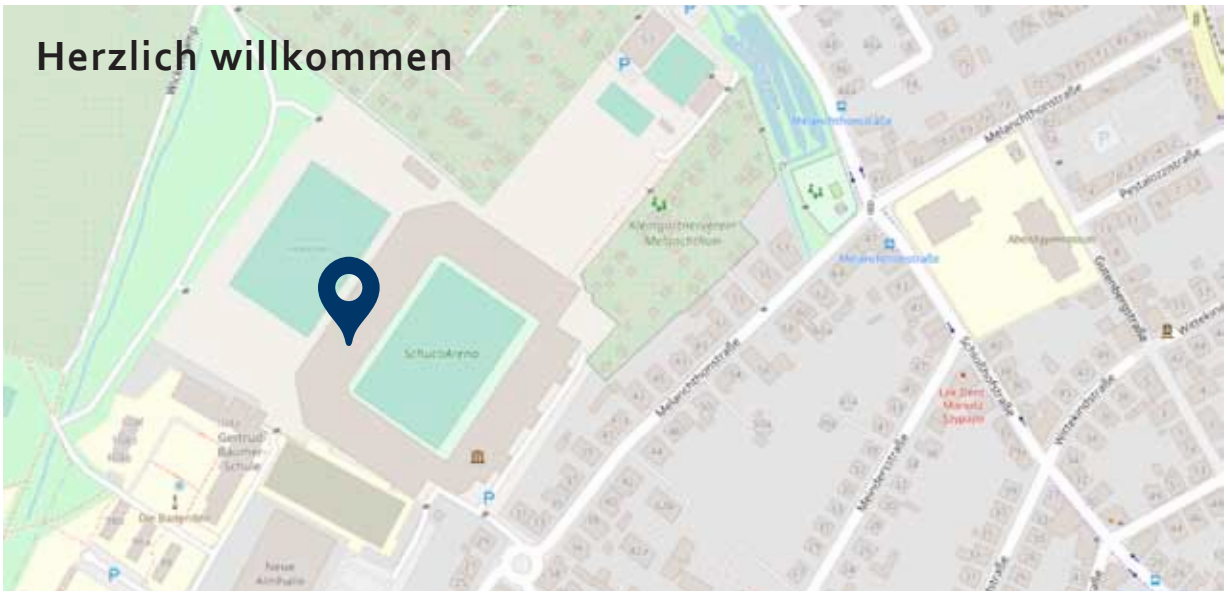
Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 3 **September 2020**

Herzlich willkommen



Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Pandemie bestimmt seit Wochen unser Leben in vielen Bereichen und die persönlichen und ökonomischen Folgen werden über viele Jahre hinweg spürbar sein. Aber die Bewältigung der Pandemie muss nicht nur negativ sein. Alle, Unternehmen wie Privatpersonen, sind gefordert, sich möglicherweise neu zu orientieren und Chancen zu ergreifen, die sich durch den erzwungenen Wandel ergeben.

Auch wir verändern uns und entwickeln uns weiter. Seit über 40 Jahren sind wir erfolgreich mit unserer Kanzlei am Standort Gütersloh tätig, am westlichen Rand der wirtschaftlich starken Region Ostwestfalen-Lippe mit Blick auf das Münsterland und kurzer Entfernung zum Ruhrgebiet.

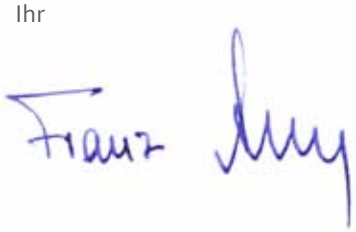
Diesen Standort in einer der wachstumsstärksten Wirtschaftsregionen Deutschlands haben wir nun erweitert und im Oberzentrum dieser dynamischen Region, in Bielefeld, ein weiteres Büro eröffnet.

Auch wenn der Schwerpunkt unserer Tätigkeit weiterhin auf Unternehmen, Vereine, kommunale Betriebe und Institutionen sowie Privatpersonen aus dieser Region liegt, sind wir von hier aus, auch Dank konsequenter Digitalisierung unserer Kanzlei, zunehmend bundesweit tätig. Durch den Beitritt in das internationale Netzwerk WIRAS Verbund International sind wir zudem in der Lage, unsere Mandanten fachlich auch über die Grenzen hinaus zu begleiten.

In einem Artikel dieser Ausgabe haben wir Ihnen WIRAS International vorgestellt und die Beweggründe unseres Beitritts dargelegt.

Wie immer wünschen wir Ihnen bei der Lektüre dieses Artikels und unserer Kommentierung einiger interessanter Urteile in diesem Heft viel Vergnügen. Bleiben Sie gesund.

Ihr



INHALT

WIRAS Verbund International 4

Einkommensteuer 5

Kein anschaffungsnaher Aufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vor Anschaffung
Manfred Kröger, Steuerberater

Die Errichtung eines Erweiterungsbaus auf einem dem Steuerpflichtigen bereits langjährig gehörenden Grundstück kann gewerblicher Grundstückshandel sein
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erbschaftsteuer 7

Nachweis eines niedrigeren Bedarfswerts
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG
Manfred Kröger, Steuerberater

Abgabenordnung 9

Erlass von Nachzahlungszinsen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Körperschaftsteuer 12

Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses
Manfred Kröger, Steuerberater

Vereine 13

Diese Maßnahmen sollten Non-Profit-Organisationen im Rahmen der Senkung der Mehrwertsteuer umgesetzt haben
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

WIRAS Verbund International

Für viele Unternehmen haben die nationalen Grenzen ihre wirtschaftliche Bedeutung weitgehend verloren und so beraten auch wir zunehmend Mandanten bei ihren internationalen Geschäftsbeziehungen, sei es bei Unternehmenstransaktionen, der Gründung von Produktions- oder Vertriebsniederlassungen oder auch bei der Beratung im Bereich der Umsatzsteuer bei grenzüberschreitenden Leistungen.

Um diese grenzüberschreitenden Aktivitäten mit dem nötigen Wissen und den erforderlichen Kontakten kompetent begleiten zu können, sind wir dem WIRAS Verbund International beigetreten. Ein Teil von WIRAS zu sein erweitert unsere Möglichkeiten, Mandanten grenzenlos zu betreuen und noch effizienter zu beraten.

