

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 4 Dezember 2021

Frohes Fest

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

wieder einmal geht ein aufregendes Jahr zu Ende und die Herausforderungen, die die Pandemie mit sich gebracht haben, sind immer noch allgegenwärtig. Trotzdem blicken wir wieder, wie im letzten Jahr, voll Zuversicht auf das neue Jahr und freuen uns auf die Rückkehr zu einem hoffentlich „normalen“ Miteinander.

Vielen Dank für die gute Zusammenarbeit und das Vertrauen, das Sie uns auch in diesem Jahr wieder entgegengebracht haben.

Wir wünschen Ihnen frohe Festtage. Kommen Sie gut ins neue Jahr und bleiben Sie gesund.

Ihr Team der Kanzlei Anwey

Franz Mey

Birgit Meier-Anwey

Yvonne Gausemeier

Manfred K. J. J.

Anne-Christin Rinsenhay

Caroll

E. Dietz

R. Vank

H. Uack

J. Schraume

G. Munkelt-Chelusa

A. Gidkeff

R. S.

M. Peth

M. L. Rude

Frank B.

Helmig

H. Wittenbrink

S. W.

S. Werlshreit

INHALT

Einkommensteuer	3
Keine begünstigte Handwerkerleistung für die Erschließung einer öffentlichen Straße <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Verlust bei einem insolvenzbedingten Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist steuerlich abzugsfähig <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Spekulationsgeschäfte: Wichtige Zweifelsfragen beim Immobilienverkauf nach Scheidung auf dem Prüfstand <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Bilanzierung	7
Betriebsaufspaltung bei Beteiligung minderjähriger Kinder <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Erbschaftsteuer	8
Die Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Keine Verrechnung eines positiven Abfindungsanspruchs mit dem negativen Wert eines KG-Anteils <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Grunderwerbsteuer	12
Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes ab dem 1. Juli 2021 <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Vereine	13
Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

Keine begünstigte Handwerkerleistung für die Erschließung einer öffentlichen Straße

Manfred Kröger
Steuerberater

Gemäß § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20 %, höchstens um 1.200 €. Nach § 35a Abs. 5 Satz 2 EStG gilt die Ermäßigung nur für Arbeitskosten.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Grundstückseigentümer die von der Gemeinde in Rechnung gestellten Erschließungsbeiträge für eine Straße nicht bei der Einkommensteuer berücksichtigen können. Geklagt hatte – mit Hilfe des Bundes der Steuerzahler (BdSt) – ein Ehepaar aus Brandenburg, das für die Asphaltierung der Straße vor seinem Haus Erschließungsbeiträge zahlen musste und dafür einen Steuerabzug nach § 35a EStG in der Einkommensteuererklärung beantragt hatte.

Der Bundesfinanzhof hielt die Arbeiten an der Straße allerdings nicht für grundstücksbezogen. Die Zuordnung zum Haushalt ist jedoch Voraussetzung für den Steuerabzug, so das Urteil (Az.: VI R 50/17). Damit bestätigt der Bundesfinanzhof eine Entscheidung aus dem Jahr 2018, wo es um die Kosten für eine öffentliche Mischwasserleitung ging. Auch die Baukosten für das öffentliche Wassernetz wurden nicht steuermindernd bei den Grundstückseigentümern berücksichtigt.

Während Arbeiten an einer individuellen Grundstückszufahrt ab der Abzweigung von der eigentlichen Straße grundstücks- und haushaltsbezogen sind, ist dies bei dem Ausbau einer Straße nicht der Fall. Denn der Ausbau einer Straße kommt allen Nutzern und nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern zugute. Dass der Straßenbau auch für den einzelnen Grundstückseigentümer einen wirtschaftlichen Vorteil bieten kann, ist dabei irrelevant. Auch eine Abrechnung anhand der Grundstücksfläche und einem Nutzungsfaktor kann nicht als Kriterium für eine räumlich-funktionale Beziehung zum Haushalt gewertet werden.

Im Gegensatz dazu können auch Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden, nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigt sein. Es muss sich dabei allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (BFH v. 20.3.2014, VI R 55/12, BStBl II 2014, 880, und VI R 56/12, BStBl II 2014, 882; BMF v. 9.11.2016, BStBl I 2016, 1213, Rz 2). Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn der Haushalt des Steuerpflichtigen an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen wird (BMF v. 9.11.2016, BStBl I 2016, 1213, Anlage 1 „Hausanschlüsse an Ver- und Entsorgungsnetze“).

Verlust bei einem insolvenzbedingtem Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist steuerlich abzugsfähig

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Von einem endgültigen Ausfall einer privaten Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist jedenfalls dann auszugehen, wenn über das Vermögen des Schuldners das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und der Insolvenzverwalter gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO angezeigt hat.

