Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 4 **Dezember 2020**

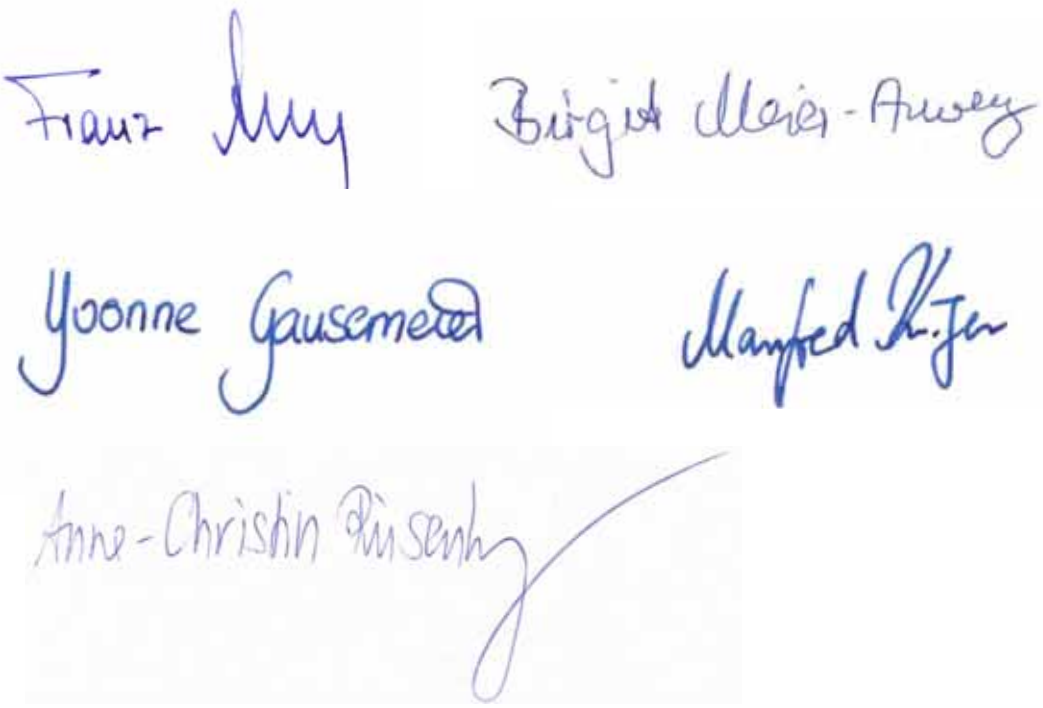
Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

ein außergewöhnliches und anstrengendes Jahr, das uns vor viele neue Herausforderungen gestellt hat, geht zu Ende und wir blicken voll Zuversicht auf das neue Jahr.

Am Ende des alten Jahres danken wir für Ihr Vertrauen und die gute Zusammenarbeit. Wir wünschen Ihnen ein frohes Weihnachtsfest und für das kommende Jahr viel Glück, Erfolg und vor Allem Gesundheit.

Ihr Team der Kanzlei Anwey



INHALT

Einkommensteuer 3

Verbilligte Veräußerung eines Hausgrundstücks gegen Rentenleistungen
Manfred Kröger, Steuerberater

GmbH-Beteiligung als Privat- oder Betriebsvermögen – Zeitpunkt eines Auflösungsverlustes
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Kein Teileinkünfteverfahren bei nachträglich festgestellter vGA
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Rentenbesteuerung auf dem Prüfstand
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Erbschaft-/Schenkungsteuer 8

Wegfall des Verschonungsabschlags
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Grenze der Vermögensverwaltung bei der Vermietung von Wohnungen
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bilanzsteuerrecht 11

Veräußerung eines teilweise privat genutzten Geschäftswagens
Manfred Kröger, Steuerberater

Gesellschaftsrecht 12

Inkongruente Gewinnausschüttung bei einer Kapitalgesellschaft
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht – Noch einmal: Mitgliederversammlungen in Zeiten von Corona
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Verbilligte Veräußerung eines Hausgrundstücks gegen Rentenleistungen

Manfred Kröger
Steuerberater

Übertragen Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Grundstück samt aufstehendem Gebäude gegen eine Veräußerungszeitrente an ihre Kinder, fließen den Eltern mit den Rentenzahlungen steuerpflichtige Zinseinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu, soweit die Rentenzahlungen nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Barwert des Rentenstammrechts zu Beginn und zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres entfallen. Unerheblich ist, ob es sich um eine teilentgeltliche Übertragung handelt, bei der die Summe der Rentenzahlungen niedriger als der Verkehrswert der Immobilie im Übertragungszeitpunkt ist. Dies hat der BFH durch Urteil vom 14.07.2020 – VIII R 3/17 entschieden.

In dem hier vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall hatte ein zusammen veranlagtes Ehepaar im Jahr 2012 einem ihrer Söhne und dessen Ehefrau ein Grundstück mit Gebäude gegen eine monatliche Rente in Höhe von 1.000 € übertragen. Die Rente hatte insgesamt eine Laufzeit von 30 Jahren und 2 Monaten, zu Beginn des Streitjahres 2013 betrug die Laufzeit noch 29 Jahre und 2 Monate. Die Rente war bis zum Tod des Längstlebenden der Eltern und danach bis zum Ende der Laufzeit an deren Erben zu zahlen. Die Eltern argumentierten, die Rentenzahlungen seien nicht in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufzuteilen. Sie hätten die Immobilie mit Rücksicht auf die finanzielle Leistungsfähigkeit des Sohns und der Schwiegertochter bewusst gegen niedrige Rentenzahlungen mit langer Laufzeit zu einem Entgelt unterhalb des Verkehrswerts am Übertragungsstichtag übertragen, statt die Immobilie zu einem marktgerechten Preis zu veräußern und den Verkaufserlös anzulegen. Da sie bewusst auf Einnahmen verzichtet und den Übernehmern diese Vorteile wirtschaftlich betrachtet zugewendet hätten, könnten die Rentenzahlungen keinen einkommensteuerbaren Zinsertrag enthalten.

Der Bundesfinanzhof folgte der Argumentation der Eltern nicht. Es handele sich nicht um eine unentgeltliche erbrechtliche Übertragung, sondern trotz der Übertragung zu einem Preis unterhalb des Verkehrswerts um ein einkommensteuerbares Veräußerungsgeschäft. Die Rentenzahlung ist eine Gegenleistung für den übertragenen Grundbesitz, so dass ein einkommensteuerbares Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft vorliegt. Der Umstand, dass die Eltern und die Übernehmer der Bemessung des Rentenanspruchs keinen marktgerechten Preis für die Übertragung des Grundbesitzes zugrunde gelegt haben, führt zwar dazu, dass der Barwert des Rentenanspruchs im Übertragungszeitpunkt unterhalb des hälftigen Verkehrswerts des Grundstücks liegt. Die Zuordnung zu einem steuerrechtlich entgeltlichen Geschäft gilt jedoch unabhängig davon, ob die Vertragsparteien einen „marktgerechten" Preis vereinbart haben.

Auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung sind die einzelnen Rentenzahlungen somit von Beginn an in steuerbare Zinszahlungen und (hier nicht steuerbare) Tilgungsanteile aufzuteilen. Der Tilgungsanteil entspreche dem Barwert des Rentenstammrechts, der sich aus der Abzinsung aller noch ausstehenden Teilbeträge ergebe. In Höhe der Differenz des Barwerts der Rentenforderung zur jeweiligen Rentenzahlung erzielt der Veräußerer einen steuerpflichtigen Zinsertrag. Dies gelte auch, wenn die dem Veräußerer zufließenden Tilgungsanteile nicht im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts gemäß § 23 EStG einkommensteuerbar seien. Der BFH erachtete den für die Aufteilung der Rentenforderung in einen Tilgungs- und Zinsanteil gemäß § 13 Abs. 1 BewG maßgeblichen Zinssatz von 5, 5% auch für verfassungsgemäß. Der in den Rentenzahlungen des Streitjahres 2013 (12.000 €) enthaltene Zinsanteil betrug danach 9.420 € und führte in dieser Höhe zu steuerpflichtigen Zinseinkünften der Eltern.

Bei einer „Veräußerungszeitrente" wie im Streitfall – ist der steuerbare Zinsanteil nicht als Ertragsanteil i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG sondern als Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG einzuordnen, da es sich bei den Rentenbezügen mangels einer Wagniskomponente (der fehlenden Anknüpfung des Rentenbezugs an die Lebenszeit der Bezugsperson) nicht um „Einkünfte aus wiederkehrenden Leistungen" im Sinne der Vorschrift handelt.

Zinseinkünfte unterliegen seit 2009 bei Zufluss grundsätzlich dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG von 25% (zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer), es sei denn, der Steuerpflichtige kann – wie die Eltern des vom Bundesfinanzhofs entschiedenen Streitfalls – erfolgreich einen Antrag auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) stellen. Dann sind die Zinseinkünfte dem unter Umständen niedrigeren tariflichen Regelsteuersatz gemäß § 32a EStG zu unterwerfen.

Rückführung des Solidaritätszuschlags ab 2021

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Dem BFH-Urteil vom 19. November 2019 (AZ IX R 7/19) liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Kläger und Revisionskläger war mit einer Beteiligung von 50% an der am 30. Juni 1988 gegründeten GmbH beteiligt, an die er auch als Einzelunternehmer Wirtschaftsgüter vermietet hatte.

Die GmbH stellte ihren Geschäftsbetrieb im April 2007 ein. Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 19.06.2008 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. In seinem Bericht vom 17.07.2008 führte der Insolvenzverwalter aus, dass die GmbH spätestens seit dem 31.12.2000, wahrscheinlich aber schon früher, bilanziell und rechtlich überschuldet gewesen sei. Stille Reserven hätten, entgegen der Darstellung im Jahresabschluss auf den 31.12.2002, nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen. Nennenswerte liquide Mittel seien nicht vorhanden.

Die GmbH beantragte im Juni 2013 die Einstellung des Insolvenzverfahrens mit Zustimmung der Gläubiger gemäß § 213 Insolvenzordnung. Aufgrund der Weigerung eines Gläubigers zu einem Forderungsverzicht kam es nicht dazu.

Der Kläger erklärte einen Verlust aus der Auflösung der GmbH in Höhe von 591.820,91 € in seiner Einkommensteuererklärung für 2012. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) im Einkommensteuerbescheid vom 27.04.2016 nicht. Zugleich erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 2013. Mit Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 setzte es die Einkommensteuer 2012 und 2013 —unter einem nicht mehr streitigen Gesichtspunkt— herab und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

Im dagegen gerichteten Klageverfahren begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 Abs. 4 EStG im Jahr 2013, hilfsweise die

Berücksichtigung eines gewerblichen Verlustes im Jahr 2012. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Ein Auflösungsverlust im Jahr 2013 schied nach seiner Auffassung aus, weil nach Bericht des Insolvenzverwalters aus Juli 2008 bereits mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen gewesen sei, dass die GmbH keine Rückzahlungen von Einlagen aus dem Gesellschaftsvermögen mehr hätte leisten könne. Darüber hinaus habe spätestens 2009 festgestanden, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten anfallen würden.

Im Revisionsverfahren beantragte die GmbH, den Auflösungsverlust im Jahr 2013 zu berücksichtigen, da die Verhandlungen über die Einstellung des Insolvenzverfahrens gemäß § 213 InsO zu einer Verlagerung des Zeitpunkts der Verlustrealisation führten.

Der BFH hielt die Revision für begründet, hob das FG-Urteil auf und wies die Sache an die Vorinstanz zurück.

Im Fall der Liquidation der GmbH schließt der BFH eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter regelmäßig erst dann aus, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, wenn z.B. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Insolvenzverfahrens lässt sich diese Feststellung regelmäßig noch nicht treffen.

Das Finanzgericht hat zu Unrecht offengelassen, ob die Beteiligung des Klägers zu dessen Privatvermögen gehörte. Da der Kläger die Beteiligung in der Bilanz seines Einzelunternehmens bilanziert und Gegenstände an die GmbH vermietet hatte, spricht einiges für die Zugehörigkeit der Beteiligung zu Betriebsvermögen.

Zu Unrecht hat das Finanzgericht angenommen, dass die Möglichkeit des Schuldners, im Insolvenzverfahren einen Antrag nach § 213 InsO zu stellen, für die Beurteilung, wann der Auflösungsverlust entsteht, unbeachtlich sei. Es hat dies damit begründet, dass Anträge nach § 213 InsO in der Praxis kaum Erfolg hätten. Daraus hat das Finanzgericht den Schluss gezogen, dass die Möglichkeit, einen Antrag nach § 213 InsO z u stellen, bei der Fortführungsprognose unberücksichtigt bleiben könne. Auch diese Erwägungen sind rechtsfehlerhaft.

Ein Auflösungsverlust entsteht erst, wenn (mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit) feststeht, dass eine Fortsetzung der Gesellschaft ausgeschlossen ist. Wird die Gesellschaft fortgesetzt, z.B. weil ein Antrag nach § 213 InsO (wider Erwarten) Erfolg hat, ist ein Auflösungsverlust nicht entstanden.

