



Vorwort

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Rückzug öffentlicher Kassen führt dazu, dass die Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung durch Unternehmen an Bedeutung gewinnt. Hierbei hat sich das Sponsoring nicht nur im Sport, sondern auch im sozialen Bereich zur Finanzierung gemeinnütziger Projekte neben dem Spendenwesen zu einem wichtigen strategischen Instrument entwickelt.

Neben der Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, sozialen oder anderen gesellschaftspolitischen Bereichen werden mit dem Sponsoring allerdings regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Öffentlichkeitsarbeit verfolgt.

Damit die finanziellen Zuwendungen sowohl beim Sponsor als auch beim Empfänger steuerlich optimiert werden, sind einige Besonderheiten in der Vereinbarung zwischen den Parteien zu beachten.

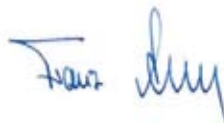
Ein Schwerpunktthema der vorliegenden Ausgabe beschäftigt sich daher mit der steuerlichen Behandlung der Zuwendungen beim Sponsor und beim Empfänger der Leistung und zeigt anhand von Beispielen, was zu beachten ist, um bei beiden Parteien die gewünschten steuerlichen Ziele zu erreichen.

Ein weiterer Schwerpunkt beschäftigt sich mit der ordnungsgemäßen Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 sind die Vorschriften zur umsatzsteuerlichen Rechnungsstellung neugefasst worden. Mit dem neuen Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz müssen bei der Rechnungsstellung wiederum eine Reihe von Änderungen berücksichtigt werden. Diese Änderungen sind am 30.6.2013 in Kraft getreten. Sie sind damit erstmals auf Umsätze anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt ausgeführt werden.

Da es sich bei der Rechnungsstellung um die Beachtung rein formaler Vorschriften handelt, die von der Finanzverwaltung leicht nachprüfbar sind, können schon kleine Fehler teuer werden. Ich empfehle daher das intensive Studium dieses interessanten Artikels.

Ihr

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

Inhalte:

Einkommensteuer

Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten
Manfred Kröger, Steuerberater

Kein Zinszuschlag bei rückwirkendem Wegfall des Investitionsabzugsbetrages
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Körperschaftsteuer

Besteuerung von im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehaltenen Streubesitzdividenden
Dr. Daniel Nordhoff, Steuerberater

Teilabzugsverfahren bei un- oder teilentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft im Falle einer Betriebsaufspaltung
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaft-/Schenkungssteuer

Abfindung bei Streit über Erbschaft in Anteil an einer Personengesellschaft führt zu Veräußerungsgewinn
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Keine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Übertragung eines Kommanditanteils mit Quotennießbrauch
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Sachverständigenkosten zur Ermittlung eines Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeit
Dr. Daniel Nordhoff, Steuerberater

Grunderwerbsteuer

Anteilsrückerwerb bei vorheriger Anteilsvereinigung in einer Hand
Dr. Daniel Nordhoff, Steuerberater

Rechnungswesen

Sponsoring
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - die ordnungsgemäße Rechnung
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin



Werbungskosten bei beruflich veranlassten Krankheiten

Krankheitskosten können zwar steuerlich geltend gemacht werden, wirken sich aber oftmals nicht aus. Denn abzugsfähig sind nur die Aufwendungen, die die zumutbare Belastung übersteigen. Der Abzug als Werbungskosten ist in der Regel günstiger (s. Beispiel unten).

Deswegen ist es sinnvoll, beruflich bedingte Krankheitskosten als Werbungskosten und nicht als außergewöhnliche Belastung abzuziehen, also auf der Anlage N und nicht im Mantelbogen. Doch nicht alle Aufwendungen jeder berufsbedingten Krankheit sind als Werbungskosten abziehbar. Es muss sich entweder um eine typische Berufskrankheit handeln oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehen.

In der Praxis ist das leider nicht immer so einfach. Aktuell wurde vor dem Bundesfinanzhof der Fall einer Berufsgeigerin behandelt, die Aufwendungen für die Krankengymnastik als Werbungskosten geltend machen wollte. Von außen betrachtet erscheint der Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit eindeutig. Dennoch hat der BFH den Fall an das Finanzgericht zurück verwiesen, um notfalls durch einen Sachverständigen prüfen zu lassen, ob die Krankheit beruflich veranlasst ist (Urteil vom 11. Juli 2013, Aktenzeichen VI R 37/12). Durch den Beruf Erkrankte sollten sich daher frühzeitig um geeignete Bescheinigungen bemühen, um den Zusammenhang zur Krankheit belegen zu können. Denn im Nachhinein lässt sich dies mitunter nicht mehr feststellen.

Beispiel:

Ein lediger Arbeitnehmer erzielte im Jahr 2012 einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von jährlich 50.000 Euro. Seine Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Arbeitsmittel und Kontoführungsgebühren betragen 786 Euro und übersteigen den Werbungskostenpauschbetrag nicht. Weitere Abzüge z.B. für Sonderausgaben wurden in der folgenden Berechnung der Einfachheit halber nicht berücksichtigt. Der Arbeitnehmer hatte zusätzlich Krankheitskosten in Höhe von 4.000 Euro. Je nachdem, ob die Krankheitskosten als Werbungskosten (WK) oder außergewöhnliche Belastung (agB) abgezogen werden, ergibt sich folgendes Bild:

	Abzug als WK	Abzug als agB
Bruttoarbeitslohn	50.000 Euro	50.000 Euro
abzgl. Werbungskosten	- 4.786 Euro	- 1.000 Euro
Einkünfte nichtselbständige Arbeit = Summe der Einkünfte	45.214 Euro	49.000 Euro
abzgl. Sonderausgaben	- 36 Euro	- 36 Euro
abzgl. außergewöhnliche Belastungen	- 0 Euro	- 1.060 Euro*
= zu versteuerndes Einkommen	45.178 Euro	47.904 Euro
Einkommensteuer	10.938 Euro	12.004 Euro
Solidaritätszuschlag	+ 601,59 Euro	+ 660,22 Euro
= Steuerbelastung insgesamt	11.539,59 Euro	12.664,22 Euro

*Die außergewöhnlichen Belastungen ermitteln sich wie folgt:

Außergewöhnliche Belastungen	4.000 Euro
abzgl. zumutbare Belastung (6 % von 49.000 Euro)	2.940 Euro
= abziehbare außergewöhnliche Belastung	1.060 Euro

Die Steuerbelastung bei einer Berücksichtigung als Werbungskosten ist somit um 1.124,63 Euro geringer als bei einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Manfred Kröger
Steuerberater

Kein Zinszuschlag bei rückwirkendem Wegfall des Investitionsabzugsbetrages

Mit Urteil vom 11. Juli 2013 (AZ IV R 9/12) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine rückwirkende Verzinsung der Einkommensteuernachzahlung bei rückwirkendem Wegfall eines Investitionsabzugsbetrages ausscheidet.

Gibt ein Unternehmer die Absicht zu einer Investition auf, für die er einen Steuerabzugsbetrag erhalten hat, verliert er rückwirkend den Anspruch auf die Steuervergünstigung. Die betreffende Körperschaft- oder Einkommensteuer muss dann nachgezahlt werden, und zwar **ohne** Zinszuschlag.