Dem BFH-Urteil vom 1. Juli 2021 (AZ VIII R 28/18) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Kläger gewährten einem Dritten mit Vertrag vom 11. August 2010 ein mit 5 % zu verzinsendes Darlehen in Höhe von insgesamt 24.274 €. Seit dem 1. August 2011 wurden die im Vertrag vereinbarten Rückzahlungen seitens des Darlehensnehmers nicht mehr geleistet. Im Kalenderjahr 2012 wurde über das Vermögen des Darlehensnehmers das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Kläger meldeten die noch offenen Darlehensforderung in Höhe von 19.338 € zur Insolvenztabelle an. Ebenfalls im Kalenderjahr 2012 wurde durch den Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit gegenüber dem Insolvenzgericht angezeigt. Während des Insolvenzverfahrens dauerte die Masseunzulänglichkeit weiter an, sodass sich keine an die Insolvenzgläubiger zu verteilende Masse ergab. Im Kalenderjahr 2016 wurde das Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt. Die Kläger machten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2012 den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dieser Verlust wurde von

der Finanzverwaltung im Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2012 nicht berücksichtigt.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wurde vom Finanzgericht Düsseldorf abgewiesen. Im Revisionsverfahren hob der BFH die Vorentscheidung auf und verwies den Rechtsstreit wieder an das Finanzgericht zurück.

Die Klage hatte im zweiten Rechtszug Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Verlust der Kläger im Streitjahr gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Veranlagungszeitraum 2012 geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen sei.

Hiergegen wendete sich das FA mit der Revision, weil es der Auffassung war, dass der Verlust erst mit der Einstellung des Insolvenzverfahrens im Kalenderjahr 2016 eingetreten sei.

Die Revision des Finanzamtes wurde jedoch als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht hatte zutreffend entschieden, dass der streitbefangene Forderungsausfall im Streitjahr gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist.

Ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls liegt grundsätzlich erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Ausnahmsweise kann der Verlust allerdings schon zu einem früheren Zeitpunkt entstanden sein, wenn bei objektiver Betrachtung bereits zu diesem Zeitpunkt nicht mehr mit Rückzahlungen auf die Forderung zu rechnen ist und ausreichende objektive Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit der Forderung vorliegen. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das Finanzgericht den endgültigen Forderungsausfall für den Kläger als Insolvenzgläubiger bereits vor Abschluss des Insolvenzverfahrens in dem Zeitpunkt angenommen hat, in dem der Insolvenzverwalter gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO die Masseunzulänglichkeit gegenüber dem Insolvenzgericht angezeigt hat.

Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit bewirkt ohne weitere Prüfung durch das Insolvenzgericht, dass die Befriedigung der Massegläubiger sich ab diesem Zeitpunkt nach der Rangordnung des § 209 Abs. 1 InsO richtet. Das Insolvenzverfahren wird fortan mit dem Ziel fortgesetzt, die noch vorhandene Restmasse geordnet im Interesse der Befriedigung der Massegläubiger zu verwerten. Es dient ab diesem Zeitpunkt nicht mehr den Interessen der Insolvenzgläubiger, **die keine Befriedigung ihrer Ansprüche mehr zu erwarten haben**, da die Insolvenzmasse bereits mit Blick auf die sonstigen Masseverbindlichkeiten unzulänglich ist. Im Zeitpunkt der angezeigten Masseunzulänglichkeit nach § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO steht deshalb mit der erforderlichen Sicherheit fest, dass auf die Forderungen der Insolvenzgläubiger keine Zahlungen mehr erfolgen werden und damit nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des eingetretenen Verlusts gerechnet werden kann.

Hieraus hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gefolgert, dass im Streitfall ausreichende objektive Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit der Forderung des Klägers vorliegen.

Spekulationsgeschäfte: Wichtige Zweifelsfragen beim Immobilienverkauf nach Scheidung auf dem Prüfstand

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Momentan ist ein Verfahren beim Bundesfinanzhof, IX R 11/21, im Hinblick auf private Veräußerungsgeschäfte im Zusammenhang mit einer Ehescheidung anhängig.

Im Streitfall hatte sich ein Ehepaar, denen gemeinsam ein Einfamilienhaus gehörte, scheiden lassen. Das Einfamilienhaus wurde mit Kaufvertrag vom Dezember 2008 erworben, zu jeweils hälftigem Miteigentum. Der ehemalige Ehemann zog aus und die Ex-Frau blieb mit dem minderjährigen Sohn in der Wohnung. Sie drohte ihrem Ex-Mann mit der Zwangsversteigerung des gemeinsamen Einfamilienhauses, sollte er seinen hälftigen Miteigentumsanteil nicht an sie veräußern. Ihr Ex-Mann veräußerte diesen innerhalb von zehn Jahren nach dem Kauf (im August 2017).

Veräußerung i. S. des § 23 EStG

Private Veräußerungsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen, falls es sich um Grundstücke handelt, der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Der Kläger trug vor, dass er aus einer zweifachen Zwangslage heraus gehandelt habe, so dass keine „Veräußerung“ i.S. des § 23 EStG vorliege.

Zum einen habe er keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Veräußerung gehabt, da ihm seine Exfrau mit der Zwangsversteigerung des gemeinsamen Objekts gedroht habe. Hierzu sei sie aufgrund ihres hälftigen Miteigentumsanteils jederzeit berechtigt gewesen.

Zum anderen habe er keinen Einfluss auf den Zeitpunkt des Auszugs aus dem Familienheim gehabt, da Voraussetzung einer Ehescheidung die Durchführung eines Trennungsjahres sei.

