

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 3 September 2023

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

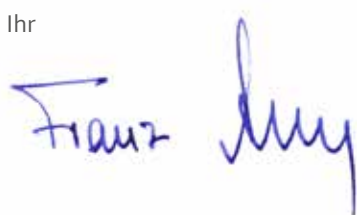
das Kabinett hat am 30. August 2023 den Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes beschlossen, nachdem dieser Plan im ersten Anlauf noch gescheitert war. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen mit diesem Gesetz Investitionen und Innovationen in neue Technologien ermöglicht und somit die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland gestärkt werden. Ob der Gesetzgeber aus dem Wachstumschancengesetz zum Jahresende ein Jahressteuergesetz macht, bleibt abzuwarten. Unsere Steuerberaterin Gunhild Schwarberg stellt Ihnen in einem Artikel den Regierungsentwurf schon einmal vor.

In Krisensituationen können oft nicht von allen Gesellschaftern der notleidenden Gesellschaft finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt werden. Sollen diese Mittel nicht nur als Darlehn gewährt werden, sondern das Eigenkapital stärken, kann eine disquotale Kapitalzuführung zu ungewollten Schenkungen unter den Gesellschaftern führen. Unsere Steuerberaterin erläutert in einem Artikel dazu die Gesellschafterbezogenen Kapitalrücklagenkonten bei einer GmbH.

Neben vielen weiteren Artikeln aus unterschiedlichen Gebieten des Steuerrechts finden Sie wie immer am Ende auch im aktuellen Heft einen kurzen Überblick über wichtige Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht.

Wir wünschen viel Vergnügen bei der Lektüre

Ihr



INHALT

Einkommensteuer	3
Haushaltsnahe Dienstleistung – Sind die Kosten für ein Hausnotrufsystem steuerbegünstigt? <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Kann aus dem Gewinn von Online-Spielen Einkommensteuer fällig werden? <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Können Mieter die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen gemäß Nebenkostenabrechnung geltend machen? <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Das Wachstumschancengesetz <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
Kindergeldanspruch von Pflegeeltern <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Verrechnung und Hinzurechnung einer Erstattung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für mehrere Jahre <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Erbschaftsteuer	9
Ablösung eines Nießbrauchsrechts <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Ausschlagung der Erbschaft aus einem Berliner Testament und Geltendmachung der Ansprüche gegen die Erben <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Gesellschaftsrecht	11
Gesellschafterbezogene Kapitalrücklagenkonten bei einer GmbH <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Gewerbsteuer	11
Keine erweiterte Gewerbeertragskürzung bei Mitvermietung einer als Betriebsvorrichtung anzusehenden Druckluftanlage und Erbringung von Bewachungsleistungen <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Körperschaftsteuer	12
Verzicht auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Vereine	14
Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

Haushaltsnahe Dienstleistung – Sind die Kosten für ein Hausnotrufsystem steuerbegünstigt?

Manfred Kröger
Steuerberater

Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen sind mit 20 Prozent, höchstens 4.000 EUR im Jahr, von der Steuerschuld abziehbar (§ 35a Abs. 2 EStG). Doch sind auch die Kosten für ein so genanntes Hausnotrufsystem, das viele Senioren in Auftrag gegeben haben, als haushaltsnahe Dienstleistungen abziehbar? Im Jahre 2016 hatte die Finanzverwaltung in einem Erlass dazu Stellung genommen – und dabei eine kleine, aber feine Unterscheidung vorgenommen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Tz. 11):

- Steuerbegünstigt sind die Kosten für ein Hausnotrufsystem, falls die Rufbereitschaft im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ in einer Seniorenwohneinrichtung erfolgt. Die Kosten, die üblicherweise in der Betreuungspauschale enthalten sind, können somit zu 20 Prozent direkt von der Steuerschuld abgezogen werden. Diese Auffassung entspricht dem BFH-Urteil vom 03.09.2015 (VI R 18/14).
- Nicht steuerbegünstigt sind die Kosten für ein Hausnotrufsystem außerhalb des „Betreuten Wohnens“ in einer Seniorenwohneinrichtung, also wenn der Auftraggeber noch in der eigenen Wohnung lebt.

Aktuell hat der Bundesfinanzhof (BFH-Urteil vom 15.02.2023, VI R 7/21) für den zweiten Fall im Sinne der Finanzverwaltung entschieden. Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem, mit dem lediglich der Kontakt zu einer Servicezentrale hergestellt wird (so genannte Rufbereitschaft), sind nicht als Pflege- und Betreuungsleistungen im Rahmen der haushaltsnahen Dienstleistungen steuerlich begünstigt. Bei einem reinen Hausnotrufsystem im privaten Haushalt wird keine unmittelbare Direkthilfe in Form eines Sofort-Helfer-Einsatzes in der Wohnung der betreffenden Person geschuldet, sondern diese als eigenständige Leistung Dritter vermittelt.

Dem Urteil des BFH lag folgender Fall zu Grunde. Eine Rentnerin lebt allein im eigenen Haushalt und hat ihre Wohnung mit einem Hausnotrufsystem ausgestattet. Der mit dem Anbieter geschlossene Vertrag beinhaltet lediglich die Bereitstellung des Hausnotrufgeräts und einen 24 Stunden-Bereitschaftsservice. Im Notfall verständigt der Service die angegebenen Bezugspersonen, den Hausarzt, Pflegedienst usw. per Telefon. Das Finanzamt erkennt die Kosten hierfür nicht an, weil die Dienstleistung nicht im Haushalt der Rentnerin erfolgt. Dem stimmt der BFH zu.

Nach Auffassung des BFH liegt den Aufwendungen für das Hausnotrufsystem gewiss eine haushaltsnahe Dienstleistung zugrunde. Durch das Hausnotrufsystem wird sichergestellt, dass die Rentnerin, wenn sie sich im räumlichen Bereich ihres Haushalts aufhält, im Bedarfsfall Hilfe rufen kann. Die Dienstleistung wird hier jedoch – anders als im o.g. BFH-Fall vom 03.09.2015 – nicht „im“ Haushalt der Rentnerin erbracht. Hier zahlt die Rentnerin nicht nur für die Bereitstellung der erforderlichen Technik, mittels derer der Kontakt zu der Einsatzzentrale ausgelöst wird, sondern im Wesentlichen für die Rufbereitschaft des Personals für die Entgegennahme eines eventuellen Notrufs und anschließender Kontaktierung von Angehörigen, Nachbarn, eines vorhandenen Bereitschaftsdienstes, des Hausarztes, Pflege- oder Rettungsdienstes, damit diese vor Ort Hilfe leisten. Die wesentliche Dienstleistung ist hier also die Bearbeitung von eingehenden Alarmen und die Verständigung von Bezugspersonen, des Hausarztes, Pflegedienstes etc. per Telefon. Diese maßgebende Dienstleistung wird nicht in der Wohnung der Rentnerin und damit nicht in deren Haushalt erbracht.

Kann aus dem Gewinn von Online-Spielen Einkommensteuer fällig werden?

Johanna Kater
Steuerberaterin

Im vorliegenden Sachverhalt spielte der Mathematikstudent seit dem Jahr 2007 Online-Poker insbesondere in der Variante „Texas Hold'em/Fixed Limit“ mit Einsätzen von 0,25 US-\$ bis 1.000 US-\$. Außerdem nahm er im Jahr 2008 an zwei Online-Turnieren, bei denen er eine Analysesoftware über das Spielverhalten der gegnerischen Spieler verwendete, teil. Der monatliche Zeitaufwand betrug fünf bis zehn Stunden.