Im zu entscheidenden Fall wurden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer KG für das Kalenderjahr 2007 Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 6.400 Euro für den für 2009 geplanten Einbau von Schiebetoren und von 14.000 Euro für den für 2010 geplanten Erwerb eines Kastenwagens berücksichtigt.

Mit Einreichung der Bilanz erklärte die KG, dass beide Investitionen nicht mehr durchgeführt werden, mit der Folge, dass rückwirkend der Gewinn des Jahres 2007 um insg. 20.400 Euro erhöht wurde. Zusätzlich verlangte die KG die zusätzliche Feststellung, dass die Änderung auf einem rückwirkenden Ereignis beruhe. Diese Feststellung hat zur Folge, dass Zinsen auf die Steuernachzahlung nicht rückwirkend erhoben werden.

Mit seinem Urteil gab der Bundesfinanzhof dem Antrag der KG statt und widersprach somit der gegenteiligen Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass die rückwirkende Verzinsung lediglich bei einer rückwirkenden Streichung eines Investitionsabzugsbetrages nach durchgeführter Investition wegen Nichteinhaltung bestimmter Nutzungsvoraussetzungen durchgeführt werden soll. Schließlich sei dem Gesetzgeber bewusst gewesen, dass sich bei Ausbleiben der Investition eine vergleichbare Rechtslage ergebe. Die rückwirkende Verzinsung war bisher durch den Gesetzgeber nicht ausdrücklich angeordnet, so dass der Grundsatz gilt, dass auf einem rückwirkenden Ereignis beruhende Steuernachzahlungen nicht rückwirkend zu verzinsen sind.

Die o.g. genannte BFH-Entscheidung hat jedoch ausschließliche Wirkung für die Vergangenheit. Denn für ab 2013 beanspruchte Investitionsabzugsbeträge ist die rückwirkende Verzinsung bei rückwirkendem Wegfall des Anspruchs kürzlich ausdrücklich durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 gesetzlich geregelt worden.

Über die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages wurde bereits in der Herbstausgabe „steuerRECHT IM focus“ im September 2012 berichtet.

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Besteuerung von im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehaltenen Streubesitzdividenden

Durch Bündelung des freien Kapitals einer Familie in einer GmbH, die das Kapital, oftmals unter Einschaltung von Investmentbanken, zur Beteiligung an großen börsennotierten Kapitalgesellschaften anlegte, konnten im Zeitlauf bei Thesaurierung der erhaltenen Dividenden geringere Steuerzahlungen erzielt werden als bei einer Beteiligung im Privatvermögen. Die aufgrund der geringeren Steuerzahlungen höheren Nettodividenden konnten wiederum zur Investition in weitere Aktientitel genutzt werden. Hierdurch ergab sich im Verlauf der Zeit ein nicht unbeachtlicher Spardoseneffekt.

Beteiligt sich eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft, so sind die Dividenden gem. § 8b Absatz 1 KStG grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit. Von den Bezügen gelten gem. § 8b Absatz 5 KStG pauschal 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Per Saldo sind folglich im Grundsatz 95 % einer Dividende von der Körperschaftsteuer befreit.

Bundestag und Bundesrat haben im Februar 2013 die Aufhebung der Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden beschlossen, die nach dem 28.2.2013 zugeflossen sind. Die Änderungen resultieren auf einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EUGH, Urteil vom 20.10.2011, C-284/09), wonach das deutsche System zur Besteuerung von Streubesitzdividenden an beschränkt steuerpflichtige Empfängergesellschaften mit Sitz im EU-/EWR-Ausland für europarechtswidrig erklärt wurde.

Als Streubesitzdividenden gelten Bezüge (§ 8b Absatz 4 Satz 1 KStG neu), wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar höchstens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Für Zwecke der Besteuerung gilt der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von höchstens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.

Veräußerungsgewinne von Streubesitzanteilen bleiben jedoch weiterhin im Saldo zu 95 % steuerfrei. Veräußerungsverluste im Streubesitz sind 100 % nicht abziehbar.

Durch die neue Regelung werden die eingangs erwähnten Vorteile der Bündelung von freiem Kapital in einer GmbH nicht nur beseitigt, sondern es treten bei Weiterleitung der Streubesitzdividenden an den Gesellschafter negative Besteuerungsfolgen durch eine doppelte Besteuerung auf.

Beispiel

	Vorher	Seit 01.03.2013	Ohne GmbH
Streubesitzdividende	1.000,00 Euro	1.000,00 Euro	
Davon steuerpflichtig	50,00 Euro	1.000,00 Euro	
Körperschaftsteuer	12,50 Euro	250,00 Euro	
Solidaritätszuschlag	0,69 Euro	13,75 Euro	
Verbleiben auf Ebene der GmbH	986,81 Euro	736,25 Euro	
Ausschüttung an den Gesellschafter	986,81 Euro	736,25 Euro	1.000,00 Euro
Davon steuerpflichtig	592,09 Euro	441,75 Euro	600,00 Euro
Einkommensteuer (bei 42%igem Steuersatz)	248,68 Euro	148,54 Euro	252,00 Euro
Solidaritätszuschlag	13,68 Euro	8,17 Euro	13,86 Euro
Verbleiben beim Gesellschafter	724,45 Euro	579,54 Euro	734,14 Euro

Das Beispiel zeigt zunächst auf, dass der bis zum 28.02.2013 erzielbare Liquiditätsvorteil auf Ebene der GmbH in Höhe von EUR 252,67 (986,81-734,14=250,56), der zur Wiederanlage in Wertpapiere zur Verfügung stand, durch die Neuregelung nahezu vollkommen aufgezehrt wurde. Auf der Ebene der GmbH verbleiben nunmehr nur noch EUR 736,25. Durch die Weiterleitung der Dividende an den Gesellschafter wird seit dem 01.03.2013 darüber hinaus eine zusätzliche definitive Steuerlast hervorgerufen. Ohne Zwischenschaltung einer GmbH wird der Streubesitz deutlich geringer besteuert. Da Veräußerungsgewinne derzeit noch im Saldo zu 95 % steuerbefreit sind, könnte eine Veräußerung des gesamten Streubesitzes mit anschließender Ausschüttung an die Gesellschafter und Wiederanlage im Privatvermögen eine Lösung bieten, um mittel- und langfristig erhebliche Steuernachteile zu vermeiden. Sprechen Sie hierzu bitte rechtzeitig Ihren steuerlichen Berater an.

Dr. Daniel Nordhoff
Steuerberater

Teilabzugsverfahren bei un- oder teilentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft im Falle einer Betriebsaufspaltung

In unserem Heft 1 des Jahres 2012 haben wir über die steuerlichen Risiken bei einer insbesondere häufig im Mittelstand vorzufindenden und beliebten Unternehmensstruktur, der Betriebsaufspaltung, berichtet. Bei einer Betriebsaufspaltung verbleibt das (wesentliche) Vermögen im Eigentum des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft (Besitzunternehmen) und wird dann an diese Betriebskapitalgesellschaft vermietet. Es sind somit nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung für eine Betriebsaufspaltung folgende Voraussetzungen erforderlich:

a) Sachliche Verflechtung: Der Betriebsgesellschaft muss durch das Besitzunternehmen (auch Einzelunternehmen) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen werden.

b) Personelle Verflechtung: Die hinter beiden Unternehmungen stehenden Personen müssen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Dieser ist gegeben, wenn die Person/Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen.