Aus der Intention des Gesetzes folge aber, dass der Handlungswille des Steuerpflichtigen zur Aufdeckung der stillen Reserven ein zentraler Ausgangspunkt der Besteuerung nach § 23 EStG sei. Daher liege im Streitfall keine „Veräußerung“ vor.

Das Finanzgericht München hat diese Argumentation nicht überzeugt: An einer willentlichen Übertragung, d. h. an einer Veräußerung i. S. des § 23 EStG, fehle es nur dann, wenn der Verlust des Eigentums ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfinde.

Ausnahmeregelung für selbstgenutzte Immobilien

Von der zehnjährigen Spekulationsfrist sind Wirtschaftsgüter ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Der Kläger trug vor, dass er den hälftigen Miteigentumsanteil ausschließlich seinem Sohn unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen habe, es liege daher eine Selbstnutzung vor. Die Frage, ob der Sohn, der im Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung neun Jahre alt war, in der Lage war, selbständig einen Haushalt zu führen, sei bedeutungslos, da die Ex-Frau im selben Haus gewohnt und den Sohn bei seiner Haushaltsführung unterstützt habe.

Das Finanzgericht verneinte die Ausnahmeregelung und berief sich dabei auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 1994. In dem damaligen Fall hatte der Eigentümer eine Wohnung seiner von ihm getrenntlebenden Ehefrau zur Verfügung gestellt. Der Bundesfinanzhof war seinerzeit zu dem Ergebnis gelangt: Besteht die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer nicht mehr und überlässt der unterhaltsverpflichtete Eigentümer seiner von ihm getrenntlebenden Ehefrau an Stelle von Barunterhalt eine Wohnung zur unentgeltlichen Nutzung, wird die Wohnung aus der Sicht des überlassenden Ehegatten nicht zu eigenen, sondern zu fremden Wohnzwecken genutzt.

Das Finanzgericht München erläuterte des Weiteren, dass der hälftige Miteigentumsanteil nicht dem Kind zur alleinigen Nutzung, sondern auch der ehemaligen Ehefrau und Kindesmutter zur gemeinsamen Nutzung mit dem Kind überlassen worden ist. Eine alleinige Nutzungsüberlassung an das im Zeitpunkt des Auszugs des Vaters neunjährige Kind sei nicht glaubhaft.

Betriebsaufspaltung bei Beteiligung minderjähriger Kinder

Manfred Kröger
Steuerberater

Der BFH hat mit Urteil vom 14.04.2021 (X R 5/19) eine Entscheidung zur personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung getroffen. Bezüglich der hierfür grundsätzlich erforderlichen Stimmenmehrheit lehnt der BFH die Zusammenrechnung der Anteile eines Elternteils und des minderjährigen Kindes jedenfalls dann ab, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Sachlage im Streitfall:

Nach dem Tod des Alleingesellschafters der Betriebskapitalgesellschaft gingen dessen Anteile zu 50 % auf seine Ehefrau und zu jeweils 25 % auf seine beiden Kinder über. Die Ehefrau wurde auf einer Gesellschafterversammlung zur alleinigen Geschäftsführerin der Betriebskapitalgesellschaft gewählt. Aufgrund der Minderjährigkeit eines der beiden Kinder wurde eine Ergänzungspflegerin bestellt, die die Vertretung bei der Gesellschafterversammlung übernahm.

Die Finanzverwaltung sah in dieser Fallkonstellation eine Betriebsaufspaltung als gegeben an, da neben der bereits bestehenden unstreitigen sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten sei. Gegen ihren Willen, habe sie als Geschäftsführerin aufgrund ihrer elterlichen Vermögensvorsorge nicht abberufen werden können.

Nach erfolglosen Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der von der Steuerpflichtigen eingelegten Klage statt. Der BFH sah nun die Revision der Finanzverwaltung als unbegründet an.

Grundsätzlich setzt eine Betriebsaufspaltung voraus, dass einer Betriebskapitalgesellschaft von einem oder ggf. mehreren Gesellschaftern zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich oder unentgeltlich überlassen wird und diese Gesellschafter in der Betriebskapitalgesellschaft über die Stimmenmehrheit verfügen.

Liegen, wie im Streitfall, jedoch nur 50 % der Stimmen in der Hand eines Gesellschafters, beherrscht er dadurch noch nicht die jeweilige Gesellschaft.

Erst ab einem Anteil von über 50 % kann die Stimmenmehrheit als gegeben angesehen werden. Da bei der Bestellung eines Ergänzungspflegers für minderjährige Kinder die Stimmen nicht mehr den Eltern zuzurechnen sind, sah der BFH im Streitfall die Voraussetzungen für die nötige Stimmenmehrheit als nicht erfüllt an und verneinte die personelle Verflechtung.

Wichtig:

Steuerpflichtige sollten bei ihrer Nachfolgeplanung beachten, dass im Fall ihres Todes für die Nachkommen keine Betriebsaufspaltung entsteht oder – noch schlimmer - eine bereits bestehende Betriebsaufspaltung versehentlich aufgelöst wird. Bei einer Auflösung der Betriebsaufspaltung werden die in den vermieteten wesentlichen Betriebsgrundlagen (in der Regel vermietete Gebäude) und die in den GmbH-Anteilen enthaltenen stillen Reserven steuerpflichtig aufgelöst.