Im Jahr 2007 betrug sein Gewinn ca. 250 US-\$ und im Folgejahr 1.000 US-\$. Bereits im Jahr 2009 steigerte er seinen Gewinn auf rund 80.000 €, welchen er ausschließlich durch das Spielen auf mehreren Online-Portalen erzielt hatte. Er spielte an bis zu 4 virtuellen Tischen parallel. Im Jahr 2009 betrug seine Gesamtspielzeit etwa 673 Stunden.

In den folgenden Jahren steigerte er seine Gewinne auf bis zu 735.000 €. Insgesamt spielte er im Zeitraum von 2009 bis 2013 rund 780.000 Einzelspiele. Ab 2010 beteiligte er bei ca. 4.000 Spielen, bei denen er besonders hohe Einsätze tätigte, einen Dritten, stets dieselbe Person, zu jeweils 20 bis 30 Prozent am jeweiligen Gewinn oder Verlust.

Der Kläger setzte die Gewinne in seinen Einkommensteuererklärungen als gewerbliche Einkünfte an, welche vom Finanzamt auch erklärungsgemäß übernommen wurden. Der Kläger legte gegen die Steuerfestsetzungen jedoch Einspruch ein, da er der Meinung war, bei der von ihm gespielten Online-Pokervariante handele es sich um ein reines Glücksspiel, so dass die Gewinne nicht einkommensteuerbar seien. Nachdem der Einspruch nur teilweise Erfolg hatte, legte der Online-Pokerspieler im weiteren Verlauf Klage ein. Der BFH sah die Revision des Klägers als unbegründet an und wies die Klage daher zurück.

Unter einem Gewerbebetrieb ist gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG jede selbständige und nachhaltige Betätigung zu verstehen, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die Betätigung darf weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen sein. Weiterhin müssen die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sein. Eine nachhaltige Tätigkeit ist anzunehmen, wenn diese mit Wiederholungsabsicht ausgerichtet ist, um daraus eine Erwerbsquelle zu erschließen. Nach Ansicht des BFH sind die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit im Klagefall erfüllt.

Der Steuerpflichtige hat mit dem nachhaltig betriebenen Online-Pokerspiel den Rahmen einer reinen Hobbytätigkeit überschritten und damit der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte erzielt. Wegen der hohen Spielzeiten des Klägers von insgesamt 5.500 Stunden in den Streitjahren und mehr als 784.000 Spielen sei eine Wiederholungsabsicht deutlich belegt. Dass der Steuerpflichtige die Gewinne nicht für seinen Lebensunterhalt ausgegeben, sondern angespart hat, steht einer Nachhaltigkeit nicht entgegen. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liege ebenfalls vor, die Betätigung des Klägers trat nämlich nach außen hin für Dritte erkennbar in Erscheinung. Hierfür genügt, entgegen der Ansicht des Klägers, sein Erscheinen unter den jeweiligen Benutzernamen in den jeweiligen Portalen.

Im Streitjahr lebte der Kläger noch im elterlichen Haushalt und bewohnte dort weiterhin sein „Kinderzimmer“. Dieser Raum in der elterlichen Wohnung mit dem dortigen Computer stellt sowohl eine feste Geschäftseinrichtung als auch die Stätte der Geschäftsleitung dar. Der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ist im Streitfall ebenfalls überschritten. Dem Leitbild eines Berufsspielers entsprechend, hat der Kläger den Markt planmäßig unter Einsatz seiner beruflichen Erfahrungen ausgenutzt und so Einkünfte erzielt, sodass diese Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren sind.

Da Online-Poker auch durch Geschicklichkeitselemente gekennzeichnet ist, wird es nicht als ein reines Glücksspiel angesehen. Es hängt von der strukturellen Vergleichbarkeit mit einem Gewerbetreibenden bzw. Berufsspieler ab, ob gewerbliche Einkünfte oder noch ein privates Hobby anzunehmen sind. Dem vorstehenden Sachverhalt liegt das BFH-Urteil vom 22.02.2023, X R 8/21 veröffentlicht am 29.06.2023 zu Grunde.

Können Mieter die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen gemäß Nebenkostenabrechnung geltend machen?

Johanna Kater
Steuerberaterin

Das aktuelle BFH-Urteil vom 12.04.2023 (VI R 24/20; veröffentlicht am 13.07.2023) beschäftigt sich mit der Frage, ob Mieter die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen geltend machen können, obwohl ihnen nur eine vom Vermieter ausgestellte Nebenkostenabrechnung vorliegt.

Oftmals werden Mietern im Rahmen der Nebenkostenabrechnung Aufwendungen für zum Beispiel Treppenhäusreinigung, Schneeräumdienst, Gartenpflege oder für die Überprüfung von Rauchwarnmeldern von ihrem Vermieter in Rechnung gestellt. Strittig war bislang, ob Mieter solche Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gemäß § 35a EStG steuermindernd geltend machen können, auch wenn sie die Verträge mit den Leistungserbringern z.B. dem Reinigungsunternehmen und dem Handwerksbetrieb, nicht selbst abgeschlossen haben.

Im vorliegenden Klagefall hatten das Finanzamt und auch das Finanzgericht die Berücksichtigung dieser Aufwendungen eines Steuerpflichtigen abgelehnt. Der BFH gab dem Steuerpflichtigen jedoch Recht und entschied, dass ein Mieter die Verträge mit den Leistungserbringern nicht selbst abgeschlossen haben muss und betont, dass es für die Gewährung der Steuerermäßigung ausreichend sei, dass die haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen dem Mieter zugutegekommen sind.

Weiterhin stellt der BFH klar, dass als Nachweis eine Wohnnebenkostenabrechnung oder eine Bescheinigung, die dem von der Finanzverwaltung anerkannten Muster entspricht, ausreicht. Voraussetzung ist allerdings, dass aus diesen Nachweisen Art, Inhalt und Zeitpunkt der Leistung sowie Leistungserbringer und Leistungsempfänger nebst geschuldetem Entgelt einschließlich des Hinweises der unbaren Zahlung hervorgehen.

Lediglich bei ernsthaften Zweifeln an der Richtigkeit dieser Unterlagen, kann die Vorlage der Rechnungen im Original oder in Kopie vom Steuerpflichtigen verlangt werden. In diesem Fall müsse sich der Mieter die Rechnungen vom Vermieter beschaffen. Auch bei Wohnungseigentümergeinschaften gilt diese Rechtsprechung entsprechend für Aufwendungen der Wohnungseigentümer, wenn die Beauftragung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen durch die Wohnungseigentümergeinschaft, regelmäßig vertreten durch deren Verwalter, erfolgt ist.

Durch die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen i. S. d. § 35a Abs. 2 EStG, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 4.000 €. Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 € (§ 35a Abs. 3 EStG). Insgesamt kann sich die tarifliche Einkommensteuer bei diesen Fällen somit um 5.200 € vermindern.

Das Wachstumschancengesetz

Gunhild Schwarberg
Steuerberaterin

Zielsetzung

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat am 17.07.2023 den Entwurf für ein „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ (Wachstumschancengesetz) veröffentlicht. Auf ihrer Klausurtagung auf Schloss Meseberg Ende August hat die Bundesregierung dem Gesetzentwurf zugestimmt. Der Bundestag wird in den kommenden Monaten über den Entwurf beraten; erforderlich ist weiterhin die Zustimmung des Bundesrats.