Kein Teileinkünfteverfahren bei nachträglich festgestellter vGA

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Im Fall einer aufgrund einer Außenprüfung nachträglich festgestellten vGA kann nicht nachträglich zum Teileinkünfteverfahren optiert werden. Auch in diesem Fall ist der Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens spätestens mit Abgabe der Einkommensteuererklärung zu stellen.

Dem BFH-Urteil vom 14. Mai 2019 (AZ VIII R 20/16 liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

In den Streitjahren 2009 bis 2011 war der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) als Rechtsanwalt selbständig tätig. Daneben war er Geschäftsführer der B-GmbH. Die B-GmbH war eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der A-GmbH, deren Allein-Gesellschafter der Kläger war. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bezog er von der B-GmbH ein Gehalt sowie eine Tantieme. Außerdem erhielt er von der B-GmbH Honorare für von ihm als Rechtsanwalt erbrachte Beratungsleistungen. Die A-GmbH schüttete in den Streitjahren keine Gewinne aus.

In seinen Einkommensteuererklärungen erklärte der Kläger die gezahlten Beratungshonorare als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG sowie das Geschäftsführergehalt und die Tantieme als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. In der Anlage KAP erklärte er in allen drei Jahren keine Einkünfte aus unternehmerischer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Er stellte auch keinen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, sondern beantragte lediglich für zwei Jahre die Günstigerprüfung sowie die Überprüfung des Kapitalertragsteuereinbehalts. Die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2009 bis 2011 erfolgten erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass —wie zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig ist— ein Teil der Geschäftsführergehälter und des Entgeltes für die Beratungsleistungen sowie die

Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Kläger anzusehen sind. Ausweislich des Prüfungsberichtes ging der Prüfer davon aus, dass kein rechtzeitiger Antrag auf Besteuerung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) vorliege, die Nachholung eines entsprechenden Antrages abgesehen von den Fällen des § 110 der Abgabenordnung (AO) nicht in Betracht komme und somit das Teileinkünfteverfahren nicht anwendbar sei. Davon unberührt komme die Günstigerprüfung zur Anwendung.

Der Kläger beantragte daraufhin im Dezember 2014 die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, hilfsweise die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Er reichte entsprechend berichtigte Anlagen KAP 2009 bis 2011 ein, in denen er nunmehr auch für das Jahr 2009 die Günstigerprüfung beantragte. Daraufhin änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre unter Verweis auf die Ergebnisse der Außenprüfung dahin, dass es die Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen um die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen erhöhte. Es unterwarf diese nach der Günstigerprüfung der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a EStG). Das Teileinkünfteverfahren wandte es nicht an. Zugleich hob es jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage beim Finanzgericht war erfolgreich. Im dagegen gerichteten Revisionsverfahren wurde vom BFH die Auffassung vom Finanzamt bestätigt. Das Urteil des Finanzgerichts wurde aufgehoben.

Das Finanzgericht ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 vorliegen. Allein der erfolgreiche Antrag auf Günstigerprüfung führt nicht zu einer anteiligen Steuerbefreiung der Einkünfte aus Kapitalvermögen des Klägers aus der GmbH gemäß § 3 Nr. 40 EStG. Erst ein entsprechender Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffnet für die Beteiligungseinkünfte die anteilige Steuerfreistellung.

Der Antrag auf eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren hat der Kläger nicht fristgerecht gestellt.

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG sieht vor, dass der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen ist. Der Gesetzgeber hat durch die Verwendung des Wortes „spätestens" eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Ausübung des Wahlrechts zeitlich durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung befristet ist. Mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung ist die Frist zur Ausübung des Antragsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG auch dann abgelaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist. Der Kläger hat (ausdrückliche) Anträge nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG erst im Dezember 2014 – und damit jeweils nach der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre – gestellt. Diese Anträge waren somit verfristet, und zwar selbst dann, wenn der Kläger im Dezember 2014 (zugleich) eine Berichtigung seiner Einkommensteuererklärungen gemäß § 153 AO vorgenommen hätte.

Die im Dezember 2014 erfolgte Wahlrechtsausübung stellt keine Berichtigung der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gemäß § 153 AO durch den Kläger dar, denn die Nichtausübung eines Wahlrechts führt nicht dazu, dass die Steuerklärung unrichtig oder unvollständig und daher gemäß § 153 AO zu berichtigen ist. Ob der Kläger im Dezember 2014 eine Berichtigung seiner Einkommensteuererklärungen i.S. des § 153 AO vorgenommen hat, indem er erstmals Kapitaleinkünfte aus seiner unternehmerischen Beteiligung erklärt hat oder ob es an einer Berichtigung i.S. des § 153 AO fehlt, weil nicht er selbst, sondern das FA im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung die Unrichtigkeit der Einkommensteuererklärungen erkannt und in der weiteren Folge entsprechende Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre erlassen hat (vgl. hierzu z.B. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 153 AO Rz 13a, m.w.N.), ist nicht relevant. Denn selbst wenn der Kläger seine Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre im Dezember 2014 berichtigt hätte, ergäbe sich hieraus kein fristgerechter Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Die zusammen mit den „berichtigten Erklärungen" im Dezember 2014 gestellten Anträge auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens sind – auch wenn die „berichtigten Erklärungen" erstmals Kapitaleinkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung enthalten – keine zusammen mit der Einkommensteuererklärung gestellten Anträge gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG.

Der Gesetzgeber verfolgt mit § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG das Ziel, Erträge aus einer unternehmerischen Beteiligung gegenüber solchen aus einer Beteiligung zu privilegieren, die sich als lediglich private Vermögensverwaltung darstellen. Für die Fälle einer typischerweise unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hat er daher die Möglichkeit geschaffen, die aus der Beteiligung erzielten Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, zu denen auch vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören – vergleichbar einer Beteiligung im Betriebsvermögen –, dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu unterwerfen. Hierfür hat der Gesetzgeber ein formalisiertes Verfahren zur Antragstellung sowie zum Widerruf des Antrages umfassend geregelt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Sätze 3 bis 6 EStG). Dabei hat er unter anderem ausdrücklich bestimmt, dass das Wahlrecht zeitlich durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung begrenzt ist.

Es steht jedem unternehmerisch beteiligten Steuerpflichtigen frei, einen entsprechenden Antrag (auch) in Anbetracht einer häufig rechtlich problematischen oder zweifelhaften Qualifizierung von Einkünften vorsorglich zu stellen. Das Antragsrecht ist nicht davon abhängig, ob tatsächlich bereits Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden. Vielmehr reicht die abstrakte Möglichkeit aus.

In der vorläufigen Antragstellung kann aber auch ein Risiko liegen, etwa wenn sich trotz nachträglicher Feststellung einer vGA die Besteuerung nach § 32d Abs.1 EStG mit dem Abgeltungstarif als vorteilhaft erweisen sollte. Zudem ist zu beachten, dass der Antrag grundsätzlich als für fünf Jahre gestellt gilt und für die Anteile an der jeweiligen Beteiligung nur einheitlich gestellt werden kann.