Wenn Anteile daher auch auf die minderjährigen Kinder übertragen werden sollen, muss unterschieden werden, ob schon eine Betriebsaufspaltung besteht und eine Auflösung vermieden werden soll, oder ob noch keine Betriebsaufspaltung besteht und eine Bildung vermieden werden soll. Sofern die Betriebsaufspaltung bereits besteht, kann es durch die Bestellung eines Ergänzungspflegers zu einer Zwangsauflösung der stillen Reserven kommen, da in diesem Fall die Anteile des Kindes nicht (mehr) dem verbliebenden Ehepartner zugerechnet werden und es so zu einer personellen Entflechtung kommen kann. In diesen Fällen bietet sich die vorherige Einbringung des Besitzunternehmens in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG an.

Auf der anderen Seite ist die testamentarische Bestellung eines Ergänzungspflegers in den Fällen, in denen noch keine Betriebsaufspaltung besteht, eine Möglichkeit, diese zu vermeiden.

Die Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Über die Steuerbefreiung für das sogenannte Familienheim ist von uns schon wiederholt geschrieben worden. Das liegt natürlich daran, dass von dieser Begünstigung sehr viele Steuerpflichtige betroffen sind und immer wieder unterschiedliche Fallgestaltungen den Finanzgerichten zur Beurteilung vorgelegt werden.

Hintergrund: Der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums von Todes wegen an einem im Inland belegenen Grundstück und Gebäude durch Kinder ist steuerfrei, wenn

- der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war,
- die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist und
- die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

Vor diesem Hintergrund hatte der BFH einen Fall zu entscheiden, der sicher nicht ungewöhnlich oder einmalig ist.

Der Kläger ist Alleinerbe seines Vaters, der bis zu seinem Tod eine Doppelhaushälfte bewohnt hatte. Die angrenzende Doppelhaushälfte bewohnte der Kläger mit seiner Familie. Nach dem Tod des Vaters verband der Kläger beide Doppelhaushälften und nahm in der geerbten Hälfte des Vaters umfangreiche Renovie-

rungsarbeiten vor. Nach Abschluss der Arbeiten, die auf Grund eines hohen Anteils von Eigenleistungen drei Jahre dauerten, nutzte er das gesamte Haus mit seiner Familie als einheitliche Wohnung.

Das zuständige Finanzamt versagte die Befreiung von der Erbschaftsteuer für das Familienheim mit der Begründung, die Selbstnutzung wäre nicht unverzüglich erfolgt, sondern erst drei Jahre nach dem Tod des Erblassers. Das Finanzgericht Münster schloss sich in ihrem Urteil der Auffassung des Finanzamtes an und wies die Klage ab.

Der BFH folgte hingegen der Argumentation des Klägers, sah die Revision als begründet an und hob das Urteil des Finanzgerichtes auf.

Der BFH begründete seine Entscheidung wie folgt:

- Die Steuerbefreiung kann auch den Erwerb einer Wohnung umfassen, wenn diese räumlich an die vom Erwerber bereits selbst genutzten Wohnung angrenzt und nach dem Erwerb beide Wohnungen zu einer einheitlichen selbst genutzten Wohnung verbunden werden.
- Bei der Wohnflächenbegrenzung kommt es ausschließlich darauf an, dass die Größe der hinzuerworbenen Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Die Gesamtwohnfläche nach der Verbindung beider Wohnungen ist irrelevant.
- Die geerbte Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein. Dies ist der Fall, wenn der Erwerber die Absicht der Selbstnutzung hat und diese Absicht auch umsetzt.
- Unverzügliche Selbstnutzung heißt Selbstnutzung ohne schuldhaftes Verzögern. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Der wegen der großen Eigenleistung sowie der Beseitigung eines gravierenden Mangels eingetretene Zeitverzug steht einer unverzüglichen Selbstnutzung nicht entgegen, wenn der Baufortschritt angemessen gefördert wird.
- Der Maßstab des Finanzgerichts Münster wird als zu eng angesehen. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass ein Steuerpflichtiger nur dann zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung berechtigt ist, wenn er bestimmte, beschleunigende und möglicherweise kostenintensivere Maßnahmen zur Renovierung und Schadensbeseitigung ergreift.

Fazit:

Die Entscheidung des BFH ist in zwei Punkten relevant. Zum einen wird der Erwerb einer räumlich angrenzenden Wohnung und die Verbindung mit der angrenzenden Wohneinheit zu einer Wohnung von der Steuer befreit. Zum anderen wird die „unverzügliche“ Selbstnutzung neu definiert. Der BFH hat in früheren Urteilen eine Frist von sechs Monaten für angemessen erklärt. Im vorliegenden Urteil ist es unschädlich, wenn sich der Einzug auf Grund eines gravierenden Baumangels verzögert und der Erbe den Baufortschritt angemessen fördert.

Keine Verrechnung eines positiven Abfindungsanspruchs mit dem negativen Wert eines KG-Anteils

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die nachfolgende Entscheidung des BFH betrifft das nicht seltene Zusammenspiel von zwei erbschaftsteuerlichen Erwerben, zum einen ein Abfindungsanspruch gegen eine Personengesellschaft und zum anderen der Erwerb eines Anteils an dieser Gesellschaft.