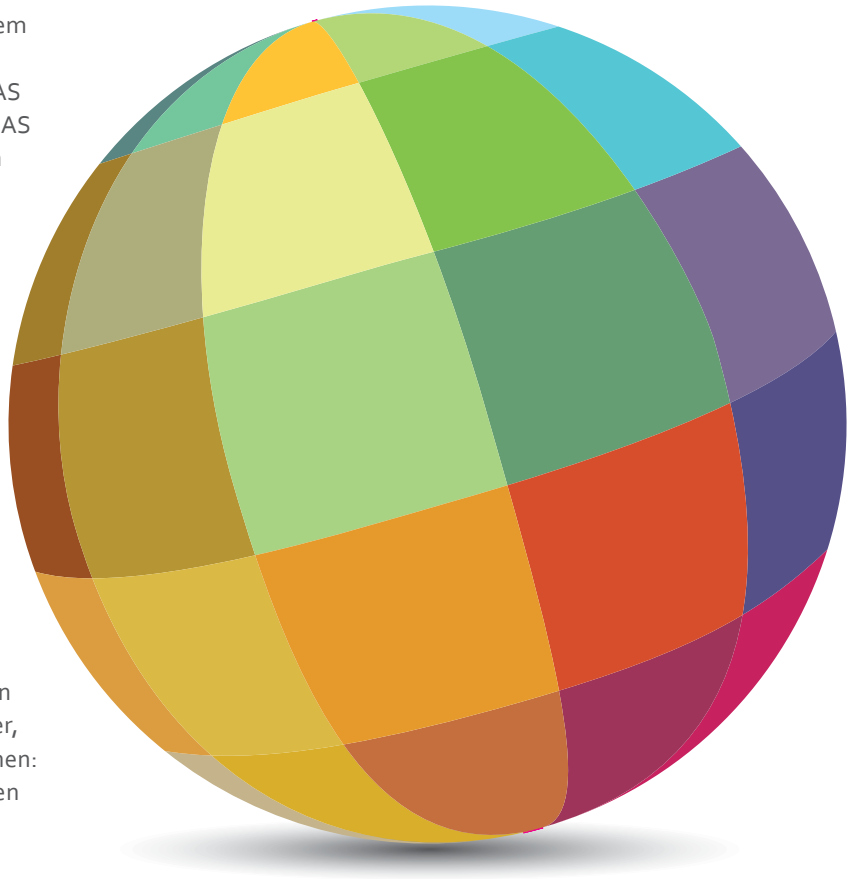
WIRAS zählt zu den leistungsfähigsten Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsnetzwerken und ist der weltweit größte deutschsprachige Verbund von unabhängigen Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten. Die Kanzleien im Netzwerk werden ausschließlich von Partnern geführt und haben eine breite Expertise und Mandantenstruktur: Konzerne und Mittelständler sowie Unternehmen aus dem öffentlichen Sektor.

Weltweit ist der WIRAS-Verbund mit mehr als 4.500 Berufsträgern in derzeit 198 Kanzleien in 47 Ländern auf allen Kontinenten präsent und stellt damit sicher, dass wir überall dort vor Ort sind, wo Sie uns brauchen: immer in ihrer Nähe, unabhängig von dem jeweiligen Kanzleistandort.

Mit dem WIRAS-Verbund überwinden wir fachliche, geografische und sprachliche Grenzen. Komplexe, zeitkritische und länderübergreifende Projekte können gemeinsam mit Verbundpartnern gelöst werden. Die Verbundpartner arbeiten eng und vertrauensvoll zusammen, in effektiven, über Jahrzehnte hinweg gewachsenen Strukturen.

Über uns erhalten Sie den Zugang zur Kompetenz und Leistungsfähigkeit des weitreichenden WIRAS-Netzwerks und damit zu Kanzleien, bei denen Sie, wo auch immer auf der Welt, stets persönlich betreut werden. In allen Kanzleien stehen Ihnen erfahrene Berater zur Seite, die die länderspezifischen Besonderheiten kennen und sich dafür einsetzen, die besten Lösungen für Ihr Unternehmen zu realisieren. Das WIRAS Netzwerk bündelt das spezielle Wissen der einzelnen Kanzleien aus vielen Ländern und Fachrichtungen zu Ihrem Vorteil.

Bei aller Größe sind und bleiben wir mittelständisch geprägt. Wir verstehen das Geschäft unserer Mandanten und handeln wie unsere Mandanten: unabhängig, verantwortlich und direkt.



Kein anschaffungsnaher Aufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vor Anschaffung

Manfred Kröger
Steuerberater

Sind Aufwendungen, die vor dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums angefallen sind, in den Drei-Jahres-Zeitraum für die Ermittlung der anschaffungsnahen Aufwendungen mit einzubeziehen? Dies würde bedeuten, dass diese Aufwendungen nicht sofort bzw. über 2 bis 5 Jahre verteilt abzugsfähig wären, sondern nur über die Abschreibung. Diese Frage hatte zunächst das Finanzgericht Rheinland-Pfalz und später der BFH zu klären. Beide Gerichte haben ein für Steuerpflichtige positives Urteil gefällt.

Gemäß § 6 Abs. 1a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Fraglich war somit wie zu verfahren ist, wenn die Aufwendungen vor dem Erwerb der Immobilie angefallen sind. Dem Urteil des Finanzgerichtes und des BFH vom 28.04.2020, IX B 121/19 lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger und die Klägerin, seine mit ihm zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehefrau, erwarben mit notariellem Kaufvertrag vom 9. September 2011 ein Mehrfamilienhaus zu Fremdvermietungszwecken als jeweils hälftige Miteigentümer. Der vereinbarte Kaufpreis von 262.500 € sollte spätestens zum 1. Januar 2012 fällig sein. Gemäß Ziffer IV. 1. des Kaufvertrags sollte die Besitzübergabe sofort nach vollständiger Kaufpreiszahlung erfolgen. Die Nutzungen sollten ebenfalls ab vollständiger Kaufpreiszahlung übergehen, die auf dem Vertragsgegenstand ruhenden Steuern und sonstigen wiederkehrenden öffentlichen Lasten und Abgaben, die Versicherungsprämien sowie die Gefahr eines zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung des Vertragsgegenstands ab Besitzübergabe.

Da die Kläger an dem Haus noch umfangreiche Baumaßnahmen durchführen mussten und die Immobilie so schnell wie möglich wieder vermieten wollten, hatten sie sich mit den Voreigentümern im Zuge des Abschlusses des notariellen Kaufvertrags dahin verständigt, dass die hierfür erforderlichen Umbau- bzw. Renovierungsmaßnahmen sowie eine Dacherneuerung in Eigenregie der Kläger schon vor Kaufpreiszahlung bereits ab Oktober 2011 in Angriff genommen werden durften.

Der Kaufpreis für das Mehrfamilienhaus wurde am 23.01.2012 überwiesen. Den Eheleuten entstanden für die Baumaßnahmen Kosten in Höhe von 67.861 € in 2011 sowie 46.642 € in 2012, davon 8.020 € bis zum 23.01.2012. Die ersten Mietzahlungen erhielten die Kläger im Februar 2012.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2011 gaben die Kläger noch keine Einnahmen aus der Vermietung des streitbefangenen Objekts an; auch machten sie keine AfA geltend, jedoch u. a. auf fünf Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 67.861 €, mithin 13.573 €. Für das Jahr 2012 beantragten die Käufer zusätzlich die im Jahr 2012 gezahlten Renovierungskosten i.H.v. rund 46.642 €. AfA wurde ab Januar 2012 beantragt.

