

# STEUERRECHT IM FOCUS

*Ausgabe 3* September 2017

# Herzlich willkommen

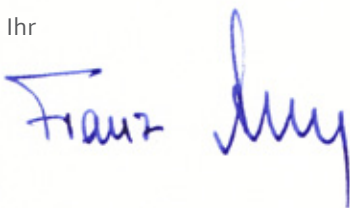
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

am 30. März 2017 hat der Bundestag das zweite Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen, um insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen von bürokratischem Aufwand zu befreien. Unser Steuerberater Christian Goldkuhle erläutert in seinen Artikeln die Auswirkungen für die Unternehmen durch die Änderungen der Grenzen für Kleinbetragsrechnungen und die Aufbewahrungsfristen für Lieferscheine.

Private Aufwendungen sind in bestimmten Fällen als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abzugsfähig. Das ist nach dem Gesetzeswortlaut dann der Fall, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen entstehen. Doch auch wenn diese außergewöhnlichen Belastungen wie z.B. Krankheits- oder Pflegekosten steuerlich der Höhe nach unbegrenzt absetzbar sind, hat der Gesetzgeber die finanzielle Beteiligung der Allgemeinheit an den privaten Kosten eines Einzelnen begrenzt. Die Berechnung der sogenannten zumutbaren Belastung hat der Bundesfinanzhof in einem neuen Urteil aus 2017 geprüft und ein neues mehrstufiges Berechnungsverfahren vorgegeben. Unser Steuerberater Manfred Kröger stellt diese neue Berechnung in seinem Artikel anhand eines Berechnungsbeispiels vor.

Wir wünschen Ihnen viel Vergnügen bei der Lektüre.

Ihr



## INHALT

<b>Einkommensteuer</b>	<b>3</b>
Neue Berechnung der zumutbaren Belastung <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Scheidungskosten sind (nicht mehr) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Verlorene Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
<b>Erbschaftsteuer</b>	<b>7</b>
Steuerpflicht eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Überhöhte Kaufpreiszahlung als freigebige Zuwendung einer GmbH <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Ehegattenfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/     Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
<b>Internationales Steuerrecht</b>	<b>11</b>
Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine EU-Betriebstätte <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/     Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>12</b>
Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen <i>Christian Goldkuhle, Steuerberater</i>	
Rechnungen über Kleinbeträge <i>Christian Goldkuhle, Steuerberater</i>	
Rechnungsnummernabfolge <i>Christian Goldkuhle, Steuerberater</i>	
<b>Vereinsrecht</b>	<b>14</b>
Mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

## Neue Berechnung der zumutbaren Belastung

Manfred Kröger  
Steuerberater

Private Aufwendungen sind in bestimmten schwierigen Lebenssituationen als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Zwangsläufig erwachsende Aufwendungen – zum Beispiel: Krankheits- oder Kurkosten – werden nur insoweit berücksichtigt, als sie die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigen. Dem Steuerpflichtigen wird entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zugemutet, einen Teil der außergewöhnlichen Belastung selbst zu tragen. Die Prozentsätze – zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte – berücksichtigen, dass Steuerpflichtige mit einem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte leistungsfähiger und damit entsprechend belastbarer sind.

Die Finanzverwaltung und auch die Rechtsprechung gingen bisher davon aus, dass sich die zumutbare Belastung insgesamt nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der in § 33 Abs. 3 EStG genannten drei Stufen überschreitet. Die BFH-Richter haben jetzt offenbar einmal genauer ins Gesetz geschaut und dabei überraschend festgestellt, dass bisher völlig falsch gerechnet wurde. Entsprechend hält der BFH in einem aktuellen Urteil vom 19.01.2017 (VI R 75/14) nicht mehr an das alte Berechnungsverfahren fest.

Nach der neuen Auffassung des BFH ist die Vorschrift (§ 33 Abs. 3 EStG) vielmehr so zu verstehen, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den jeweiligen Grenzbetrag übersteigt, mit dem höheren Prozentsatz belastet wird. Denn die Regelung stellt nicht auf den „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“, sondern nur auf den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ ab. Der gesetzliche Prozentsatz bezieht sich daher nur auf den Gesamtbetrag der Einkünfte in der Spalte der Tabelle, in der sich die jeweilige Prozentzahl befindet. Der Gesetzeswortlaut bietet keine Grundlage dafür, den höheren Prozentsatz auch auf den Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte anzuwenden, der der niedrigeren Stufe angehört.

### Beispiel:

Eheleute mit 2 Kindern und einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 51.835 €. Die Krankheitskosten betragen 4.148 €.

### Bisherige Berechnung:

Zumutbare Belastung: 4 % von 51.835 € = 2.073 €  
Die abzugsfähige Aufwendungen betragen somit: 2.075 € (4.148 € abzüglich 2.073 €)

### Neue Berechnung:

Zumutbare Belastung:	
2 % von 15.340 € =	306,80 €
3 % von 35.790 € =	1.073,70 €
(51.130 € - 15.340 €)	
4 % von 705 € =	28,20 €
(51.835 € - 51.130 €)	
<hr/>	
Gesamt	1.408,70 €

Die abzugsfähigen Aufwendungen betragen nach der neuen Auslegung der Berechnung der zumutbaren Belastung durch den BFH somit 2.740 € (4.148 € abzüglich 1.408 €) und damit 665 € mehr als in der alten Berechnung.

Grundsätzlich gilt das Urteil auch für zurückliegende Jahre, wenn die Einkommensteuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Die Finanzämter müssen das Urteil aber erst anwenden, sobald es im Bundessteuerblatt amtlich veröffentlicht ist. Das Bundesfinanzministerium reagiert aber häufig auf missliebige Urteile mit einem sogenannten Nichtanwendungserlass oder gleich mit einer gesetzlichen Neuregelung.

Überraschenderweise weist das Bundesfinanzministerium in einer Mitteilung vom 01.06.2017 darauf hin, dass die geänderte Berechnungsweise möglichst umgehend schon im Rahmen der automatisierten Erstellung der Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden soll. Falls dies in einem Einzelfall noch nicht erfolgt sein sollte, empfiehlt sich – auch nach Auffassung des BMF – ein Einspruch.

Die neue Regelung führt zwar zu einem Vorteil für Steuerzahler, die mehr als 15.340 € verdienen, aber leider auch zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts.

