

Vorwort

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

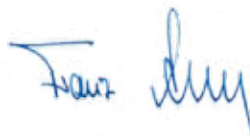
Darlehn zwischen nahen Angehörigen sind in allen Bereichen vorzufinden, insbesondere in Unternehmen, aber auch bei Privatleuten z. B. bei der Finanzierung vermieteter Immobilien. Der Darlehnsgeber erhält hierbei in der Regel einen höheren, der Darlehnsnehmer einen niedrigeren Zins als bei seiner Bank. Trotz dieser Vorteile für beide Vertragsparteien sind für die steuerliche Anerkennung von Darlehnsverträgen zwischen nahen Angehörigen einige Vorschriften zu beachten, die das Finanzministerium in einem Schreiben vom April diesen Jahres zusammengefasst hat.

Nicht nur Weihnachten werden Unternehmen um Sachspenden für gemeinnützige Organisationen gebeten, auch unterjährig bieten sich zahlreiche Gelegenheiten mit Sachspenden Gutes zu tun. Bei aller Spendenbereitschaft müssen dabei steuerliche Überlegungen immer berücksichtigt werden. Steuerberater Manfred Kröger erläutert in seinem Artikel die steuerlichen Aspekte bei Sachspenden aus dem Betriebsvermögen.

In Deutschland existieren ca. 600.000 eingetragene Vereine aller Größenordnungen und Ausrichtungen. Alle diese Vereine haben einen Vorstand bzw. eine Geschäftsführung, aber nicht allen handelnden Personen sind die Risiken und die Konsequenzen für sich selbst und den Verein bewusst, die sie bei Übernahme dieser Positionen eingehen. In unserem Artikel „Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung eines Vereins“ wird auf eine Vielzahl dieser Probleme hingewiesen.

Ich wünsche Ihnen viel Vergnügen und erhellende Momente bei der Lektüre dieser und unserer anderen für Sie geschriebenen Artikel und eine erholsame Urlaubszeit.

Ihr

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Manfred Kröger', is positioned below the text 'Ihr'.

Inhalte:

Einkommensteuer

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen und Nießbrauchsablösung als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG
Daniel Heide, Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)

Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Ausschluss der Abgeltungssteuer für Gesellschafterdarlehen
Manfred Kröger, Steuerberater

Steuerliche Aspekte bei Sachspenden aus dem Betriebsvermögen
Manfred Kröger, Steuerberater

Rentenzahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer trotz Fortführung des Dienstverhältnisses
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Umsatzsteuer

Ausgleichszahlungen bei Beendigung von Leasingverträgen
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Kleinunternehmer: Vorsicht beim Ausstellen von Kleinbetragsrechnungen
Manfred Kröger, Steuerberater

Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers
Christian Goldkuhle, Steuerberater

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Schenkungsteuer und Einkommensteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Kettenschenkung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Beteiligung von Managern an der Freiberufler-GmbH
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung

Die Strafbefreiende Selbstanzeige und die möglichen Verschärfungen
Daniel Heide, Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)

Vereinsrecht

Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung eines Vereins
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen und Nießbrauchsablösung als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG auch ein Gewinn bzw. ein Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Bei der Berechnung des Gewinns bzw. Verlusts fließen neben Anschaffungskosten auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd ein. Als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung kommen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf v. 26.4.2013 (Aktenzeichen 1 K 1143/12 E, DStZ 2014, 182) zu sehen, nach dem die entgeltliche Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs zu nachträglichen Anschaffungskosten des Erwerbers führt. Über diese Frage hinaus hat sich das FG mit den Voraussetzungen befasst, unter denen ein verbleibendes wirtschaftliches Eigentum von GmbH-Anteilen bei einer unentgeltlichen Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt und Einräumung einer unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht zugunsten des Schenkers angenommen werden kann. Im vorliegenden Streitfall hatte der ursprünglich mit 90 % beteiligte GmbH-Gesellschafter seinem Sohn (beide Geschäftsführer der GmbH) seine GmbH-Anteile übertragen und sich den lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch an den übertragenen Beteiligungen vorbehalten. Danach gebührten dem Nießbraucher die während des Nießbrauchs auf die Beteiligungen entfallenden ausgeschütteten Gewinnanteile. Das Stimmrecht stand dem Sohn zu, der allerdings seinen Vater unwiderruflich zur Ausübung des Stimmrechts in sämtlichen Gesellschaftsangelegenheiten bevollmächtigte. Einige Jahre nach der unentgeltlichen Anteilsübertragung veräußerte der Sohn seine Anteile mit Gewinn. Der Vater verzichtete in diesem Zusammenhang gegen Zahlung eines Ablösebetrags auf seine eingeräumten Nießbrauchsrechte.

Das FG hat nun im zweiten Rechtsgang (FG Düsseldorf v. 26.4.2013, 1 K 1143/12 E, DStZ 2014, 182) festgestellt, dass der Sohn ganz überwiegend einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG realisiert hat. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des BFH stellt das FG darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil dann auf den Erwerber übergeht, wenn

- der Erwerber des Anteils auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (so schon BFH v. 9.10.2008, Aktenzeichen IX R 73/06, BStBl II 2009, 140),
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf den Erwerber übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht, so z.B. BFH v. 18.12.2001, Aktenzeichen VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640) und
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf den Erwerber übergegangen sind.

Dabei ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen. Im Streitfall war nach Ansicht des FG hiernach das wirtschaftliche Eigentum der übertragenen GmbH-Anteile trotz des vom Vater vorbehaltenen Nießbrauchs und der vertraglich eingeräumten unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht bereits zusammen mit dem zivilrechtlichen Eigentum zum Zeitpunkt der Schenkung auf den Sohn übergegangen. Denn einerseits war der Schenkungsvertrag weder mit einem Widerrufsvorbehalt noch einer Rückfallklausel oder ähnliches zugunsten des Vaters versehen, andererseits waren Risiko und Chance von Wertveränderungen bereits auf den Sohn übergegangen. Außerdem hatte der Vater ausweislich der vorgelegten Protokolle der Gesellschafterversammlungen von seiner Stimmrechtsvollmacht tatsächlich keinen Gebrauch gemacht. Hinsichtlich der weiteren Frage nach der Nießbrauchsablösung kommt das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass die entgeltliche Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs zu nachträglichen Anschaffungskosten des Erwerbers (d.h. hier: des Sohnes) führt.

Hinweis:

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des FA hin hat der BFH die Revision erneut zugelassen und zwar zu der Frage, ob im Fall des unentgeltlichen Erwerbs eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Anteils an einer Kapitalgesellschaft die vom Rechtsnachfolger fortzuführenden Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers um den Wert des Nießbrauchs zu kürzen sind. Die weitere Rechtsentwicklung wird also abzuwarten sein.

Daniel Heide
Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)

Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen

Für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen gibt es einiges zu beachten. Ein aktuelles BMF-Schreiben vom 29.04.2014 (AZ IV C 6 – S 2144/07/10004) informiert über Einzelheiten.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen ist, dass sie zivilrechtlich wirksam geschlossen worden sind und tatsächlich, wie vereinbart, durchgeführt werden.

Bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen müssen der Vertragsinhalt und die Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (Fremdvergleich). Grundsätzlich sind die Vertragsgestaltungen heranzuziehen, die zwischen Darlehensnehmern und Kreditinstituten üblich sind.

Hiernach wird ein Darlehensvertrag steuerlich nur anerkannt, wenn

- die Höhe des Darlehens, der Zinssatz, die Fälligkeit der Zinsen, die Art und die Zeit der Rückzahlung des Darlehens festgelegt sind,
- die vereinbarten Zinsen zu den Fälligkeitsterminen entrichtet werden und
- das Darlehen ausreichend besichert ist.

Ein Darlehen ist ausreichend abgesichert, wenn bankübliche Sicherheiten gegeben werden. Hierzu gehören insbesondere

- die Eintragung einer Hypothek oder Grundschuld im Grundbuch
- eine Bankbürgschaft
- eine Sicherungsübereignung von Wirtschaftsgütern oder
- der Schuldbeitritt eines anderen Angehörigen.