Die Finanzverwaltung wollte unter Anwendung des § 6 Abs. 1a EStG die gesamten Aufwendungen nur über die AfA berücksichtigt wissen.

Die Klage der Eheleute hatte vor dem Finanzgericht Erfolg. Die von der Finanzverwaltung eingelegte Revision wurde durch den BFH abgelehnt (BFH Beschluss vom 28.04.2020 - IX B 121/19 (NV) (veröffentlicht am 09.07.2020).

Der BFH macht unmissverständlich klar, dass nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen gehören, die im Rahmen einer „im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes" vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen. Die genannte gesetzliche Regelung ordnet den tatbestandlich erfassten Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwand fiktiv den Herstellungskosten des Gebäudes zu. Dies gilt nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut indes nur für solche Aufwendungen, die „innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung" vom Steuerpflichtigen getragen werden. Vor der Anschaffung des Grundstücks vom Steuerpflichtigen

getätigte Aufwendungen sind nach den allgemeinen handelsrechtlichen Abgrenzungskriterien als Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand steuerlich zu berücksichtigen. Danach sind Herstellungskosten Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Weiterhin sind Modernisierungsaufwendungen unter Umständen auch dann als Anschaffungskosten zu behandeln, wenn sie den Ausstattungsstandard des Gebäudes in mindestens drei der vier funktionswesentlichen Bereiche (Heizung, Sanitär, Elektro, Fenster) anheben. Diese außerhalb der gesetzlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegenden Tatbestände, die zu einer Aktivierung hätten führen können, lagen im Sachverhalt nicht vor.

Somit griff § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG lediglich hinsichtlich der Modernisierungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen, die im Zeitraum ab dem 24.01.2012 angefallen sind. Die zuvor getätigten Aufwendungen von 67.861 € (2011) bzw. 8.020 € (2012) stellten dagegen grundsätzlich Erhaltungsaufwendungen dar, die auf fünf Jahre verteilt werden könnten. Der Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift ist insofern eindeutig. Der Drei-Jahres-Zeitraum beginnt nach der Anschaffung. Anschaffungszeitpunkt war hier der 24.01.2012, weil an diesem Tag die Kaufpreiszahlung erfolgt ist und nach der notariellen Urkunde der Übergang von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr stattgefunden hat.

Die Errichtung eines Erweiterungsbaus auf einem dem Steuerpflichtigen bereits langjährig gehörenden Grundstück kann gewerblicher Grundstückshandel sein

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Nach Urteil des BFH kann ein bebautes Grundstück, das durch den Steuerpflichtigen langjährig im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels werden und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Gebäude hergestellt wird.

Dem Urteil des BFH lag folgender verkürzt dargestellter Sachverhalt zu Grunde:

Der Steuerpflichtige S überführte nach Aufgabe seines landwirtschaftlichen Betriebs seine Betriebsgrundstücke ins Privatvermögen und errichtete sodann durch Umgestaltung und Erweiterung der vorhandenen Gebäudesubstanz eine Senioren- und Pflegeresidenz. Kurz darauf verdoppelte er die Anlage durch einen Erweiterungsbau und brachte die Grundstücke und Gebäude zum Buchwert in eine neu gegründete Vermietungs-KG ein.

Die Finanzverwaltung vertrat im Rahmen einer Außenprüfung die Ansicht, S sei gewerblicher Grundstückshändler gewesen und errechnete aus der Einbringung einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Nach Ansicht des BFH ist die entscheidende zu klärende Frage, ob ein neues Wirtschaftsgut hergestellt und veräußert wurde. Dabei spielen Baukonzeption, Statik sowie der Funktions- und Nutzungszusammenhang mit den Bestandsbauten eine wichtige Rolle.

Der BFH hat im Urteil offengelassen, ob die bauträgerartige Errichtung eines (Erweiterungs-) Baus auf einem Grundstück, das dem Steuerpflichtigen schon

seit Jahrzehnten gehört, alleine für die Bejahung eines gewerblichen Grundstückshandels ausreichend sein kann.

In allen Fällen kommt es nach Ansicht des BFH auf die Umstände des Einzelfalls an, die das in der Vorinstanz tätige Finanzgericht in der Rückverweisung des Falles zu klären hat.

Fazit:

Der BFH hat grundsätzlich die Gewerblichkeit eines privaten Grundbesitzes durch eine umfassende Neubebauung bejaht. Dieses Grundsatzurteil bietet der Finanzverwaltung einen großen Spielraum und wird zu vielen Einzelfallentscheidungen führen. Um Überraschungen zu vermeiden sollte auf der Grundlage der endgültigen Konzeption und fertiger Pläne eine verbindliche Auskunft eingeholt werden.

Nachweis eines niedrigeren Bedarfswerts

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Wie in allen Fällen einer Schenkung von Grundstücken stellte im vorliegenden Fall das zuständige Finanzamt nach einer schenkweisen Übertragung den Bedarfswert eines Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes (BewG) fest.

Im Einspruchsverfahren legte der Beschenkte B ein Wertgutachten eines Architekten mit einem niedrigeren Verkehrswert vor. Der Architekt besaß ein Zertifikat als Sachverständiger, u.a. für Wertermittlungen.

Das Finanzamt folgte dem Gutachten mit Ausnahme des dort angesetzten niedrigeren Bodenwerts und setzte den Bedarfswert entsprechend herab.

Der BFH wies die Revision des B als unbegründet zurück mit dem Verweis, dass der Architekt kein öffentlich bestellter Sachverständiger sei.

Der Bedarfswert eines bebauten Grundstücks ist grundsätzlich nach den Regeln des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. § 198 BewG erlaubt den Nachweis eines demgegenüber niedrigeren gemeinen Wertes, der dann anzusetzen ist. Der Steuerpflichtige muss allerdings selbst den Nachweis erbringen, etwa durch Vorlage eines geeigneten Gutachtens. Ob dieses Gutachten den Nachweis erbringt, unterliegt dabei der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt bzw. Finanzgericht. Das Gutachten muss so erstellt worden sein, dass ihm ohne weitere Ermittlungsmaßnahmen gefolgt werden kann und weitere Sachverständige nicht mehr bestellt werden müssen.

Der BFH stellte klar, dass abgesehen von dem Fall eines zeitnahen Verkaufs des Grundstücks der Nachweis durch das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen erbracht werden muss.

Auch die davon abweichende Auffassung in den Erbschaftsteuerrichtlinien, wonach der Nachweis aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen auch durch einen zertifizierten Sachverständigen für die Bewertung erbracht werden könne, binde den BFH nicht. Nur ein fachlich in besonderer Weise qualifizierter Gutachter kann der Nachweislast für einen niedrigeren Wert Rechnung tragen.

Fazit:

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes muss durch einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder den Gutachterausschuss erbracht werden. Das Gutachten eines „normalen" oder auch „zertifizierten" Sachverständigen ist nicht ausreichend.

Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG

Manfred Kröger
Steuerberater

Führt ein Gesellschafter dem Gesellschaftsvermögen einer KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, weil sie den Gesellschaftszweck fördert. Dies hat der BFH durch Urteil vom 05.02.2020, II R 9/17 entschieden.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

A war Kommanditistin einer KG. Bei dieser wird (neben gesellschafterbezogenen Konten) ein gesellschaftsbezogenes Rücklagenkonto geführt. Auf diesem Konto werden alle Einlagen erfasst, die nicht der Einzahlung des Festkapitals oder der Dotierung der gesellschafterbezogenen Rücklage dienen.

In 2012 trat der Ehemann (E) der A als weiterer Kommanditist in die KG ein. Seine Einlagen wurden auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht. Die Zahlungen sollten dazu dienen, den Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren.

Das FA sah Zahlungen entsprechend der Wertsteigerung der Beteiligung der A an der KG als freiwillige Zuwendungen von E an und setzte Schenkungssteuer gegen A fest.

Das FG wies die Klage der A ab. A sei durch die Zahlungen als freigebige Zuwendungen auf Kosten von E bereichert worden. Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen.

Leistet der Gesellschafter eine Einlage, die über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), liegt eine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter vor, weil sich deren Beteiligung am Gesamthandsvermögen erhöht, wenn der einbringende Gesellschafter keine entsprechende Gegenleistung erhält.

Auch wenn zivilrechtlich die Gesamthandsgemeinschaft (KG, OHG, GbR) als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt ist, ist nicht diese, sondern die Gesamthänder sind schenkungssteuerrechtlich vermögensmäßig als bereichert anzusehen (BFH v. 22.02.2017 – II R 52/14, BStBl II 2017, 653, Rz 19). Der Bedachte i.S. des Schenkungssteuerrechts (der Gesamthänder) entspricht somit nicht dem Beschenkten i.S. des Zivilrechts (Gesamthandsgemeinschaft).

Bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthand (ohne entsprechende Gegenleistung) kommt es zu einer über die Gesamthand vermittelten Vermögensverschiebung zwischen dem einbringenden Gesamthänder und dem Gesamthänder, dessen Beteiligung am Vermögen der Gesamthandschaft sich aufgrund der Einlage erhöht. Dieser ist objektiv auf Kosten des einbringenden Gesamthänders bereichert. Unerheblich ist, dass – zivilrechtlich betrachtet – nicht die Gesellschafter Bedachte sind, sondern die KG, deren Gesamthandsvermögen sich durch die Einlage erhöht.

Dem steht die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Teilrechtsfähigkeit einer (Außen-)GbR nicht entgegen (BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341). Danach kann die GbR zwar als Teilnehmer am Rechtsverkehr Träger von Rechten und Pflichten und im Zivilprozess parteifähig sein. Gleichwohl ist die GbR natürlichen und juristischen Personen einerseits und registerfähigen rechtsfähigen Personengesellschaften andererseits nicht in jeder Hinsicht gleichgestellt. Sie ist – anders als eine juristische Person – nicht ein im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern völlig verselbständigtes Rechtssubjekt (BGH v. 14.12.2016 – VIII ZR 232/15, BGHZ 213, 136, Rz 17 ff.). Der BGH selbst lässt Ausnahmen vom Grundsatz der Trennung zwischen der GbR und ihren Gesellschaftern (Trennungsprinzip) zu.

Unabhängig von der Rechtsprechung des BGH zur Teilrechtsfähigkeit der GbR geht der BFH davon aus, dass die KG rechtsfähig ist. Sie kann daher als eigener Rechtsträger, obwohl ihr nur das Vermögen ihrer Gesellschafter gesamthänderisch gebunden ist, zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt sein (BFH v. 22.02.2017 – II R 52/14, BStBl II 2019, 38, Rz. 24).

Gleichwohl ergibt die eigenständige schenkungssteuerrechtliche Beurteilung, dass die Gesellschafter, die über die KG am Gesellschaftsvermögen der KG gesamthänderisch beteiligt sind (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB, §§ 718 ff. BGB), als Bereicherte anzusehen sind.

Hiervon ausgehend ist die freiwillige Zahlung des E in das Gesellschaftsvermögen der KG bei der A anteilig als freigebige Zuwendung des E an sie zu werten. A wurde durch diese Zahlung bereichert, da sich ihre über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöhte. Die Zuwendung erfolgte freigebig. Eine Gegenleistung hätte darin gesehen werden können, dass A selbst eine wertmäßig entsprechende Einlage in das Gesellschaftsvermögen der KG geleistet hätte, zu der sie nicht aufgrund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet war. Eine solche wertmäßig entsprechende Einlage der A hätte die Beteiligung des E in gleicher Weise erhöht. In diesem Fall erfolgt die Zuwendung nicht freigebig. Eine Gegenleistung der A an E ist allerdings nicht erfolgt.

Erlass von Nachzahlungszinsen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Die Verzinsung nach § 233a AO soll im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts, aus welchen Gründen auch immer, zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden. Die Verzinsung ist gesetzlich vorgeschrieben; die Zinsfestsetzung steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde. Die Zinsen werden grundsätzlich im automatisierten Verfahren berechnet, festgesetzt und zum Soll gestellt. Die Zinsfestsetzung wird regelmäßig mit dem Steuerbescheid oder der Abrechnungsmitteilung verbunden.

Die Verzinsung nach § 233a AO ist beschränkt auf die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- und Gewerbesteuer.

Der Zinslauf beginnt im Regelfall 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Der Zeitpunkt der Zahlung oder der Fälligkeit der Steuernachforderung oder der Steuererstattung ist grundsätzlich unbeachtlich. Bei Steuerfestsetzungen durch Steuerbescheid endet der Zinslauf am Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheids (§ 124 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 122 AO).

Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 % (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Für ihre Berechnung wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundet.

Billigkeitsmaßnahmen hinsichtlich der Zinsen kommen dann in Betracht, wenn solche auch hinsichtlich der zugrunde liegenden Steuer zu treffen sind.

Beim Erlass von Zinsen nach § 233a AO aus sachlichen Billigkeitsgründen ist zu berücksichtigen, dass die Entstehung des Zinsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach gemäß Wortsinn, Zusammenhang und Zweck des Gesetzes, den Liquiditätsvorteil des Steuerschuldners und den Liquiditätsnachteil des Steuergläubigers auszugleichen, eindeutig unabhängig von der konkreten Einzelfallsituation geregelt ist und, rein objektiv, ergebnisbezogen allein vom Eintritt bestimmter Ereignisse (Fristablauf i. S. d. § 233a Abs. 2 oder 2a AO, Unterschiedsbetrag i. S. d. § 233a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 233a Abs. 3 oder 5 AO) abhängt.