Rentenbesteuerung auf dem Prüfstand

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Momentan sind beim Bundesfinanzhof (BFH) zwei Verfahren (X R 20/19 und X R 33/19) hinsichtlich der Rentenbesteuerung anhängig. Zunächst war geplant, dass mit den Entscheidungen noch in diesem Jahr zu rechnen ist. Der BFH wird nun doch erst 2021 ein Urteil zur umstrittenen Rentenbesteuerung vorlegen.

In den beiden Verfahren soll geklärt werden, ob es sich beim Übergang zu einer vollen Rentenbesteuerung um eine verbotene Doppelbesteuerung handelt. Wenn Beiträge zur Rentenversicherung aus bereits versteuertem Einkommen gezahlt und dann später in der Auszahlungsphase noch einmal besteuert werden, liegt eine Doppelbesteuerung vor. Dies kann der Fall sein, wenn zum Beispiel freiwillig höhere Rentenversicherungsbeiträge gezahlt wurden oder auch bei Freiberuflern und ehemaligen Selbständigen, die keinen steuerfreien Arbeitgeberanteil erhielten. Seit 2005 wird die Rente mit 50% besteuert und steigt jährlich um 2% bis zum Jahr 2040 auf 100%. Bei Rentenbeginn im Jahr 2040 ist die Rente voll steuerpflichtig, die hierfür eingezahlten Beiträge sind allerdings nur 15 Jahre (von 2025-2039) voll absetzbar.

Wir gehen hier auf das Verfahren beim BFH, X R 20/19, ein.

Dem Verfahren liegt das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 28.05.2018 (7-K-2456/14) zu Grunde. Im vorliegenden Fall wehrte sich der Kläger gegen die Doppelbesteuerung der Renten.

Der Kläger war zunächst Zeitsoldat und wurde später nachversichert. In der Folge war er als angestellter Lehrbeauftragter tätig sowie 1978-1980 angestellt. Bereits ab August 1978 war er von der Versicherungspflicht zur Rentenversicherung der Angestellten befreit. Bis Oktober 2006 betrieb er selbstständig eine Praxis, leistete aber zwischenzeitlich freiwillige Beiträge zur Rentenversicherung. Ferner hatte der Kläger über die Jahre 22 private Rentenversicherungs-

verträge jeweils gegen Leistung eines Einmalbetrages abgeschlossen, aus denen er seither private Leibrenten bezieht.

Im Einspruchsverfahren wandte sich der Kläger u.a. zunächst gegen die Besteuerung der sog. Bardividende bei seinen privaten Leibrenten. Seiner Ansicht nach seien diese als Einjahresrenten nach § 55 Abs. 2 EStDV mit einem Ertragsanteil von 0 % anzusetzen. Ferner machte er die Überbesteuerung der Steigerungsbeträge Höherversicherung und einiger privater Rentenversicherungen geltend. Auch sei die volle Besteuerung von Rentenanpassungsbeträgen nicht rechtmäßig.

Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Um eine Doppelbesteuerung in besonderen Fällen zu vermeiden, hat der Gesetzgeber die sog. Öffnungsklausel eingeführt.

Die Öffnungsklausel ist gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass bis zum 31.12.2004 für mindestens 10 Jahre Beitragszahlungen zur Rentenversicherung über den geltenden Höchstbeträgen geleistet wurden. Dann wird ein Teil der Rente je nach Rentenbeginn nach Abzug eines Freibetrags besteuert und ein Teil der Rente nur mit dem bis 2004 geltenden günstigen Ertragsanteil.

Bei der Öffnungsklausel hatte der Gesetzgeber die steuerliche Situation der Selbständigen im Auge. Diese wurde aus zwei Gründen als nachteilig angesehen: Zum einen stellte der Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. keine ausreichende Kompensation des fehlenden steuerfreien Arbeitgeberanteils dar und zum anderen konnten die aufgrund der Satzungen der Versorgungswerke erhöhten Pflichtbeiträge wegen der Höchstbetragsbegrenzung des § 10 Abs. 3 EStG a.F. steuerlich nicht berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber räumt ein, dass die zugrunde liegenden Probleme nicht „punktgenau" gelöst werden und dies bisher zu einer pauschalierenden Lösung führt.

Das Finanzgericht bejahte zwar im vorliegenden Fall eine Überbesteuerung bei den betroffenen Rentenverträgen, sah diese allerdings als geringfügig an. Der Senat erkennt nicht, dass die Sicherung des Lebensstandards des Klägers im Alter durch die geringfügige Überbesteuerung gefährdet ist. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil der Kläger durch sein steuerliches Verhalten in der Vergangenheit entsprechende Kapitalreserven hat bilden können.

Die Klage wird sowohl vom Bund der Steuerzahler als auch vom Bundesfinanzministerium unterstützt. Das zeigt, dass das Bundesgericht eine richtungsweisende Entscheidung fällt. Wenn der BFH eine Doppelbesteuerung der Renten erkennen sollte, kämen auf den Bund immense Kosten zu.

Wegfall des Verschonungsabschlags

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Erbschaftsteuerrecht sieht eine Begünstigung von Betriebsvermögen im Umfang von 85 Prozent bzw. 100 Prozent vor. Zur Gewährung dieses Abschlages muss grundsätzlich eine bestimmte Mindestlohnsumme und eine Mindestbehaltefrist eingehalten werden. Die Behaltensfrist beträgt bei der Regelverschonung fünf Jahre und bei der Optionsverschonung sieben Jahre. Bei Nichteinhaltung dieser Fristen kommt es zu einer Nachversteuerung.

Hintergrund dieser Verschonung ist unter anderem der Erhalt der Arbeitsplätze sowie die Vermeidung eines Liquiditätsentzugs aus dem Unternehmen zur Zahlung der Erbschaftsteuer.

Streitig ist seit vielen Jahren, ob ein Verstoß gegen die Behaltensfrist durch eine Insolvenz ausgelöst werden kann.

Wie der BFH nunmehr mit Urteilen v. 1.7.2020 (II R 19/18 und II R 20/18) klargestellt hat, führt allein die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft jedoch nicht zum zeitanteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags.

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass der Verschonungsabschlag bei der Veräußerung des Anteils der Personengesellschaft, im Falle deren Betriebsaufgabe und bei der Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen nachträglich anteilig wegfällt.

Nach Auffassung des BFH ist aber die Betriebsaufgabe nicht mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vergleichbar. Denn auch nach der Eröffnung dieses Verfahrens ist es denkbar, dass der Betrieb fortgeführt wird, es also gar nicht zu einem Verstoß gegen die Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 a.F. ErbStG kommt.