Ziel dieses Gesetzes ist es, die Wachstumschancen für die deutsche Wirtschaft zu erhöhen, Investitionen und Innovation in neue Technologien für mehr Klimaschutz zu ermöglichen und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschlands zu stärken. Mit dem geplanten Gesetz soll die Liquiditätssituation von Unternehmen verbessert werden, um diesen zu ermöglichen, dauerhaft mehr zu investieren, und es sollen Impulse für mehr Innovationen gesetzt werden.

Daneben sollen zahlreiche Maßnahmen ergriffen werden, um das Steuersystem an zentralen Stellen zu vereinfachen und vor allem kleine Betriebe durch Anhebung von Pauschalen und Schwellenwerten von Bürokratie zu entlasten.

Weiterhin sollen Maßnahmen ergriffen werden, die geeignet sind, unerwünschte Steuergestaltungen aufzudecken und abzustellen.

Überblick über die geplanten steuerlichen Maßnahmen

Die Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter soll von 800 € auf 1.000 € angehoben werden. Die Grenzen für die Bildung eines Sammelpostens (sog. Poolabschreibung) sollen für das einzelne Wirtschaftsgut von 1.000 € auf 5.000 € angehoben werden, die Abschreibungsdauer von fünf auf drei Jahre verkürzt werden. Damit würde diese Abschreibungsalternative extrem an Bedeutung gewinnen.

Weiterhin ist im Gesetzentwurf eine Verbesserung der Abschreibungsmöglichkeiten nach § 7g EStG enthalten. Statt bisher 20 % in den ersten fünf Jahren ab Anschaffung eines Wirtschaftsgutes neben den planmäßigen Beträgen abzuschreiben, können künftig 50 % der AfA-Beträge innerhalb von drei Jahren vorgezogen werden.

Vorgesehen ist auch eine Reform der Thesaurierungsbegünstigungen des § 35a EStG. Ebenfalls sollen die Möglichkeiten zum Verlustabzug spürbar ausgeweitet werden.

Weiterhin soll eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen beschlossen werden wie beispielsweise die Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen, die Anhebung der Grenze für steuerfreie Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen (von 110 € auf 150 €) sowie die Erhöhung der Grenze für abziehbare Geschenke (von 35 € auf 50 €).

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts ist die Anhebung des Schwellenwerts für die Abgabepflicht vierteljährlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1.000 € auf 2.000 € geplant. Weiterhin soll für Kleinunternehmer die Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung vollständig entfallen.

Auch im Bereich der privaten Einkünfte sind zahlreiche Gesetzesänderungen vorgesehen. So ist im Gesetzentwurf die Einführung einer Freigrenze von 1.000 € für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung enthalten. Allerdings bleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Option zur Versteuerung der Einkünfte erhalten, um Aufwendungen geltend zu machen, die in Verbindung mit den Einkünften stehen. Darüber hinaus ist bei der Besteuerung von Renteneinkünften geplant, die kontinuierliche, jährliche Anhebung des steuerpflichtigen Ertragsanteils weitaus weniger schnell durchzuführen, als es der aktuellen Gesetzeslage entsprechen würde. Wäre laut heutiger Regelung die vollständige Besteuerung der Renteneinkünfte bereits im Jahr 2040 erreicht, so wird das entsprechend der geplanten Neuregelung erst im Jahr 2058 der Fall sein. Gleiches gilt für die Absenkung des Altersentlastungsbetrages. Dieser würde nach aktueller Gesetzeslage bereits im Jahr 2040 gänzlich entfallen, der Gesetzentwurf sieht jedoch ein zeitlich gestrecktes Auslaufen bis zum Jahr 2058 vor.

Maßnahmen für mehr Steuergerechtigkeit

Die Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wird auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet. An diesem Punkt regt sich bereits Kritik vom Deutschen Steuerberaterverband, da der Gesetzentwurf Mitteilungspflichten für Steuerberater vorsieht.

Maßnahmen zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Entsprechend dem Gesetzentwurf ist weiterhin die Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen zwischen inländischen Unternehmen vorgesehen. Ebenso soll es eine Digitalisierung des Spendenverfahrens geben. Voraussetzung dafür ist eine Anpassung des Zuwendungsempfängerregisters.

Fazit

Die vorgeschlagenen Regelungen sind größtenteils zu begrüßen und könnten in ihrer Gesamtheit dank der Entlastungswirkung tatsächlich zu mehr Bürokratieabbau sowie der Steigerung von Investitionen führen. Ob der Gesetzentwurf in dieser Form allerdings den Bundestag sowie den Bundesrat passieren wird, darf in Ruhe abgewartet werden.

Kindergeldanspruch von Pflegeeltern

Anne-Christin Rösenberg
Steuerberaterin

Gem. Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 02.02.2023 – 4 K 848/21 (Revision BFH München anhängig, Az III R 5/23) erfordert ein familienähnliches Band eine Zugehörigkeit zur Familie und die tatsächliche und rechtliche Möglichkeit der Aufsicht, Betreuung und Versorgung des Pflegekindes. Daran fehlt es bei einem Klinikaufenthalt aufgrund Frühgeburtlichkeit des Kindes und seiner Inobhutnahme durch das Jugendamt.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten für die Monate November und Dezember 2020 um Kindergeld und Kinderbonus 2020 für das Pflegekind des Klägers, geboren am 26.11.2020. Mit Antrag auf Kindergeld vom 20.01.2021 beantragte der Kläger Kindergeld für das Pflegekind B. In der „Erklärung für ein Pflegekind“ gab der Kläger an, dass sich das Pflegekind seit dem 07.12.2020 auf unbestimmte Zeit in seinem Haushalt aufhalte und er es ganztägig und durchgehend an allen Wochentagen versorge. Die leiblichen Eltern würden das Kind nicht besuchen.

Mit Bescheid v. 08.02.2021 lehnte die Beklagte sodann die Kindergeldfestsetzung für November und Dezember 2020 mit der Begründung ab, dass das Kind erst am 07.12.2020 in den Haushalt aufgenommen worden sei und Änderungen in den familiären Verhältnissen erst ab dem Folgemonat zu einem Anspruchsvorrang führen würden. Wegen des kindergeldrechtlichen Monatsprinzips erhalte derjenige Elternteil für den gesamten Monat ungeteilt das Kindergeld, der zu Beginn des Monats den vorrangigen Anspruch innegehabt habe. Mit weiterem Bescheid wurde auch der Kinderbonus für 2020 abgelehnt.

Die zulässige Klage war überwiegend begründet.

Der Kläger hat einen Anspruch auf Kindergeld für Dezember 2020 sowie auf den Kinderbonus 2020. Hinsichtlich des Streitmonats November 2020 ist die Entscheidung der Beklagten dagegen rechtmäßig, da der Kläger insoweit keinen Anspruch auf Kindergeld hat.

Die Familienähnlichkeit eines Verhältnisses liegt nicht erst dann vor, wenn die Aufnahme in den Haushalt mit dem Ziel der Vorbereitung einer Annahme an Kindes statt erfolgt. Auch ohne die Absicht einer Adoption kann eine ausreichend enge Eltern-Kind-Beziehung gegeben sein, wenn die Pflegeeltern das Kind wie ein eigenes betreuen, sämtliche wesentlichen Entscheidungen für das Kind treffen und für das Kind zu den maßgebenden Ansprechpartnern und damit zu Ersatzeltern geworden sind (vgl. z.B. BFH, Urteil v. 07.09.1995 – III R 95/93).