Die Verzinsung nach § 233a AO soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen „aus welchen Gründen auch immer" zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden (BFH-Urteile vom 20.9.1995, X R 86/94, BStBl 1996 II S. 53, vom 5.6.1996, X R 234/93, BStBl II S. 503, und vom 12.4.2000, XI R 21/97, BFH/NV S. 1178). Für die Anwendung der Vorschrift sind daher die Ursachen und Begleitumstände im Einzelfall unbeachtlich. Die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung bzw. die bloße Verfügbarkeit eines bestimmten reicht aus. Rechtfertigung für die Entstehung der Zinsen nach § 233a AO ist nicht nur ein abstrakter Zinsvorteil des Steuerschuldners, sondern auch ein ebensolcher Nachteil des Steuergläubigers (BFH-Urteil vom 19.3.1997, I R 7/96, BStBl II S. 446). Ein Verschulden ist prinzipiell irrelevant, und zwar auf beiden Seiten des Steuerschuldverhältnisses.

Die o.g. Grundsätze wurden mit dem BFH-Urteil vom 3. Dezember 2019 (AZ VIII R 25/17) abermals bestätigt.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

Die Kläger sind Ehegatten, die für das Kalenderjahr 2012 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Ehemann war als Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Notar tätig und erzielte als Gesellschafter mehrerer Partnerschaftsgesellschaften Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes vom 7. April 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, betreffend die Beteiligung des Ehemanns an einer Steuerberatungsgesellschaft, änderte das Wohnsitzfinanzamt der Eheleute mit Bescheid vom 5. Mai 2015 die Besteuerungsgrundlagen. Neben der Einkommensteuernachzahlung wurden erstmalig Nachzahlungszinsen in Höhe von 300 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2015 haben die Eheleute den Erlass der Nachzahlungszinsen in Höhe von 140 Euro beantragt. Begründet wurde der Erlassantrag damit, dass der Änderungsbescheid vom 5. Mai 2015 erst dreizehn Monate nach Eingang der Mitteilung über die Besteuerungsgrundlagen beim Wohnsitzfinanzamt erlassen worden ist. Soweit die übliche Bearbeitungszeit von sechs Monaten überschritten sei, dürfe sich dies bei der Zinsberechnung nicht zu ihrem Nachteil auswirken. Die auf die überlange Bearbeitungsdauer entfallenden Zinsen müssten aus Billigkeitsgründen erlassen werden.

Das Finanzamt lehnte den Erlassantrag ab und wies den Einspruch der Eheleute mit Einspruchsentscheidung vom 30. September 2015 als unbegründet zurück. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht ebenfalls ab.

Im dagegen gerichteten Revisionsverfahren hielten die Eheleute an ihrer Auffassung fest, dass eine überlange Verfahrensdauer vorliegt. Darüber hinaus machten sie geltend, dass im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Übermaßverbot auch die Höhe des Zinssatzes nach § 233a AO bei der Entscheidung über den Erlass zu berücksichtigen sei. Die Eheleute beantragten, das Urteil des Finanzgerichts aufzuheben und das Wohnsitzfinanzamt zu verpflichten, die Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2012 in Höhe von 140 Euro zu erlassen.

Der VIII. Senat beim BFH hat die Revision nach § 126 Abs. 2 FGO als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zutreffend entschieden, dass die Kläger keinen Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen haben und die Ablehnung des Erlassantrags durch das Finanzamt nicht ermessensfehlerhaft war. Die Erhebung der streitigen Nachzahlungszinsen ist nicht unbillig i:S. des § 227 AO.

Die Unbilligkeit der Einziehung einer Steuer kann sich aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen ergeben. Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen, auf die die Eheleute ihren Erlassantrag stützen, ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur dann anzunehmen, wenn ein Anspruch zwar aus dem gesetzlichen Tatbestand besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht zu rechtfertigen ist. Das setzt voraus, das der Gesetzgeber eine andere Regelung getroffen hätte, wenn er die zu beurteilende Rechtsfrage als regelungsbedürftig erkannt hätte.

Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung und unterliegt gemäß § 102 FGO lediglich einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Zu prüfen ist daher bei einer Erlassablehnung nur, ob die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten

hat oder von ihrem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

Nach diesen Maßstäben hat das Finanzgericht die Entscheidung des Finanzamtes, keinen Erlass der Nachzahlungszinsen zu gewähren, zu Recht nicht als ermessensfehlerhaft i.S. des § 102 FGO angesehen.

Das Finanzgericht ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Hinweis der Kläger auf eine Bearbeitungszeit von 13 Monaten seit dem Eingang der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Finanzamt für sich betrachtet keinen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen rechtfertigt. Besondere Umstände des Einzelfalls, die eine andere Beurteilung rechtfertigen könne, sind vorliegend nicht ersichtlich.

In der Rechtsprechung des BFH ist zudem anerkannt, dass die Erhebung von Nachzahlungszinsen nicht unbillig ist, wenn der Steuerpflichtige die zu erwartende Nachzahlung durch eine freiwillige Zahlung hätte vermeiden können. Zwar ist für die Zinsberechnung nach § 233a AO die festgesetzte Steuer maßgeblich, die nur um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und die bis **zum Beginn des Zinslaufs** festgesetzten Vorauszahlungen zu vermindern ist, so dass freiwillige oder vorzeitige Leistungen des Steuerpflichtigen auf die noch festzusetzende Steuer grundsätzlich keine Auswirkung auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen haben. Die freiwillige Leistung der rechnerisch ermittelten, aber noch nicht festgesetzten Steuer hat zur Folge, dass vom Zeitpunkt der Zahlung bis zur Festsetzung ein Guthaben zu Gunsten des Steuerpflichtigen besteht. Für diese „Überzahlung" sind ebenfalls (Erstattungs-) Zinsen festzusetzen, die dann mit den Nachzahlungszinsen verrechnet werden, so dass so durch die freiwillige Zahlung Nachzahlungszinsen vermieden werden.

Ebenfalls wurde zutreffend entschieden, dass die Einwendungen der Eheleute gegen die Höhe der Zinssatzes nach § 233a AO keinen Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen rechtfertigen. Derartige Einwendungen betreffen die Rechtmäßigkeit der Zinsfestsetzung und sind vorrangig im Rechtsbehelfsverfahren und nicht im Erlassverfahren geltend zu machen.

In zwei Beschlüssen hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass die Zinshöhe rückwirkend ab dem 1. April 2015 bzw. ab dem 1. April 2012 verfassungswidrig bedenklich erscheint (BFH, Beschlüsse v. 25.4.2018, Az. IX B 21/18 und v. 3.9.2018, Az. VIII B 15/18).

Sämtliche erstmaligen Festsetzungen von Zinsen, in denen der Zinssatz nach § 238 Absatz 1 Satz 1 AO mit 0,5 % pro Monat angewendet wird, werden hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes in Höhe von 0,5 % pro Monat (§ 238 Absatz 1 Satz 1 AO) vorläufig gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO in Verbindung mit § 239 Absatz 1 Satz 1 AO durchgeführt.

Das bedeutet, dass bei mit einer Festlegung eines anderen Zinssatzes, sämtliche Steuerbescheide, die Erstattungs-, bzw. Nachzahlungszinsen beinhalten, zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden müssen.

Wann diesbezüglich eine Entscheidung getroffen wird, bleibt jedoch abzuwarten.

Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses

Manfred Kröger
Steuerberater

Eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses nach § 42a Abs. 2 GmbHG führt auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht automatisch zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre. Dies hat der BFH durch Urteil vom 28.04.2020, VIII R 44/17 entschieden. Der BFH widersprach damit dem Finanzgericht, das noch eine andere Auffassung vertreten hatte.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zu Grunde:

X war im Streitjahr 2009 beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH sowie Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer weiteren GmbH. Die GmbHs gewährten ihren Geschäftsführern neben dem monatlichen Festgehalt Tantiemen. Diese waren jeweils einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig.

Zum 31.12.2008 wurden in den GmbH-Bilanzen für jeden Geschäftsführer Tantiemen passiviert. Die Bilanzen wurden im Dezember 2009 festgestellt. Die Tantiemen 2008 wurden weder in 2009 noch in den Folgejahren ausgezahlt. In 2011 wurden sie auf „sonstige Verbindlichkeiten" umgebucht. Eine Auszahlung bzw. eine erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit erfolgte bis 2014 nicht.

Nach einer LSt-Außenprüfung erhöhte das FA für 2009 den Bruttoarbeitslohn des X inklusive der Tantiemen.

Das FG wies die Klage mit der Begründung ab, die Tantiemen gälten als in 2009 zugeflossen. Zwar seien sie erst im Januar 2010 fällig gewesen (laut Anstellungsvertrag ein Monat nach Feststellung der Jahresabschlüsse zum 31.12.2008 im Dezember 2009). Bei einer fristgerechten Feststellung (nach § 42a Abs. 2 GmbHG spätestens am 30.11.2009) hätte spätestens am 31.12.2009 die Fälligkeit vorgelegen.

Der BFH widerspricht dem FG. Das FA und ihm folgend das FG haben fälschlich die Vorverlegung des Zuflusses der Tantiemen in 2009 angenommen.

Dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter fließt eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine" Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist (BFH v. 8.5.2007, VIII R 13/06, BFH/NV 2007, 2249). Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen grundsätzlich erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses (BFH v. 14.3.2006, I R 72/05, BFH/NV 2006, 1711), sofern nicht im Anstellungsvertrag zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit vereinbart ist (BFH v. 3.2.2011, VI R 66/09, BStBl II 2014, 491). Hiervon ausgehend sind die Tantiemen 2008 nicht schon in 2009 zugeflossen.

Die Feststellung der Abschlüsse der GmbHs erfolgte unter Passivierung der Tantiemen im Dezember 2009. Nach den Anstellungsverträgen waren die Tantiemen einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses, somit erst im Januar 2010, fällig. Diese vom Grundfall abweichende Fälligkeitsvereinbarung ist steuerlich anzuerkennen. Ein fremder Geschäftsführer hätte sich bei sonst gleichen Umständen ebenso auf die konkreten Tantiemevereinbarungen eingelassen. Denn üblicherweise benötigt die Gesellschaft bei höheren Tantiemen (wie auch im Streitfall) Zeit, um die Liquidität für die Auszahlung herzustellen (BFH v. 3.2.2011, VI R 66/09, BStBl II 2014, 491). Ein Monat ist dafür keine unangemessen lange Zeitspanne.

Nach § 42a Abs. 2 GmbHG haben die Gesellschafter spätestens 11 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs (d.h. hier am 30.11.2009) über die Feststellung des Jahresabschlusses zu beschließen. Entgegen der Ansicht des FG führt die verspätete Feststellung der Jahresabschlüsse für 2008 (erst im Dezember 2009) nicht zur Vorverlegung der Fälligkeit und damit des Zuflusses der Tantiemen in 2009. Denn erst die Feststellung des Jahresabschlusses führt zum Entstehen einer Verbindlichkeit. Das gilt selbst dann, wenn die Feststellung des Jahresabschlusses – wie hier – nicht fristgerecht erfolgt ist. Der noch nicht existente Jahresabschluss kann keine (fiktive) Fälligkeit bewirken. Denn der konkrete Anspruch entsteht (erst) mit der Feststellung des Jahresabschlusses.

Auch eine Fiktion des Zuflusses auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses (Dezember 2009) kommt nicht in Betracht. Die Rechtsprechung des BFH, wonach Ausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter diesem in der Regel auch dann zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung zufließen, wenn die Gesellschafterversammlung eine spätere Fälligkeit beschlossen hat (BFH v. 2.12.2014,

VIII R 2/12, BStBl II 2015, 333), ist auf den Streitfall nicht übertragbar. Denn sie betrifft den Fall, dass die Satzung der GmbH keine Regelung über eine vom Grundsatz der sofortigen Fälligkeit mit dem Gewinnverteilungsbeschluss abweichende Fälligkeitsbestimmung vorsieht. Enthält die Satzung dagegen eine bindende Regelung über eine spätere Fälligkeit, ist es gerechtfertigt, darauf abzustellen. Somit gilt im Streitfall die im Geschäftsführervertrag vertraglich wirksam vereinbarte Fälligkeit (ein Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses, also erst im Januar 2010). Dementsprechend ist der Zufluss nicht auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses (2009) vorzuverlegen. Die Richter des BFH hatten nur darüber zu entscheiden, ob der fiktive Zufluss im Kalenderjahr 2009 erfolgen durfte. Dies war nicht der Fall. Tatsächlich hätte der fiktive Zufluss im Kalenderjahr 2010 (Fälligkeit) erfolgen müssen, da einem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine" Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zufließt. Über diesen tatsächlichen (fiktiven) Zufluss hatte der BFH aber nicht zu entscheiden.

Der BFH ergänzt, dass im Hinblick auf § 42 AO etwas anderes gelten kann, wenn der beherrschende Gesellschafter durch Nichtbeachtung der gesetzlichen Pflicht zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses gemäß § 42a Abs. 2 GmbHG zielgerichtet die Fälligkeit eines ihm zustehenden Tantiemeanspruchs und damit den Zeitpunkt der Versteuerung hinauszögert (FG Baden-Württemberg v. 7.11.1996, 8 K 108/95, EFG 1997, 872). Soweit das FG im Streitfall davon ausging, die Frist sei „willkürlich" nicht eingehalten worden, hat es dies aber nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen belegt.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Diese Maßnahmen sollten Non-Profit-Organisationen im Rahmen der Senkung der Mehrwertsteuer umgesetzt haben

Die Corona-Pandemie kann dazu führen, dass viele Unternehmen und auch Non-Profit-Organisationen in finanzielle Schieflage geraten. Die Bundesregierung möchte mit zahlreichen Unterstützungsmaßnahmen helfen und Investitionsanreize setzen. Hierzu soll auch die Senkung der Mehrwertsteuer dienen.