## Scheidungskosten sind (nicht mehr) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Manfred Kröger  
Steuerberater

Prozesskosten sind nach der Einführung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG ab 2013 grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Ursache für diese ab dem Kalenderjahr 2013 geltende gesetzliche Neuregelung war, dass der BFH mit Urteil vom 12.05.2011 - VI R 42/10 allgemeine Zivilprozesskosten zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zuließ, da sie aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen würden.

Auf dieses Urteil reagierte der Gesetzgeber durch eine gesetzliche Neuregelung. Gem. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sind ab dem Veranlagungszeitraum 2013 Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen, es sei denn es besteht Gefahr, ohne den Prozess die Existenzgrundlage zu verlieren und die lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Seitdem haben die Finanzämter die Neuregelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG zum Anlass genommen, generell sämtliche Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuerveranlagung 2013 abzulehnen, darunter auch Prozesskosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich.

Dies war in der Literatur und bei den Finanzgerichten höchst umstritten, da der Gesetzgeber grundsätzlich durch die Neuregelung nur den Stand vor dem BFH-Urteil aus 2011 wieder herstellen wollte. Vor diesem BFH-Urteil waren Scheidungskosten immer als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Entsprechend hatte das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 13.01.2016 (14 K 1861/15) klargestellt, dass die neue Vorschrift bei Scheidungskosten nicht greift. Denn bei Scheidungskosten handelt es sich nach der Auffassung des Finanzgerichtes (FG) weder um Kosten für einen Rechtsstreit, noch um

Prozesskosten. Das FG hat die Kosten der Ehescheidung vielmehr auf die Grundvoraussetzungen für den Abzug von außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG geprüft und ist zum Ergebnis gekommen, dass Scheidungskosten ab 2013 ohne Wenn und Aber weiterhin als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein müssen, da die Scheidungskosten den Ehepaaren zwangsläufig entstehen.

Der BFH hat nun allerdings durch Urteil vom 18.05.2017, VI R 9/16 entschieden, dass die Kosten eines Scheidungsverfahrens unter das im Jahr 2013 neu eingeführte Abzugsverbot für Prozesskosten fallen und daher nicht abzugsfähig sind. Entsprechend wurde das Urteil des FG aufgehoben. Entgegen der Auffassung des FG werden auch die Kosten eines Scheidungsverfahrens von der gesetzlichen „Neuregelung“ des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG erfasst. Denn es handelt sich um Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits. Der Begriff des Rechtsstreits bezeichnet im Allgemeinen die Auseinandersetzung zwischen 2 Parteien oder Beteiligten über ein Rechtsverhältnis in einem gerichtlichen Verfahren. Erfasst wird indes nicht nur das formale Verfahren zwischen Privatpersonen (Zivilprozess), sondern jedes gerichtliche Verfahren, insbesondere vor Verwaltungs-, Finanz- und Strafgerichten. Zwar habe der BFH die Kosten einer Ehescheidung bis zur Änderung des § 33 EStG im Jahr 2013 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Dies sei nach der Neuregelung jedoch nicht länger möglich. Denn durch die Neuregelung habe der Gesetzgeber die Steuererheblichkeit von Prozesskosten auf einen engen Rahmen zurückführen und Scheidungskosten vom Abzug als außergewöhnliche Belastung bewusst ausschließen wollen. Es sind nach Auffassung des BFH keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG abweichend hiervon nur Aufwendungen erfassen wollte, die in den jeweiligen Verfahrensordnungen ausdrücklich als „Prozesskosten“ und nur Verfahren einbeziehen wollte, die hierin als „Rechtsstreit“ bezeichnet werden.

Nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG greift das grundsätzliche Abzugsverbot für Prozesskosten nur dann nicht ein, wenn der Steuerpflichtige ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Prozesskosten für ein Scheidungsverfahren zählen nicht hierzu. Denn ein Ehegatte erbringt die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse. Kosten für ein Scheidungsverfahren sind daher regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Steuerpflichtigen eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstellt.

Damit hat es der Gesetzgeber erreicht, durch das Schließen einer durch den BFH erkannten aber fiskalpolitisch nicht gewollten gesetzlichen Lücke, weitere bisher abzugsfähige und nicht vom ursprünglichen Urteil betroffenen Aufwendungen vom Abzug auszuschließen.

## Verlorene Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

**Yvonne Gausemeier**  
Steuerberaterin

Das Fehlen einer rechtlichen Grundlage für die Hingabe verlorener Aufwendungen, die zu Anschaffungskosten eines Vermietungsobjekts hätten führen sollen, schließt den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit einer beabsichtigten Vermietung nicht aus.

Streitig war, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) Geldbeträge, die er einem betrügerischen Makler in der Erwartung überlassen hat, dieser werde sie für ihn zum Erwerb eines Vermietungsobjekts aufwenden, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann.

Dem BFH-Urteil vom 9. Mai 2017 (AZ IX R 24/16) liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger beabsichtigte im Juni 2000 ein mit einer Villa bebautes Grundstück zu erwerben. Der vereinbarte Beurkundungstermin fand nicht statt, da die Verkäuferin kurzfristig einen höheren als den genannten Preis verlangte.

In der Folgezeit hat sich ein Immobilienmakler an den Kläger gewandt und angeboten, den Grundstücksverkauf für 2,5 Mio. DM vermitteln zu können. Der Kläger müsse dabei jedoch im Hintergrund bleiben und ihm das Geld bar übergeben. Nach diversen Änderungen, die der Immobilienmakler dem Kläger wahrheitswidrig mitteilte, übergab der Kläger dem Immobilienmakler schließlich 3,5 Mio. DM als Kaufpreis, 400.000 DM als Provision und 100.000 US-\$ als „Handgeld“ in bar. Der Verkauf kam nicht zustande,

da der Immobilienmakler das Geld für private Zwecke verwendet hat. Er wurde dafür vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und einem Monat und im Strafverfahren zur Zahlung von 3,9 Mio. DM und 100.000 US-\$ an den Kläger verurteilt.

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2000 erwarb der Kläger zu einem Kaufpreis von 3,9 Mio. DM doch noch das Objekt. Seit Juli 2003 wurde das Objekt teilweise an verschiedene Mieter vermietet. Das Dachgeschoss wurde selbst genutzt.

Für das Kalenderjahr 2000 machte der Kläger u. a. den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden (3.555.150 DM) als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt hat die Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2000 nicht berücksichtigt und den dagegen gerichteten Einspruch abgewiesen.