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

An einer GmbH & Co. KG waren als Kommanditisten neben der Mutter auch der Sohn (Kläger) sowie seine drei Geschwister beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag der KG sah vor, dass ein Gesellschafter bei seinem Tod aus der Gesellschaft ausscheidet und die KG ohne diesen fortgesetzt wird. Des Weiteren erhielt ein ausscheidender Gesellschafter ein Auseinandersetzungsguthaben.

Mit dem Versterben der Mutter erlangte der Kläger von Todes wegen einen Teil des Abfindungsanspruchs, der ihm in seiner Eigenschaft als Erbe nach der Mutter gegen die KG zustand. Zum anderen wuchs ihm ein Viertel der Beteiligung der Mutter am Gesamthandsvermögen der KG an.

Der Abfindungsanspruch für alle Erben betrug insgesamt 2.000.000 €. Der Anteil des Klägers betrug demnach 500.000 €. Der Wert des Anteils der Mutter am Betriebsvermögen der KG (Anteilswert) wurde mit insgesamt 1.200.000 € festgesetzt.

Der Kläger errechnete für sich einen negativen Erwerb. Nach seiner Auffassung war kein Abfindungsanspruch in Höhe von 500.000 € zu besteuern, sondern ein negativer Erwerb in Höhe von -200.000 € zu erfassen.

Dieser negative Erwerb berechnet sich aus dem festgestellten Anteilswert in Höhe von insgesamt 1.200.000 € abzüglich des Abfindungsanspruchs in Höhe von 2.000.000 €. Daraus ergibt sich eine Differenz von -800.000 €, die im Umfang von 25 %, d.h. 200.000 € beim ihm zu berücksichtigen sei.

Das zuständige Finanzamt war anderer Rechtsauffassung, die vom BFH geteilt wurde.

Erlangt ein Erbe eines verstorbenen Gesellschafters einen Abfindungsanspruch, liegt ein Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

Sieht der Gesellschaftsvertrag zudem vor, dass die Personengesellschaft beim Tod eines Gesellschafters unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen (Fortsetzungsklausel) soll, steht dem Erben darüber hinaus nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ein Anteil am Gesamthandsvermögen der KG zu. Diese Norm indes sieht nach ihrem Wortlaut nur die Erfassung eines positiven Erwerbs vor.

Der BFH sieht in seiner Entscheidung im vorliegenden Fall keine Gesetzeslücke und damit keine Möglichkeit einer weitergehenden Auslegung dieser Norm. Diese Norm erfahre auch in jenen Fällen keine Abweichung, in denen der fortsetzende Gesellschafter zugleich Erbe des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters ist.

Ein negativer Erwerb ist daher nach Auffassung des BFH nicht anzusetzen, vielmehr liege insoweit ein Nullerwerb vor, so dass im Ergebnis allein die anteilige Abfindung der Erbschaftsteuer zu unterwerfen sei.

Fazit:

Die Entscheidung des BFH führt im Ergebnis dazu, dass der Erbe einen Betrag zu versteuern hat, der höher ist als seine Bereicherung.

Die Ursache liegt darin, dass er einerseits von Todes wegen auf erbrechtlicher Grundlage einen Abfindungsanspruch erhält und andererseits – auf gesellschaftsvertraglicher und nicht auf erbrechtlicher Grundlage – einen weiteren Anteil am Gesamthandsvermögen erlangt.

Dieser Anteil am Gesamthandsvermögen fällt nicht in den Nachlass des ausgeschiedenen Gesellschafters; ein Erwerb von Todes wegen findet diesbezüglich nicht statt.

Damit ist der Abfindungsanspruch nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erwerb durch Erbanfall) zu berücksichtigen, wohingegen bei dem durch Anwachsung erlangten Anteil am Gesellschaftsvermögen zu prüfen ist, ob insofern eine Schenkung auf den Todesfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG gegeben ist. Das hat der BFH im Urteil nach dem Wortlaut der Vorschrift verneint.

Da der Abfindungsanspruch auch nicht Teil des Betriebsvermögens des Erben darstellt, da er wirtschaftlich nicht mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenhing, ist eine Berücksichtigung nach demselben Tatbestand wie die Anteilsanwachsung nicht möglich. Der Abfindungsanspruch rechnet damit zum Privatvermögen des Erben und nicht zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG.

Ein negativer Anteilswert am Gesamthandsvermögen wird daher nicht mit dem Abfindungsanspruch verrechnet. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG soll nur eine objektive Bereicherung des Gesellschafters, nicht hingegen seine objektive Entreicherung erfasst werden.

Änderung des Grunderwerbsteuer- gesetzes ab dem 1. Juli 2021

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG unterliegt auch der Erwerb eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft (zum Beispiel GmbH und Co. KG oder OHG oder GbR) oder einer Kapitalgesellschaft (zum Beispiel GmbH oder UG haftungsbeschränkt) der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört.

In diesen Fällen fiel bis zum 30. Juni 2021 Grunderwerbsteuer an, wenn mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft den Eigentümer wechselten oder sämtliche Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft sich in der Hand eines Erwerbers vereinigen (Erwerb, der zu einer Beteiligung von mindestens 95 % führt).