Problematisch, da weiterhin ungeklärt, waren die Sachverhalte, bei denen die vereinbarten Pachten infolge einer wirtschaftlichen Krise der Betriebsgesellschaft zeitweise herabgesetzt oder sogar ganz ausgesetzt werden. Denn hier ist zu prüfen, ob die laufenden Aufwendungen in der Betriebsgesellschaft, (AfA, Grundsteuer, Instandhaltungen etc.) die grundsätzlich im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stehen, in solchen Fällen dem Halb- bzw. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen.

Die Literaturlauffassung und die Finanzgerichtsrechtsprechung war höchst uneinheitlich. So hat z. B. der 7. Senat des FG Münster am 23.03.2011 entschieden, dass das Halb-/Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG Anwendung findet, da die Herabsetzung/Aussetzung der Pachtzahlungen gerade wegen der bestehenden Betriebsaufspaltung in zumindest mittelbarem Zusammenhang mit (künftigen) zum Teil nach § 3 Nr. 40 EStG (ab 2009 zu 40 %) steuerbefreiten Beteiligungserträgen des Besitzunternehmers stehe. Gem. § 3c Abs. 2 EStG sind Betriebsausgaben, die mit den gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfreien Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abzugsfähig.

Dagegen hatte der 6. Senat des FG Münster in zwei Entscheidungen eine vollständige Gegenposition eingenommen. Nach seiner Ansicht seien die Aufwendungen des Besitzunternehmers in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Allein durch die Herabsetzung der vereinbarten Pacht werde kein Zusammenhang zu den Beteiligungserträgen aus der Betriebsgesellschaft geschaffen. Die angefallenen Betriebsausgaben stünden weiterhin mit der Verpachtung der Wirtschaftsgüter im Zusammenhang und sind damit weiterhin zu 100 % abzugsfähig. Beide Senate hatten die Revision beim BFH zugelassen.

Nunmehr hat der BFH durch die Grundsatzentscheidungen vom 28.02.2013 (IV R 49/11 und IV R 4/11) sowie vom 17.07.2013 (X R 17/11) Klarheit geschaffen:

Zunächst stellt der BFH in seiner Begründung darauf ab, aus welchen Gründen es zu dem ganzen oder teilweisen Pachtverzicht gekommen ist. Erfolgt der (teilweise) Verzicht auf Pachtforderungen z. B. weil die marktüblichen Pachtentgelte generell gesunken sind oder auch fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder der Pachtverzicht zeitlich befristet im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen stattfindet, an denen auch gesellschaftsfremde Personen teil-

nehmen, so spricht dies nach Auffassung des BFH für einen durch das Pachtverhältnis veranlassten Verzicht. In diesem Fall sind alle Betriebsausgaben weiterhin in voller Höhe abzugsfähig.

Hätte ein fremder Dritte in der konkreten Situation den Verzicht nicht akzeptiert, sondern weiterhin auf die Zahlung der Pacht bestanden oder das Pachtverhältnis beendet, spricht dies dafür, dass der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. In diesem Fall erfolgte der Pachtverzicht, um (höhere) Einnahmen aus der Beteiligung zu erzielen und der § 3c Abs. 2 EStG ist anzuwenden.

Aber auch in diesem Fall, sind nach Auffassung des BFH ein Teil der Aufwendungen weiterhin in vollem Umfang abzugsfähig. Der BFH unterteilt die Aufwendungen in solche, die sich auf die Substanz der überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen (so z. B. Gebäude-AfA und Instandhaltungsaufwendungen) und die sonstigen (laufenden) Aufwendungen (Grundsteuer, Zinsen, Versicherungen etc.). Während die substanzbezogenen Aufwendungen in jedem Fall in voller Höhe abzugsfähig sind, sind die laufenden Aufwendungen gem. § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % abzugsfähig. Dies gilt sowohl bei einem vollständigen Verzicht als auch bei einem Teilverzicht. Im Fall einer verbilligten (teilentgeltlichen) Überlassung sind die laufenden Aufwendungen vorab nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen den tatsächlich gezahlten und den fremdüblichen Pachtentgelten aufzuteilen.

Beispiel:

Die Eheleute A und B sind zu je 50 % sowohl an der X-GbR als auch an der Y-GmbH als Gesellschafter beteiligt. Die X-GbR hat der Y-GmbH ein Gebäudegrundstück, das eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, für 100.000 EUR (fremdüblich) überlassen. Der GbR entstehen im Jahr 2012 für das Gebäude laufende Kosten (Grundsteuer, Zinsen, Versicherungen etc.) in Höhe von 20.000 EUR, Instandhaltungsaufwen-

dungen in Höhe von 10.000 EUR sowie Gebäude-AfA in Höhe von 15.000 EUR. Insgesamt bestehen somit Betriebsausgaben in Höhe von 45.000 EUR. Auf Grund eines Gewinnrückgangs bei der GmbH verzichtet die GbR in 2012

a) vollständig auf die Pachtzahlungen

b) auf Pachtzahlungen in Höhe von 50.000 EUR (= 50 %).

In beiden Fällen hätte ein fremder Dritter nicht auf die Pachtzahlungen verzichtet.

Lösung:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Die Vermietung geht hier über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinaus, da das vermietete Grundstück zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH (Pächter) gehört (sachliche Verflechtung) und zwischen dem verpachtenden Unternehmen (Besitzunternehmen) und dem Betriebsunternehmen enge personelle Verflechtungen bestehen. Dies hat zur Folge, dass das Besitzunternehmen ein Gewerbebetrieb darstellt:

zu a) Nach Auffassung des BFH erfolgt die unentgeltliche Nutzungsüberlassung um (höhere) Erträge aus der GmbH-Beteiligung zu erzielen. Der § 3c Abs. 2 EStG ist in diesem Fall einschlägig. Allerdings sind die Aufwendungen, die sich auf die Substanz des Grundstücks beziehen (AfA und Instandhaltungsaufwendungen), weiterhin in voller Höhe von 25.000 EUR abzugsfähig. Die laufenden Aufwendungen sind demgegenüber lediglich in Höhe von 12.000 EUR (= 60 % von 20.000 EUR) abzugsfähig.

zu b) Auch in dieser Abwandlung sind die Aufwendungen, die sich auf die Substanz des Grundstücks beziehen (AfA und Instandhaltungsaufwendungen) in voller Höhe von 25.000 EUR abzugsfähig. Die laufenden Aufwendungen sind allerdings lediglich in Höhe von 6.000 EUR (= 20.000 EUR x 50 %, davon 60 %) abzugsfähig, da diese Aufwendungen zuvor nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen den tatsächlich gezahlten und den fremdüblichen Pachtentgelten aufzuteilen sind.