Würde die Bank nachweislich ein ungesichertes Darlehen gewähren, dann kann auch mit nahen Angehörigen ein ungesichertes Darlehen vereinbart werden.

Allerdings führt das Nichtbeachten von zivilrechtlichen Formerfordernissen nicht ausnahmslos dazu, Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nicht anzuerkennen. **Dennoch ist die zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Darlehensvertrages ein Indiz gegen den vertraglichen Bindungswillen der Vertragsbeteiligten, das zu einer Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung führen kann.**

Die Vertragspartner können für die steuerliche Geltendmachung von Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen aber darlegen und nachweisen, dass sie zeitnah nach dem Auftauchen von Zweifeln an der zivilrechtlichen Wirksamkeit alle erforderlichen Maß-

nahmen ergriffen haben, um die zivilrechtliche Wirksamkeit herbeizuführen.

Das Fehlen von Sicherheiten und die Vereinbarung einer kurzfristigen Kündigungsmöglichkeit können z.B. durch einen höheren Zinssatz ausgeglichen werden. Der Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen und seine tatsächliche Durchführung muss die Trennung der Vermögens- und Einkunftssphären der vertragsschließenden Angehörigen (z. B. Eltern und Kinder) gewährleisten. So muss insbesondere eine klare und einwandfreie Abgrenzung von einer Unterhaltsgewährung oder verschleierte Schenkung der Darlehenszinsen während der gesamten Vertragsdauer möglich sein.

Ein Fremdvergleich ist bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen auch dann erforderlich, wenn Vereinbarungen nicht unmittelbar zwischen den nahen Angehörigen getroffen werden, sondern zwischen einer Personengesellschaft und einem nahen Angehörigen der Gesellschafter.

Ein Darlehensvertrag zwischen volljährigen, wirtschaftlich voneinander unabhängigen Angehörigen kann steuerrechtlich selbst dann anerkannt werden, wenn er nicht in allen steuerrelevanten Bestandteilen dem zwischen Fremden Üblichen entspricht, aber das Darlehen zur Herstellung oder Anschaffung von Vermögensgegenständen gewährt wird und ansonsten bei einem fremden Dritten hätten aufgenommen werden müssen.

Entscheidend für die steuerliche Anerkennung des Darlehensvertrags zwischen nahen Angehörigen ist, dass die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich vollzogen werden. Insbesondere die regelmäßige Zahlung der Darlehenszinsen ist für die steuerliche Anerkennung von großer Bedeutung.

Sofern die unentgeltliche Zuwendung eines Geldbetrages davon abhängig gemacht wird, dass der Empfänger des Geldes diesen Betrag als Darlehen wieder zurückgeben muss, ist steuerrechtlich weder von einem Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen noch von einer Schenkung auszugehen. Grund dafür ist, dass die Schenkung tatsächlich nicht vollzogen wird. Die Schenkung ist dann erst zum Zeitpunkt vollzogen, an dem das „Darlehen“ zurückgezahlt ist. Bei der Zahlung der „vereinbarten Darlehenszinsen“ handelt es sich dann um Geldschenkungen.

Eine Abhängigkeit zwischen Schenkung und dem Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen ist nicht schon deshalb zu vermuten, weil Schenkung und Darlehen innerhalb kurzer Zeit erfolgt sind. **Eine entsprechende Vermutung gilt als widerlegt, wenn die Schenkung und der Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen sachlich und zeitlich unabhängig voneinander vorgenommen wurden.**

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Ausschluss der Abgeltungsteuer für Gesellschafterdarlehen

Zinserträge unterliegen seit 2009 im Regelfall der sogenannten Abgeltungsteuer. Diese beträgt 25 % der Kapitaleinkünfte (26,375 % inklusive Solidaritätszuschlag). Eine Besteuerung der Zinserträge unter der Abgeltungsteuer ist immer dann günstiger, wenn der persönliche Steuersatz des Steuerpflichtigen höher ist als der Abgeltungssteuersatz.

Zinserträge sind jedoch mit dem persönlichen Einkommensteuersatz zu versteuern, wenn sie aus Gesellschaftsbeteiligungen herrühren. Der Empfänger der Erträge muss dabei zu mehr als 10 % an der Gesellschaft beteiligt sein.

Der 12. Senat des FG Münster hält den Ausschluss des Abgeltungssteuersatzes für Zinsen auf Gesellschafterdarlehen bei einer mindestens 10%igen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (§ 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG) nicht für verfassungsrechtlich bedenklich.

Die Klägerin hatte einer GmbH, an der sie zu 50 % beteiligt war, mehrere Darlehen gewährt. Die hierfür von der GmbH im Jahr 2009 gezahlten Zinsen unterwarf das beklagte Finanzamt dem persönlichen Steuersatz der Klägerin und verwies auf die Ausnahmegvorschrift für Gesellschafterdarlehen.

Die Klägerin begehrte demgegenüber die Anwendung des niedrigeren pauschalen Abgeltungssteuersatzes in Höhe von 25 %, da die Ausnahmegvorschrift nach ihrer Ansicht verfassungswidrig sei. Der Gesetzgeber sei über den Zweck, missbräuchliche Gestaltungen zu bekämpfen, hinausgegangen. Im Streitfall beruhten die Darlehensverträge auf rationalen Entscheidungen, den Kapitalbedarf der GmbH durch Gesellschafterdarlehen zu decken. Daher seien sie steuerlich anzuerkennen.

Der Senat folgte dieser Argumentation nicht und wies die Klage ab. Die Zinserträge der Klägerin unterlägen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG ihrem persönlichen Steuersatz, weil sie zu mehr als 10 % an der GmbH beteiligt war.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken teilte der Senat nicht. Insbesondere liege kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vor. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Einnahmen aus Gesellschafterdarlehen gegenüber Zinsen, die von Dritten gezahlt werden, sei sachlich gerechtfertigt. Die Abgeltungssteuer sei hauptsächlich eingeführt worden, um die Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes

Deutschland zu sichern und den Kapitalabfluss ins Ausland zu unterbinden. Demgegenüber sollte gerade kein Anreiz geschaffen werden, unternehmerisches Eigenkapital in die begünstigt besteuerte private Ebene zu verlagern. Um dies zu verhindern, seien Ausnahmeregelungen geboten. Da dem Gesetzgeber hierfür ein weiter Ermessensspielraum zustehe, dürfe er typisierend davon ausgehen, dass bei einer Beteiligung ab 10 % ein Einfluss auf die Gesellschaft bestehe, der steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zulasse.

Die vom Senat zugelassene Revision ist am Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 15/14 anhängig.

Manfred Kröger
Steuerberater

Steuerliche Aspekte bei Sachspenden aus dem Betriebsvermögen

Gelegentlich stellt sich in einem Unternehmen die Frage, was mit nicht mehr benötigten oder nicht mehr wirtschaftlich veräußerbaren Produkten geschehen soll. Die Spende dieser Wirtschaftsgüter an eine gemeinnützige Einrichtung ist sicherlich eine sinnvolle Überlegung, doch sind in diesem Zusammenhang gewisse Regeln zu beachten, damit der Spender im Ergebnis nicht unnötig mit Steuern belastet wird.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann die Entnahme eines Wirtschaftsguts statt mit dem Teilwert alternativ auch mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn es unmittelbar danach einer gemeinnützigen Einrichtung für steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen wird, genauer gesagt, wenn die Einrichtung eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Bei Kapitalgesellschaften tritt an die Stelle der Entnahme eine nicht abziehbare Betriebsausgabe (vgl. § 9 Abs. 2 KStG).

Oft wird nicht bedacht, dass eine Sachspenden-Entnahme bei einem umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer gleichzeitig zu einem steuerpflichtigen Umsatz führt (§ 3 Abs. 1b UStG = Eigenverbrauchslieferung). Voraussetzung für die Besteuerung ist, dass der Spender seinerzeit die Vorsteuer für den Gegenstand – voll oder teilweise – abziehen durfte.