Ebenso ist unerheblich, wem das Sorgerecht für das Kind zusteht. Denn die Personensorge kann auch darin bestehen, das Kind einer dritten Person als Pflegekind zu überlassen (vgl. z.B. BFH, Urteil v. 20.01.1995 – III R 14/94).

Zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Kind bestand ab dem Zeitpunkt der Haushaltsaufnahme am 07.12.2020 an ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie es zwischen Eltern und leiblichen Kindern besteht. Das Kind wurde zur Familie angehörig angesehen und behandelt und hielt sich im Haushalt des Klägers auf. Für das Jugendamt stand bereits am 27.11.2020 fest, dass das Kind in die Pflegestelle gehen werde und dass das Pflegekindschaftsverhältnis auf Dauer angelegt war.

Zwar ist die tatsächliche Aufnahme in den Haushalt des Klägers erst am 07.12.2020 und damit eine Änderung in den Verhältnissen in einem laufenden Monat erfolgt. Dennoch ist im Streitfall festzustellen, dass für den Streitmonat Dezember 2020 zugunsten des Kindes bisher für keinen Berechtigten Kindergeld festgesetzt worden ist und Doppelzahlungen daher ausscheiden. Selbst wenn nunmehr noch zugunsten der leiblichen Eltern Kindergeld festgesetzt werden würde, kann niemand mehr für das Kind Kindergeld ausgezahlt bekommen.

Da mindestens in einem Kalendermonat des Jahres 2020 ein Anspruch auf Kindergeld bestand, hat der Kläger einen Anspruch auf Zahlung des Kinderbonus.

Verrechnung und Hinzurechnung einer Erstattung von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung für mehrere Jahre

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Im BFH-Urteil vom 22. März 2023 (AZ X R 27721) wurde entschieden, dass Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, die einem Steuerpflichtigen erstattet worden sind, auch dann gemäß § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG mit den dort genannten Aufwendungen zu verrechnen und gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sind, wenn die Erstattung darauf beruht, dass ein Sozialversicherungsverhältnis rückabgewickelt oder rückwirkend umgestellt worden ist.

Die Verrechnung und die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG sind unabhängig davon vorzunehmen, ob im Erstattungsjahr noch eine Änderung der Bescheide der Zahlungsjahre nach §§ 173 ff. AO möglich ist.

Folgender Sachverhalt lag diesem Urteil zu Grunde:

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Empfänger von Versorgungsbezügen; die Klägerin erhielt eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Beide Kläger erzielten zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Darüber hinaus erhielt die Klägerin im Streitjahr von der Krankenkasse eine Erstattung von Beiträgen zur Basis-Krankenversicherung und zur Basis-Pflegeversicherung für die Jahre 2003 bis 2016 in Höhe von 39.509,40 €. Der Erstattung war ein sozialgerichtliches Verfahren vorausgegangen, in dessen Rahmen festgestellt worden war, dass die Klägerin für den genannten Zeitraum zu Unrecht zur freiwilligen Krankenversicherung herangezogen worden sei; tatsächlich habe sie die Voraussetzungen der Pflichtversicherung erfüllt. Das Versicherungsverhältnis wurde in der Folge rückwirkend umgestellt.

In ihrer Einkommensteuererklärung haben die Kläger die Beitragsrückerstattung nicht berücksichtigt, mit dem Hinweis, dass es sich nicht um einen Erstattungsfall nach § 10 Abs. 4b EStG handelt, denn diese Regelung beziehe sich auf Beitragsrückerstattungen, die z.B. auf einer Nichtinanspruchnahme von Versicherungsleistungen beruhen, ohne dass sich der Versicherungsstatus ändere.

Das Finanzamt folgt dieser Auffassung nicht und erfasste die Zahlung der Krankenkasse als erstattete Aufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und verrechnete diese mit den Vorsorgeaufwendungen der Kläger. Den danach verbleibenden Überschuss rechnete das Finanzamt dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzu.

Das dagegen gerichtete Einspruchs- und Klageverfahren hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht entschied, das Finanzamt sei zutreffend davon ausgegangen, dass die streitige Erstattung zu einem Erstattungsüberhang i.S. von § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG geführt habe, der zu verrechnen gewesen sei, und dass der danach verbleibende Betrag gemäß § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sei. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht.

Auch im folgenden Revisionsverfahren blieben die Kläger erfolglos.

In der Urteilsbegründung wurde nochmals hervorgehoben, dass es unerheblich ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattung beruht und ob sie materiell zu Recht oder zu Unrecht erfolgt war. Dementsprechend gelten die Regelungen des § 10 Abs. 4b EStG auch im Fall der Rückabwicklung eines irrtümlich angenommenen Sozialversicherungsverhältnisses.

Die Hinzurechnung eines aus der Verrechnung des Erstattungsüberhangs verbleibenden Betrags i.S. des § 10 Abs. 4b EStG setzt nicht notwendig voraus, dass der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der Erstattung überhaupt entsprechende Aufwendungen getätigt haben muss. Ein Erstattungsüberhang kann demzufolge auch dann vorliegen, wenn der Zahlungsbetrag im Erstattungsjahr 0 € betragen hat.

Da § 10 Abs. 4b Sätze 2 und 3 EStG am 01.01.2012 in Kraft getreten sind, gelten sie für alle Erstattungen, die Steuerpflichtigen nach dem 31.12.2011 gemäß § 11 EStG zugeflossen sind bzw. zufließen. Erstattungen werden demnach auch dann im Rahmen der Verrechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG und/oder der Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erfasst, wenn sie auf Aufwendungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG beruhen, die der Steuerpflichtige vor diesem Zeitpunkt in einem früheren Veranlagungszeitraum getätigt hat.

Ablösung eines Nießbrauchsrechts

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Vereinbarung eines Nießbrauchs stellt ein gängiges Gestaltungsinstrument bei der vorweggenommenen Erbfolge dar. Will ein Schenker allein die Vermögenssubstanz übertragen, das Recht auf die Erzielung von Erträgen aus dem Vermögen jedoch zurückbehalten oder auf eine andere Person übertragen, kann dieses Ziel durch Vereinbarung eines Nießbrauchsrechts erreicht werden. Die Einräumung kann sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich bzw. teilweise unentgeltlich erfolgen.

Mit einem Nießbrauch belastet werden können Sachen aller Art wie auch Rechte. Das Eigentum an dem Gegenstand und die Nutzungsbefugnis fallen hierbei auseinander. Der Zuwendungsnießbrauch ist dadurch gekennzeichnet, dass der Eigentümer einem Dritten den Nießbrauch an einem Gegenstand zuwendet. Hingegen wechselt im Rahmen der Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs der Eigentümer, jedoch behält sich der bisherige Eigentümer im Rahmen der Übertragung den zukünftigen Nießbrauch vor. In der Praxis wird häufig von der Nießbrauchsbestellung an einem Privatgrundstück Gebrauch gemacht.

Da das Nießbrauchsrecht bei der Bemessung des Werts des geschenkten Gegenstands wertmindernd berücksichtigt wird, kann die Einräumung eine Vorbehaltsnießbrauch zu nicht unerheblichen Steuerersparnissen führen.