Befristet vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 sinkt der reguläre Steuersatz von 19 % auf 16 %, der reduzierte Steuersatz sinkt von 7 % auf 5 %. Dies kommt insbesondere Privatpersonen, aber auch Unternehmen, die die Vorsteuer nicht ziehen können und gemeinnützigen Körperschaften zugute. Befristet für 2020 und 2021 werden verbesserte Abschreibungsmöglichkeiten für bewegliche Wirtschaftsgüter gewährt. Die Möglichkeit, Verluste zu verrechnen, wird erweitert. Durch eine Verschiebung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer auf den 26. des Folgemonats wird zusätzliche Liquidität geschaffen und eine Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts verbessert die Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen.

Folgendes müssen auch gemeinnützige Organisationen besonders beachten. Anzahlungen, die bis zum 30.06.2020 eingehen, werden mit 19 % Mehrwertsteuer berechnet. Daher müssen Teilleistungen bis zum 30.06.2020 unter Anrechnung der geleisteten Anzahlungen mit 19 % berechnet werden. Bei endgültiger Lieferung oder Leistung muss sofort eine Schlussrechnung erstellt werden. Für die Leistungen und Lieferungen, die nach dem 30.06.2020, aber vor dem 31.12.2020 erbracht werden, kommt der Steuersatz von 16 % bzw. 5 % zur Anwendung. Entscheidend für die Anwendung des verminderten Steuersatzes ist der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung. Daher sind

auch gemeinnützige Organisationen verpflichtet, alle bereits ausgeführten Lieferungen und alle erbrachten Leistungen bis zum 30.06.2020 abzurechnen. Dienstleistungen gelten dann als erbracht, wenn eine teilbare Leistung vereinbart worden ist und auch erbracht wurde. Werklieferungen mit Abnahmezeitpunkt im Juni sind bis zum 30.06.2020 abzurechnen. Für Lieferungen ist dabei grundsätzlich die Verschaffung der Verfügungsmacht maßgeblich. Bei einer Versendung ist die Rechnung z.B. zu diesem Zeitpunkt auszustellen. Nebenleistungen teilen dabei das Schicksal der Hauptleistung. Sollte für die Nebenleistung ein anderer Abrechnungszeitraum wie für die Hauptleistung vereinbart worden sein, gilt für die Nebenleistung der Steuersatz im Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung. Es dürfte aus Vereinfachungsgründen zulässig sein, in vor dem 30.06.2020 ausgestellten Rechnungen über vereinnahmte Teilentgelte für Zeiträume vom 01.06.2020 bis 31.12.2020 ausgeführte Leistungen, die Umsatzsteuer bereits mit 16 % bzw. 5 % auszuweisen.

Unterbleibt bei einer Bruttopreisvereinbarung eine ausdrückliche Berücksichtigung der Mehrwertsteuersenkung, verbleibt es endgültig bei dem vereinbarten Bruttopreis. Der leistende Unternehmer trägt das Risiko und die Möglichkeit, dass sein Preis durch die Mehrwertsteueränderung erhöht oder geschmälert wird. Verträge mit umsatzsteuerlich relevanten Preisklauseln müssen angepasst werden. Für Dauerschuldverhältnisse, z.B. Mietverträge oder Leasingverträge, muss zum 01.07.2020 eine mit dem neuen Steuersatz aktualisierte Rechnung ausgestellt werden.

Ab dem 01.07.2020 dürfen ihre Lieferanten nicht den Steuersatz von 19 % in Rechnung stellen. Der Vorsteuerabzug für die Differenz zwischen 16 % und 19 % ist ausgeschlossen. Die Rechnungseingänge müssen daher genauestens überprüft werden und ggf. korrigiert werden.

Ist der Wortlaut der Mustersatzung verbindlich?

Eine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung als gemeinnützige Organisation ist, dass ihre Satzung der Mustersatzung in Anlage 1 der Abgabenordnung entspricht. Zu der Frage, ob der Gesellschaftsvertrag einer gemeinnützigen GmbH die Formulierungen der Mustersatzung wörtlich übernehmen muss, hat sich das Finanzgericht Hessen in einem neuen Urteil geäußert. In dem vorliegenden Fall handelte es sich um eine gGmbH, die bereits in 1995 gegründet wurde, der Gesetzgeber hat die Mustersatzung jedoch erst im Jahr 2009 in die Abgabenordnung übernommen. Nach der Gründung erkannte das Finanzamt die Gesellschaft nach alter Rechtslage als gemeinnützig an. Der Gesellschaftsvertrag wurde in den Jahren 2010 und 2012 geändert. Die Änderung betraf jedoch nicht den Zweck und die Zweckerreichung der Gesellschaft. Das Finanzamt informierte die gGmbH, dass der Gesellschaftsvertrag von 2012 ihrer Ansicht nach nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht, da der Gesellschaftszweck bei Änderung in 2012 wörtlich an die Mustersatzung, die die in § 52 AO genannten gemeinnützigen Zwecke aufführt, hätte angepasst werden müssen. Die Satzung sei nach Nichtanpassung unzureichend konkretisiert und daher nicht anzuerkennen. Die gGmbH unterließ die geforderten Änderungen, so dass das Finanzamt ihr die Gemeinnützigkeit versagte.

Dieser Vorgehensweise widersprach das Finanzgericht Hessen. Das Gesetz verlange nicht, dass die Formulierungen aus der Mustersatzung wörtlich übernommen werden müssen. Die Einführung der Mustersatzung habe nicht daran geändert, dass der Satzungszweck und die Art der Verwirklichung möglichst genau dargestellt werden muss. Es müsse klar erkennbar sein, welche Zwecke die Gesellschaft verfolgt und wie sie die Zwecke erreichen möchte. Es ist aber völlig ausreichend, wenn Zweck und Art seiner Verwirklichung durch eine Auslegung der vorliegenden Satzung klar erkennbar ist. Nach Ansicht des Gerichts war dies im vorliegenden Fall gegeben. Das Gericht gab in seinem Beschluss den „alten" Bestandteilen der Satzung Bestandsschutz, da die Mustersatzung erst für Satzungsänderungen gelte, die nach dem 31.12.2008 wirksam werden.

Dieses Urteil verdeutlicht wieder einmal, dass die Satzung so konkret wie möglich formuliert werden sollte, um mögliche Unklarheit gar nicht erst aufkommen zu lassen. Das Gericht hat betont, dass Unklarheiten in der Satzung stets zu Lasten der gemeinnützigen Organisationen gehen. Gemeinnützige Organisationen sollten daher ihre Satzung stets mit dem Finanzamt abstimmen, bevor sie die Satzungsänderung in die Mitgliederversammlung zur Abstimmung geben. Es ist jedoch sehr sinnvoll, sich bei der Satzungsgestaltung nur dann vom Wortlaut der Mustersatzung zu entfernen, wenn es dafür triftige Gründe gibt.