Die Bemessungsgrundlage für die in § 3 Abs. 1b UStG geregelten Umsätze bestimmt sich nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für das Wirtschaftsgut oder einen gleichartigen Gegenstand. Liegt ein Einkaufspreis nicht vor (zum Beispiel bei im Unternehmen selbst produzierten Gegenständen) werden die Selbstkosten angesetzt. Maßgebend sind jeweils die Werte zum Zeitpunkt des Umsatzes, die bei angeschafften

Gegenständen in der Regel den Wiederbeschaffungskosten entsprechen.

Die Umsatzsteuer auf die „Eigenverbrauchslieferung“ führt zu einer nicht abziehbaren Betriebsausgabe (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG). Sie ist allerdings entsprechend R 111 Abs. 1 Satz 5 EStR spendenerhöhend zu berücksichtigen. Die Spende ist bei Vorlage der Spendenbescheinigung im Rahmen der Höchstbeträge bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer abziehbar. Hinweis: Eine Spende ist nur anzunehmen, wenn diese freiwillig und unentgeltlich erfolgt. Eine Verknüpfung mit einer Leistung der empfangenden Körperschaft, zum Beispiel Abnahmeverpflichtung anderer Lieferungen und Leistungen, schließt die Annahme einer Spende aus.

Die begünstigte Körperschaft kann den Wert, soweit er sich innerhalb vernünftiger Grenzen bewegt, regelmäßig nicht überprüfen, da sie ja keinen Zugriff auf die Buchführung des Spenders hat und auch nicht wissen kann, ob der Spender von der Kannvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Gebrauch gemacht hat. Sie sollte die Spendenquittung mit der Formulierung „Wert nach Ihren Angaben“ versehen, um der Gefahr einer Haftung zu entgehen, die sich aus § 10b Abs. 4 EStG ergeben kann. Damit verbleibt das Bewertungsrisiko letztlich beim Spender, der dann damit rechnen muss, dass bei einer Betriebsprüfung hinterfragt wird, ob aus der Bewertung durch den Spender die zutreffenden steuerlichen Konsequenzen gezogen worden sind.

Beispiel

Die XY Krankenhaus GmbH hat einen nicht mehr benötigten Krankentransportwagen, den sie im Juni 2014 einem als gemeinnützig anerkannten Verein für dessen gemeinnützige Zwecke spendet. Dieser Wagen hat im Zeitpunkt der Spende noch einen Buchwert von 1 EUR und einen Wiederbeschaffungswert (= Teilwert) von 10.000 EUR.

Die XY Krankenhaus GmbH kann ihre Spende mit dem Buchwert oder Teilwert bewerten. Der

Wiederbeschaffungswert ist Bemessungsgrundlage für die umsatzsteuerpflichtige „Eigenverbrauchslieferung“.

Bewertet die XY Krankenhaus GmbH die Spende mit dem Teilwert, so führt dies bei dem auf 1 EUR abbeschriebenen Gegenstand zu einer Spende von 11.900 EUR (10.000 EUR + 19 Prozent USt). Diese Spende ist unter Beachtung der Spendenhöchstbeträge ertragsteuerlich mit dem Bruttowert abzugsfähig, während die Umsätze durch die „Entnahme“ um 10.000 EUR steigen. Per Saldo führt dies zu einer Gewinnreduzierung in Höhe der an die Finanzverwaltung abzuführenden Umsatzsteuer in Höhe von 1.900 EUR. Die Spendenhöchstbetragsregelung des § 10b EStG kann aber dazu führen, dass der Spendenaufwand in Höhe von 11.900 EUR bei der Einkommensermittlung ganz oder zum Teil wieder steuererhöhend hinzugerechnet wird.

Die ertragsteuerliche Belastung wird vermieden bzw. deutlich reduziert, wenn die XY Krankenhaus GmbH von der Kannvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Gebrauch macht. Dann ergibt sich eine Spende in Höhe von „nur“ 1.901 EUR (1 EUR + 19 Prozent USt von 10.000 EUR).

Die abzuführende Umsatzsteuer wird dadurch allerdings nicht reduziert. Sie beträgt in diesem Fall immer 1.900 EUR und ist an die Finanzverwaltung abzuführen.

Fazit:

Unternehmer müssen bei Sachspenden aus dem Betriebsvermögen immer auch steuerliche Überlegungen durchführen. Eine Sachspende ist niemals steuerneutral. So muss das spendende Unternehmen immer die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % auf die Wiederbeschaffungskosten tragen. In bestimmten Fallkonstellationen kann es sogar über die Spendenhöchstbetragsrechnung zu einer weiteren ertragsteuerlichen Kürzung des Spendenaufwands kommen.

Manfred Kröger
Steuerberater

Rentenzahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer trotz Fortführung des Dienstverhältnisses

Bezahlt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer nach Eintritt des Versorgungsfalls trotz Fortführung des Dienstverhältnisses die vereinbarte Rente, ist nach Ansicht des BFH von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) auszugehen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung nicht angerechnet wird (BFH-Urteil vom 23.10.2013, AZ I R 60/12).

Streitig war im zugrundeliegenden Sachverhalt, ob die Pensionsleistung an einen nicht (mehr) beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer trotz dessen Weiterbeschäftigung nach vollendetem Versorgungsalter als vGA zu beurteilen ist, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auch nach dem Eintritt in den Ruhestand für die Kapitalgesellschaft weiterarbeitet.

Im Oktober 1991 sagte die X-GmbH ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführern A und B eine Pensionsanwartschaft zu. Mit A wurde vereinbart, dass er sein Ruhegehalt ausgezahlt bekommt, wenn er entweder wegen Dienstunfähigkeit aus den Diensten der X-GmbH ausscheidet oder das 65. Lebensjahr vollendet hat. Für B wurde als Versorgungsfall allein das vollendete 67. Lebensjahr am 08.03.2000 bestimmt.

Im Februar 2000 vereinbarte B mit der X-GmbH, dass er ab dem 01. März 2000 seine Tätigkeit auf 20 % reduziert und hierfür ein abgesenktes Monatsgehalt gezahlt wird. Gleichzeitig zahlte die X-GmbH ab März 2000 dem B die vereinbarte monatliche Pension.

Da keine Anrechnung des laufenden Gehalts auf die Pension erfolgte, nahm das Finanzamt insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung an.

Der BFH teilt – anders als zuvor das FG – die Rechtsauffassung des Finanzamtes.

Die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall mit Vollendung des 67. Lebensjahres von B zieht wegen der fortbestehenden entgeltlichen Tätigkeit von B als Geschäftsführer der GmbH eine vGA nach sich.

Die Zusage einer Altersversorgung im Hinblick auf die versprochene Altersrente fordert zwar nicht unbedingt das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder die Beendigung des Dienstverhältnisses. Es genügt, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalls nur die Vollendung eines bestimmten Lebensjahres vorgesehen ist. Insbesondere verliert die Versorgung dadurch nicht ihren Charakter als betriebliche Altersversorgung.

Der BFH stellt in seiner Urteilsbegründung auf einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer ab, der entweder verlangt hätte, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung anzurechnen oder aber den Eintritt der Versorgungsfähigkeit aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführertätigkeit beendet hat. Denn beides parallel gezahlt hätte er jedoch nicht.

Denn auch wenn die Altersrente Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit und sie als solche, was die Vergangenheit anbelangt, „erdient“ worden ist, so soll sie doch gleichwohl in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen.

Dadurch, dass im Streitfall eine laufende Altersrente geleistet und gleichzeitig das Arbeitsverhältnis in der bisherigen Weise gegen laufendes Gehalt fortgesetzt worden ist, wurde der eigentliche Zweck der betrieblichen Altersversorgung für die Zeit der Weiterarbeit verfehlt.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeitszeit und sein Gehalt nach Eintritt des Versorgungsfalls reduziert, ändert daran grundsätzlich nichts.