Was aber geschieht, wenn nach einer Grundstücksübertragung mit Vorbehaltsnießbrauch der Entschluss gefasst wird, das durch Schenkung erhaltene Grundstück zu verkaufen und ein anderes Grundstück zu erwerben?

Das Nießbrauchsrecht auf dem Grundstück muss gelöscht werden, aber kann es auch steuerneutral auf das neue Grundstück übertragen werden?

Nach gängiger Rechtsprechung des BFH erfüllt ein späterer unentgeltlicher Verzicht auf das Nutzungsrecht den Tatbestand der freigebigen Zuwendung.

Demgegenüber fehlt es bei einem entgeltlichen Verzicht, soweit sich Leistung und Gegenleistung adäquat gegenüberstehen, an dem Tatbestand der Freigebigkeit. Wird der Nießbrauch – unter fremdüblichen Konditionen – gegen Entgelt abgelöst, hat dies auch keinen Einfluss auf die Schenkungsteuer, die für die Übertragung festzusetzen war.

Soll aber, wie oben dargestellt, der Schenker nicht den Verkaufserlös erhalten, sondern es soll nur das Nießbrauchsrecht auf das neue Grundstück übertragen werden, handelt es sich somit um einen unentgeltlichen Verzicht auf das Nießbrauchsrecht.

Der Verzicht ist demnach eine erneute freigebige Zuwendung. Bemessungsgrundlage ist der kapitalisierte Wert des Nießbrauchsrechts, wobei der Vervielfältiger nach der aktuellen Sterbetafel ermittelt und auf den Jahreswert des Nießbrauchs angewandt wird. Der Jahreswert ist regelmäßig nach § 16 BewG gedeckelt.

Wie ist die Nießbrauchsbestellung an dem neuen Grundstück steuerlich zu betrachten?

Der Nießbrauch ist eine persönliche Dienstbarkeit, die den Inhaber berechtigt, die Nutzungen eines Gegenstandes kraft eigenen Rechts zu ziehen, ohne selbst dessen Eigentümer zu sein. Der Nießbrauch ist somit objektbezogen.

Daher führt die Einräumung eines Nießbrauchs an dem neu erworbenen Objekt zu einem selbständigen Zuwendungsnießbrauch. Der unentgeltlich eingeräumte Zuwendungsnießbrauch unterliegt als Schenkung unter Lebenden der Schenkungsteuer. Der Zuwendungsnießbrauch wird ebenso wie der Vorbehaltsnießbrauch mit seinem Kapitalwert bewertet. Die Begrenzung des Jahreswerts gem. § 16 BewG gilt auch hier.

Nach § 23 ErbStG hat der Nießbrauchsberechtigte beim Zuwendungsnießbrauch ein Wahlrecht. Entweder kann er die auf seinen Erwerb entfallende Schenkungsteuer insgesamt sofort in einer Summe begleichen. Bemessungsgrundlage ist dann der zu ermittelnde Kapitalwert des Nießbrauchsrechts. Alternativ kann der Nießbraucher wählen, die Schenkungsteuer in jährlichen Raten zu entrichten, wobei jeweils der Jahreswert seiner Nießbrauchsansprüche Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer ist, allerdings nach dem Steuersatz, der für den gesamten Erwerb auf Basis des Kapitalwerts des Nießbrauchs gilt.

Fazit: Die Löschung des Nießbrauchsrechts für Zwecke der Grundstücksveräußerung führt zu einem selbständigen Schenkungsteuertatbestand. Ebenso liegt in der Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs ein selbständiger Schenkungsteuertatbestand.

Ausschlagung der Erbschaft aus einem Berliner Testament und Geltendmachung der Ansprüche gegen die Erben

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Ein Ehepaar hat ein sog. Berliner Testament abgeschlossen mit dem Letztlebendem als Alleinerben. Nun verstirbt die Ehefrau und hinterlässt Ehemann, zwei Töchter und ein nicht unbeträchtliches Vermögen. Nach dem Testament erbt der Ehemann alles. Die Töchter erben zunächst nichts und werden erst nach dem Tod des Vaters das Vermögen erben. Dadurch gehen die Freibeträge der Mutter an die Töchter verloren.

Die Lösung könnte sein: Der Ehegatte schlägt das Erbe zugunsten der beiden Töchter aus und macht gegenüber den Erbinnen seine Ansprüche auf den kleinen Pflichtteil sowie seine Zugewinnausgleichsansprüche geltend.

Fraglich ist: Können diese beiden Ansprüche bei den Erbinnen bei der Ermittlung ihrer Erbschaftsteuer gegenüber der Mutter abgezogen werden oder sind es Schenkungen (im Wert der Zahlung des Zugewinnausgleichswerts) der Töchter an den Vater?

Nach § 10 Abs. 5 ErbStG sind folgende Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig:

- alle vom Erblasser herrührenden Schulden,
- Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen oder geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen,
- Kosten der Bestattung des Erblassers, für ein angemessenes Grabdenkmal und der Grabpflegekosten sowie
- Kosten, die mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlassverbindlichkeiten zusammenhängen, soweit sie eine wirtschaftliche Belastung darstellen.

Erblasserschulden sind alle zu seinen Lebzeiten entstandenen und bei seinem Tod noch nicht erloschenen Verbindlichkeiten. Dazu gehören auch Steuerschulden einschließlich der Abschlusszahlungen für Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag des Todesjahrs. Zu welchem Zeitpunkt sie veranlagt werden, ist unerheblich.

Erbfallsschulden entstehen aus Anlass des Erbfalls neu.

Zu unserem oben dargestellten Fall hat der Bundesfinanzhof schon vor mehreren Jahren entschieden, dass eine Zugewinnausgleichsforderung, die der überlebende Ehegatte, der weder Erbe noch Vermächtnisnehmer geworden ist, zum Ausgleich des Zugewinns beim Tod des anderen Ehegatten gegen die anderen Erben geltend macht, als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 ErbStG in Abzug zu bringen ist.

Die Besonderheit des vorliegenden Falles besteht darin, dass der Ehemann die Erbschaft zunächst ausschlägt und nunmehr den Zugewinn sowie den Pflichtteil geltend macht. Dieses Wahlrecht des überlebenden Ehegatten ist in § 1371 Abs. 3 BGB geregelt.

Durch die Ausschlagung der Erbschaft durch den Ehemann sind die Töchter rückwirkend auf den Tag des Erbfalls zu Erben berufen worden. Das Wahlrecht des § 1371 Abs. 3 BGB ist aufgrund der Ausschlagung entstanden. Eine zeitliche Frist ist, bis auf die Verjährung, gesetzlich nicht vorgesehen.

Fazit

Der Zugewinnausgleichanspruch kann daher als Erblasserschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG geltend gemacht werden.

Pflichtteilsansprüche sind gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG Erbfallsschulden. Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Pflichtteilsansprüchen ist gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, dass sie geltend gemacht werden.

Die aufgrund des abzuschließenden Erbauseinandersetzungsvertrages sowie Vertrages zur Abgeltung von Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüchen zu leistenden Zahlungen der Erbinnen an ihren Vater zur Erfüllung von dessen Zugewinnausgleichs und Pflichtteilsansprüchen sind somit als Erblasser- sowie Erbfallsschuld gem. § 10 Abs. 5 ErbStG steuermindernd abziehbar.