Die Klage, deren Gegenstand die Einkommensteuer 2000 bis 2002 war, hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat entschieden, dass der Kläger beim Erwerb des Objekts am 31. Oktober 2000 und in den Folgejahren bis zum Beginn der Vermietung zur anteiligen Vermietung fest entschlossen war. Es hat insofern u. a. erkannt, dass im Streitjahr 2000 zeitanteilig Absetzungen für Abnutzung als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind. Hinsichtlich des geltend gemachten Betrugsschadens hat es die Klage abgewiesen.

Im Revisionsverfahren beim BFH beantragte der Kläger das Urteil des Hessischen Finanzgerichtes dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 unter der Berücksichtigung weiterer Werbungskosten in Höhe von 3.555.150 DM bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt wird.

Der IX. Senat des BFH hat der Revision stattgegeben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht hat zu Unrecht einen objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang der verlorenen Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verneint.

Begründet wurde die Entscheidung wie folgt:

Die Werbungskosten des Klägers sind als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen.

Vorab entstandene Werbungskosten, die vor der Erzielung von Einnahmen anfallen, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden,

sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist. Führen Aufwendungen nicht zu dem beabsichtigten Erfolg, bleibt ihre Abziehbarkeit als Werbungskosten unberührt. Vergebliche Aufwendungen können danach als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist für den Abzug vorab entstandener Werbungskosten ein endgültiger Entschluss zur Erzielung von Einkünften durch Vermietung erforderlich. Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts „Gebäude“ gehören bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten. Sie können zeitlich gestreckt als AfA abgezogen werden. Die Anschaffungskosten für den Grund und Boden sind jedoch keinesfalls Werbungskosten.

**Vergebliche** Werbungskosten hingegen sind **sofort** abziehbar. Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird (zuletzt BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758). Für die Prognose ist keine Gewissheit erforderlich; es genügt eine große Wahrscheinlichkeit (BFH-Urteil vom 14. Februar 1978 VIII R 9/76).

Entgegen der Ansicht des Finanzgerichtes ist eine vertragliche Grundlage der Rechtsbeziehungen zum Schädiger (hier der Immobilienmakler) für die Annahme vergeblicher Werbungskosten nicht erforderlich. Voraussetzung für den Abzug der Werbungskosten

ist, dass der Steuerpflichtige sich zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat. Der spätere tatsächliche Erwerb unterstreicht die Entschlossenheit des Klägers. Dass der Kläger zunächst einer Täuschung über den Erwerb unterlegen war, ist für die Annahme vergeblicher, vorweggenommener Werbungskosten nicht relevant. Dass der Makler den Kläger über seine wahren Absichten getäuscht und dass der Kläger dies nicht erkannt hat, ist dem Kläger weder zuzurechnen noch anzulasten.

In der Praxis ist zu beachten, dass der relevante Zeitpunkt, in dem es zu einem Abzug vergeblicher Werbungskosten kommt, der Moment ist, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil die Werbungskosten voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird. Aufgrund der subjektiven Elemente der Definition ist der Zeitpunkt nicht exakt bestimmbar.

Eine Besonderheit des zu entscheidenden Sachverhaltes ist zudem, dass es bei einem weiteren Versuch tatsächlich zum Erwerb des Objekts kam. Dennoch sind die vergeblichen Werbungskosten nach dem Willen des BFH nicht den Anschaffungskosten des später tatsächlich erworbenen Objektes zuzurechnen. Vielmehr bleiben sie sofort abziehbar.

Bei der Bestimmung der vergeblichen vorweggenommenen Werbungskosten sind auch die anfallenden Anschaffungsnebenkosten mit einzubeziehen. Bei Immobilien handelt es sich häufig um Maklerprovisionen oder Grunderwerbsteuer, die nach dem o.g. Urteil bei vergeblicher Verausgabung ebenfalls sofort abziehbar sind.

## Steuerpflicht eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Erbrecht sieht für bestimmte Personen einen Pflichtteilsanspruch vor, wenn der Erblasser sie durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen hat. Neben dem Ehegatten sind die Abkömmlinge und die Eltern des Erblassers pflichtteilberechtigt. Der Pflichtteil beträgt die Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils.

Schlägt der Erbe die Erbschaft aus, kann kein Pflichtteilsanspruch mehr geltend gemacht werden. Ausgenommen davon ist der Ehegatte oder der eingetragene Lebenspartner.

Der Pflichtteil wird in dem Jahr besteuert, in dem der Pflichtteilsberechtigte seinen Pflichtteilsanspruch auch geltend macht. Der Pflichtteilsberechtigte hat es somit in der Hand zu bestimmen, wann es bei ihm zur Besteuerung kommt.

Dem BFH wurde jetzt ein Fall zur Entscheidung vorgelegt, in dem ein vom Erblasser nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch auf den Erben übertragen wurde.

Der Kläger war Alleinerbe seines verstorbenen Vaters. Der Vater des Erben hatte seinen Erbanspruch nach dem Tod seiner Frau ausgeschlagen und den ihm dann noch zustehenden Pflichtteilsanspruch bis zu seinem eigenen Tode nicht geltend gemacht. Er wollte keinen Anteil am Nachlass seiner Frau haben.

Den durch die Ausschlagung entstandenen Pflichtteilsanspruch hat der Sohn von seinem Vater geerbt und den Anspruch dann ein Jahr nach dem Versterben des Vaters auch geltend gemacht mit dem Ziel, den Anspruch im Jahr der Geltendmachung zu versteuern.

Das Finanzamt war allerdings anderer Auffassung und rechnete den Pflichtteilsanspruch dem erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb des Klägers bereits auf den Todeszeitpunkt des Vaters hinzu.

Hiergegen machte der Kläger geltend, dass der Pflichtteil erst mit seiner Geltendmachung der Besteuerung unterliege.

Das angerufene Finanzgericht wies die Klage ab. Der BFH bestätigte die Vorentscheidung des Finanzgerichts mit der Begründung, dass das Erbschaftsteuergesetz den Fall des originär erworbenen Pflichtteilsanspruchs meint.

Ist jedoch der Pflichtteilsanspruch Teil des Nachlasses des aktuellen Erblassers, handelt es sich um einen abgeleiteten Pflichtteilsanspruch. Hierbei kommt es allein auf die zivilrechtliche Betrachtung der Gesamtrechtsnachfolge nach dem Vater an.