Daher kann die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Personengesellschaft noch nicht zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags führen.

Ein Nachversteuerungstatbestand kann im Rahmen des Insolvenzverfahrens bei Personengesellschaften demnach erst durch die Betriebsaufgabe oder die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ausgelöst werden.

Zu beachten ist allerdings, dass diese Grundsätze nach Auffassung des BFH nicht für Kapitalgesellschaften gelten. Denn hier sieht § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG a. F. ausdrücklich vor, dass auch die Auflösung der Kapitalgesellschaft eine Nachversteuerung auslöst. Eine Gleichbehandlung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften sieht der BFH nicht für notwendig an, weil der Gesetzgeber hier in § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. eindeutig zwischen den genannten Rechtsformen unterscheidet.

Fazit:

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei einer Personengesellschaft – anders als bei einer Kapitalgesellschaft – führt allein nicht zum Wegfall des Verschonungsabschlags. Der tatsächliche Verstoß gegen die Behaltensfrist wird erst zu einem späteren Zeitpunkt z. B. durch die spätere Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ausgelöst.

Diese Grundsätze sind auf die derzeit geltende Behaltensregelung des § 13a Abs. 6 ErbStG übertragbar.

Grenze der Vermögensverwaltung bei der Vermietung von Wohnungen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Übertragung von Betriebsvermögen ist im Erbschaftsteuerrecht durch einen sogenannten Verschonungsabschlag begünstigt. Verwaltungsvermögen ist hingegen von der Begünstigung ausgeschlossen.

Zum Verwaltungsvermögen gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke und Grundstücksteile, also z.B. an Dritte vermietete Wohnungen.

Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist dagegen nicht anzunehmen, wenn die überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Liegen diese Voraussetzungen bei Übertragung von Betriebsvermögen vor, ist trotz der Vermietung von Wohnungen nicht von Verwaltungsvermögen auszugehen.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach der Rechtsprechung des BFH dann vor, wenn die Gesellschaft neben der Überlassung der Wohnungen weitere Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter verleihen. Nicht ausreichend ist, dass sich lediglich zahlreiche Wohnungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft befinden.

Damit die Grundstücksvermietung einen gewerblichen Charakter erhält, müssen im konkreten Fall weitere besondere Umstände gegeben sein. Solche besonderen Umstände liegen vor, wenn bei der Vermietung eine Tätigkeit entfaltet wird, die über das normale Maß einer Vermietungstätigkeit hinausgeht. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn der Vermieter bestimmte ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen

nicht übliche Sonderleistungen, wie z.B. die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen oder der Bewachung des Gebäudes, erbringt.

Das Finanzgericht Münster hat im Frühjahr dieses Jahres folgenden Fall zuungunsten des Steuerpflichtigen entschieden:

Die Klägerin ist eine Komplementär-GmbH und gehörte zu einem Unternehmensverbund mit mehreren Hundert Mietwohnungen. Die zugehörige KG selbst verfügte lediglich über 40 Mietwohnungen zzgl. Garagen und hatte keine eigenen Arbeitnehmer. Der überwiegende Teil der Wohnungen des Verbundes befand sich bei der WGbR. Diese hatte 50 Arbeitnehmer und verwaltete zudem auch die Wohnungen der KG und führte sämtliche hierzu gehörenden Nebentätigkeiten aus.

Die Finanzverwaltung ist davon ausgegangen, dass das Vermögen der KG mangels wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Verwaltungsvermögen und nicht als begünstigtes anzusehen sei. Nach Ansicht der Klägerin ist sie nicht nur für die KG, sondern für insgesamt drei Kommanditgesellschaften mit zusammengenommen rd. 200 Wohnungen zzgl. Garagen geschäftsführend tätig gewesen. Wegen der Beteiligungsstruktur der Gesellschafter habe unweigerlich eine einheitliche Willensbildung vorgelegen. Damit sei auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich und auch vorhanden gewesen.

Das Finanzgericht war anderer Auffassung. Nach seiner Ansicht greift die für Wohnungsunternehmen geltende Ausnahmevorschrift, bei deren Vorliegen die betreffenden Wirtschaftsgüter nicht dem sog. Verwaltungsvermögen zuzurechnen seien, im Streitfall nicht ein. Im maßgeblichen Zeitpunkt habe der Betrieb der KG keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Feststellungsgegenstand sei ausschließlich das der KG zuzurechnende Verwaltungsvermögen. Im Hinblick auf die lediglich betriebsbezogene Betrachtung sei nur auf die Verwaltung von 40 Wohnungen abzustellen. Die konkrete Art sowie der Umfang der sich daraus ergebenden Tätigkeiten benötigten aber keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Fazit:

Die vorliegende Entscheidung ist in Zusammenhang mit einer BFH-Entscheidung aus 2017 zu sehen. In dieser Entscheidung hat der BFH erstmals auf den Aspekt der sogenannten Zusatzleistungen als wesentlicher Voraussetzung bei der Frage des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in Zusammenhang mit Immobilienvermietung abgestellt.

Die Finanzverwaltung ist trotzdem bei ihrer bisherigen Auffassung geblieben, dass für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs maßgeblich auf den Umfang der Geschäfte und eine umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte abzustellen sei und nimmt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb regelmäßig dann an, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen besitzt.

Zu beachten ist bei allen Gestaltungen bezüglich der Minimierung der Erbschaftsteuer der ertragsteuerlich gegenläufige Aspekt. Die Annahme des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs für die Erbschaftsteuer kann im Hinblick auf die ertragsteuerliche Verhaftung des betroffenen Vermögens mit steuerlichen Nachteilen verbunden sein.

Veräußerung eines teilweise privat genutzten Geschäftswagens

Manfred Kröger
Steuerberater

Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes, teilweise privat genutztes Kfz veräußert, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn. Der Umstand, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme für die Privatnutzung bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt keine Gewinnkorrektur. Dies hat der BFH durch Urteil v. 16.6.2020, VIII R 9/18; veröffentlicht am 21.10.2020, entschieden.

Im Streitfall war der Kläger freiberuflich tätig und ermittelte seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR). Den angeschafften Pkw nutzte er zu 25% für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75% zu privaten Zwecken. Der Pkw wurde im Anlagenverzeichnis mit den fortgeführten Anschaffungskosten als gewillkürtes Betriebsvermögen aufgeführt.

Ab dem Jahr 2008 berücksichtigte das Finanzamt (FA) bei der Einkommensteuerveranlagung des Klägers einerseits antragsgemäß AfA für den PKW. Andererseits erfasste das FA wegen der privaten Nutzung des betrieblichen PKW auch Betriebseinnahmen in Höhe von 75% der für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen einschließlich der AfA.