Manfred Kröger
Steuerberater

Abfindung bei Streit über Erbschaft in Anteil an einer Personengesellschaft führt zu Veräußerungsgewinn

In unserer April-Ausgabe haben wir ein interessantes BFH-Urteil bzgl. der Erbschaftsteuerpflicht bei Abfindungen vorgestellt.

Dieses Urteil hat zwar erbschaftsteuerliche Aspekte abschließend behandelt, aber einkommensteuerliche Fragen offen gelassen. In einem Urteil vom Mai 2013 hat nunmehr der BFH in einem anderen Urteil auch diese Lücke geschlossen.

Nach dem Tod der einzigen Gesellschafterin einer Personengesellschaft entstand unter den potentiellen Erben der verstorbenen Gesellschafterin Streit darüber, wer als Erbe Gesellschafter geworden ist. In einem Vergleich konnten sich die Beteiligten über die Erbfolge einigen.

Diejenigen Vergleichsbeteiligten, die gegen Entgelt auf ihre Rechtsposition verzichtet hatten, machten gegenüber dem zuständigen Finanzamt geltend, sie seien Vermächtnisnehmer und daher nicht am Feststellungsverfahren der Personengesellschaft zu beteiligen. Nach abweichender Rechtsprechung des Finanzgerichtes Münster folgte der BFH letztendlich der Auffassung des Finanzamtes.

Der BFH entschied, dass bei einer Einigung durch Vergleich, derjenige, der im Vergleich gegen Geld auf die Geltendmachung seiner Rechte verzichtet hat, aber nach den Regeln des Gesellschaftsrechts Gesellschafter hätte werden können, einen Veräußerungsgewinn erzielt, der bei der Personengesellschaft festgestellt werden muss.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass die Betroffenen die Abfindungszahlungen nicht als Vermächtnisse erhalten konnten, da ein Vermächtnis nur vom Erblasser eingeräumt und nicht nachträglich durch Vergleich geregelt werden könne. Die Abfindungen seien den Vergleichsbeteiligten vielmehr als Veräußerungsgewinne zuzurechnen, da der entgeltliche Verzicht auf die Durchsetzung ihrer Rechtsposition wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu behandeln sei.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Keine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer

Bei einem Auslandserbe stellt sich für die Erben regelmäßig die Frage, in welchem Land die Erbschaftsteuer anfällt. Grundsätzlich wird Erbschaftsteuer in dem Land erhoben, in dem sich der Erbfall ereignet hat.

Bei internationalen Erbfällen ist die Angelegenheit allerdings weniger eindeutig. Dieser Fall tritt z.B. dann ein, wenn sich u.a. Immobilien abweichend vom Wohnort des Erblassers in einem anderen Staat befinden. Jeder Staat verfügt über eigene gesetzliche Bestimmungen, die die Besteuerung grenzüberschreitender Erbfälle regeln. Es kann daher zu der für den Erben ungünstigen Situation kommen, dass ein und dasselbe Nachlassvermögen in mehreren Staaten besteuert wird.

Zur Vermeidung dieser Mehrfachbesteuerung wurden zwischen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. In den überwiegenden Fällen ist geregelt, dass die im Ausland gezahlte Erbschaftsteuer auf die in Deutschland zu zahlende Steuer angerechnet wird.

Fehlt daher zwischen Deutschland und dem Drittland ein solches Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich der Erbschaftsteuer, ist die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat erhebt, weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen.

Dies hat der BFH in einem Urteil im Juni 2013 noch einmal bestätigt. Die Klägerin hatte von einer bis zu ihrem Tod in Deutschland ansässigen Erblasserin Kapitalvermögen in Frankreich geerbt und strebte mit ihrer Klage die Anrechnung der französischen auf die deutsche Steuer an. Zumindest aber müsse die französische Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden.

Der BFH vertritt in seinem Urteil die Auffassung, dass die angefochtene Steuerfestsetzung den Vorschriften des deutschen Erbschaftsteuergesetzes entspricht und sowohl mit Unionsrecht als auch mit Verfassungsrecht und Art. 1 des Ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Menschenrechtskonvention vereinbar ist.

Die EU-Staaten sind demnach nicht verpflichtet, ihr eigenes Steuersystem den unterschiedlichen Steuersystemen anderer Mitgliedsstaaten anzupassen, um eine ggf. anfallende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zudem sei Deutschland auf Grund der grundgesetzlichen Regelung nicht verpflichtet, bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Belastung durch in- und ausländische Steuer durch Anrechnung der ausländischen Steuer zu vermeiden.

Der Abzug der französischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit scheidet nach dem Urteil des BFH an § 10 Abs. 8 ErbStG, wonach die vom Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer nicht abzugsfähig ist.

Der BFH wies in seinem Urteil allerdings darauf hin, dass gegen eine übermäßige Steuerbelastung Billigkeitsmaßnahmen als ausreichende Abhilfemaßnahmen in Betracht kommen.

Fazit:

Im Verhältnis zu Frankreich hat sich die Rechtslage durch den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bezüglich Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen seit 2009 geändert. Die Entscheidung ist aber nach wie vor von Bedeutung im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein solches Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Übertragung eines Kommanditeils mit Quotennießbrauch

Die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögen gem. § 13a ErbStG können grundsätzlich auch bei der Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft beansprucht werden. Voraussetzung ist hierfür, dass der Erwerber Mitunternehmer der Personengesellschaft wird. Mitunternehmer ist nach steuerrechtlicher Definition, wer auf Grund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses oder eines wirtschaftlich damit vergleichbaren Verhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.

Die Mitunternehmerinitiative setzt die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen voraus, verlangt aber auch die Ausübung von Rechten, wie Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten.

In einem vom BFH im Mai 2013 entschiedenen Fall übertrug ein Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Kommanditbeteiligung auf seine Tochter. Er behielt sich aber den Nießbrauch zu einer bestimmten Quote hiervon vor. Darüber hinaus behielt er in Höhe dieser Quote die Stimm- und Mitverwaltungsrechte.

Der BFH entschied, dass der mit dem Nießbrauch belastete Anteil an der Personengesellschaft der Tochter keine Mitunternehmerstellung vermittelt und versagte ihr für diesen Teil die Steuervergünstigung gem. § 13a ErbStG. Für den nicht mit Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Anteil erkannte der BFH die Mitunternehmerstellung an.

Als Fazit können folgende Leitsätze des BFH dienen:

- Für die Gewährung der Steuervergünstigung gem. § 13a ErbStG ist Voraussetzung, dass der Erwerber Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinn geworden ist.
- Erfolgt die Übertragung mit Nießbrauchsvorbehalt, gelten die Steuervergünstigungen für den nießbrauchsbelasteten Anteil nur dann, wenn der Anteil dem Übernehmer die Stellung als Mitunternehmer vermittelt.
- Es ist nicht ausreichend, dass der Übernehmer mit dem nicht mit Nießbrauch belasteten Anteil Mitunternehmer geworden ist.
- Ein nach den dispositiven Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch verhindert nicht die Stellung als Mitunternehmer.
- Erst die Verbindung des Nießbrauchs mit der Zurückbehaltung der Stimm- und Mitverwaltungsrechte beim Nießbraucher führt dazu, dass die Steuervergünstigung nicht beansprucht werden kann.