Das Vermögen des Vaters geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den Kläger über. Zu dem Vermögen gehört auch ein dem Vater zustehender Pflichtteilsanspruch. Für die Besteuerung beim Kläger ist nicht erforderlich, dass er den geerbten Pflichtteilsanspruch geltend macht. Der vom Vater nicht geltend gemachte Pflichtteilsanspruch unterliegt daher bei seinem Erben der Besteuerung bereits aufgrund des Erbanfalls.

Die Gefahr einer doppelten Besteuerung beim Erben besteht dabei nicht. Der Erbe eines Pflichtteilsanspruchs muss nur beim Anfall der Erbschaft Erbschaftsteuer für den Erwerb des Anspruchs bezahlen. Eine spätere Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch ihn löst keine weitere Erbschaftsteuer aus.

Macht der Erbe – anders als im Streitfall – den Pflichtteilsanspruch ebenfalls nicht geltend, bleibt es aber dabei, dass für den Erwerb des Anspruchs dennoch Erbschaftsteuer anfällt. Nur wenn der Erbe die Erbschaft ganz ausschlägt, muss er den geerbten Pflichtteilsanspruch nicht versteuern.

Hinweis für die Praxis:

Die Konsequenzen für die Praxis scheinen auf den ersten Blick nicht gravierend zu sein, wenn der geerbte Pflichtteilsanspruch nach dem Erbfall zeitnah geltend gemacht wird.

Trotzdem sollten Erben prüfen, ob im Nachlass des Erblassers noch nicht geltend gemachte Pflichtteilsansprüche enthalten sind, denn neben möglichen steuerstrafrechtlichen Folgen bei Nichtangabe des Anspruchs können bei Vorliegen bestimmter Konstellationen auch steuerlich unerwünschte Effekte entstehen.

Viele Ehepaare vereinbaren ein sog. Berliner Testament, in dem Kinder durch eine Pflichtteilsstrafklausel an der Geltendmachung des Pflichtteils gehindert

werden. Dadurch soll die Alleinerbschaft des anderen Elternteils gesichert werden.

Sollte eines der Kinder nach dem Tod eines Elternteils versterben und von eigenen Kindern beerbt werden, fällt in den Nachlass auch der nicht geltend gemachte Pflichtteilsanspruch, der jetzt als Anspruch beim Enkelkind der Erbschaftsteuer unterliegt. Aufgrund der fortwirkenden Pflichtteilsstrafklausel ist das Enkelkind aber faktisch an der Geltendmachung des Pflichtteils gehindert. Die Folge ist, dass der Pflichtteilsanspruch beim Enkelkind der Erbschaftsteuer unterliegt, obwohl wirtschaftlich kein Vermögenszuwachs erfolgt.

Vor dem Hintergrund dieses Falles könnte es sinnvoll sein, auf Pflichtteilsansprüche zeitnah zu verzichten, um diese unerwünschten steuerlichen Folgen zu vermeiden. Der Verzicht des Pflichtteilsberechtigten ist steuerfrei und vermeidet einen möglichen späteren steuerpflichtigen Erwerb des Pflichtteilsanspruchs durch seine Erben.

## Überhöhte Kaufpreiszahlung als freigebige Zuwendung einer GmbH

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Es gibt Fälle, in denen Schenkungsteuer und Einkommensteuer zusammentreffen können. Dazu zählt auch eine mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung, die schenkungssteuerliche Folgen haben kann.

Vor einigen Jahren hat der BFH in einem Urteil ausgeführt, dass überhöhte Zahlungen von einer GmbH an einen der Gesellschafter nahestehende Person als gemischte freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft angesehen werden kann.

Das niedersächsische Finanzgericht und das Finanzgericht Münster haben nach diesem Urteil gemischte Schenkung bei überhöhter Mietzahlungen einer Kapitalgesellschaft an einem dem Gesellschafter nahestehende Person abgelehnt.



Anderer Auffassung war aber jetzt das Finanzgericht Düsseldorf. Es entschied, dass bei unentgeltlichen Leistungen einer GmbH an Nichtgesellschafter die Kapitalgesellschaft als Schenkerin in Betracht kommen kann.

Zu beurteilen war folgender Sachverhalt: Die A-GmbH, Tochtergesellschaft der B-GmbH, hatte von unterschiedlichen Gesellschaftern Anteile an der C-GmbH erworben zu Kaufpreisen zwischen 130 %–190 % des Nennbetrages. Mit dem Bruder des Mehrheitsgesellschafters der Muttergesellschaft, der B-GmbH, wurde ein Kaufpreis in Höhe von 1.400 % des Nennbetrages vereinbart.

Das Finanzamt sah darin eine gemischte Schenkung der A-GmbH an den Veräußerer. Darüber hinaus wurde das überhöhte Entgelt dem Mehrheitsgesellschafter ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet.

Im Klageverfahren wurde die Auffassung des Finanzamtes durch das Finanzgericht Düsseldorf weitgehend bestätigt.

### **Konsequenzen für die Praxis**

Grundsätzlich können auch Kapitalgesellschaften Schenker sein. Das hat der BFH schon in 2014 entschieden.

Von einer Schenkung ist nach Auffassung des BFH jedoch in zwei Fällen nicht auszugehen:

1. Die Vorteilszuwendung führt zu einer Doppelbelastung, d. h. zu einer Schenkungsteuer und gleichzeitig ertragsteuerlich zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Der BFH verneinte wegen der Doppelbelastung bisher Zuwendungen an unmittelbare und mittelbare Gesellschafter. Bei Vorteilsgewährungen an Angehörige unmittelbarer Gesellschafter hielt er eine Schenkungsteuer jedoch für möglich, weil den Erwerbenden keine Doppelbelastung drohte. Die Schenkungsteuer trifft den Erwerber, die Ertragsteuer durch die verdeckte Gewinnausschüttung den Gesellschafter.

2. Es liegt keine Freigebigkeit vor und die Vorteilsgewährung war nahezu ausschließlich auf die Erzielung eines geschäftlichen Vorteils gerichtet.

Es mag Schenkungen im Geschäftsleben geben, die die Freigebigkeit verdrängen, allerdings ist hier ein Nachweis zu führen und diese Geschäftsvorfälle zu konkretisieren.

Drei Finanzgerichte sind bei der Frage, ob eine mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung zu einer gemischten Schenkung einer Kapitalgesellschaft an einen Nichtgesellschafter, der dem Gesellschafter nahesteht, führen kann, zu unterschiedlichen Ergebnissen gekommen. Zwei Revisionen sind bereits anhängig. Der BFH wird sich daher in Kürze mit dem Sachverhalt ausführlich beschäftigen müssen.