Es handelt sich bei diesem Modell daher um eine Möglichkeit, ein Berliner Testament nach dem Tod des Erstversterbenden im Nachhinein steuerlich optimal zu gestalten und Steuerfreibeträge zu nutzen.

Gesellschafterbezogene Kapitalrücklagenkonten bei einer GmbH

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Leistet nur einer von mehreren Gesellschaftern Bar-einlagen in eine Kapitalgesellschaft, ohne als Gegenleistung Gesellschaftsanteile zu erhalten und diese Bareinlage in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfasst wird, kommt es in vielen Fällen zu einer Schenkung unter den Gesellschaftern nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.

Durch die Bildung sogenannter gesellschafterbezogener Kapitalrücklagenkonten kann eine Vermögensverschiebung zugunsten der nicht leistenden Gesellschafter und dadurch ggf. eine Schenkungsteuerbelastung vermieden werden.

Die Einzahlung wird schuldrechtlich zugunsten des leistenden Gesellschafters in die gebundene Kapitalrücklage verbucht.

Die Einführung von gesellschafterbezogenen Kapitalrücklagenkonten muss im Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Die Ergänzung einer Öffnungsklausel nach § 53 Abs. 2 Satz 1 GmbHG ist dafür ausreichend.

Folgende Regelungen sind zu beachten:

Die Leistungen einzelner Gesellschafter in gesellschafterbezogene Kapitalrücklagenkonten führen zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Zugleich erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des jeweils leistenden Gesellschafters. Eine spätere Einlagenrückgewähr führt regelmäßig zu Besonderheiten, da das steuerliche Einlagekonto nicht gesellschafterbezogen, sondern gesellschaftsbezogen festgestellt wird.

Im Zusammenhang mit der Übertragung des GmbH-Anteils aufgrund einer Schenkung oder von Todes wegen ist zu prüfen, ob der Bestand des gesellschafterbezogenen Kapitalrücklagenkontos im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen ist. Hierfür ist der Rückzahlungsanspruch mit einer Wahrscheinlichkeits-

überlegung zu belegen. Regelmäßig wird eine Berücksichtigung im Rahmen der Bewertung erforderlich sein, da die geleistete Einlage mit dem Geschäftsanteil an sich und nicht mit dem Gesellschafter selbst verknüpft ist. Dies ist im Einzelfall zu bestimmen.

Aufgrund des BFH-Urteils v. 28.09.2022 (Aktenzeichen: VIII R 20/20) kann geschlussfolgert werden, dass sich der rechtsprechungskonforme Anwendungsbereich von sog. disquotalen Gewinnausschüttungen, also Leistungen der Gesellschaft an ausgewählte Gesellschafter, vergrößern wird. Eine explizite Anerkennung des Urteils durch die Finanzverwaltung ist hingegen noch nicht erfolgt. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sind auch punktuell satzungsdurchbrechende Gewinnverteilungsbeschlüsse steuerlich anzuerkennen, wenn diese einstimmig gefasst wurden und von keinem Gesellschafter mehr angefochten werden können. Dies bietet, insbesondere im Zusammenspiel mit der Führung gesellschafterbezogener Kapitalrücklagenkonten, steuerliches Gestaltungspotenzial.

Keine erweiterte Gewerbeertragskürzung bei Mitvermietung einer als Betriebsvorrichtung anzusehenden Druckluftanlage und Erbringung von Bewachungsleistungen

Anne-Christin Rösenberg
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 22.11.2022 – 6 K 6066/21 (Revision zugelassen), dazu Stellung genommen, ob die Mitvermietung einer fest installierten Druckluftanlage in Produktionsgebäuden schädlich für die gewerbesteuerliche Kürzung ist.

Das Finanzgericht hat die Schädlichkeit bejaht und die Klage abgewiesen, jedoch wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Frage die Revision zugelassen. Das Finanzgericht „hält es für klärungsbedürftig, ob bei der Überlassung von Grundbesitz für produzierendes Gewerbe Druckluftanlagen ähnlich wie Heizungs- oder Wasserversorgungsanlagen unentbehrlich für die Verwaltung eigenen Grundbesitzes sind und ob bejahendenfalls die Unentbehrlichkeit dadurch entfällt, dass der Mieter eine Druckluftanlage selbst installieren kann“. Die Klägerin, eine GmbH, deren Unternehmens-

gegenstand der An- und Verkauf sowie die Verwaltung und Vermittlung von Immobilien ist, hat jedoch keine Revision eingelegt, weshalb diese Fragen weiterhin höchstrichterlich ungeklärt bleiben.

Druckluft wird im betrieblichen Bereich eingesetzt, indem die von einer Druckluftanlage erzeugte und verteilte Druckluft als pneumatische Hilfsenergie dem Betrieb von Werkzeugen, dem Transport von Gasen, der Reinigung, dem Lackieren und Malen, dem Antrieb von Schienenfahrzeugen oder der Kühlung als Energieträger dient. Sie wird entweder als Energieluft, d. h. bei der Erledigung mechanischer Arbeit, eingesetzt oder aber als sog. aktive Luft, die direkt mit dem Produkt in Kontakt tritt.

Die Klägerin machte geltend, dass die Bereitstellung der Druckluftinventur ein zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung sei, da fast alle produzierenden Unternehmen auf das Vorhandensein einer Druckluftinventur angewiesen seien. Bei den Mietern des industriell nutzbaren Grundstücks habe es sich um industrielle Unternehmen gehandelt, die die Gebäude ohne Druckluftanlage nicht hätten nutzen können.

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wurde abgelehnt. Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, wird auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die Klägerin war deshalb bereits originär gewerblich tätig, weil sie Betriebsvorrichtungen vermietet und Bewachungsleistungen erbracht hat.

Die nicht von § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG erfassten Tätigkeiten sind ausnahmsweise nur dann nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können, also unentbehrlich sind (BFH, Urteil vom 11. April 2019 III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, mit weiteren Nachweisen). Hierzu zählen etwa der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung zentraler Heizungsanlagen, Gartenanlagen oder ähnlicher Anlagen.

Die Mitvermietung der Druckluftanlage ist entbehrlich für die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes, denn für eine Nutzung eines Gebäudes außerhalb einer industriellen Nutzung ist Druckluft in der Regel nicht erforderlich; dies betrifft eine Nutzung zu Wohnzwecken, eine

Nutzung als Bürogebäude oder aber eine Nutzung zu sonstigen gewerblichen Zwecken wie z. B. als Lager.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat nach Auffassung des Verfassers die Streitfrage, ob die Mitvermietung einer Druckluftanlage in Produktionsgebäuden die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung verhindert, zu eng ausgelegt und der Klägerin die Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG insofern zu Unrecht verweigert. Nach seiner Auffassung sind Druckluftanlagen bei der Überlassung von Grundbesitz für produzierendes Gewerbe ähnlich wie Heizungs- oder Wasserversorgungsanlagen unentbehrlich für die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes und die Unentbehrlichkeit entfällt auch nicht dadurch, dass der Mieter eine Druckluftanlage selbst installieren kann.

Es bleibt jedoch weiter abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof diese Fragen entscheiden wird. Bis dahin ist es ratsam, entweder den Grundbesitz ohne Betriebsvorrichtungen zu vermieten und für die Betriebsvorrichtung eine andere Gesellschaft einzuschalten oder aber die neue Geringfügigkeitsgrenze genau zu beachten (erst ab Erhebungszeitraum 2021: Einnahmen, die im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind, § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG).