Dies führte dazu, dass der steuermindernde Effekt der AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise „neutralisiert" wurde. Wegen dieses Effektes setzte der Kläger, als er das Fahrzeug 2013 nach vollständiger Abschreibung der Anschaffungskosten verkaufte, lediglich ein Viertel des Verkaufserlöses als Betriebseinnahme an. Das FA war demgegenüber der Meinung, der Kläger müsse den vollen Verkaufserlös versteuern.

Dies hat der BFH als zutreffend bestätigt. Der Veräußerungserlös sei – trotz vorangegangener Besteuerung der Nutzungsentnahme – in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Er sei weder anteilig zu kürzen, noch finde eine gewinnmindernde Korrektur in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA statt.

Dies beruhe – so der BFH – darauf, dass die Besteuerung der Privatnutzung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens in Form der Nutzungsentnahme und dessen spätere Veräußerung zwei unterschiedliche Vorgänge darstellten, die getrennt zu betrachten seien. Aus dem Gesetz, insbesondere aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, lasse sich kein anderes Ergebnis herleiten. In der Besteuerung des vollständigen Veräußerungserlöses sei auch kein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip zu sehen.

Das Urteil ist insofern eindeutig, da der Steuerpflichtige das Auto zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt hatte. Der Steuerpflichtige hätte beim Kauf des Wagens allerdings eine Wahl gehabt, die möglicherweise günstiger gewesen wäre.

Ein Geschäftswagen gehört nur dann automatisch zum Betriebsvermögen, wenn der Wagen über 50 % betrieblich zum Einsatz kommt. Hier hat der Steuerpflichtige keine Wahlmöglichkeit. Liegt die betriebliche Nutzung unter zehn Prozent, handelt es sich immer um Privatvermögen und ein Verkauf ist nicht steuerpflichtig. Auch hier hat der Steuerpflichtige keine Wahlmöglichkeit. Wenn der Geschäftswagen allerdings zwischen zehn und maximal 50 % betrieblich genutzt wird, kann man ihn wahlweise vollständig dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuweisen. Sofern der Geschäftswagen zum Privatvermögen zugeordnet wird, hätte dies den Vorteil, dass der Verkaufserlös nicht wie im Urteilsfall steuerpflichtig wäre. Trotzdem könnten auch hier die tatsächlichen Kosten (inklusive Abschreibung) steuerlich als Nutzungseinlage berücksichtigt werden. Ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch ist hierfür nicht erforderlich, allerdings müssen die geschäftlichen Fahrten sorgfältig erfasst und ins Verhältnis zur jährlichen Fahrleistung gesetzt werden, um den betrieblichen Einlagewert zu ermitteln. Nachteil dieser Variante ist, dass die Vorsteuer aus dem Kauf nicht abzugsfähig ist. Dafür ist aber auch der Verkauf aus dem dann Privatvermögen nicht umsatzsteuerpflichtig. Dies kann wieder – bei einem Verkauf an eine Privatperson oder einen nicht vorsteuerabzugsberechtigen Unternehmer – von Vorteil sein.

Somit sollte beim Kauf eines Geschäftswagens, bei dem die betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 % liegt, immer im Einzelfall geprüft werden, welche Behandlung insgesamt steuerlich günstiger ist.

Inkongruente Gewinnausschüttung bei einer Kapitalgesellschaft

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Finanzgericht Münster hat in diesem Jahr die Klage eines Gesellschafters einer GmbH zu einer inkongruenten Gewinnausschüttung entschieden.

Der Kläger war mit einer Beteiligung von 50% Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Die weiteren 50% der Anteile wurden von der B-GmbH gehalten, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls der Kläger war.

In der Satzung der A-GmbH war geregelt, dass über die Verwendung des Gewinns die Gesellschafter der GmbH zu entscheiden hatten. Für die Gewährung von unterjährigen Vorabgewinnausschüttungen bedurfte es jeweils vorab mit einfacher Mehrheit beschlossener Gesellschafterbeschlüsse.

Auf dieser Grundlage beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH mehrere Vorabgewinnausschüttungen zu Gunsten der B-GmbH.

Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass nicht die gesamten Ausschüttungen der B-GmbH zuzurechnen seien, sondern 50% der Ausschüttungsbeträge steuerlich dem Kläger zuzurechnen seien. Eine disquotale Gewinnausschüttung sei steuerlich nur anzuerkennen, wenn die Änderung des Gesellschaftsvertrags notariell beurkundet und im Handelsregister eingetragen sei.

Das Finanzgericht Münster hat der Klage stattgegeben.

Inkongruente Gewinnausschüttungen sind gesellschaftsrechtlich zulässig, da sich die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnbeteiligung verständigen können.

Da nahezu jede verdeckte Gewinnausschüttung auch eine inkongruente Ausschüttung darstellt, sieht das Finanzgericht keinen Grund, eine mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stehende offene inkongruente Gewinnausschüttung steuerlich anders als eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Die Beschlüsse über die abweichende Gewinnverteilung sind zivilrechtlich wirksam und damit auch steuerlich maßgebend. Zudem waren die Beschlüsse nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht gestaltungsmißbräuchlich.

Konsequenzen:

Das Finanzgericht verweist in seiner Urteilsbegründung zwar auf die zivilrechtliche Wirksamkeit, dennoch sind in der Praxis Unterschiede zwischen Zivil- und Steuerrecht zu beachten.

Zivilrechtlich sind inkongruente Gewinnausschüttungen immer dann anzuerkennen, wenn eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung von den Anteilseignern beschlossen wird. Es ist nicht Voraussetzung, dass im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab der Verteilung vereinbart wurde noch muss eine entsprechende Öffnungsklausel bestehen. Gesellschaftsrechtlich sind demnach die Gesellschafter frei darin, einander Gewinnanteile zu überlassen.

Die Finanzverwaltung vertritt eine von den Finanzgerichten abweichende Auffassung, die in einem BMF-Schreiben zusammengefasst wurde.

Danach prüft die Finanzverwaltung bei einer inkongruenten Gewinnausschüttung zunächst, ob wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden können.

Zudem wird vorausgesetzt, dass entweder die Satzung der Gesellschaft eine andere Verteilung vorsieht oder in der Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel besteht, nach der jährlich über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann.