Hinweis

Der BFH hat seine Rechtsprechung bestätigt, wonach das Arbeitsentgelt auf die Pension anzurechnen ist, wenn das Dienstverhältnis nach Eintritt des Versorgungsfalls weitergeführt wird. Will man einer solchen Anrechnung ausweichen und will der bisherige Gesellschafter-Geschäftsführer gleichwohl noch für das Unternehmen tätig bleiben, dann bietet sich als Alternative eine freie **Tätigkeit auf Honorarbasis** (z. B. aufgrund eines Beratervertrags) an, die aber nach Art und Umfang nicht der eines Geschäftsführers entsprechen sollte.

Des Weiteren können Geschäftsführer neben ihren Altersbezügen zeitgleich ein laufendes Gehalt aus einem **anderen** Dienstverhältnis beziehen.

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Ausgleichszahlungen bei Beendigung von Leasingverträgen

Zum Ende der Laufzeiten von Leasingverträgen gewinnen die darin getroffenen Vereinbarungen über Ausgleichszahlungen immer mehr an Bedeutung. Welche Verpflichtungen hat der Leasingnehmer zu übernehmen und wie sind diese umsatzsteuerlich zu beurteilen? Zu unterscheiden sind Zahlungen für Schäden am Leasingfahrzeug und Zahlungen für den Kilometerausgleich sogenannter Mehr- und Minderkilometer.

Während die Ausgleichszahlungen des Leasingnehmers für Schäden am Leasinggegenstand beim Leasinggeber nicht der Umsatzsteuer unterliegen, wirken sich die Ausgleichszahlungen für sog. Mehr- und Minderkilometer auf die Bemessungsgrundlage der Leistungen des Leasinggebers aus.

Schäden am Leasinggegenstand

Der BFH hat mit Urteil vom 20.03.2013 entschieden, dass die Zahlung des Leasingnehmers eines nachträglichen Minderwertausgleich für am Leasingfahrzeug durch nicht vertragsgemäße Nutzung eingetretene Schäden, beim Leasinggeber nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Diese Ausgleichszahlung für Schäden am Leasingfahrzeug wird nicht für die Nutzungsüberlassung geleistet, weil der Zahlende nach den vertraglichen Vereinbarungen für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat. Insbesondere liegt keine eigenständige Leistung des Leasinggebers darin, dass dieser die Nutzung des Leasingfahrzeuges über den vertragsgemäßen Gebrauch hinaus geduldet hat. Die Zahlung ist als Schadenersatz gem. Abschnitt 1.3 Abs. 1 UStAE beim Leasinggeber nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Mehr- und Minderkilometer

Für die Beurteilung von Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Leasingverträgen ist lt. Abschnitt 1.3 Abs. 17 UStAE entscheidend, ob der Zahlung für den jeweiligen „Schadensfall“ eine mit ihr eng verknüpfte Leistung gegenübersteht. Vergütungen für sog. Mehr- und Minderkilometer (wie sie regelmäßig in Leasingverträgen mit Kilometerausgleich vereinbart werden) sind nicht als Schadenersatz, sondern als Entgelt für die bereits erfolgte Gebrauchsüberlassung und als Duldung der Nutzung des Leasingfahrzeuges zu beurteilen. Dies gilt entsprechend für Vergütungen zum Ausgleich von Restdifferenzen in Leasingverträgen mit Restwertausgleich. Ebenfalls keinen Schadenersatz sondern Entgelt für die Nutzungsüberlassung stellt die Entschädigung einer verspäteten Rückgabe des Leasinggegenstandes dar und ist dadurch auch umsatzsteuerlich zu versteuern.

Konsequenzen für die Praxis

Echte Entschädigungs- oder Schadenersatzleistungen stellen kein umsatzsteuerbares Entgelt dar, da diesen keine Leistung gegenübersteht. Denn für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung müsste ein unmittelbarer Zusammenhang

zwischen der Leistung und dem Leasinggegenstand bestehen. Verpflichtet sich also der Leasingnehmer im Leasingvertrag für Schäden einer nicht vertragsgemäßen Nutzung aufzukommen, so unterliegt diese Zahlung beim Leasinggeber nicht der Umsatzsteuer und ist als echter Schadenersatz anzusehen.

Um zusätzliches Entgelt bzw. um eine Entgeltminderung handelt es sich hingegen bei den Ausgleichszahlungen für die gefahrenen Mehr- und Minderkilometer. Sie wirken sich auf die Bemessungsgrundlage für die Leasingleistung aus und lösen somit Umsatzsteuer aus.

Christian Goldkuhle

Steuerberater

Kleinunternehmer: Vorsicht beim Ausstellen von Kleinbetragsrechnungen

Ein BFH-Urteil (BFH-Urteil vom 25.09.2013, XI R 41/12) zeigt, dass Kleinunternehmer, die die Kleinunternehmerregelung des UStG in Anspruch nehmen, beim Ausstellen von Rechnungen mit Hilfe von vorgedruckten Quittungsböcken unter Angabe des Umsatzsteuersatzes ein hohes steuerliches Risiko eingehen.

Als Kleinunternehmer gelten Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Jahr einen Betrag von 17.500,00 Euro nicht überstiegen hat und deren Umsatz im laufenden Jahr 50.000,00 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Beide Voraussetzungen müssen gegeben sein.

Der Kleinunternehmer hat eine Wahlmöglichkeit. Nutzt der Unternehmer die Kleinunternehmerregelung, muss er auf seine Umsätze keine Umsatzsteuer erheben, kann aber auch keine Vorsteuer in Abzug bringen. Er hat allerdings auch die Möglichkeit zur Regelbesteuerung und damit zur Umsatzsteuer zu optieren. In diesem Fall hat er die Möglichkeit, auch die Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

Weist ein Unternehmer in einer Rechnung einen Umsatzsteuerbetrag gesondert aus, obwohl er zum gesonderten Ausweis nicht berechtigt ist, schuldet der Unternehmer den zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt. Schuldet aber auch ein Kleinunternehmer die Umsatzsteuer, wenn er Kleinbetragsrechnungen erstellt, in denen zwar kein Steuerbetrag gesondert ausgewiesen ist, aber der Steuersatz und ansonsten das Bruttoleistungsentgelt in einer Summe angegeben werden?

Der BFH hatte nun folgenden Fall zu entscheiden:

Ein umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer, der keine Umsatzsteuer ans Finanzamt abführte, stellte seinen Kunden Kleinbetragsrechnungen bis zu 100 Euro auf vorgedruckten Quittungsböcken aus (inzwischen liegt diese Grenze bei 150 Euro). Diese enthielten neben dem Rechnungsbetrag die Angabe „inkl. 16 % MwSt“. Für den Betriebsprüfer war das ein Fall von unberechtigtem Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG. Er rechnete die 16 % Umsatzsteuer aus dem Bruttobetrag heraus. Das war in zwei Jahren immerhin Umsatzsteuer in Höhe von 4.977 Euro, die der Kleinunternehmer nachzahlen sollte.

Seine Klage vor dem Finanzgericht war zunächst erfolgreich, denn die Richter orientierten sich am Gesetzeswortlaut von § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG. Da der Kleinunternehmer nicht den Umsatzsteuerbetrag, sondern nur den Prozentsatz angegeben habe, liege kein unberechtigter Steuerausweis vor und deshalb müsse er auch nicht für die Umsatzsteuer haften (FG Nürnberg vom 16.10.2012, 2 K 1217/10).

Dieser großzügigen Sichtweise hat sich der BFH nicht angeschlossen. Die BFH-Richter lösten sich vom Wortlaut der Vorschrift und kamen zum Ergebnis, dass bei einer Kleinbetragsrechnung die Angabe des Rechnungsbetrags und des Steuersatzes den Ausweis eines Steuerbetrags darstelle. Ausschlaggebend sei der Zweck der Vorschrift:

Damit solle verhindert werden, dass der Empfänger der Kleinbetragsrechnung den Vorsteuerabzug geltend mache, ohne dass dem eine Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers gegenüberstehe. Damit blieb es für den Kleinunternehmer bei der hohen Umsatzsteuernachzahlung.