Schenkungssteuerbescheide, die entsprechende Sachverhaltskonstellationen betreffen, sollten daher auf jeden Fall offen gehalten werden, bis die BFH-Entscheidung vorliegt.

## Ehegattenfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige

Frauke Tuschen

Steuerberaterin/Rechtsanwältin/

Fachberaterin für internationales Steuerrecht

In seiner Entscheidung II R53/15 hat der BFH die Regelung des Freibetrages nach § 16 Abs. 2 ErbStG bei einer beschränkt Steuerpflichtigen für den Erwerb aufgrund des Todes des Ehegatten nicht berücksichtigt, weil in dieser Regelung ein gravierender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit liegt. Diese Regelung gewährt beschränkt Steuerpflichtigen nur einen Freibetrag von 2.000 Euro bei Erwerben, die der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unterliegen.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Aufgrund eines Erbvertrages aus dem Jahr 1999 hat eine in der Schweiz wohnende Schweizerin von ihrem am 30. Mai 2010 verstorbenen Ehemann, ebenfalls Schweizer Staatsangehöriger und bis zum Tode wohnhaft in der Schweiz, neben in der Schweiz belegenem Grundvermögen im Wert von 5.200.000 CHF und Bankguthaben von 1.100.000 CHF auch in Deutschland belegene Grundstücke im Wert von 376.951 Euro erworben. Eine Besteuerung des Erwerbs in der Schweiz erfolgte nicht. Das zuständige deutsche Finanzamt setzte mit Bescheid vom 21.11.2011 eine Steuer von 54.840 Euro fest. Im Einspruchsverfahren wurde diese Steuerfestsetzung wiederholt geändert. Bei der Steuerberechnung wurde nur der Freibetrag in Höhe von 2.000 Euro gemäß § 16 Abs. 2 ErbStG berücksichtigt. Der Einspruch, der auf die Gewährung des Freibetrages in Höhe von 500.000 Euro für unbeschränkt Steuerpflichtige gerichtet war, wurde zurückgewiesen. Im Klageverfahren wurde von dem Finanzamt der Erbschaftsteuerbescheid noch einmal geändert und die Steuer auf 5.365 Euro festgesetzt. Diesmal wurde bei der Berechnung ein Freibetrag von 27.811 Euro berücksichtigt. Diesen Betrag hat das Finanzamt ermittelt, indem es den Ehegattenfreibetrag in Höhe von 500.000 Euro nur im Verhältnis des inländischen Erwerbs zum Gesamterwerb ansetzte. Die Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg war erfolgreich. Nach Ansicht des Gerichtes war der Erwerb nicht steuerpflichtig, da der Wert der

Bereicherung unter dem für Ehegatten geltenden Freibetrag von 500.000 Euro liegt. Soweit sich aus § 16 Abs. 2 ErbStG etwas anderes ergibt, verstößt diese Regelung gegen die unionsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit und ist deshalb im Streitfall nicht anwendbar. Auf die Revision des Finanzamtes hat der BFH zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen, die Entscheidung des Finanzgerichtes aufgehoben. In der Sache hat es sich aber der Auffassung des Finanzgerichts angeschlossen und entschieden: Der Erwerb der Klägerin aufgrund des Vermächnisses ihres Ehemannes ist unter Berücksichtigung eines entsprechenden § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusetzenden Freibetrags in Höhe von 500.000 Euro vollständig steuerfrei.

Dieses begründet der BFH damit, dass § 16 Abs. 2 ErbStG gegen die nach Art 63 AEUV garantierte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und daher nicht auf Fälle der beschränkten Steuerpflicht anwendbar ist. Er hat sich auch auf die Entscheidung des EUGH im Urteil „Welte“ bezogen. Bei dieser Unanwendbarkeit des § 16 Abs. 2 ErbStG bleibt es, obwohl der Gesetzgeber zwischenzeitlich eine Optionsmöglichkeit zur unbeschränkten Steuerpflicht eingeführt hatte. Diese Regelung ist für die Klägerin nicht anwendbar, da sie und ihr Ehemann in einem Drittstaat gewohnt haben. Aber diese Optionsregelung beseitigt nach Auffassung auch nicht die Beschränkung des Kapitalverkehrs. Da Art. 63 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten sowie den Mitgliedsstaaten und dritten Ländern verbietet, kann eine Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zur Vereinbarkeit einer Situation mit dem Unionsrecht führen könnte, für sich alleine nicht die Rechtswidrigkeiten eines Systems heilen, das nach wie vor ein mit dem Unionsrecht unvereinbares Besteuerungsverfahren enthält. Eine unionsrechtswidrige Wahlmöglichkeit ist nicht geeignet andere rechtswidrige Besteuerungsmechanismen zu beseitigen. An die Stelle des unionsrechtswidrigen Freibetrages nach § 16 Abs. 2 ErbStG tritt der § 16 Abs. 1 ErbStG. Eine Minderung dieses Betrages ist nicht vorgesehen. Eine Aufteilung des Freibetrages auf steuerpflichtiges Inlandsvermögen und nicht steuerpflichtiges Auslandsvermögen im Wege der Auslegung kommt für den BFH aus rechtstaatlichen Gründen nicht in Betracht. Damit bleibt es bei der vollständigen Steuerfreiheit im Entscheidungsfall.

Bezüglich weiterer Einschränkungen des Freibetrages verweist das Gericht an den Gesetzgeber. Ihm ist es grundsätzlich überlassen, den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 in Fällen der beschränkten Steuerpflicht aufzuteilen. Ihm obliegt auch die Regelung, ob zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen frühere Erwerbe in die Berechnung einbezogen werden müssen. Eine solche Regelung wurde für Erwerbe

nach dem 24. Juni 2017 eingeführt. Der Freibetrag von 2.000 Euro für beschränkt Steuerpflichtige ist in der neuen Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG nicht mehr enthalten. Jetzt kommt es zu einer Kürzung des Freibetrags, wobei das Verhältnis von nicht beschränkt steuerpflichtigem Vermögen bezogen auf das erworbene Gesamtvermögen maßgeblich ist. Bei der Berechnung des neuen Kürzungsbetrages werden auch die Vorerwerbe der letzten zehn Jahre mit einbezogen. Damit ist die unionswidrige Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG für die Zukunft beseitigt. Für beschränkt steuerpflichtige Erwerber wird in Zukunft aufgrund der neuen Regelung der Steuervorteil, den dieses Urteil bestätigt, ausbleiben.

## Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine EU-Betriebsstätte

**Frauke Tuschen**  
*Steuerberaterin/Rechtsanwältin/  
Fachberaterin für internationales Steuerrecht*

Bereits im Jahr 2015 hat der EUGH in einem Verfahren der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland entschieden, dass die Regelung in § 6b EStG, nach der die Stundung der Steuerschuld für Gewinne nur unter der Voraussetzung gewährt wird, dass diese Gewinne in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert werden, die zum Anlagevermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Aufgrund dieser Entscheidung wurde die Vorschrift durch das StÄnderungsG 2015 geändert und durch die Regelung des § 6b Abs. 2a EStG ergänzt, die auf Antrag eine Stundung der Steuer in der Weise gewährt, dass die Steuer in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten ist. Weitere Voraussetzung für diese Stundung ist, dass im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG begünstigten Wirtschaftsgüter oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichnete Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder der Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) zuzuordnen sind. Für die

Übertragung einer § 6b-Rücklage ist es aber weiterhin erforderlich, dass das angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört. Diese Regelung des § 6b EStG in seiner ergänzten Form war nun Gegenstand eines Revisionsverfahrens. Der BFH hält diese Regelung nun für europarechtskonform.

Daher versagte er einem Steuerpflichtigen in der Entscheidung VI R 84/14 vom 22.06.2017 die Anerkennung der Übertragung einer § 6b-Rücklage für die Anschaffung eines in Ungarn gelegenen Grundstücks. Mit seinem Urteil hob der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts Münchens auf, das im Sommer 2014 dem Steuerpflichtigen entgegen dem Wortlaut des § 6b EStG für ein in Ungarn gelegenes Grundstück die Übertragung der § 6b-Rücklage gewährt hatte, weil es der Auffassung war, die Regelung des § 6b EStG verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit. Der Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit wurde, wie bereits erwähnt, zwar vom EUGH bestätigt, aber hier wurde nur die sofortige Versteuerung des Veräußerungsgewinns ohne Stundungsmöglichkeit als unverhältnismäßig angesehen. Der BFH hat der unter Bezugnahme auf dieses Urteils des EUGHS aus 2015 und der geänderten Rechtslage den Sachverhalt neu bewertet. Nach Auffassung des BFH war die alte Regelung des § 6b EStG somit lediglich hinsichtlich der sofortigen Steuererhebung unverhältnismäßig gewesen. Die jetzt anzuwendende neue Regelung gewährt dem Steuerpflichtigen nun eine Stundungsmöglichkeit. Auch den Stundungszeitraum von fünf Jahren hält der BFH für verhältnismäßig. Dieser Zeitraum entspricht seiner Auffassung nach auch den europarechtlichen Vorgaben. Damit scheidet eine Übertragung einer § 6b-Rücklage aus eine EU-Betriebsstätte aus, die der Wortlaut der Norm nicht hergibt und die nach Ansicht des BFH auch unionsrechtlich nicht geboten ist, da die Regelung des § 6b EStG in der geänderten Fassung nicht mehr gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

Mit dieser Entscheidung hat der BFH dargestellt, dass er die Regelung des § 6b EStG in der anzuwendenden Fassung für europarechtskonform hält und entscheidet, dass eine Übertragung von § 6b-Rücklagen auf ausländischen Betriebsstätten ausscheidet. Eine Berufung auf die Entscheidung der Vorinstanz, das FG München kommt daher nicht mehr in Betracht.

## Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen

Christian Goldkuhle  
Steuerberater

Der Bundestag hat mit dem 30.03.2017 das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen. Im § 147 Abs. 3 der Abgabenordnung werden die neuen Sätze 3 und 4 eingefügt. „Bei empfangenen Lieferscheinen, die keine Buchungsbelege nach Absatz 1 Nummer 4 sind, endet die Aufbewahrungsfrist mit dem Erhalt der Rechnung. Für abgesandte Lieferscheine, die keine Buchungsbelege nach Absatz 1 Nummer 4 sind, endet die Aufbewahrungsfrist mit dem Versand der Rechnung.“

Die bisherige Aufbewahrungsfrist von 6 Jahren der empfangenen und abgesandten Lieferscheine wurde aufgehoben, sofern es sich nicht um Buchungsbelege handelt. Die Aufbewahrungsfrist endet mit Erhalt oder Versand der Rechnung.

Wenn bei Rechnungsangaben ein Verweis auf die Lieferscheine erfolgt, d. h. erforderliche Rechnungsangaben sind ausschließlich aus den Lieferscheinen ersichtlich, sind diese Bestandteil der Rechnung (Buchungsbeleg) und daher unverändert 10 Jahre aufzubewahren.

Die Neuregelung gilt für alle Lieferscheine rückwirkend zum 01.01.2017 sowie für Lieferscheine, bei denen die Aufbewahrungspflicht nach der bislang geltenden Regelung noch nicht abgelaufen ist.

## Rechnungen über Kleinbeträge

Christian Goldkuhle  
Steuerberater

Unternehmen sind in vielen Konstellationen zur Erstellung einer Rechnung verpflichtet. Dieses ist stets mit einem enormen Bürokratieaufwand verbunden. Sinnvollerweise gibt es für Kleinbetragsrechnungen Sonderregelungen, die den täglichen Umgang mit derartigen Rechnungen erheblich vereinfachen.

Der Grundgedanke der Kleinbetragsrechnung ist die Vereinfachung des Tagesgeschäfts insbesondere beim Barverkauf. Aber auch in der Gastronomie, wo kleine Einkäufe zum Alltag gehören sowie für Kleinunternehmer, sind die Spezialregelungen von hoher Bedeutung. Demnach ist es sehr zu begrüßen, dass die umsatzsteuerliche Kleinbetragsgrenze gem. § 33 UStDV von 150,00 € auf 250,00 € angehoben wurde. Durch das Zweite Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie tritt die Änderung rückwirkend zum 01.01.2017 in Kraft.

Grundsätzlich müssen Rechnungen nach § 14 Abs. 4 UStG bestimmte Pflichtangaben enthalten, die unter keinen Umständen fehlen dürfen. Im täglichen Rechtsverkehr ist die Umsetzung dieser Pflichtangaben jedoch meist nicht oder sehr aufwändig umsetzbar. Bei Nichteinhaltung der Mindestanforderungen droht dabei schlimmstenfalls der Verlust des Vorsteuerabzugs.