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Sachverständigenkosten zur Ermittlung eines Grundstückswerts als Nachlassverbindlichkeit

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit einem Fall zu befassen, in dem der Erbe zur Ermittlung des Wertes eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks einen Sachverständigen beauftragt hatte. Die Beauftragung erfolgte ohne Aufforderung des Finanzamtes und diente dem Nachweis eines gegenüber den nach allgemeinen Erbschaftsteuerlichen Bewertungsregelungen ermittelten Wertes niedrigeren Verkehrswertes. Das Lagefinanzamt ermittelte den Grundstückswert für Erbschaftsteuerliche Zwecke gemäß des Gutachtens.

Das Erbschaftsteuerfinanzamt legte den festgestellten Wert bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer zugrunde. Die Kosten für das Gutachten ließ es jedoch nicht zum Abzug als Nachlassverbindlichkeiten zu. Dieser Auffassung hat der BFH mit Urteil vom 19.06.2013 (II-R-20/12) eine Absage erteilt.

Das Urteil steht unter folgendem Leitsatz:

Die Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen.

Hierzu führte der BFH aus, dass der Begriff der Nachlassregelungskosten grundsätzlich auszulegen ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.1.1961 II 155/59 U, BFHE 72, 273, BStBI III 1961, 102). Zu den Nachlassregelungskosten gehören auch die Kosten für die Bewertung von Nachlassgegenständen, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses anfallen. Nachlassregelungskosten sind insbesondere Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens nach § 198 des Bewertungsgesetzes in der für 2009 geltenden Fassung zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks (auch von der Finanzverwaltung anerkannt, sofern die Kosten im Rahmen der Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung anfallen und vom Erwerber getragen werden, vgl. H E 10.7 Satz 2, „Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens“, Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien - ErbStH - 2011). Derartige Aufwendungen sind durch den Erbfall veranlasst und stehen unmittelbar mit der Regelung und Abwicklung des Nachlasses im Zusammenhang.

Dr. Daniel Nordhoff
Steuerberater



Gründerwerbsteuer: Anteilsrückerwerb bei vorheriger Anteilsvereinigung in einer Hand

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 11.06.2013 (II-R-52/12) klargestellt, dass auch ein anteiliger Anteilsrückerwerb innerhalb von 2 Jahren nach dem Verkauf der Anteile bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer Berücksichtigung finden muss.

Gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz wird durch ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer Gesellschaft begründet, Grunderwerbsteuer ausgelöst, wenn mindestens 95 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden („Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand“).

In dem vom Bundesfinanzhof zu urteilenden Fall wurden durch zwei Anteilskaufverträge 25,2 % und 5 % zu den bereits vorhandenen 64,8 % der Anteile an einer GmbH hinzuerworben, so dass der Käufer schließlich 95 % der Anteile an der grundbesitzenden GmbH inne hatte. Nach Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch das zuständige Finanzamt kam es zu einem Rückerwerb von 0,1 % der Anteile an der GmbH. Mithin vereinigte der Käufer nur noch 94,9 % der Anteile in seiner Hand. Zwischen dem Ankauf und Rückerwerb lagen 14 Monate. Der Kläger beantragte gem. § 16 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz die Grunderwerbsteuer für den Rückerwerb nicht festzusetzen und die Grunderwerbsteuer für den vorherigen Erwerb aufzuheben.

Erwirbt ein Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von 2 Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Diese Vorschrift findet nach Ansicht des Bundesfinanzhofes grundsätzlich und sinngemäß bei der Vereinigung von Anteilen in einer Hand Anwendung.

Fraglich und zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt war strittig, ob nur ein vollständiger oder auch ein anteiliger Anteilsrückerwerb zur Aufhebung der Steuerfestsetzung führen konnte. Der Bundesfinanzhof stellte nochmals klar, dass § 16 Grunderwerbsteuergesetz eine am Besteuerungszweck orientierte gegenläufige Korrekturvorschrift zu § 1 Grunderwerbsteuergesetz ist. Der Besteuerungszweck und Steuertatbestand sind ausschließlich dann erfüllt, wenn mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen in einer Hand vereinigt werden. Durch Unterschreiten dieses Merkmales wird unter Einhaltung der 2-Jahresfrist der Steuertatbestand beseitigt.

Dr. Daniel Nordhoff
Steuerberater

Sponsoring

1. Steuerliche Ausgangs- und Interessenlage

Nach wie vor ist die richtige Gestaltung des Sponsorings ein Dauerbrenner in der Beratung. Dabei ist von besonderer Bedeutung, die Interessen zwischen Sponsor und der empfangenen Körperschaft anzugleichen. Eine wesentliche Bedeutung hat dabei die steuerliche Einordnung des Sponsorings. Dies ist umso wichtiger, als die weit überwiegende Zahl der gesponserten Organisationen gemeinnützig ist und daher an einer steuerfreien Vereinnahmung des Sponsorenentgelts interessiert ist.

Sponsoring ist also steuerlich gestaltbar. In den meisten Fällen kann dabei sowohl den Interessen der Sponsoren als auch den Interessen der empfangenen Körperschaft gleichermaßen Rechnung getragen werden. So wird dem Sponsor der Betriebsausgabenabzug und dem Empfänger die Ertragsteuerfreiheit ermöglicht. Das setzt allerdings voraus, dass bereits im Vorfeld die zu erbringende Werbeleistung genau definiert wird und die Umsetzung der Maßnahme im Rahmen eines Sponsorenvertrages zutreffend erfolgt.

Von Sponsoring spricht man dann, wenn Unternehmen Gelder oder geldwerte Vorteile an gemeinnützige Organisationen geben und damit unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder auch Öffentlichkeitsarbeit verfolgen. Für die steuerliche Behandlung dieser Art von Zuwendungen unterscheidet man zwischen der Ebene des Sponsoren und der Ebene des Zahlungsempfängers, hier der gemeinnützigen Organisation.

Beim Sponsoring können die Zahlungen Betriebsausgaben darstellen. Die Zuwendungen können aber auch nach § 10 b EStG oder § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG als echte Spenden anzusehen sein. In diesem Fall ist die Zuwendung als Sonderausgabe nur beschränkt abzugsfähig. Treffen beide Möglichkeiten nicht zu, handelt es sich bei dem Sponsoring um nicht abzugsfähige Aufwendungen.

Ist der Empfänger der Zuwendung eine gemeinnützige Organisation und fließen die Einnahmen innerhalb des ideellen Bereiches zu, sind sie steuerlich irrelevant. Es können aber auch steuerfreie Einnahmen im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im Rahmen des Zweckbetriebes sowie steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorliegen. Die Qualifikation der Zuwendungen muss beim Empfänger isoliert betrachtet werden und hängt nicht davon ab, wie der Sponsor seine Zahlungen behandelt.

Die Interessenlage der Beteiligten beim Sponsoring ist eindeutig: Der Sponsor will den unbeschränkten Betriebsausgabenabzug, weil er in mehrfacher Hinsicht vorteilhaft ist. Betriebsausgaben erfordern keinen gemeinnützigen Zuwendungsempfänger, auch natürliche Personen oder nicht gemeinnützige Körperschaften können gefördert werden. Die Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung ist nicht erforderlich und der Abzug ist unbegrenzt.

