemeinnützige Organisationen. Auch die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks im Rahmen einer Umwandlung ist nicht steuerbefreit, da es sich bei der Übertragung nicht um eine steuerbefreite Schenkung handelt, denn es liegt keine freiwillige Zuwendung vor, sondern eine gesellschaftsrechtliche Übereignung. Unter gewissen Voraussetzungen ist eine steuerfreie Übertragung im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge inzwischen möglich. Die Einbringung eines Grundstücks im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge ist jedoch nach wie vor von dieser Begünstigung ausgeschlossen. Eine Beurteilung hat jeweils im Einzelfall zu erfolgen.

Impressum:

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

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