Als Kleinunternehmer sollten Sie in Bezug auf die Umsatzsteuer nicht das geringste Risiko eingehen. Wenn Sie Kleinbetragsrechnungen bis zu 150 Euro ausstellen, dürfen Sie auf keinen Fall den Steuersatz angeben. Falls das Rechnungsformular den Zusatz enthält inkl. 19 % MwSt. oder inkl. 7 % MwSt., müssen Sie diesen Text deutlich durchstreichen. Nur so können Sie sicher sein, dass das Finanzamt Sie nicht, vielleicht erst nach Jahren, für einen unberechtigten Steuerausweis in Haftung nimmt.

Manfred Kröger
Steuerberater

Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers

Im Fall einer Lieferung bei Betrugsabsicht des Lieferers kann ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nur nach Prüfung des konkreten Einzelfalls in Ausnahmefällen gewährt werden.

Mit dem Urteil vom 08.09.2011 hat der BFH entschieden, dass dem Vorsteuerabzug aus einer Lieferung gem. § 15 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 UStG nichts entgegensteht, dass der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern.

Lieferung

Eine Lieferung liegt umsatzsteuerrechtlich bei jeder Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei auf eine andere Partei vor. Hierbei wird der zweiten Partei die Ermächtigung erteilt über den übertragenen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als sei sie sein Eigentümer. Eine

Lieferung liegt also vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird.

In einem Einzelfall hat der BFH das Vorliegen einer Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers bestätigt. Hier hatte der Lieferant in betrügerischer Absicht gehandelt, jedoch konnte der Erwerber aufgrund der objektiven Umstände nicht wissen, dass er mit seinem Erwerb in eine Umsatzsteuerhinterziehung oder einem andersartigen Betrug eingebunden war. Der selbe Gegenstand wurde durch den Lieferanten in betrügerischer Absicht mehrfach veräußert. Dennoch steht der Lieferung nichts entgegen, da die zugrunde liegenden Vereinbarungen über die Verschaffung der Verfügungsmacht des Gegenstandes an den Erwerber gerichtet waren. Auch wenn der Lieferer im Zeitpunkt der Übertragung des Gegenstandes an den Erwerber die Absicht hat, diesen Gegenstand durch weitere Übereignungen an andere Erwerber zu unterschlagen, steht dieses der Annahme einer Lieferung nicht entgegen. Denn die Absicht einer späteren Unterschlagung sei für die nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Lieferung maßgebliche Beurteilung unerheblich.

Vorsteuerabzug

Für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist u. a. die Voraussetzung zu erfüllen, dass eine entsprechende Leistung durch einen anderen Unternehmer für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wurde. Die Feststellungslast hierfür trägt derjenige, der die Vorsteuer geltend macht. Wusste oder hätte der Unternehmer wissen müssen, dass der Umsatz in einen Betrug eingebunden war, so ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Werden diese objektiven Umstände durch das Finanzamt rechtlich hinreichend nachgewiesen, obliegt es im Rahmen der Feststellungslast dem Unternehmer, diese zu widerlegen. Er muss die Feststellungen des Finanzamts durch Argumente und Beweise entkräften, indem er nachweist, dass er alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass

seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.

Im Fall einer Lieferung bei Betrugsabsicht des Lieferers kann der Vorsteuerabzug beim Empfänger daher nur in Ausnahmefällen und nach Prüfung des konkreten Einzelfalls in Betracht kommen. Hierzu sind vom Leistungsempfänger einige Maßnahmen zu ergreifen. Insbesondere hat er sich über die Unternehmereigenschaft des Leistenden zu vergewissern und diese zu dokumentieren. Des Weiteren kann die Nichtaufzeichnung einer üblicherweise weitergegebenen Geräteidentifikationsnummer (u. a. zur Identifizierung der Ware bei Rücklieferung und in Garantiefällen) ein Indiz für eine nicht ausgeführte Lieferung sein, so dass der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatzsteuerbetrug oder einen sonstigen Betrug einbezogen war. Daher ist festzustellen, dass bei einer Lieferung mit Betrugsabsicht nur in Ausnahmefällen ein Vorsteuerabzug möglich ist.

Hat ein Unternehmer jedoch alle Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit der Umsätze vertraut werden ohne das Recht auf den Vorsteuerabzug zu verlieren.

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Schenkungsteuer und Einkommensteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung

An einer GmbH waren neben dem Vater auch der Sohn S und die Tochter T beteiligt. Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge beschließen der Vater und die Tochter T, ihre Anteile an der GmbH auf den Sohn/Bruder S zu übertragen. Am gleichen Tag, an dem S Alleingesellschafter wurde, verkauft die GmbH, vertreten durch S, ein

Grundstück an T zu einem Kaufpreis von 750 TEuro. Der Kaufpreis wird von T nicht in bar bezahlt sondern wird durch Übernahme bestehender Verbindlichkeiten von T erfüllt. Der tatsächliche Verkehrswert des Grundstücks betrug allerdings 1,0 Mio. Euro.

Die Finanzverwaltung sah in dem verbilligten Verkauf

- eine verdeckte Gewinnausschüttung und
- eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung

Das Finanzgericht Münster entschied mit Urteil vom 24.10.2013 mit Hinweis auf ein BFH-Urteil vom 30.01.2013 die Klage zu Gunsten der Steuerpflichtigen. Ein verbilligter Grundstücksverkauf einer GmbH an (ehemalige) Gesellschafter führt nicht zu Schenkungsteuer. Im Verhältnis zwischen einer GmbH und den Gesellschaftern gibt es nur offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen. Unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt erfolgen, sind Gewinnausschüttungen einer GmbH nicht freigebig. Sie beruhen immer auf dem Gesellschaftsverhältnis und haben daher ausschließlich ertragsteuerliche und keine schenkungsteuerlichen Folgen.

Die Rechtslage ist trotz dieses Urteils weiterhin unsicher. Beim BFH ist die Revision anhängig. Dazu hat die Finanzverwaltung zwar das BFH-Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht, aber es unterlassen, die Ländererlasse anzupassen.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Kettenschenkung

Der BFH hatte in 2013 einen weiteren Fall einer Kettenschenkung zur Entscheidung vorgelegt bekommen. In diesem Fall hatte der Vater eine Immobilie schenkweise auf seinen Sohn übertragen. Vater und Sohn bewilligten die Auffassung, verzichteten aber auf die Eintragung des Sohns als neuer Eigentümer im Grundbuch.

Am gleichen Tag und mit unmittelbar folgender Urkunde des gleichen Notars übertrug der Sohn die Hälfte der soeben geschenkten Immobilie weiter auf seine Ehefrau. Der Sohn und seine Ehefrau wurden zu je ein Halb als Miteigentümer im Grundbuch eingetragen. Aus Kostengründen wurde auf die Zwischeneintragung des Sohns verzichtet.

Die Finanzverwaltung sah in dem gesamten Vorgang eine unmittelbare Schenkung vom Vater an den Sohn und seine Schwiegertochter und nicht die gewünschten zwei Schenkungen, eine Schenkung vom Vater an den Sohn und eine weitere vom Sohn an seine Ehefrau. Diese unmittelbare Schenkung vom Vater an seine Schwiegertochter löste Schenkungsteuer aus, da der Freibetrag nur 20.000 Euro beträgt und nicht wie zwischen Ehegatten 500.000 Euro.

Die Klage vor dem Finanzgericht München blieb erfolglos. Das Gericht befand, dass ein zwischengeschalteter Dritter, der den geschenkten Gegenstand sogleich weiterschenkt, schenkungsteuerlich nicht bereichert ist. Dies sei auch dann der Fall, wenn die Zwischenschaltung zivilrechtlich anzuerkennen ist. Entscheidend sei allein, ob der Sohn als Zwischenerwerber rechtlich und tatsächlich eine eigene Entscheidungsmöglichkeit über den Schenkungsgegenstand hat.