Eine gemeinnützige Körperschaft hat das Ziel, die Zuwendung möglichst ertragsteuerfrei zu empfangen. Im Ausnahmefall kann die Organisation allerdings auch daran interessiert sein, die Einnahme dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, z.B. um im Wege des Verlustausgleiches negative Ergebnisse anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe auszugleichen, die ansonsten die Gemeinnützigkeit der Körperschaft gefährden würden.

2. Steuerliche Behandlung beim Sponsoring

Das Interesse des Sponsors zielt eindeutig darauf ab, den Betriebskostenabzug zu erlangen. Im Gegensatz zur Spende erfordert die Betriebsausgabe als Empfänger keine gemeinnützige Organisation und unterliegt in ihrer Höhe grundsätzlich keiner Beschränkung. Ebenso können Förderungen durch Nutzungsüberlassungen oder Dienst- und Werkleistungen nicht als Spenden berücksichtigt werden. Die Finanzverwaltung erkennt die Zuwendungen als Betriebsausgabe an, wenn der Sponsor hierdurch einen wirtschaftlichen Vorteil für sein Unternehmen anstrebt oder seine Produkte bewerben will. Ein bloßer Imagegewinn stellt dabei bereits einen ausreichenden Vorteil dar. Es handelt sich bei diesen Zuwendungen auch nicht um ein Geschenk, welches der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegen würde.

Die Rechtsprechung stellt als Abgrenzungskriterium ebenfalls auf die Motivation des Zuwendenden ab. Erfolgt die Zuwendung ersichtlich ohne die Erwartung eines bestimmten Vorteils, handelt es sich eindeutig um eine Spende. Von einem wirtschaftlichen Vorteil des Unternehmens ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Sponsoren vom Empfänger oder den berichterstattenden Medien öffentlichkeitswirksam genannt werden (z.B. auf Plakaten, Anzeigen, Katalogen oder durch eine Berichterstattung in den Medien).

Nicht notwendige Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist, dass die Zuwendung mit einer

konkreten Gegenleistung verbunden ist. Ebenso ist es unerheblich, ob die Zuwendung üblich oder zweckmäßig ist und ob sie in einem angemessenen Verhältnis zum Vorteil des Unternehmens steht. Die Finanzverwaltung versagt den Betriebsausgabenabzug nur bei einem krassen Missverhältnis. Neben der Unangemessenheit muss dann allerdings auch die persönliche Verbindung des Sponsors zum Empfänger offensichtlich sein.

Liegen weder Betriebsausgaben noch Spenden vor, handelt es sich um nicht abziehbare Aufwendungen. Dies rechtfertigt bei Kapitalgesellschaften noch nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Hierfür müsste eine zumindest mittelbare Beteiligung des Gesellschafters nachgewiesen werden. Darüber hinaus ist die Spende von den Kosten der privaten Lebensführung abzugrenzen. Dies gilt z.B. bei Elternspenden an Kitas oder Bildungseinrichtungen, die ihre Kinder betreuen.

Grundsätzlich ist auch das Sponsoring an politische Parteien zulässig. Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Begrenzung der unternehmerischen Unterstützung von politischen Parteien sind in diesen Fällen allerdings an den Betriebsausgabenabzug strengere Anforderungen zu stellen. Die Partei muss eine konkrete und angemessene Gegenleistung erbringen. Ein bloßer Imagegewinn wird dabei nicht ausreichen.

3. Steuerliche Behandlung beim Empfänger

Ist der Empfänger eine nicht gemeinnützige Organisation, stellt die Einnahme grundsätzlich eine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar.

Ist die empfangene Organisation gemeinnützig, ist die Besteuerung davon abhängig, welchem Bereich die Einnahme zuzuordnen ist. Erbringt die Organisation keine Gegenleistung, liegen steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich vor. Dabei ist es unerheblich, wie die Zuwendung beim Zuwendenden behandelt wird. Der vom Sponsor erhoffte Imagegewinn stellt nämlich keine Gegenleistung des

Empfängers dar.

Ist die Zuwendung von einer Gegenleistung abhängig, kann es sich um eine ertragsteuerfreie Vermögensverwaltung oder um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handeln. Auch hierfür ist die steuerliche Behandlung beim Sponsoring unerheblich. Die Finanzverwaltung hat für die Abgrenzung zwischen steuerfrei und steuerpflichtig im sog. Sponsoringlerlass gewisse Kriterien aufgestellt. Steht die Werbetätigkeit des Sponsors eindeutig in Zusammenhang mit einer zweckbetrieblichen Tätigkeit des Empfängers, kann das vom Sponsor gezahlte Entgelt auch dem Zweckbetrieb zuzuordnen sein. Sind die Zuwendungen teils steuerfreien, teils steuerpflichtigen Bereichen der gemeinnützigen Organisation zuzuordnen, ist –sofern möglich– eine Aufteilung vorzunehmen.

Duldet die gemeinnützige Körperschaft lediglich die Werbemaßnahme des Sponsors ohne sich selbst an der Werbemaßnahme zu beteiligen, liegt eine ertragsteuerfreie Vermögensverwaltung vor. Besteht die Gegenleistung des Empfängers in einem bloßen Hinweis auf die Unterstützung des Sponsors oder einer Danksagung, bleibt dies nach dem Sponsoringlerlass ebenfalls ertragsteuerfrei. Nicht explizit geregelt ist von der Finanzverwaltung, ob sie die Hinweise und Danksagungen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuordnet oder sie als eine Billigkeitsmaßnahme betrachtet. Beispiele für die Vermögensverwaltung sind Sponsorenlogos auf Plakaten, Anzeigen oder Verwendung von kostenlos überlassenen Fahrzeugen mit Werbeaufschriften.

Erfolgt eine aktive Mitwirkung der gemeinnützigen Organisation an den Werbemaßnahmen, die über einen Hinweis oder eine Danksagung hinausgeht, ist die Grenze zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eindeutig überschritten. Beispiele für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind: Stadion-, Banden-, „Trikotwerbung gegen Entgelt, Übertragung von Rundfunkrechten, Verlinkung auf Website des Sponsors, entgeltliche Verpflichtung des Vereins, Sportler

nur in bestimmter Ausrüstung auftreten zu lassen oder entgeltliche Werbeanzeigen in Vereinszeitschriften oder Katalogen.