Diese so genannten Share Deals (von englisch „Share“ für Gesellschaftsanteile) wurden insbesondere für den strukturierten Verkauf von größeren Immobilienbeständen genutzt, um die eigentlich anfallende Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Dies erfolgte, in dem der Erwerber nicht 100 % der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaften erworben hat, sondern lediglich 94,9 % um die Übertragung von 95 % zu vermeiden. Wahlweise verblieben die restlichen 5,1 % in der Hand des Verkäufers oder wurden auf einen Dritten übertragen.

In diesen Fällen wechselte zwar formal nicht der Eigentümer des Grundstücks, da sowohl vor als auch nach der Übertragung der Anteile der in das Grundbuch eingetragene Eigentümer der Grundstücke unverändert die Gesellschaft blieb. Allerdings behandelte das Grunderwerbsteuergesetz diese Vorgänge als „wirtschaftliche“ Übertragung des Grundstücks.

Die steuervermeidende Gestaltung, in diesen Fällen nur 94,9 % der Anteile zu übertragen, war dem Gesetzgeber schon länger ein Dorn im Auge.

Mit der am 7. Mai 2021 durch den Bundesrat beschlossenen Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes sind nun die maßgeblichen Schwellenwerte zum 1.7.2021 auf 90 % herabgesetzt. Weiter werden sämtliche Erwerbe innerhalb eines Betrachtungszeitraums von zehn Jahren (statt bisher 5 Jahre) in die Ermittlung der übertragenen Anteile einbezogen.

Das Gesetz ist am 01.07.2021 in Kraft treten.

Die neuen Vorschriften finden grundsätzlich für Erwerbe und Übertragungen Anwendung, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden. Allerdings werden bei der Zusammenrechnung von Anteilübertragungen Anteilsbewegungen in den letzten 10 Jahren vor der Gesetzesänderung mitgezählt, sofern sie nicht bereits in der Vergangenheit die 90 % überschritten haben.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Sind die Formulierungen aus der Mustersatzung zwingend zu übernehmen?

Immer wieder werden bei den Finanzgerichten Klagen eingereicht, weil die Finanzbehörden häufig die Auffassung vertreten, dass die Mustersatzung aus der Abgabenordnung (AO) wörtlich zu übernehmen ist. Im Gegensatz zu den Finanzbehörden sind die Finanzgerichte deutlich liberaler. Dort genügt es in der Regel, wenn der Zweck eines Vereins und die Art der Zweckverwirklichung durch die Auslegung der Satzung deutlich erkennbar ist. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Mustersatzung vollkommen ignoriert werden kann. Dies belegt eine Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Hessen. Es ging hier um einen Verein, dessen Zweck „die Information über politische, steuerrechtliche und auch juristische Fehlentwicklungen, die gesellschaftspolitisch, ökologisch und ökonomisch relevant sind und die Gesellschaft insgesamt betreffen“ ist. Die Satzung enthielt jedoch keine Angaben darüber, ob der Verein gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Den vom Verein gestellten Antrag auf Erteilung eines Bescheides zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gemäß § 60a AO lehnte das Finanzamt ab. Als Begründung wurde angegeben, dass in der vorgelegten Satzung nicht enthalten war, welche der gemeinnützigen Ziele des § 52 Abs. 2 AO der Verein verfolgt. Die Information über politische, steuerrechtliche und juristische Fehlentwicklungen werde in § 52 AO nämlich nicht explizit als gemeinnütziger Zweck genannt. Der vom Verein gegen diese Entscheidung eingelegte Einspruch blieb erfolglos, so dass eine Klage beim FG eingereicht wurde. Doch auch hier blieb der Verein ohne Erfolg. Das Finanzgericht stellte zunächst klar, dass ein Verein die Formulierungen der Mustersat-

zung nicht wortwörtlich übernehmen muss, wenn der Zweck und die Verwirklichung der Auslegung eindeutig zu erkennen sind. Allerdings muss in der Satzung explizit genannt sein, welche Art der Steuerbegünstigung der Verein in Anspruch nehmen möchte. Dieses ist deswegen zwingend erforderlich, da je nach Zweckverfolgung unterschiedliche rechtliche Anforderungen zu beachten sind. Das Finanzamt könne daher keinen Feststellungsbescheid erlassen, da nicht klar ist, nach welchen rechtlichen Maßstäben die vorliegende Satzung zu prüfen ist. Dieses Urteil ist jedoch kritisch zu sehen. Das in diesem Fall kein mildtätiger bzw. kirchlicher Zweck vom Verein verfolgt wird, ist eindeutig. Das Finanzgericht hätte demnach prüfen müssen, ob es sich bei dem Vereinszweck um eine gemeinnützige Förderung des Staatswesens oder um eine unzulässige politische Betätigung handelt. Beim Bundesfinanzhof (BFH) ist momentan ein Verfahren anhängig, welches genau diesen Sachverhalt, nämlich ob die Mustersatzung wortwörtlich übernommen werden muss oder nicht, zum Inhalt hat. Der Fall zeigt jedoch wieder einmal, dass es für politisch motivierte Vereine sehr schwierig ist, den Status der Gemeinnützigkeit zu erlangen. Häufig scheitert es hier bereits an der Satzung, da bis heute kein entsprechender Katalogzweck in der AO enthalten ist.