Um sich den Weg zum Finanzgericht zu ersparen, ist daher zu empfehlen, eine dem BMF-Schreiben entsprechende Regelung in der Satzung vorzusehen.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht Noch einmal: Mitgliederversammlungen in Zeiten von Corona

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Der Gesetzgeber hat im März dieses Jahres das sog. Covid-19-Gesetz auf den Weg gebracht. Hier sind u.a. umfangreiche Ausnahmeregelungen auch für das Vereinsrecht auf den Weg gebracht worden. Ein Ende der Pandemie ist nach wie vor nicht in Sicht. Daher sollen diese Regelungen jetzt bis Ende 2021 verlängert werden. Das ist vor allen Dingen deshalb für Vereine wichtig, weil in vielen Satzungen eine jährliche Mitgliederversammlung als Präsenzveranstaltung vorgeschrieben ist. Das Gesetz ermöglicht es, diese Mitgliederversammlungen auch virtuell durchzuführen und Beschlüsse im Umlaufverfahren zu fassen. Es zeichnet sich zunehmend ab, dass dies auch über das Jahresende hin erforderlich ist. Gerade aufgrund von behördlichen Beschränkungen können die Mitliederversammlungen oft nicht wie gewohnt als Präsenzversammlungen abgehalten werden. Es taucht daher für Vereinsvorstände immer öfter die Frage auf, welche Konsequenzen es nach sich zieht, wenn man die Mitgliederversammlung ausfallen lässt. Die Antwort darauf hängt immer davon ab, was genau in der Satzung geregelt ist. Ist die jährliche Versammlung per Satzungsregelung vorgegeben, darf sie nur dann ausfallen, wenn die Durchführung der Mitgliederversammlung unmöglich ist. Die Durchführung ist nur dann unmöglich, wenn dem Verein eine alternative Versammlungsform nicht zur Verfügung steht. In der Praxis kommt dieses jedoch so gut wie gar nicht vor, da alternative Formate von den Vorständen und den Vereinsmitgliedern inzwischen sehr gut angenommen werden.

Aufzuzeigen sind mehrere Alternativformen. Bei einer Hybrid-Versammlung ist ein Teil der Mitglieder am Versammlungsort physisch anwesend, während der Rest der Mitglieder virtuell zugeschaltet ist. Wichtig dabei ist, dass anwesende und virtuell zugeschaltete Mitglieder gleich behandelt werden. Dazu muss eine Zwei-Wege-Direktverbindung eingerichtet werden, in der die virtuell anwesenden Mitglieder in Echtzeit zugeschaltet sind.

Bei der rein virtuellen Versammlung verfolgen alle Mitglieder die Versammlung von zu Hause aus. Auch dazu muss eine Zwei-Wege-Direktverbindung eingerichtet werden. Wichtig ist, dass eine technische Stabilität und Zugangssicherheit gewährleistet sein müssen. Ansonsten kann es unter Umständen zu einer Anfechtung der Beschlüsse kommen. Diese beiden alternativen Versammlungsformen dürfen die Vereine im Moment nutzen, auch wenn sie in der Satzung nicht explizit vorgesehen sind.

Bei der Beschlussfassung ohne Versammlung müssen alle Mitglieder im Vorfeld über die zu fassenden Beschlüsse informiert werden. Bis zu einem fest vorgegebenen Termin müssen dann mindestens die Hälfte der Stimmen in Textform abgegeben werden. Diese Variante sollte jedoch nur dann gewählt werden, wenn im Vorfeld feststeht, dass mindestens die Hälfte der Stimmen auch tatsächlich abgegeben wird.

Für die aktuelle Situation sind daher insbesondere eine Hybrid- oder eine rein virtuelle Versammlung zu empfehlen. Eine technische Überforderung einzelner Mitglieder darf kein Argument für die Unmöglichkeit der Durchführung der Mitgliederversammlung sein. Insbesondere deshalb nicht, weil beiden Formen eine Briefwahl vorgeschaltet werden kann, so dass alle Mitglieder detailliert informiert werden können und schriftlich ihr Votum niederlegen können.

Sollte die Mitgliederversammlung eigentlich möglich sein und der Vorstand verschiebt sie trotzdem, könnte eventuell eine Haftung des Vorstands zu diskutieren sein. Da in den meisten Fällen jedoch kein Schaden eintritt, dürften die Vorstände nur einem sehr geringen Risiko ausgesetzt sein. Praktisch können sich lediglich im Zusammenhang mit dem zu beschließenden Haushaltsplans eines Vereins Risiken ergeben. Ohne Mitgliederversammlung kann kein Haushaltsplan beschlossen werden. Der Vorstand muss aber trotzdem Ausgaben tätigen. Sollten die tatsächlich getätigten Ausgaben von den Mitgliedern nachträglich nicht bestätigt werden, müsste der Vorstand diese dem Verein ersetzen.

Rückforderung von Verbandsbeiträgen wegen Corona?

Insbesondere im Sport sind viele Vereine Mitglieder in Verbänden, die sportliche Wettkämpfe und Ligabetriebe organisieren. Diese Wettbewerbe mussten jedoch aufgrund der Coronakrise häufig abgesagt werden und der Ligabetrieb musste sogar temporär

ganz eingestellt werden. Es stellt sich daher immer wieder die Frage, ob die Vereine ihre Verbandsbeiträge zurückfordern bzw. sie mindern oder zurückhalten können. Dieses dürfen sie jedoch nicht. Der Grund ist, dass die Beiträge keine Gegenleistung für die Angebote des Verbands darstellen. Sie dienen dazu, den Verband zu erhalten und dessen (gemeinnützigen) Ziele zu erfüllen. Die Beiträge haben daher einen ideellen Charakter und werden zur Deckung der laufenden Kosten des Verbands genutzt. Ganz anders sieht dies jedoch bei Start- und Teilnahmegebühren aus. Diesen Gebühren steht eine konkrete Gegenleistung des Verbands in Form von Wettkämpfen oder einem Ligabetrieb gegenüber. Fallen diese aus, müssen die geleisteten Gebühren erstattet werden. Für Schäden, die durch den Ausfall entstanden sind, muss der Verband jedoch nicht aufkommen, da die Corona-Pandemie als höhere Gewalt eingestuft wird. Das schließt ein Verschulden des Verbands aus. Vereine können ihre Mitgliedschaft jedoch ruhen lassen. Sie verlieren in dieser Zeit dann zwar ihre Mitgliedschaftsrechte, müssen im Gegenzug aber auch keine Beiträge und Gebühren zahlen. Davon unabhängig sind individuelle Vereinbarungen zwischen Verband und Verein. Inhalt einer solchen Vereinbarung könnte z.B. sein, dass die bereits gezahlten Gebühren mit den Gebühren des nächsten Jahres oder des nächsten Wettkampfes verrechnet werden.