Bei der Werbung auf Fahrzeugen wird jedoch unterschieden. Vermarktet ein Verein Werbeflächen auf seinem Vereinsbus, liegt aufgrund der aktiven Werbetätigkeit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Demgegenüber wird die steuerfreie Vermögensverwaltung noch nicht überschritten, wenn der Sponsor dem Verein unentgeltlich ein mit seiner Werbeaufschrift versehenes Fahrzeug zur Verfügung stellt, welches dieser nur zu seinem steuerbegünstigten Vereinszweck nutzt. Verwendet der Verein das Kfz zusätzlich für vertraglich vereinbarte Werbefahrten, kann durch diese aktive Tätigkeit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet werden. Daher sind immer mehr gemeinnützige Organisationen dazu übergegangen, Werberechten auf Dritte (z.B. Werbeagenturen) gegen Entgelt zu übertragen. Die Übertragung kann sich sowohl auf die Werbe- und Vermarktungsrechte insgesamt als auch auf die Rechte für einen bestimmten Bereich oder eine Veranstaltung beziehen. Das Werbeunternehmen führt die Vermarktung dann auf selbständige und auf eigene Rechnung durch. Diese Übertragung wird grundsätzlich als steuerfreie Vermögensverwaltung angesehen. Davon gibt es nur eine wesentliche Ausnahme: die Verpachtung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen auf der Sportkleidung und auf Sportgeräten wird grundsätzlich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen.

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – die ordnungsgemäße Rechnung

Eine ordnungsgemäße Rechnung ist die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 UStG.

Bereits seit 2004 gelten verschärfte formelle Bedingungen, unter denen aus Eingangsrechnungen oder

Gutschriften ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Im Rahmen von Betriebs- oder Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zeigt sich, dass die Finanzverwaltung die Einhaltung dieser Vorschriften sehr genau prüft.

Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, muss die Eingangsrechnung bestimmte Pflichtangaben enthalten. Der Empfänger der Rechnung sollte diese umgehend nach Erhalt auf Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfen. Denn sollten die erforderlichen Angaben unvollständig oder falsch in der Rechnung enthalten sein, besteht aus Sicht der Finanzverwaltung keine Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

Der folgende Artikel soll Anhaltspunkte zu folgenden Themen aufzeigen:

1. Definition des Begriffs „Rechnung“
2. Pflichtangaben einer Rechnung
3. Fehler und Korrektur von Rechnungen

1. Definition des Begriffs „Rechnung“

Gemäß § 14 Abs. 1 UStG ist eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Keine Rechnungen sind aber Unterlagen, die sich nur auf den Zahlungsverkehr beziehen, wie z.B. Mahnungen oder Kontoauszüge. Ein Vertrag, der die erforderlichen Rechnungsangaben enthält, kann ebenfalls als Rechnung anzusehen sein.

Eine Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach dem UStG angeforderten Angaben insgesamt ergeben. In einem dieser Dokumente ist das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag jeweils zusammengefasst anzugeben und alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die übrigen Pflichtangaben nach § 14 Abs.4 UStG ergeben. Die Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein.

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung ergibt sich aus dem Zivilrecht. Einen Anspruch auf Erteilung einer umsatzsteuerrechtlich ordnungsgemäßen Rechnung steht einem Unternehmer zu, sofern er die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat. Die ordnungsgemäße Rechnung muss innerhalb von sechs Monaten nach der Leistungsausführung ausgestellt sein.

Eine Verpflichtung zur Rechnungserteilung besteht insbesondere auch dann, wenn ein Unternehmer eine Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht hat. Hierzu zählen insbesondere Bauleistungen, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, planerische Leistungen eines Architekten oder Statikers, reine Leistungen der Bauüberwachung oder Abbruch- bzw. Erdarbeiten.

In diesen Fällen ist der Unternehmer verpflichtet, auch bei Leistungen an einen privaten Empfänger eine Rechnung auszustellen. Hierbei ist zu beachten, dass auch diese Rechnungen innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung einer solchen Leistung zu erteilen sind. Außerdem muss in Rechnungen an einen nichtunternehmerischen Leistungsempfänger auf die ihm obliegende Aufbewahrungspflicht für die Rechnungen von zwei Jahren hingewiesen werden.

Rechnungen können entweder auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Weg übermittelt werden. Für die Zustimmung bedarf es keiner besonderen Form; es muss lediglich ein Einverständnis zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger bestehen.

Rechnungen erfordern keine handschriftliche Unterschrift. Bei einer elektronischen Übermittlung der Rechnung sind die Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts zu gewährleisten. Eine elektronische Signatur ist erforderlich.

Eine Sonderform der Rechnung ist eine Gutschrift. Die Abrechnung wird in diesem Fall durch den Empfänger einer Leistung selbst

ausgestellt, z. B. für eine Handelsvertreterleistung. Wer in diesem Fall abzurechnen hat, muss vor der Abrechnung (formlos) vereinbart werden. Wirksam wird die Gutschrift erst dann, wenn sie dem leistenden Unternehmer übermittelt wurde und dieser darüber hinaus nicht widerspricht.

2. Pflichtangaben einer Rechnung

Eine Eingangsrechnung muss für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug folgende Pflichtangaben enthalten:

a. vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers

Bei diesen Angaben ist es ausreichend, wenn sich aufgrund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen, z.B. Angaben zum Postfach.

Bei Unternehmen, die über mehrere Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Betriebsteile verfügen, gilt jede betriebliche Anschrift als vollständige Anschrift.

Rechnungen, die unter Nennung des Namens des Leistungsempfängers mit „c/o“ an einen Dritten adressiert sind, erfüllen grundsätzlich nicht die Voraussetzung zum Vorsteuerabzug. Es reicht jedoch aus, wenn sich aufgrund der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen. In diesem Fall ist der Leistungsempfänger der Adressat der Rechnung, auch wenn die Rechnung an einen Beauftragten des Leistungsempfängers adressiert ist.

b. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers

Auf Rechnungen ist entweder die Steuernummer des leistenden Unternehmers oder alternativ die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben.

Bei Gutschriften im umsatzsteuerlichen Sinn (siehe oben) ist die Steuernummer, bzw. die USt-IdNr.

des leistenden Unternehmers und nicht die des die Gutschrift erteilenden Unternehmers anzugeben.

Bei der Abrechnung von Dauerleistungen (z.B. Miete) werden vielfach keine gesonderten Rechnungen ausgestellt, sondern die regelmäßigen Zahlungen auf Grund eines Vertrages geleistet. Auch diese Verträge können als Rechnungen angesehen werden, wenn sie eine Steuernummer oder USt-IdNr. enthalten.

Die Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. ist auch in Fällen der Steuerschuldumkehr gemäß § 13b UStG erforderlich.

Der Rechnungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Der Vorsteuerabzug bleibt jedoch auch dann erhalten, wenn die Steuernummer oder die USt-IdNr. unrichtig ist und der Rechnungsempfänger dies nicht erkennen konnte.

c. Fortlaufende Rechnungsnummer

Durch die fortlaufende Rechnungsnummer soll sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist. Die Bildung beliebig vieler separater Nummernkreise für zeitlich, geografisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche ist zulässig. Auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich.

Bei Verträgen über Dauerleistungen (z.B. Miete) ist es ausreichend, wenn diese Verträge selbst eine fortlaufende Rechnungsnummer enthalten.

Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise müssen keine laufende Rechnungsnummer enthalten.

d. Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung

Die Leistungsbeschreibung erfordert eine präzise Beschreibung der getätigten Lieferung (handelsübliche Bezeichnung der Liefergegenstände und Menge) oder sonstigen Leistung (konkrete Leistungsbeschreibung). Allgemeine Angaben

wie „Beratungsleistungen“ sind nicht ausreichend.