Gleichberechtigung im Verein

Große Aufmerksamkeit erzielte ein Urteil des Amtsgerichts Memmingen. Mehrere Jahrhunderte lang durften nur Männer am jährlichen Ausfischen des Stadtbaches im Rahmen des sog. Fischertags teilnehmen. Das Gericht hat nun entschieden, dass die Diskriminierung von Frauen aufgrund einer jahrhundertelangen männlichen Tradition nicht gerechtfertigt sei. Das jährliche Ausfischen wurde von einem gemeinnützigen Verein organisiert. 30 % der Mitglieder sind Frauen. Der Verein gliedert sich in mehrere Untergruppen. Nur die Untergruppe der Stadtbachfischer, die nur aus Männern besteht, die schon seit mindestens 5 Jahren in Memmingen leben, durfte am Ausfischen teilnehmen. Frauen wurde der Zutritt zu dieser Gruppe aus traditionellen Gründen verweigert. Gegen diese Vorschrift klagte eine Frau beim Amtsgericht. Dieses gab der Frau Recht mit der Begründung, dass es keinen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung von Frauen und Männern gibt. Der Ausschluss von Frauen wäre nur aus biologischen Gründen gerechtfertigt. Solche liegen hier aber nicht vor. Das Grundrecht der Vereinsautonomie kollidiere in diesem Fall mit dem Grundrecht des weiblichen Vereinsmitglieds auf Gleichbehandlung. Laut Gericht ist letzteres höher anzusetzen. Außerdem kann der Verein nicht darlegen, warum er seine Traditionen nicht wahren

ren könne, wenn Frauen am Ausfischen teilnehmen, denn Frauen dürfen sehr wohl die Rolle von Soldaten bei den Aufführungen des Vereins übernehmen. Darüber hinaus hat der Verein in den vergangenen Jahren seine Zugangsvoraussetzungen in verschiedenen Bereichen erheblich gelockert. Trotzdem durfte die Frau, die seit mehr als 30 Jahren Vereinsmitglied ist, nicht am Ausfischen teilnehmen. Dieses ist ein offensichtlicher Widerspruch, den der Verein im Laufe des Verfahrens nicht ausräumen konnte. Die Entscheidung passt in die heutige Zeit, in der es nicht mehr angemessen erscheint, Frauen aus Traditionsgründen auszuschließen. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass auch der BFH bereits 2017 eine Entscheidung getroffen hat, dass eine Ungleichbehandlung der Geschlechter ohne sachlichen Grund gemeinnützigkeitsschädlich ist. Betroffenen Vereinen ist daher zu raten, dass sie ihre Satzung und ihre tatsächliche Geschäftsführung anpassen sollten, um interne Konflikte zwischen den Vereinsmitgliedern und finanzielle Nachteile aufgrund der Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu vermeiden.

Nicht-rechtsfähige Vereine und ihre Haftung

Nach der Grundkonzeption des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) sind nur solche Vereine rechtsfähig, die in das Vereinsregister eingetragen sind. Durch die Rechtsfähigkeit wird der Verein selbst Vertragspartner. Die einzelnen Vereinsmitglieder haften nicht für daraus entstehende Verbindlichkeiten. Bisher galt gemäß § 54 BGB, das für die nicht-rechtsfähigen Vereine die Regelungen des BGB für die Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) gelten. Demnach haften alle Mitglieder eines nicht-rechtsfähigen Vereins gesamtschuldnerisch für dessen Verbindlichkeiten. Ein Gläubiger kann demnach von jedem einzelnen Mitglied seine gesamte Forderung verlangen. Darüber hinaus haften die Handelnden eines Vereins persönlich, auch wenn sie kein Vereinsmitglied sind. Da die Gerichte die Verweisung auf das Recht der GbR mit den verbundenen Haftungsfolgen jedoch als nicht mehr sachgerecht empfinden, wendet die Rechtsprechung diese Regelungen schon lange nicht mehr an. Stattdessen unterwerfen sie die nicht-rechtsfähigen Vereine denselben Vorschriften wie die rechtsfähigen Vereine, d.h. die Mitglieder müssen nicht persönlich haften. Lediglich an den Haftungsregeln für die Handelnden, z.B. die Vorstände, hält die Rechtsprechung fest. Daher soll von der Gesetzgebung der § 54 BGB jetzt entsprechend angepasst werden. Da die Reform des Personengesellschaftsrechts aufgrund der Bundestagswahl erst bis zum nächsten Sommer abgeschlossen sein wird, wird diese Änderung wohl erst zum 01.01.2023 in Kraft treten. Die Reform in diesem Punkt ist sehr zu begrüßen, da sie für

die nicht-rechtsfähigen Vereine Klarheit schafft. Es wird allerdings weiterhin keine Regelung zum Nachweis der Vertretungsbefugnis bei nicht-rechtsfähigen Vereinen geben. Gläubiger müssen sich nach wie vor kundig machen, wer zum Vorstand gehört und wer nicht. Da reicht bei rechtsfähigen Vereinen der Blick ins Vereinsregister.

Spendenbescheinigungen von Musikvereinen für Mitgliedsbeiträge?