Überprüfung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen seitens des Finanzamtes

Sowohl Organisationen, die die Gemeinnützigkeit beantragen als auch Organisationen, die kürzlich eine Satzungsänderung durchgeführt haben, lassen sich die Erfüllung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen in einem Feststellungsbescheid vom Finanzamt bestätigen. Dabei prüft das Finanzamt das Vorliegen der satzungsmäßigen Voraussetzungen. Dazu zählen die Überprüfung der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks sowie die Einhaltung der zwingenden Vorgaben der steuerlichen Mustersatzung. Auf der Grundlage dieses Feststellungsbescheids kann die entsprechende Organisation Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen und Spenden empfangen und Spendenquittungen ausstellen. Bei der Erteilung dieses Feststellungsbescheides überprüft das Finanzamt jedoch nicht, ob die tatsächliche Geschäftsführung den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. Eine vermeintlich unzureichende Geschäftsführung darf auch nicht zu einer Verweigerung dieses Feststellungsbescheides führen. Die eigentliche Gemeinnützigkeitsprüfung erfolgt erst im Rahmen der regelmäßigen Steuerveranlagung, in der neben der Satzung auch die tatsächliche Geschäftsführung eines Vereins überprüft wird. Daneben werden auch Vereine einer regelmäßigen Betriebsprüfung unterzogen. Dabei wird vor allen Dingen überprüft, ob der Verein den in der Satzung festgelegten Vereinszweck auch tatsächlich verfolgt und ob es konkrete Anzeichen dafür gibt, dass sich die Geschäftsführung nicht an Recht und Gesetz hält. Diese Vorgehensweise wurde jetzt in einem Urteil des FG Sachsen-Anhalt erneut festgestellt. Bei dem Erlass des Feststellungsbescheides darf das Finanzamt nur die satzungsmäßigen Voraussetzungen überprüfen. Mit der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung zu diesem Zeitpunkt des Verfahrens überschreitet das Finanzamt seine tatsächlichen Kompetenzen. Dieser Sachverhalt wird jetzt vor dem Bundesfinanzhof entschieden, denn die parallele Überprüfung der satzungsmäßigen Voraussetzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung ist leider im Moment gängige Verwaltungspraxis, obwohl das Gesetz in diesem Punkt eindeutig ist. Die künftige BFH-Entscheidung wird daher für die gemeinnützigen Organisationen Rechtssicherheit in diesem Punkt bringen.

Was ist die Mustersatzung?

Um als gemeinnützig anerkannt zu werden, muss ein Verein gewisse Voraussetzungen erfüllen. Aus Sicht der Finanzverwaltung enthält die Mustersatzung alle notwendigen Angaben, die eine Satzung braucht, damit der Verein als gemeinnützig anerkannt werden kann. Es handelt sich hierbei nicht um ein Muster im Sinne einer Vorlage einer kompletten Satzung. Vielmehr enthält die Mustersatzung nur die Regelungen, die zwingend erforderlich sind, um die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu erzielen. Das ist besonders deshalb wichtig, weil die Abgabenordnung vorschreibt, dass gemeinnützige Organisationen sowohl in der tatsächlichen Geschäftsführung als auch in ihrer Satzung klar erkennen lassen müssen, dass sie sich umfassend der Verfolgung ihrer begünstigten Zwecke widmen. Diese Mustersatzung findet sich in der Anlage 1 der Abgabenordnung. Sie kann für Vereine, für Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art juristischer Personen und auch für gemeinnützige Kapitalgesellschaften verwendet werden. Die Finanzverwaltung vertritt gelegentlich die Auffassung, dass die Mustersatzung wortwörtlich zu übernehmen ist. Dieses sieht jedoch die Rechtsprechung in vielen Verfahren nicht so. In der Regel genügt es, wenn der Zweck und die Art seiner Verwirklichung durch die Auslegung der Satzung klar erkennbar ist.

Die vier Sphären der Gemeinnützigkeit

Eine gemeinnützige Körperschaft wird nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie nachweist, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung ihrer satzungsmäßigen

und damit steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist. Dieser Nachweis ist laut Abgabenordnung über die ordnungsgemäße Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu erbringen. Diese ordnungsgemäße Aufzeichnung muss über die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den vier Sphären eines Vereins erfolgen.

Im ideellen Bereich werden sämtliche Tätigkeiten im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke erfasst, für die keine Einnahmen erzielt werden. Hier erbringt die gemeinnützige Organisation satzungsmäßige Leistungen, für die sie keine Gegenleistung erhält. Dazu zählen insbesondere Spenden und Mitgliederbeiträge.

Im Bereich der Vermögensverwaltung werden alle Einnahmen und Ausgaben erfasst, die mit der Verwaltung eigenen Vermögens in Zusammenhang stehen. Es werden damit also lediglich passive Einnahmen erzielt. Dazu gehören z.B. Einnahmen und Ausgaben aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung.

In den Bereich des Zweckbetriebs fallen alle Einnahmen und Ausgaben, die zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind und wo der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. Dieses „Austauschverhältnis" grenzt den Zweckbetrieb vom ideellen Bereich ab, in dem es an einem solchen Austauschverhältnis fehlt.

Sämtliche Einnahmen und Ausgaben einer gemeinnützigen Organisation, die nicht mit der Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks in Zusammenhang stehen, sind dem wirtschaftlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Das gilt auch für Einnahmen und Ausgaben für eine Tätigkeit, bei der die gemeinnützige Organisation in Konkurrenz zu einem normalen gewerblichen Betrieb tritt oder treten könnte, wenn sie mit dieser Tätigkeit keinen gemeinnützigen Zweck verfolgt.

Im Rahmen der regelmäßigen Gemeinnützigkeitsüberprüfung des Finanzamtes ist die Zuordnung zu den einzelnen Bereichen nachzuweisen. Konkret bedeutet das, dass jede Einnahme und Ausgabe ganz direkt einem der vier Bereiche zuzuordnen ist. Das gilt auch für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Rahmen einer Abschreibung über die Jahre verteilt berücksichtigt werden. Ist eine konkrete Zuordnung nicht möglich, ist eine Aufteilung auf die vier Bereiche im Rahmen einer Schätzung vorzunehmen.

Unter Umständen ist daher eine Aufteilung einzelner Belege erforderlich. Typischerweise gilt dies für den Bereich der Ausgaben, da die Einnahmen sich in der Regel konkret zuordnen lassen. Zu den aufzuteilenden Ausgaben zählen meistens neben den Personalkosten Mieten incl. Nebenkosten, Versicherungen, Büromaterial, Telefon, Porto und Kfz-Kosten. Die Buchführung einer gemeinnützigen Organisation stellt sich daher wesentlich komplexer dar als die Buchhaltung eines normalen gewerblichen Unternehmens. Kann die tatsächliche Geschäftsführung nicht durch eine solche Zuordnung nachgewiesen werden, kann dies zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen.

Impressum:

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

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus" finden Sie unter www.anwey.de in der Rubrik „Aktuelles".

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.