Gemäß § 33 UStDV werden diese Anforderungen für eine Kleinbetragsrechnung auf das Mindeste reduziert und damit für den alltäglichen Gebrauch letztlich erst praktikabel gemacht. Eine Kleinbetragsrechnung hat demnach lediglich noch folgende Mindestangaben aufzuweisen:

- Der vollständige Name und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers;
- das Ausstellungsdatum;
- die Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;

- das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder Leistung in einer Summe;
- der Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Damit entfallen für Kleinbetragsrechnungen insbesondere die Anforderungen der Angabe des Rechnungsempfängers und der Angabe des einzelnen Steuerbetrags sowie die Steueridentifikations- und Rechnungsnummer.

Die Reduzierung der Anforderungen kann häufig dazu führen, dass die Kontrollen der Rechnungen vernachlässigt werden und sich so unbedachte Fehler einschleichen, die den Vorsteuerabzug gefährden können. Zu den häufigsten Fehlern gehören

- die falsche Anschrift oder der falsche Name des Rechnungsstellers,
- die unrichtige Bezeichnung der Waren oder der Leistungen,
- die fehlenden oder falschen Angaben des Umsatzsteuersatzes
- sowie das fehlende Ausstellungsdatum.

## Rechnungsnummernabfolge

Christian Goldkuhle  
Steuerberater

Im konkreten Fall betreibt der Unternehmer einen Handels- und Dienstleistungsbetrieb. Er nutzte ein Softwareprogramm, das für jede Rechnung automatisch eine fortlaufende Nummer vergab. Das Finanzamt stellte fest, dass einige Rechnungen nicht verbucht worden waren. Außerdem lagen in den Prüfungsjahren für mehrere Rechnungsnummern keine Ausgangsrechnungen vor. Des Weiteren wich auch der tatsächliche Stand eines Nebenkassenkontos zum jeweiligen Gewinnermittlungstichtag mit dem Bestand in der Buchführung ab. Neben den nicht gebuchten Rechnungen erhöhte das Finanzamt die Gewinne um einen Sicherheitszuschlag i.H.v. 2,5 % der Nettoerlöse.

Der BFH hat entschieden, dass Lücken in der Rechnungsnummernabfolge im konkreten Einzelfall eine Schätzung nötig erscheinen lassen können. Dieses ist aber dann der Fall, wenn die Vollständigkeit der Erfassung der Einnahmen nicht mehr als gewährleistet anzusehen ist. Eine Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlags ist anhand der jeweiligen tatsächlichen Umstände wirtschaftlich vernünftig zu wählen.

Das Urteil bestätigt die Auffassung der Verwaltung. Eine Rechnung muss eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen enthalten. Dieses verlangt § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 UStG übereinstimmend mit dem EU-Recht (Art. 226 Nr. 2 MwStSystRL) zur Identifizierung der Rechnung. Durch die fortlaufende Rechnungsnummer soll sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist. Eine lückenlose Abfolge der ausgestellten Rechnungsnummern ist dagegen nicht zwingend, denn es ist nicht Sinn und Zweck der fortlaufenden Rechnungsnummer, die Buchführung des Unternehmers auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Deshalb wird es auch alleine aufgrund von Lücken in der Rechnungsnummernfolge grundsätzlich nicht zu Zuschätzungen kommen. Liegen aber in der Zusammenschau der festgestellten Mängel hinreichende Anhaltspunkte vor, dass die erzielten Betriebseinnahmen nicht vollständig erfasst worden sind, können Lücken in der Rechnungsnummernabfolge im Einzelfall eine Schätzung nötig erscheinen lassen.

## Mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO

Birgit Meier-Anwey  
Steuerberaterin

Ein Verein ist gemäß § 53 AO (Abgabenordnung) mildtätig tätig, wenn seine Tätigkeit sich darauf beschränkt, Personen selbstlos zu unterstützen, die aufgrund ihres körperlichen, seelischen oder geistigen Zustands bzw. aufgrund einer wirtschaftlichen Notlage auf Hilfe angewiesen sind. Mildtätiges Handeln zielt also darauf ab, Personen, die sich in einer Notlage befinden, mit der Intention zu helfen und zu unterstützen, die eingetretene Notlage zu beseitigen oder zu lindern. Der entscheidende Unterschied zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ist, dass sich die mildtätigen Aktivitäten nur auf die konkret in Not geratenen Personen beschränken, d. h. § 53 AO beschränkt sich nur auf die Förderung eines sehr beschränkten Personenkreis bzw. nur auf einzelne Personen. Die Förderung der Allgemeinheit wird nach § 53 AO nicht gefordert. Daher kann einem Verein die Steuerbefreiung aufgrund der Förderung mildtätiger Zwecke auch dann zuerkannt werden, wenn dieser Verein bei seinen Maßnahmen und Zuwendungen ausschließlich Mitglieder eines Unternehmens oder eines Verbandes berücksichtigt. Auf die Anzahl oder sonstige Einschränkungen in Bezug auf die zu fördernden Personen kommt es grundsätzlich nicht an. Alleiniges Kriterium für die Beurteilung der Steuerbegünstigung des betreffenden Vereins ist, dass die Leistungen des Vereins sich an hilfsbedürftige Personen richten. Dabei ist die Hilfsbedürftigkeit explizit nach § 53 Abs. 1 und 2 AO zu bestimmen.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird häufig kein Unterschied zwischen der Förderung mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke gemacht. In der Regel wird von der Steuerbefreiung „gemeinnütziger“ Körperschaften gesprochen. Für die Beurteilung der Steuerbefreiung im Detail ist es jedoch von erheblicher Bedeutung, die Aktivitäten eines Vereins genau zu analysieren. Ein Beispiel hierzu sind die Fördervereine von Schulen. Zielen deren Aktivitäten auf die Förderung des Schullebens ab, verfolgen sie

gemeinnützige Zwecke. Werden jedoch einzelne Personen z. B. aufgrund einer wirtschaftlichen Bedürftigkeit unterstützt (Zuschuss zu einer Klassenfahrt, Ausstattung eines Schülers mit Schulmaterialien), verfolgen sie mildtätige Zwecke. Sind nicht beide Zwecke in der Satzung genannt, liegt im jeweils nicht genannten Fall eine Mittelverwendung vor und die gewährte Steuerbefreiung ist gefährdet. Darüber hinaus stellen bestimmte steuerliche Vergünstigungen im Umsatzsteuer- bzw. Gewerbesteuergesetz ebenfalls auf die Mildtätigkeit ab.