Das FG München sah es als schädlich an, dass

- die Verträge an einem Tag mit unmittelbar aufeinanderfolgenden Notarurkunden abgeschlossen wurden und dass
- die Verträge inhaltlich untereinander abgestimmt waren.

Der BFH beurteilte den Sachverhalt anders und erkannte die Kettenschenkung steuerlich an. Nach seiner Auffassung lagen zwei getrennte Schenkungen vor, da

- der Sohn zur Weiterschenkung an seine Ehefrau nicht verpflichtet war und
- der Vater die Weiterschenkung an seine Schwiegertochter nicht veranlasst hat.

In ausdrücklicher Abweichung zum Urteil des FG ist nach BFH-Meinung ausschließlich die Zivilrechtslage maßgebend. Auf die Eintragung des Sohns im Grundbuch kommt es hierbei nicht an. Entscheidend ist, dass die Schenkung vom Vater an den Sohn steuerlich im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt war. Nach Auffassung des BFH haben Eltern angeblich regelmäßig kein Interesse daran, Vermögen nicht auf ihre Kinder, sondern unmittelbar auf ihre Schwiegerkinder zu übertragen. Auch ein Gestaltungsmissbrauch wird vom BFH nicht gesehen.

In der Praxis sollte Folgendes beachtet werden:

Die Finanzverwaltung nimmt eine einheitliche Schenkung immer dann an, wenn der Zwischenerwerber rechtlich oder tatsächlich zur Weiterübertragung verpflichtet war. Das entscheidende Kriterium ist somit, ob der Zwischenerwerber frei über den zugewandten Vermögensgegenstand verfügen konnte. Diese freie Verfügungsbefugnis liegt aus rechtlichen Gründen u.a. dann nicht vor, wenn der Erstschenker der Weiterschenkung auf Grund eines vertraglichen Rückforderungsrechts zustimmen muss. Die freie Verfügungsbefugnis ergibt sich dabei i.d.R. aus vorliegenden Indizien wie die Form der Schenkung, die Identität und der zeitliche Abstand zwischen beiden Schenkungen oder der Vollzug der Schenkungen. Außersteuerliche Gründe für den Zwischenerwerber für die Weiterschenkung sollten daher idealerweise ggf. in einer Präambel zur Urkunde dokumentiert werden.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Beteiligung von Managern an einer Freiberufler-GmbH

Bei Freiberuflern ist es gängige Praxis, Führungskräfte als Gesellschafter zu beteiligen. Um den Übergang auf neue Gesellschafter zu erleichtern, werden die Manager in der Regel nicht an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt.

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte einen unter Freiberuflern durchaus üblichen Fall zu entscheiden, in dem eine Freiberufler-GmbH ihren Managern bei Einstieg in die Gesellschaft einen Geschäftsanteil zum Nennwert überlies. Bei Beendigung seiner Tätigkeit für die Gesellschaft übertrug dieser Manager seinen Geschäftsanteil vereinbarungsgemäß zum ursprünglich bezahlten Kaufpreis (hier: 50.000 Euro) zurück, obwohl der gemeine Wert des Geschäftsanteils im Zeitpunkt der Rückübertragung ca. 2 Mio. Euro betrug.

Es stellte sich die Frage, ob die Rückübertragung des Geschäftsanteils unterhalb des gemeinen Wertes der Schenkungsteuer unterliegt und ob es darauf ankommt, ob der Wille der Beteiligten auf eine unentgeltliche Zuwendung gerichtet ist.

In § 7 Abs. 7 ErbStG wird im Wege der Fiktion eine steuerpflichtige Schenkung normiert. Danach gilt als Schenkung der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang eines Anteils eines Gesellschafters an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf einen anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der gemeine Wert des Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt.

Diese Vorschrift gilt sowohl für die Fälle des freiwilligen als auch des zwangsweisen Ausscheidens eines Gesellschafters. Auf die Absicht des Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern, kommt es nicht an.

Nach dem Gesetzeswortlaut kann daher bei diesem Manager-Modell bei Ausscheiden des Gesellschafters eine schenkungsteuerpflichtige Schenkung vorliegen. Hierbei gilt die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Anteils im Zeitpunkt des Ausscheidens und der Abfindung als Schenkung. Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG greifen nur dann ein, wenn der ausscheidende Gesellschafter mit mehr als 25 % unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt war. Dies dürfte in den wenigsten Fällen zutreffen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzgericht Düsseldorf keine Schenkung erkannt. Dies lag an der Besonderheit der hier vorliegenden Gestaltung, da die Anteile nicht an die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft sondern auf einen Pooltreuhänder übertragen wurden. Der Pooltreuhänder war im Außenverhältnis Vollrechtsinhaber des Anteils und hielt den Anteil bis zum Eintritt eines neuen Gesellschafters in die Gesellschaft. Das FG Düsseldorf vertrat die Auffassung, dass der Pooltreuhänder nicht frei über den Anteil verfügen konnte, so dass es an einer Bereicherung fehlte. Die Übertragung auf den Treuhänder konnte mangels einer Rechtsgrundlage weder der Gesellschaft noch den verbleibenden Gesellschaftern zugerechnet werden.

Wie die Finanzgerichte eine direkte Übertragung von Anteilen unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten beurteilen würden, ist durch dieses Urteil nicht erkennbar. Die Übertragung von Geschäftsanteilen im Rahmen von Manager-Modellen ist Teil der Vergütung und unterliegt daher der Einkommen- und nicht der Schenkungsteuer. Die im Vergleich zum gemeinen Wert des Anteils geringe Abfindung entspricht dem Umstand, dass der Manager den Anteil zu günstigen Konditionen erworben hat, da er von vornherein nur auf Zeit an der Gesellschaft beteiligt werden sollte. Darüber hinaus besteht bei keinem Beteiligten der Wille, einem anderen etwas zu schenken. Im Gegenteil verfolgen die Beteiligten gegenläufige Interessen.

Trotz der berechtigten Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung, sollte - obwohl die Entscheidung nicht rechtskräftig ist - in der Praxis dieses Treuhandmodell einer direkten Übertragung von Anteilen den Vorzug gegeben werden.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Strafbefreiende Selbstanzeige und die möglichen Verschärfungen

Die Selbstanzeige bietet Steuerpflichtigen die Möglichkeit, straf- oder bußgeldfrei in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren, sofern sie unrichtige Angaben gegenüber der Finanzbehörde berichtigen und die geschuldete Steuer nachentrichten. Die Selbstanzeige ist vom Bestreben des Staates bestimmt, möglichst unkompliziert in den Besitz aller ihm geschuldeten Steuern zu gelangen.

Die Selbstanzeige stellt einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar. Sie wurde mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz im Jahre 2011 neu geregelt. Straffreiheit kann nur noch erlangt werden, wenn der Steuersünder gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt.

Die wirksame Selbstanzeige sieht neben den zwei positiven Voraussetzungen (Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige und fristgerechte Nachentrichtung der selbstangezeigten Steuern) auch zusätzlich eine negative Voraussetzung vor, nämlich das Nichtvorliegen von sogenannten Sperrgründen im Sinne des § 371 Abs. 2 der Abgabenordnung.

Folgende Sperrgründe gibt es zu beachten:

Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

- Bis zur Änderung der Regelungen durch das oben genannte Schwarzgeldbekämpfungsgesetz war eine strafbefreiende Selbstanzeige noch zwischen der Bekanntgabe der Anordnung einer Außenprüfung und deren Beginn mit Erscheinen des Prüfers möglich. Nach der aktuellen Gesetzesfassung ist bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung die Selbstanzeige gesperrt.

Einleitung und Bekanntgabe des Strafverfahrens

- Die Straffreiheit tritt nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist. Ein Strafverfahren ist nach § 397 Abgabenordnung eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen.

Das Erscheinen des Amtsträgers

- Straffreiheit tritt auch nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist.