Viele Musikvereine durften bislang aufgrund der strengen Praxis der Finanzämter keine Spendenbescheinigungen für Mitgliedsbeiträge ausstellen. Ein solcher Fall wurde kürzlich vor dem FG Köln verhandelt. Hierbei ging es um einen gemeinnützigen Musikverein, dessen Zweck die Förderung der Volksbildung, der Erziehung und Ausbildung sowie der Kunst im Bereich der Bläsermusik ist. Zur Verwirklichung dieses Zwecks unterhält er ein sinfonisches Blasorchester, fördert die musikalische Aus- und Weiterbildung seiner Musiker und führt Konzerte auf. Entgegen der vorherigen Bescheide hieß es im Freistellungsbescheid 2014 bis 2016, dass für die Mitgliedsbeiträge keine Spendenbescheinigungen mehr ausgestellt werden dürfen. Das Finanzamt begründete seine Entscheidung damit, dass die kulturellen Betätigungen des Vereins primär der Freizeitgestaltung dienen, so dass die Mitgliedsbeiträge nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden können. Das Musizieren bei Auftritten und Proben stellt laut Finanzamt eine Form der Freizeitgestaltung dar. Zwar ist die musikalische Ausbildung der Musiker keine Freizeitgestaltung. Dieses reicht jedoch nicht aus für die steuerliche Geltendmachung der Mitgliedsbeiträge als Spende. Die Klage beim FG Köln hatte Erfolg. Der Verein darf weiterhin Spendenbescheinigungen für seine Mitgliedsbeiträge ausstellen. Das Ziel einer Gesetzesänderung aus dem Jahr 2007 war, den Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Kultureinrichtungen zu verbessern. Diese Norm ist weit auszulegen, so dass es ausreicht, wenn der Verein zumindest einen Zweck verfolgt, der nicht der Freizeitgestaltung der Mitglieder dient und im Verein auch keine untergeordnete Rolle spielt. Dieses ist im vorliegenden Fall gegeben, da die Aus- und Weiterbildung der Mitglieder keine untergeordnete Rolle spielen, denn es handelt sich hier eindeutig um einen festgelegten Satzungszweck. Zudem wendet der Verein 25-50 % seiner Mittel für die Ausbildung der Musiker auf. Daher spielt die Ausbildung der Musiker nicht nur eine untergeordnete Rolle. Von dieser Entscheidung profitieren nicht nur Musikvereine, sondern alle Vereine, deren Aktivitäten nicht ausschließlich der Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder dienen.

Reform des Transparenzregisters

Die Reform des Transparenzregisters tritt zum 01.08.2021 in Kraft. Kernpunkt der Reform ist die Ausgestaltung des Transparenzregisters zum Vollregister. Das wird für Unternehmen zu einem erheblichen bürokratischen Mehraufwand führen. Eingetragene Vereine und gemeinnützige Organisationen sehen dagegen einigen Erleichterungen entgegen. Die sog. Mitteilungsfiktion, z.B. des Handelsregisters, über die wirtschaftlich Berechtigten des Unternehmens fällt weg. Die Folge ist, dass die Unternehmen grundsätzlich neben dem Handelsregister eine Mitteilung über ihre wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister vornehmen müssen. Dazu zählen Angaben wie Vor- und Nachname, Anschrift etc., sämtliche Staatsangehörigkeiten eines wirtschaftlich Berechtigten und jegliche Angaben. Parallel hierzu muss das Handelsregister gepflegt werden. Auch wird der Begriff des wirtschaftlich Berechtigten teilweise neu definiert. Die Tatsache, dass Kryptowährungen immer mehr an Bedeutung gewinnen, findet in der Reform ebenfalls Berücksichtigung. Für eingetragene Vereine hat der Gesetzgeber jedoch nach vielen Diskussionen eine Vereinfachungsregelung eingeführt. Die registerführende Stelle übernimmt automatisch die Angaben aus dem Vereinsregister in das Transparenzregister. Eingetragene Vereine müssen somit keine weiteren Schritte unternehmen. Ein Verein muss nur dann aktiv werden, wenn sich Veränderungen ergeben haben, die nicht im Vereinsregister ersichtlich sind. Dazu zählt z.B. wenn der Verein einen neuen Vorstand nicht umgehend eintragen lässt. Formell müssen gemeinnützige Organisationen auch keine Gebühren beim Bundesanzeiger Verlag für die Eintragung ins Transparenzregister zahlen. Der Gesetzgeber hat an den Verlag die Anweisung gegeben, keine Gebührenbescheide mehr an die gemeinnützigen Organisationen zu versenden, die im Zuwendungsempfängerregister verzeichnet sind. Es bleibt dabei, dass die Vereine einen Antrag auf Gebührenbefreiung stellen müssen oder aber die registerführende Stelle ermächtigen können, beim zuständigen Finanzamt eine Bestätigung darüber einzuholen, dass sie tatsächlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Dies bedeutet für Vereine große Erleichterungen. Für alle gewerblichen Unternehmen, gilt die Mitteilungsfiktion nicht mehr. Sie müssen jetzt aktiv alle geforderten Angaben zu den wirtschaftlichen Berechtigten zum Transparenzregister melden und diese Angaben auch konsequent auf dem neuesten Stand halten.

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.