Vereine, die mildtätige Zwecke verfolgen, erlangen die steuerlichen Vergünstigungen nur, wenn sie ihre Tätigkeiten selbstlos ausüben. Dazu gelten die allgemeinen Regeln des § 55 AO zur Selbstlosigkeit, d. h. eine Körperschaft darf nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen. Die Mittel der Körperschaft dürfen zeitnah nur für die satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden. Dabei ist es nicht erforderlich, dass mildtätige Körperschaften ihre Leistungen unentgeltlich erbringen. Die mit der Zweckverfolgung erbrachten Leistungen werden im Rahmen eines Zweckbetriebes erbracht. Die Zuwendung aus mildtätigen Gründen darf jedoch nicht aufgrund der Gewährung eines Entgelts erbracht werden. Zwingende Voraussetzung für die Anerkennung als mildtätige Körperschaft ist, dass ein tatsächliches Vermögensopfer vorliegt. Vermietet z. B. eine GmbH Wohnungen an bedürftige Personen nach § 53 AO zu einem Mietzins, der lediglich die tatsächlichen Aufwendungen der GmbH inklusive der regulären Abschreibung abdeckt, verfolgt die GmbH mildtätige Zwecke. Verlangt sie neben diesem Mietzins einen Gewinnaufschlag, würde die GmbH eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen und somit nicht mehr als mildtätig anerkannt werden. Vermietet die GmbH jedoch Wohnungen an nichtbedürftige Personen zu einem normalen Mietzins, wären diese Einnahmen in der Vermögensverwaltung zu erfassen. Die Mildtätigkeit wäre nicht ausgeschlossen.

In § 53 AO wird unterschieden zwischen Hilfsbedürftigkeit wegen des körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands (persönliche Hilfsbedürftigkeit) und der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit. Zu dem Personenkreis, der wegen seiner körperlichen Hilfsbedürftigkeit förderungswürdig ist, zählen Personen, die nach SGB pflegebedürftig sind. Pflegebedürftig sind die Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen. Hilfsbedürftig ist eine Person auch dann, wenn sie diese Verrichtungen nur unter Anleitung und Aufsicht durchführen kann. Zu dem begünstigten Personenkreis gehören die Personen nur dann, wenn zumindest ein Pflegegrad besteht. Ausschlaggebend

dabei ist nicht, dass die Hilfsbedürftigkeit auf Dauer für längere Zeit besteht. Daher sind auch solchen Einrichtungen wie Essen auf Rädern, Fahrdienst für Kranke oder Behinderte oder die Begleitung hilfsbedürftiger Personen bei Behördengängen als mildtätige Aktivitäten einzustufen. Ausschließlich einbezogen ist die Hilfsbedürftigkeit aufgrund seelischer Probleme. Daher sind auch Organisationen wie die Telefonseelsorge oder der Opferschutz unter die Mildtätigkeit zu subsumieren. Bei einem Alter ab 75 Jahren oder bei Kindern und Jugendlichen bis zu einem Alter von 18 Jahren wird grundsätzlich von einer persönlichen Hilfsbedürftigkeit ausgegangen.

Vereine, die die Steuervergünstigung wegen mildtätiger Zwecke in Anspruch nehmen wollen, müssen ihr mildtätiges Handeln tatsächlich nachweisen. Dazu muss zu den betreuten Personen jeweils ein Einzelnachweis vorgelegt werden. Geeignet dazu sind Mitteilungen der Pflegeversicherung über die Erteilung des Pflegegrades, Auszüge aus Gutachten, Bestätigungen eines Arztes oder Abrechnungsunterlagen der Kranken- oder Pflegeversicherung. Ist bereits aus der Tätigkeit des Vereins zu erkennen, dass damit eindeutig mildtätiges Handeln umgesetzt wird, kann auf Einzelnachweise verzichtet werden. Hierbei ist insbesondere die Tätigkeit eines Hospiz zu nennen.

Die Grenzen für die Annahme der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit sind explizit in § 53 Nr. 2 AO festgelegt. Danach dürfen die Bezüge der unterstützten Personen das Vierfache und bei Alleinstehenden bzw. Alleinerziehenden das Fünffache des Regelbedarfs der Sozialhilfe nicht übersteigen. Auszugehen ist dabei von dem Regelbedarf ohne etwaige Zuschläge wegen eines Mehrbedarfs z. B. für Schwangere, Kranke oder Behinderte. Auch wird der Zuschuss für die Unterkunft nicht einbezogen. Bei der Berechnung der Grenzen sind die maßgeblichen Regelbedarfswerte für Bedarfsgemeinschaften zusammenzurechnen. Der für die Einstufung nach § 53 Nr. 2 AO maßgebliche Regelbedarf wird auf der Grundlage des Sozialgesetzbuches von der Bundesregierung vorgegeben. Dabei ist es nicht ausreichend, wenn die Einkünfte und Bezüge des wirtschaftlich Bedürftigen zu Beginn der Unterstützung nicht überschritten werden. Während der Dauer der Unterstützung muss die Bedürftigkeit für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum neu nachgewiesen werden.

Ein mildtätig tätiger Verein, der Leistungen an wirtschaftlich Hilfsbedürftige erbringt, muss sich die Hilfsbedürftigkeit der einzelnen Personen nachweisen lassen. Dieser Nachweis kann geführt werden z. B. durch Erklärungen der unterstützten Personen über ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie durch die Vorlage entsprechender Nachweise. Da die wirtschaftliche Notlage bei Empfängern von Sozialhilfeleistungen als nachgewiesen gilt, reicht in diesen Fällen der Sozialhilfebescheid als Nachweis aus. Der

Verein hat eine Ablichtung dieses Bescheides in seinen Unterlagen aufzubewahren. Aufzeichnungen über entsprechende Einzelfallprüfungen sind anzufertigen und ebenfalls aufzubewahren. Auf die Einzelnachweisleistung kann verzichtet werden, wenn aufgrund der Art der Unterstützungsleistungen davon auszugehen ist, dass nur bedürftige Personen unterstützt werden. Dieser Verzicht kann beim Finanzamt beantragt werden und wird durch einen positiven Bescheid über den Nachweisverzicht entschieden.

## 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](http://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.