Tatentdeckung

- Straffreiheit tritt nicht ein, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Steuerverkürzung von mehr als 50.000 EUR

- Der Täter wird durch eine Selbstanzeige nicht straffrei, wenn die verkürzte Steuer einen Betrag von 50.000 EUR je Tat übersteigt. Übersteigt der verkürzte Betrag je Tat 50.000 EUR wird die Straftat allerdings dann nicht verfolgt, wenn der Täter einen Zuschlag von 5 % der hinterzogenen Steuer zu Gunsten der Staatskasse zahlt.

Jede neue prominente Selbstanzeige heizt die politische Diskussion um eine Verschärfung der Vorschriften an. Einige Änderungen werden konkret diskutiert. Die strafrechtlichen Verjährungsvorschriften (zur Zeit bei einfacher Steuerhinterziehung 5 Jahre) sollen an die steuerrechtlichen Verjährungsvorschriften (10 Jahre bei Steuerhinterziehung) angepasst werden. Der Zuschlag bei verkürzten Steuern von über 50.000 EUR je Tat soll entweder von 5 % auf 7,5 % erhöht werden oder ein Intervall von 2%-10% eingeführt werden. Darüber hinaus soll eine sogenannte Anlaufhemmung bei bestimmten Auslandssachverhalten z. B. Konten im Ausland eingeführt werden, so dass bei späterer Bekanntgabe die Besteuerung noch durchgeführt werden kann. Ab 2015 werden alle deutschen Banken in Luxemburg die Daten der Konten nach Deutschland weiterleiten. Mit der geplanten erneuten Verschärfung wird eine strafbefreiende Selbstanzeige immer schwieriger. Laut Angabe der Finanzbehörden ist bereits jetzt ca. jede dritte Selbstanzeige unwirksam und es kommt zu einer strafrechtlichen Verfolgung des Täters.

Daniel Heide
Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH)

Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung eines Vereins

Voraussetzung für die Zuerkennung der Steuerbegünstigung nach Maßgabe der einzelnen Steuergesetze ist, dass die Körperschaft die in der Satzung festgelegten Zwecke unmittelbar, ausschließ-

lich und zeitnah verwirklicht. Die tatsächlich ausgeübte Geschäftsführung und die Ziele der Satzung müssen miteinander im Einklang stehen.

Ein Verstoß gegen die festgelegten steuerbegünstigten Zwecke liegt z. B. dann vor, wenn eine Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verfolgt, der in der Satzung nicht festgelegt ist. Die logische Konsequenz daraus ist, dass die Körperschaft den nicht in der Satzung festgelegten Zweck aufgibt oder aber eine Satzungsänderung durchführt.

Dabei müssen die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung den für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen bei der Körperschaftssteuer und der Gewerbesteuer geltenden Vorschriften im gesamten Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum entsprechen. Bei den anderen Steuern (z. B. Grundsteuer, Erbschaftsteuer oder Umsatzsteuer) müssen die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Erhebung der Steuern gegeben sein. Wird eine durch die Mitgliederversammlung verabschiedete Satzungsänderung erst im Laufe eines Veranlagungszeitraumes ins Vereinsregister eingetragen und damit rechtswirksam, liegen die Voraussetzungen nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums vor. Beseitigt die Geschäftsführung einer Körperschaft den Satzungsmangel jedoch zeitnah und entspricht somit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen, werden in der Regel keine steuerschädlichen Konsequenzen gezogen.

Ein Verein wird grundsätzlich durch sein satzungsmäßiges Organ, dem Vorstand, vertreten. Sein Handeln ist das Handeln des Vereins. Der Vorstand ist für die tatsächliche Geschäftsführung zuständig. Er hat die Tätigkeiten des Vereins und die für den Verein handelnden Personen, wie die Ehrenamtlichen und die Angestellten, zu überwachen. Das Handeln der für den Verein tätigen Personen ist daher dem Vorstand zuzurechnen. Fehler, die diese Personen machen, müssen vom Vorstand, sobald sie erkannt werden, korrigiert werden. Bei größeren Vereinen kann bereits

ein entsprechendes Fehlverhalten des Vorstands vorliegen, wenn dieser die von ihm delegierte Verantwortung nicht regelmäßig kontrolliert.

Wird in einem Verein die Geschäftsführung von mehreren Personen gemeinschaftlich ausgeübt, so wird die tatsächliche Geschäftsführung definiert von den Handlungen, die alle Geschäftsführer gemeinsam vornehmen oder die einer oder mehrere Geschäftsführer mit Zustimmung des gesamten Vorstands vornehmen. Auch das fehlerhafte Handeln einer einzelnen, in maßgeblicher Position für den Verein tätigen Person wird dem Verein zugerechnet, wenn der Vorstand dieses Handeln erkennt und nicht unterbindet.

Die tatsächliche Geschäftsführung hat sich grundsätzlich an die allgemeine Rechtsordnung zu halten. Bei einer Missachtung der gesetzlichen Normen (z. B. durch Gewalt gegen Personen oder Sachen, Unterschlagungen oder Betrügereien) kann nicht mehr von einer Förderung der Allgemeinheit gesprochen werden. Es ist dabei jedoch grundsätzlich zu prüfen, ob die Rechtsverstöße dem Verein oder der einzelnen Person zuzurechnen sind. In jedem Fall hat der Vorstand, sobald ihm diese Verstöße gegen die Rechtsordnung bekannt werden, einzugreifen.

Erfüllt ein Verein nachhaltig die steuerlichen Erklärungspflichten nicht, liegt auch hierin ein Verstoß gegen die allgemeine Rechtsordnung vor. Zu diesen Erklärungspflichten zählen z. B. die regelmäßige Abgabe der Steuerklärungen, der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Lohnsteuer-Anmeldungen.

Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen. Ein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit stellt z. B. die Ausstellung von Gefälligkeitsbescheinigungen dar. In diesen Fällen wird grundsätzlich die Gemeinnützigkeit versagt. Zuwendungsbestätigungen dürfen nur dann ausgestellt werden, wenn das Finanzamt die satzungsmäßigen Voraussetzungen in einem gesonderten Bescheid gemäß § 60a AO festgestellt hat. Ist dieser Bescheid älter als drei Jahre bzw. ist der Freistellungsbescheid älter als fünf Jahre darf eine gemeinnützige Körperschaft keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen.

Zur Verwirklichung der Satzungszwecke dürfen steuerbegünstigte Körperschaften auch Tätigkeiten ausüben, die in der Satzung nicht explizit festgeschrieben sind. Dazu zählen beispielsweise vermögensverwaltende Tätigkeiten oder das Unterhalten von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Diese dürfen im Einklang mit dem Ausschließlichkeitsgrundsatz ausgeübt werden, wenn sie der Mittelbeschaffung für in der Satzung festgelegte Satzungszwecke dienen.

Für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen für die Körperschaft- und die Gewerbesteuer muss die tatsächliche Geschäftsführung während des gesamten Veranlagungszeitraums den vorgeschriebenen Anforderungen entsprechen. Ein Verstoß zu einem beliebigen Zeitpunkt im Veranlagungszeitraum führt daher zum Wegfall der Steuerbegünstigung für das entsprechende Veranlagungsjahr.

Der Nachweis, dass die Körperschaft ihre Mittel zeitnah verwendet, ist durch eine gesonderte Nebenrechnung zu führen. Für gemeinnützige Körperschaften, die eine Bilanz erstellen, ist eine entsprechende Nebenrechnung, die aus der Bilanz abgeleitet wird, ausreichend.

Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Vermögensbindung führen ebenfalls zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Wird z. B. eine Körperschaft aufgelöst und die Geschäftsführung verteilt die vorhandenen Mittel entgegen der Satzung an ihre Mitglieder, liegt ein Verstoß gegen die tatsächliche Vermögensbindung vor. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die Geschäftsführung in regelmäßigem Abstand prüfen muss, ob die in der Satzung genannte gemeinnützige Körperschaft, die die Mittel der eigenen Körperschaft im Falle einer Auflösung erhalten soll, immer noch gemeinnützig ist oder ob das Finanzamt dieser Körperschaft die Gemeinnützigkeit bereits entzogen hat bzw. die Körperschaft sich inzwischen aufgelöst hat. Schwerwiegende Verstöße dieser Art führen bei Verschulden eines Geschäftsführers zu einer Schadenersatzpflicht gegenüber der Körperschaft. Vom Vorstand der gemeinnützigen Körperschaft sind solche Schadenersatzpflichten oder Haftungsansprüche stets zu prüfen und geltend zu machen. Verstöße, die nicht so schwerwiegend sind, führen lediglich zum Entzug der Gemeinnützigkeit in dem entsprechenden Veranlagungsjahr.

Über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit entscheidet das Finanzamt durch den Erlass eines Freistellungsbescheides für die Körperschaft- und Gewerbesteuer. Stellt das Finanzamt nachträglich, z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung fest, dass die Körperschaft gegen die Grundsätze der Gemeinnützigkeit verstoßen hat, kann das Finanzamt den Freistellungsbescheid nachträglich entsprechend der allgemeinen Berichtungsvorschriften der Abgabenordnung aufheben oder ändern. Steht der Freistellungsbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, kann das Finanzamt den Bescheid ändern, solange der Vorbehalt oder die Vorläufigkeit noch Gültigkeit hat. Ansonsten ist eine Änderung nur möglich, solange dem Finanzamt im Rahmen der Verjährungsfristen entsprechende Verstöße nachträglich bekannt werden.

Gemeinnützige Körperschaften sind mit den Gewinnen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dieser steuerpflichtigen Geschäftsbetriebe sind die allgemein geltenden Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens zu beachten. Es müssen regelmäßig ordnungsgemäß Bücher geführt werden und Abschlüsse erstellt werden.

Grundsätzlich ist die Körperschaft verpflichtet, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben den Nachweis zu führen, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen und den Satzungsbestimmungen entspricht. Die Nachweispflicht liegt bei der Körperschaft. Kann diese den Beweis einer ordnungsmäßigen Geschäftsführung durch entsprechende Belege und Nachweise nicht erbringen, wird die Gemeinnützigkeit entzogen. Für diesen Nachweis gibt es keine konkreten Formvorschriften. Gemäß Bundesfinanzhof kann die Geschäftsführung diesen in der Weise erfüllen, dass sie detaillierte Geschäfts- und Tätigkeitsberichte vorlegt. Die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben müssen der Wahrheit entsprechen und von einem sachverständigen Dritten beurteilt werden können. Unabhängig davon, ob eine Bilanz oder eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellt wird, sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu beachten. Insbesondere sind dabei die Grundsätze der Richtigkeit, der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Vollständigkeit und des Saldierungsverbots und der Einzelbewertung von Vermögensgegenständen und Schuldposten zu beachten. Ergänzend dazu müssen die den Aufzeichnungen zugrunde liegenden Belege vollständig vorliegen.

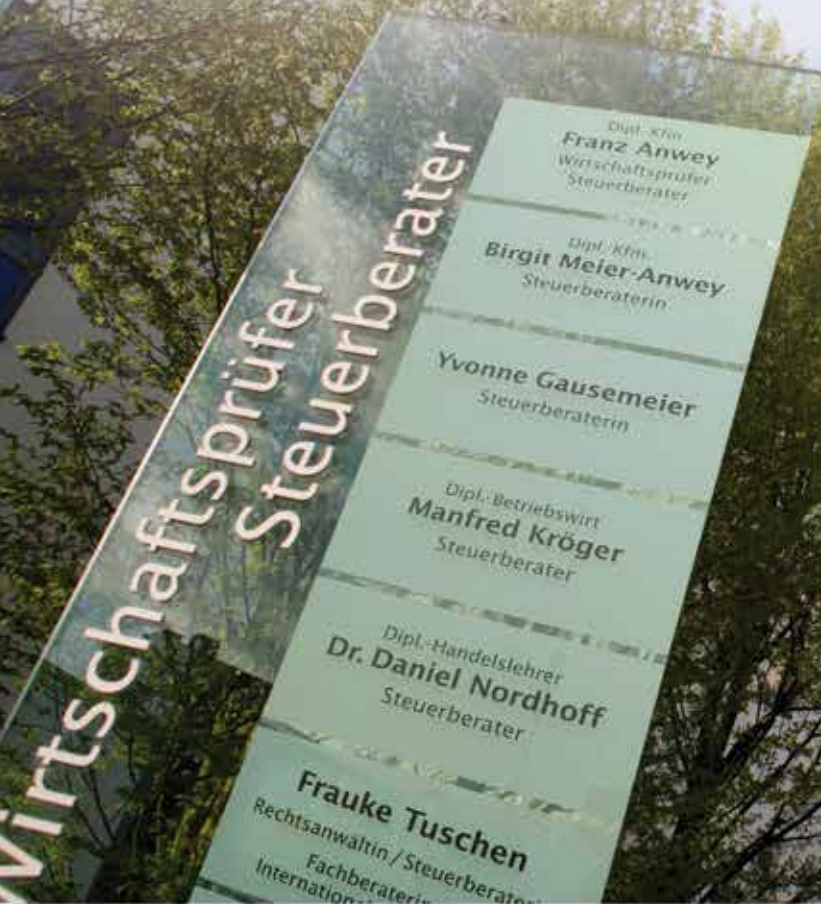
Die vorzulegenden Aufzeichnungen sind zu trennen nach den unterschiedlichen Sphären des Vereins. Das sind der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung, die jeweiligen Zweckbetriebe sowie die unterschiedlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Das Finanzamt muss dann in die Lage versetzt werden, eine Überprüfung mit einem möglichst geringen Aufwand durchzuführen.

Darüber hinaus gibt es auch außersteuerliche Aufzeichnungspflichten. Vereine unterliegen einer Auskunft- und Rechenschaftsverpflichtung gegenüber ihren Mitgliedern. Der Vorstand muss in regelmäßigen Abständen (jährlich) Rechenschaft gegenüber der Mitgliederversammlung ablegen. Entsprechende gesonderte Vorschriften gibt es für Stiftungen, gemeinnützige Kapitalgesellschaften und Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen. Ebenso sind die Vorschriften des Publizitätsgesetzes zu beachten. Auf den jeweiligen Einzelfall bezogen sind allgemeine Buchführungspflichten bei Zweckbetrieben, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen.

Steuerbegünstigte Körperschaften, die Zuwendungsbestätigungen ausstellen, haben die Vereinnahmung dieser Zuwendungen ordnungsgemäß aufzuzeichnen. Jede Einzelspende muss erfasst werden. Auch die Spenden und Mitgliedsbeiträge, für die keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden, müssen gesondert aufgezeichnet werden. Jede Sachspende ist mit dem Spendenwert zu erfassen. Aus den Aufzeichnungen der Körperschaft muss sich ergeben, wie sich der Wert der Sachspende ermittelt. Entsprechende Unterlagen sind mit dem Doppel der Zuwendungsbestätigung zur Buchführung zu nehmen.

Darüber hinaus muss die Geschäftsführung weitere Unterlagen vorlegen. Dazu zählen eine Mittelverwendungsrechnung, die als Nebenrechnung zu einer erstellten Bilanz oder einer Vermögensaufstellung geführt werden kann. Das Finanzamt kann dann zur Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung weitere Unterlagen anfordern. Dazu zählen die Protokolle der Mitgliederversammlungen, der Vorstandssitzungen sowie der Geschäfts- und Kassenberichte sowie einzelne Verträge. Es besteht auch grundsätzlich die Möglichkeit, Angaben zur Art und Weise der durchgeführten Projekte, der Angabe, welche weiteren Einrichtungen oder Einzelpersonen daran beteiligt waren etc. bis hin zu einschlägigem Schriftwechsel hierzu anzufordern.

[Birgit Meier-Anwey](#)
Steuerberaterin



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.