Verzicht auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung

Manfred Kröger
Steuerberater

Der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung einer auf einem Gesellschafterverrechnungskonto verbuchten Darlehensforderung einer GmbH kann – auch in den mittlerweile vergangenen Zeiten der Niedrigzins- bzw. Nullzinsphase – zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Sofern keine anderen Anhaltspunkte für die regelmäßig gebotene Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar sind, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sog. Margenteilung).

Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 22.02.2023 (I R 27/20) entschieden. Dabei lag folgender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde:

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. 60 % der GmbH-Anteile hält A, der auch Geschäftsführer der Klägerin ist. Nach § 14 des Gesellschaftsvertrags ist ein ausgeschlossener Gesellschafter zur Abtretung seines Geschäftsanteils gegen Entgelt verpflichtet. Das Finanzamt wertete die nicht angemessene Verzinsung einer auf einem Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderung der Klägerin gegenüber ihrem Gesellschafter in den Streitjahren 2014 und 2015 als verdeckte Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung. Das FG hat auf einen einkommens- und gewerbeertrags erhöhenden Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung „dem Grunde nach“ erkannt.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Steuerbilanzgewinns auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist i.d.R. anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte („Fremdvergleich“).

Gegen diese Bewertung des Finanzgerichts hat der BFH aus revisionsrichterlicher Sicht nichts einzuwenden.

Das FG ist im Urteilsfall zu Recht davon ausgegangen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Das Verrechnungskonto, das einen Saldo zugunsten der Klägerin aufwies, war in den Streitjahren unverzinst geblieben. Aus Sicht der darlehensgebenden GmbH ist daher von einer verhinderten Vermögensmehrung auszugehen, ungeachtet des Umstands, dass in den Streitjahren ein Niedrigzinsniveau herrschte und im Falle der Geldanlage bei Banken sogar „Strafzinsen“ (Verwarentgelte) drohten. Der bankübliche Habenzins, der tatsächlich in den Streitjahren nahezu bei Null lag, ist allerdings nach Auffassung der Gerichte nicht der alleinige Maßstab für die Fremdvergleichsprüfung. Die Tatsache, dass die GmbH keine Bankgeschäfte betreibt und deshalb auch nicht den damit verbundenen („einzupreisenden“ banküblichen) Aufwand hat, führt nicht dazu, dass der Sollzinssatz als Fremdvergleichsmaßstab ausschiede und sich die Schätzung allein am Habenzinssatz zu orientieren hätte. Vielmehr ist dann grundsätzlich nicht allein auf den banküblichen Sollzinssatz abzustellen, sondern ein darunter liegender – also ein sich zwischen Haben- und Sollzinssatz bewegendender – Zinssatz heranzuziehen.

Im Übrigen spricht für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auch der Umstand, dass der Senat in dem nicht vergüteten Entzug von Liquidität zu Lasten der Kapitalgesellschaft regelmäßig eine vGA angenommen hat. Denn es ist zwischen fremden Dritten grundsätzlich nicht vorstellbar, dass Kapital und die damit verbundene Nutzungsmöglichkeit (Ertragschance) unentgeltlich und – wie im Streitfall – ohne Sicherheiten zur Verfügung gestellt wird. Außerdem nimmt der Entzug von Liquidität der das Kapital überlassenden Gesellschaft zumindest die Möglichkeit, mit der eigenen Geschäftstätigkeit eine Eigenkapitalverzinsung herbeizuführen.

Der erkennende Senat hat für Fälle, in denen eine Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führt, zur Bemessung des angemessenen Zinssatzes den als „Margenteilungsgrundsatz“ bezeichneten Erfahrungssatz als sachgerecht anerkannt. Sind hiernach keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn davon ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. An diesem Grundsatz hat sich das FG im Urteilsfall ohne Rechtsfehler orientiert.

Die Höhe des fremdüblichen Zinssatzes hat das FA gemäß § 162 AO auf 4,5 % geschätzt. Das FG hat die Grundlagen und das Ergebnis der Schätzung im Wesentlichen gebilligt. Revisionsrechtlich ist diese Schätzung als Teil der Tatsachenfeststellung des FG nur eingeschränkt durch den BFH überprüfbar. Zu ändernde Schätzungsfehler lagen nach Auffassung des BFH nicht vor. Das FA ist hier von einer (geringen) Bandbreite von banküblichen Habenzinssätzen ausgegangen, die nur wenig über der 0 %-Marke lagen. Des Weiteren hat es bankübliche Sollzinssätze für revolvingierende Kredite und Überziehungskredite an Privathaushalte herangezogen, die sich bei etwas über 9 % bewegten. Ausgehend von einer Margenteilung hat es mangels anderweitiger Anhaltspunkte sodann 4,5 % angesetzt

Dem Umstand der fehlenden Besicherung ist nach der Rechtsprechung des BFH besondere Bedeutung beizumessen. Der BFH folgte im Urteilsfall auch nicht der Argumentation der Klägerin, dass der Zugriff auf pfändbare Teile der Gehaltsansprüche des A oder die Aufrechnung gegen dessen Abfindungsanspruch als „Sicherheiten“ zu werten seien. Denn die jedem Gläubiger einer Geldforderung offen stehende Möglichkeit, notfalls in das Vermögen seines Schuldners vollstrecken zu können, sichere den Rückzahlungsanspruch nur unzureichend ab. Die Rechtsprechung sieht als „fremdübliche Sicherheiten“ daher nur solche Mittel an, die dem Gläubiger einen besonderen Zugriff auf bestimmte werthaltige Vermögensgegenstände seines Schuldners gewähren und ihm hierdurch einen Vorteil gegenüber anderen Gläubigern verschaffen (z.B. Grundpfandrechte, Bürgschaften, Sicherungsabtretungen, Sicherungsübereignungen, Eigentumsvorbehalte u. Ä.).

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Die Tagesordnung zur Mitgliederversammlung

Immer wieder taucht die Frage auf, ob die Beschlüsse, die auf einer Mitgliederversammlung gefasst worden sind, rechtskräftig sind und was genau in die Tagesordnung zur Mitgliederversammlung alles hineingehört. Eine korrekte Tagesordnung ist für die Gültigkeit von Beschlüssen auf Mitgliederversammlungen von grundlegender Bedeutung. In § 32 Abs. 1 BGB (Bürgerliches Gesetzbuch) ist geregelt, dass der Gegenstand eines Beschlusses bereits bei der Einladung zur Mitgliederversammlung genannt sein muss. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber sicherstellen, dass jedes Mitglied in der Lage ist, auf der Grundlage der Einladung zu entscheiden, ob seine Anwesenheit nötig ist oder nicht.

Die entsprechende BGB-Regelung impliziert, dass mit der Einladung zur Mitgliederversammlung eine entsprechende Sperre für die Aufnahme weiterer Beschlussgegenstände eintritt, außer die Satzung des Vereins sieht es ausdrücklich so vor. Anderenfalls müssen Anträge zur Tagesordnung mit Beschlussfassung vor der Einladungsversendung vorliegen.