Das erläuternde Hinzuziehen weiterer Unterlagen scheidet aus, soweit diese nicht bereits durch entsprechenden Verweis in der Rechnung benannt wurden.

Genauere Ausführungen zur Leistungsbeschreibung finden Sie in der Dezember-Ausgabe 2012 vom „steuerRECHT im focus“.

e. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung

In Rechnungen müssen der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung angegeben werden. Das gilt auch dann, wenn das Ausstellungsdatum der Rechnung mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung übereinstimmt.

Als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung kann der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Es genügt auch der Hinweis „soweit nichts anderes angegeben ist, gilt der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung als Zeitpunkt der Leistung“. Statt der ausdrücklichen Angabe des Liefer- bzw. Leistungszeitpunkts in der Rechnung kann ein Verweis auf den Lieferschein ausreichend sein, sofern sich hieraus das Liefer- bzw. Leistungsdatum ergibt.

Für die Frage, ob ein entsprechender Hinweis auch vom Leistungsempfänger stammen darf, hat die Finanzverwaltung bestimmt, dass die Ergänzung der Rechnung nur durch den Rechnungsaussteller vorgenommen werden darf.

Bei Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen ist eine Angabe entbehrlich. Allerdings müssen diese Rechnungen Angaben enthalten, dass über eine noch nicht abgerechnete Leistung abgerechnet wird.

f. Entgelt für die Lieferung oder sonstigen Leistung

Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG sind in der Rechnung die jeweiligen Entgelte aufgeschlüsselt

nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen getrennt anzugeben.

Im Fall der Vereinbarungen von Boni, Skonti und Rabatten, bei denen im Zeitpunkt der Rechnungserstellung die Höhe der Entgeltminderung nicht feststeht, ist in Rechnung auf die vereinbarte Entgeltminderung anzugeben, sofern diese nicht bereits im Entgelt zu berücksichtigen ist. Die Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein. Die entsprechenden Unterlagen müssen also in Schriftform vorliegen und auf Nachfrage vorgelegt werden können.

g. Steuersatz und Steuerbefreiung

In der Rechnung ist der Steuersatz sowie das Entgelt (Nettobetrag) und der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag aufzuführen.

Liegt eine steuerfreie Lieferung oder sonstige Leistung vor, ist ein Hinweis in der Rechnung erforderlich, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Wer in einer Rechnung einen höheren als nach dem Gesetz geschuldeten Umsatzsteuerbetrag ausweist, schuldet auch den Mehrbetrag gemäß § 14c Abs. 1 UStG.

h. weitere Besonderheiten

Nach § 14a Abs. 5 UStG ist gegebenenfalls in der Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Fehlt dieser Hinweis, schuldet der erfasste Leistungsempfänger dennoch die Umsatzsteuer für die bezogene Leistung.

Für Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt (sog. Kleinbetragsrechnungen), gelten erleichterte Vorschriften, auf die an dieser Stelle im Einzelnen nicht eingegangen wird.

3. Fehler und Korrektur von Rechnungen

Genügt eine Rechnung nicht den steuerlichen Erfordernissen, scheidet der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Leistung bis er eine berichtigte Rechnung erhält. Deshalb

sollte jede Rechnung sofort nach Erhalt geprüft und bei Fehlern eine Korrektur vom Rechnungsaussteller verlangt werden.

Es reicht aus, wenn nur die fehlerhaften Angaben korrigiert und nicht eine neue Rechnung erstellt wird, oder die falsche Rechnung storniert und eine neue Rechnung geschrieben wird. Die Korrektur erfolgt durch ein Dokument, das auf die fehlerhafte Rechnung bezogen ist.

Korrekturen können prinzipiell nur vom Aussteller, nicht vom Empfänger der Rechnung vorgenommen werden. Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn der Empfänger die Korrekturen veranlasst und der Aussteller sie übernimmt.

Beanstandet das Finanzamt eine formal fehlerhafte Rechnung, kann der Leistungsempfänger erst in dem Monat Vorsteuer abziehen, in dem der andere Unternehmer diese Rechnung korrigiert. In der Praxis kommt es oft zu Nachzahlungen mit Zinsen, da ein Fehler bei der Rechnungsstellung erst nach Jahren durch die Betriebsprüfung auffällt.

Der EuGH hat in einem aktuellen Urteil zu einem Fall aus Ungarn entschieden, dass der Vorsteuerabzug rückwirkend erfolgen darf, wenn der Unternehmer dem Finanzamt eine berichtigte Rechnung vorlegt, nachdem die vorherige als fehlerhaft beanstandet worden war (AZ Rs. C-368/09). Das hat dann die positive Folge, dass keine Verzinsung des zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs mehr erfolgt, wenn die Rechnung korrigiert wird. Nach Ansicht der Richter steht einem Vorsteuerabzug nichts entgegen, wenn in einer Rechnung unrichtige Angaben enthalten sind. Das gilt immer dann, wenn die sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Unternehmer als Leistungsempfänger seinem Finanzamt vor Erlass einer ablehnenden Entscheidung eine berichtigte Rechnung zuleitet. Somit ist es entgegen der bisher üblichen Vorgehensweise möglich, dem Beamten während der Betriebsprüfung die ordnungsgemäßen Unterlagen vorzulegen, so dass dieser von der Festsetzung

einer Nachzahlung absehen muss.

Der EuGH begründet dies damit, dass die innerhalb der EU geltende Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht verbietet, dass zunächst fehlerhafte Rechnungen auf den Zeitpunkt ihrer erstmaligen Ausstellung zurück berichtigt werden. Der Unternehmer kann somit beispielsweise seine Ursprungsrechnung durch eine Gutschrift stornieren und eine neue Rechnung mit formal korrektem Inhalt ausstellen.

Diese Entscheidung erging zwar zum ungarischen Umsatzsteuergesetz, sie ist jedoch aufgrund der allgemein gültigen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie auch entsprechend auf das deutsche Umsatzsteuerrecht anwendbar.

Noch steht leider nicht fest, ob sich auch der BFH dazu bereit erklärt, eine rückwirkende Rechnungskorrektur zu akzeptieren, wenn die Originalrechnung Mindestanforderungen erfüllt. Zu dieser Frage sind bereits Revisionsverfahren anhängig (AZ des BFH: XI R 41/10).

Falls die Finanzverwaltung bei einer Prüfung Rechnungsmängel bereits festgestellt hat und die Umsatzsteuer nebst Zinsen von Ihnen fordert, sollten Sie, sofern die Originalrechnung die Mindestanforderungen erfüllt hat, unter Hinweis auf das oben genannte BFH-Verfahren Einspruch gegen Ihren Steuerbescheid einlegen und gleichzeitig das Ruhen des Verfahrens beantragen. Dadurch haben Sie die Möglichkeit, später von einer positiven Entscheidung des BFH zu profitieren.

Um unliebsame Steuer- und Zinsforderungen des Finanzamtes zu vermeiden, sollte unverzüglich nach Rechnungseingang die Rechnung auf Vollständigkeit und Richtigkeit überprüft werden und bei der Feststellung von Mängeln unverzüglich eine korrigierte Rechnung angefordert werden.

Yvonne Gausemeier
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.