Das Protokoll in einer Mitgliederversammlung

Die Beschlüsse in einer Mitgliederversammlung einer gemeinnützigen Organisation müssen durch ein ordnungsgemäßes Protokoll gegenüber dem Registergericht nachgewiesen werden. Das Kammergericht Berlin hatte nun zu entscheiden, welche Angaben im Protokoll notwendigerweise enthalten sein müssen. Die Mitglieder des betreffenden Vereins wollten zwei neue stellvertretende Vereinsvorsitzende wählen. Im Anschluss sollte das Ergebnis beim Vereinsregister eingetragen werden. Dazu reichte der Verein das Protokoll beim Registergericht ein. Dieses wies eine Eintragung zurück mit der Begründung, dass in dem eingereichten Protokoll nur die Ja-Stimmen enthalten waren. Es waren weder die Nein-Stimmen

noch die Enthaltungen aufgeführt. Das Registergericht ging daher von einer nicht wirksamen Wahl aus, da der Inhalt des Protokolls nicht dem entsprach, was die Satzung für eine Beschlussfassung vorsah. Laut Vereinssatzung war für die Beschlussfassung nämlich eine einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen notwendig. Laut Protokoll waren insgesamt 172 Stimmen abgegeben worden und die Kandidaten wurden mit 72 bzw. 74 Stimmen gewählt. Um jedoch ermitteln zu können, ob die abgegebenen Ja-Stimmen für eine einfache Mehrheit ausreichen, war es erforderlich, auch die Nein-Stimmen und die Enthaltungen aufzulisten. Aus diesem Grund wurde die Eintragung abgelehnt. Dieser Auffassung stimmte das Kammergericht Berlin zu. Es ist rein aus der Auflistung der Ja-Stimmen nicht zu erkennen, ob die laut Satzung geforderte einfache Mehrheit erreicht wurde. Diese Entscheidung zeigt deutlich, wie wichtig es ist, dass das Protokoll zu einer Mitgliederversammlung ordentlich geführt wird. Im Idealfall sollte es sofort nach Abschluss der Mitgliederversammlung noch einmal kontrolliert werden, um so Überraschungen beim Vereinsregister zu vermeiden.

Unverhältnismäßige Geschäftsführervergütungen

Gewährt eine gemeinnützige Organisation ihrem Geschäftsführer unverhältnismäßig hohe Tätigkeitsvergütungen, liegen sog. Mittelfehlverwendungen vor, die zu einem Entzug der Gemeinnützigkeit führen können. Zu diesem Thema ist jetzt ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) ergangen. Im Streitfall hat ein Finanzamt einer gGmbH, die im Bereich der Gesundheits- und Sozialbranche tätig ist, die Gemeinnützigkeit für mehrere Jahre entzogen, da sie ihrem Geschäftsführer eine unverhältnismäßig hohe Vergütung ausgezahlt hat. Ob im Einzelfall unverhältnismäßige Vergütungen anzunehmen sind, ist durch einen Fremdvergleich zu ermitteln. Hierfür können allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen für Wirtschaftsunternehmen herangezogen werden. Dabei muss kein Abschlag für Geschäftsführer einer gemeinnützigen Organisation vorgenommen werden. Im Rahmen dieser Untersuchungen erstrecken sich die Bezüge über eine gewisse Bandbreite. Es sind nur diejenigen Bezüge als unangemessen zu bezeichnen, die den oberen Rand der Bandbreite um mehr als 20 % übersteigen. Aber auch bei Vorliegen eines unangemessenen Gehaltes ist die Gemeinnützigkeit nur dann zu streichen, wenn es sich nicht lediglich um einen geringfügigen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot handelt. Das Urteil des BFH ist für gemeinnützige Organisationen von weitreichender Bedeutung, da es nun die Grundlagen für die Ermittlung von noch zulässigen Geschäftsführerbezügen aufgezeigt hat. Diese Grundsätze können auch auf andere Vertragsbeziehungen mit gemeinnützigen Organisationen (z.B. Miet-, Pacht-, Darlehensverträge) herangezogen werden.

Was dürfen Vereinsvorstände in Corona-Zeiten?

Aufgrund der Corona-Beschränkungen können zur Zeit viele Vereine keine Mitgliederversammlungen abhalten. Daher stellt sich für viele Vorstände immer wieder die Frage, welche Entscheidungen sie ohne die Absegnung durch die Mitgliederversammlung treffen können und welche Entscheidungen sie lieber nicht treffen sollten, um eine persönliche Haftung auszuschließen. Die Geschäfte eines Vereinsvorstands sind grundsätzlich zu unterscheiden zwischen den „gewöhnlichen Geschäften" und den „Grundlagengeschäften". Gewöhnliche Geschäfte sind die Geschäfte, die tagtäglich anfallen und auch bisher schon ohne Zustimmung der Mitgliederversammlung getätigt worden sind. Dazu zählen Personaleinstellungen oder auch Wareneinkäufe. Zur Durchführung dieser Geschäfte benötigt der Vorstand keine Zustimmung der Mitgliederversammlung.

Grundlagengeschäfte dagegen sind außergewöhnliche Geschäfte, die Ausnahmecharakter haben. In der Regel sind sie für den Verein von großer wirtschaftlicher Bedeutung. Dazu gehören z.B. Grundstückskäufe oder auch umfangreiche Baumaßnahmen an vereinseigenen Immobilien. Für diese Geschäfte sollte der Vorstand stets die Zustimmung der Mitgliederversammlung einholen.

Für welche Geschäfte eine Zustimmung der Mitgliederversammlung erforderlich ist, bestimmt die jeweilige Satzung des Vereins und ist daher von Verein zu Verein unterschiedlich zu beurteilen. Sofern ein Vorstandsmitglied entgegen der Satzung ein zustimmungspflichtiges Geschäft ohne Erlaubnis der Mitgliederversammlung tätigt, macht er sich persönlich haftbar. Die nachträgliche Zustimmung der Mitgliederversammlung ist jedoch möglich. Nur so kann der Vorstand dann einer Schadensersatzpflicht aus dem Weg gehen. Eine nachträgliche Genehmigung durch die Mitgliederversammlung ist aber nicht in jedem Fall gesichert. Da aber nicht alle Geschäfte auf die lange Bank geschoben werden können, hat der Gesetzgeber im Vereinsrecht auf die Corona-Krise reagiert und die Möglichkeiten von virtuellen Mitgliederversammlungen erleichtert. Diese sind befristet bis zum Ende des Jahres auch ohne Satzungsgrundlage möglich.

Es stellen sich im Vorfeld einer virtuellen Mitgliederversammlung viele Fragen, die sorgfältig bearbeitet werden müssen. Dazu zählen die Fragen nach den technischen Voraussetzungen, den zur Verfügung stehenden Softwareprodukten, den datenschutzrechtlichen Vorschriften und der Frage, wie Beschlüsse in einer virtuellen Mitgliederversammlung wirksam gefasst werden können. All diese Dinge müssen gut vorbereitet werden, um einer eventuellen Inhaftungnahme zu entgehen. Letztlich bleibt jedoch der vereinsführende Vorstand mit diesem Instrument handlungsfähig und kann mit den Mitgliedern gemeinsam den Verein durch die Corona-Krise führen.

Impressum:

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

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