Enthält die Satzung des Vereins eine Klausel, wonach die bei der Mitgliederversammlung vorgelegte Tagesordnung ergänzt werden kann, können die Ergänzungen zwar auf der Mitgliederversammlung diskutiert und beraten werden. Gültige Beschlüsse hierzu können aber nicht gefasst werden. Ohne Satzungsgrundlage dürfen auch Streichungen von Punkten und Änderungen der Reihenfolge der Tagesordnungspunkte nach Feststellung der Tagesordnung nur durch eindeutigen Beschluss der Mitgliederversammlung und nicht allein durch Vorgabe des Versammlungsleiters geändert werden.

Echte und unechte Zuschüsse

Vereine erhalten in der Regel Zuschüsse von staatlichen Stellen. Je nachdem, ob es sich bei diesen Zuschüssen um echte oder unechte Zuschüsse handelt, sind sie umsatzsteuerpflichtig oder nicht. Auf die besondere Angrenzung der Zuschussarten hat der Bundesfinanzhof (BFH) noch einmal Stellung bezogen. In einem verhandelten Fall hatte ein Sportverein von seiner Gemeinde eine Sportanlage zur Nutzung überlassen bekommen. Im Rahmen dieser Nutzungsvereinbarung bekam der Verein die Auflage, die Sportanlage zu bewirtschaften und instand zu setzen. Für die entsprechenden Ausgaben (Platzwart, Rasenmähen etc.) erhielt der Verein Zuschüsse von der Gemeinde.

Sowohl das veranlagende Finanzamt als auch das angerufene Finanzgericht beurteilten diese Zuschüsse als unechte und somit umsatzsteuerpflichtige Zuschüsse. Die Begründung lautete, dass der Verein sich im Rahmen des Nutzungsvertrages dazu verpflichtet hat, eine konkrete Gegenleistung für den Erhalt des Zuschusses zu erbringen. Daher handelt es sich hier um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Echte Zuschüsse sind nicht umsatzsteuerbar, da sie nicht mit einem Leistungsaustausch verbunden sind. Der BFH teilte die Auffassung der Vorinstanzen nicht und entschied, dass es sich bei den Zuschüssen um echte Zuschüsse handelt, die nicht umsatzsteuerbar sind. Dabei wurde insbesondere auf das Kriterium der konkreten Gegenleistung abgestellt.

Laut BFH war zwischen der Gemeinde und dem Sportverein gerade kein Vertrag zustande gekommen, der sich auf einen konkreten Leistungsaustausch bezieht. Vielmehr sollte der Verein in die Lage gesetzt werden, seinen gemeinnützigen Tätigkeiten im Sinne der örtlichen Gemeinschaft nachzukommen. Dafür spricht auch dass der Verein mit dem Vertrag nicht dazu verpflichtet wurde, besondere Sportarten anzubieten. Die Zuschüsse sollten lediglich sicherstellen, dass der Verein die Sportanlage auch für seine Zwecke nutzen könne. Dazu reiche es nicht aus, dass der Verein die Anlage kostenlos nutzen kann. Es müssen auch obendrein auch Zuschüsse gezahlt werden, damit der Verein seine gemeinnützigen Zwecke verwirklichen kann.

Die Entscheidung des BFH zeigt, wie schwierig es sein kann, die korrekte steuerliche Einordnung von Zuschüssen vorzunehmen. Liegen diese Zuschüsse einer Kalkulation zugrunde und der Verein plant eine eventuelle Umsatzsteuerpflicht der Zuschüsse nicht ein, kann das die Finanzierung eines geplanten Projektes gefährden. Auf der anderen Seite kann die Umsatzsteuerpflicht aber auch von Vorteil sein. Liegen nämlich umsatzsteuerbare und dann auch umsatzsteuerpflichtige Zuschüsse vor, kann der Verein im Gegenzug zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. In Einzelfällen oder

bei der Realisierung von großen Projekten kann das die Liquidität eines Vereins positiv beeinflussen. Vereine, die sich in großem Umfang über Zuschüsse finanzieren, sollten daher im Vorfeld immer rechtlich prüfen lassen, um welche Art von Zuschuss es sich handelt, um diesen dann korrekt einzuordnen.

Individueller Verbraucherschutz: Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Bei der gemeinnützigen Zweckeinordnung „Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz“ fällt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) auch die Einzelberatung von Verbrauchern. Daher kann der Verbraucherschutz die Einnahmen aus der individuellen Beratung von Verbrauchern, soweit weitere Voraussetzungen erfüllt sind, dem ertragsteuerfreien Zweckbetrieb zuordnen. In dem verhandelten Fall ging es um einen Verein, dessen Satzungszweck die Förderung des Verbraucherschutzes war. Zur Verwirklichung seines Satzungszweckes führte der Verein Vergleichsuntersuchungen von Waren und Dienstleistungen – insbesondere Versicherungen – durch.

Die Veröffentlichung der Ergebnisse erfolgt auf ihrer Website und in einer eigenen Zeitschrift. Der Verein konstruierte verschiedene Musterfälle, um die Versicherungen besser miteinander vergleichen zu können. Darüber hinaus bot sie Verbrauchern eine individuelle Versicherungsanalyse gegen Entgelt an. Mit diesem Angebot erzielt der Verein keinen Gewinn, sondern einen Verlust.

Die Finanzbehörden ordneten die Einnahmen aus den individuellen Beratungsgesprächen entgegen der Auffassung des Vereins dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu. Das Finanzgericht gab jedoch dem Verein recht und ordnete die Einnahmen dem Zweckbetrieb zu, da die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt seien. Die Erstellung der Vergleichsvergleiche diene dazu, dass der Verein seinen Satzungszweck „Förderung des Verbraucherschutzes“ verwirklichen könne. Auch darf der Verein seinen Satzungszweck allein durch die Erstellung der Vergleiche verwirklichen. Der Verein tritt zudem zu nicht steuerbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nur insoweit in Wettbewerb, als es bei der Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar sei.

Diese Entscheidung des Finanzgerichtes wurde vom BFH bestätigt. Die individuelle Beratung von Verbrauchern fällt in diesem verhandelten Fall schon deswegen unter den Zweck „Förderung des Verbraucherschutzes“, da sich das Angebot der individuellen Beratung an einen offenen Personenkreis und damit an die Allgemeinheit wendet. Diese Voraussetzung ist schon deshalb erfüllt, weil das Angebot der Erstellung eines individuellen Versicherungsschutzes einem unbegrenz-

ten Personenkreis und nicht nur den Mitgliedern des Vereins offenstehe. Mit ihrem Angebot hat der Verein einen Zweckbetrieb gegründet, der von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit ist.

Weiterhin betont der BFH, dass die Erstellung der Vergleiche das einzige Mittel zur Zweckverwirklichung ist, denn ein sinnvoller Versicherungs- und Verbraucherschutz sei nur möglich auf der Basis einer individuellen Versicherungsanalyse, die die Verhältnisse und Bedürfnisse des jeweiligen Verbrauchers berücksichtigt.

Die publizierten Musterfälle können den Verbrauchern hingegen nur einen generellen Marktüberblick geben. Eine steuerliche Begünstigung beeinträchtigt in diesem Fall auch nicht den Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben wie Versicherungsportalen, -maklern und -beratern. Diese erstellen zwar auch Analysen, aber unentgeltlich mit dem Zweck, den Verbraucher zum Abschluss eines Vertrages zu bewegen und dafür eine Provision zu erhalten. Daher konkurriert der Verein nur in eingeschränktem Maße mit einem steuerpflichtigen Betrieb gleicher Art.

Impressum:

Herausgeber: Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh
Oberntorwall 23a, 33602 Bielefeld

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.