Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 **Juni 2021**

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

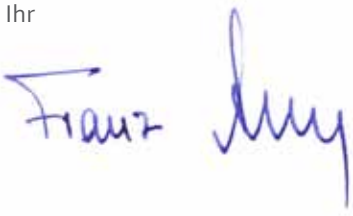
der Bundesrat hat am 28.5.2021 zwei Gesetze mit den sperrigen Namen Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) und dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) zugestimmt.

Mit dem AbzStEntModG soll der Missbrauch bei der Entlastung von Abzugsteuern entschiedener bekämpft werden. Hintergrund ist unter anderem die Vermeidung von Gestaltungen wie bei den Cum/Ex-Geschäften. Mit dem Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) reagiert die deutsche Bundesregierung auf den Betrugsskandal bei Wirecard.

Ob sich der gewünschte Erfolg mit diesen Gesetzen einstellt, werden wir erst in einigen Jahren erfahren. Wir befassen uns wie immer im „Steuerrecht im Focus" nicht mit dem Blick in mögliche zukünftige Entwicklungen, sondern kommentieren aktuelle Urteile und geben Gestaltungshinweise aus Bereichen, die Sie interessieren könnten.

Wie immer wünschen wir Ihnen bei der Lektüre viel Vergnügen.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Rentenbesteuerung auf dem Prüfstand
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

§ 35a EStG in Bezug auf zumutbare Belastung und Haushaltsersparnis
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Erbschaftsteuer 7

Wegfall des Verschonungsabschlags bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abzug nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen gem. § 82b EStDV im Erbfall
Manfred Kröger, Steuerberater

Die Steuerbefreiung des Familienheims
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bilanzsteuerrecht 12

Rangrücktrittserklärung bei fehlender operativer Geschäftstätigkeit
Manfred Kröger, Steuerberater

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Rentenbesteuerung auf dem Prüfstand

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

In unserer Kanzleizeitschrift Ende 2020 hatten wir bereits erläutert, dass die Rentenbesteuerung beim Bundesfinanzhof (BFH) mit zwei Verfahren (X R 20/19 und X R 33/19) in Bezug auf eine Doppelbesteuerung anhängig war. Eine Doppelbesteuerung der Rente liegt vor, wenn Beiträge zur Rentenversicherung aus bereits versteuertem Einkommen gezahlt und dann später in der Auszahlungsphase noch einmal besteuert werden. Viele Rentner waren gespannt wie der Bundesfinanzhof in diesen beiden Fällen entscheidet.

Am 31. Mai 2021 hat der BFH entschieden, dass keine doppelte Besteuerung vorliegt und wies die Revision zurück. Allerdings hat er festgestellt, dass aufgrund der derzeitigen gesetzlichen Regelung zukünftige Rentenjahrgänge von einer Doppelbesteuerung betroffen sein könnten. Bundesfinanzminister Olaf Scholz begrüßte das Urteil und kündigte an, zu Beginn der nächsten Legislaturperiode eine Steuerreform auf den Weg zu bringen, die die Vorgaben des BFH erfüllt und eine Doppelbesteuerung von Renten vermeidet.

Bisher war strittig wie man die Doppelbesteuerung berechnen kann. Erstmals hat der BFH nun konkret dargelegt wie die Vergleichsrechnung vorzunehmen ist. Die Finanzverwaltung ging in der Vergangenheit davon aus, dass der sog. Grundfreibetrag von ca. 9.000 Euro bei der Berechnung der steuerfreien Rente einzubeziehen ist und dadurch den steuerfreien Rentenbetrag erheblich erhöht. Diese Auffassung wurde vom BFH entschieden zurückgewiesen. Der Grundfreibetrag ist nicht zu berücksichtigen. Die Zahl der von der Doppelbesteuerung betroffenen Fälle wird sich damit nicht unbeträchtlich erhöhen.

Des Weiteren ging es um die Einbeziehung der künftigen Hinterbliebenenrente. Diese fließt in die Berechnung mit ein. Die Grundlage hierzu liegt in dem Versicherungsverhältnis, denn die Anwartschaft wird bereits durch die geleisteten Beiträge mit erworben. Bei Rentnern, die keine Hinterbliebenen hinterlassen, die rentenberechtigt

sind (Witwe/Witwer, Waise), wird kein Rentenfreibetrag aus einer etwaigen Hinterbliebenenrente angesetzt.

Die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Sonderausgaben abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge der Rentner sind nicht in die Vergleichsrechnung zur Berechnung einer möglichen Doppelbesteuerung einzubeziehen.

Aus der Berechnungsformel des BFH ergibt sich, dass – grob geschätzt – sich für 4 Gruppen künftig in erhöhtem Maße eine rechnerische Doppelbesteuerung ergeben kann:

- Ledige Kinderlose, da an sie keine Hinterbliebenenbezüge ausbezahlt werden
- Männer, weil sie nach der Sterbetafel früher sterben als Frauen
- Frühere Selbständige, weil für sie kein steuerfreier Arbeitgeberanteil eingezahlt wird
- Künftige Rentnerjahrgänge, weil der Rentenfreibetrag mit jedem Renteneintrittsjahrgang geringer und ein immer höherer Anteil der Steuer unterworfen wird.

Es ist zu beachten, dass, wie in so vielen anderen Fällen, die Feststellungslast für das Vorliegen einer etwaigen verfassungswidrigen doppelten Besteuerung beim Steuerpflichtigen selbst liegt. Außerdem hat er die frühere steuerliche Behandlung seiner Altersvorsorgeaufwendungen darzulegen. Das dürfte in vielen Fällen zu Problemen führen, denn die lückenlose Aufbewahrung dieser steuerlichen Unterlagen über einen so langen Zeitraum ist wohl eher schwierig.

§ 35a EStG in Bezug auf zumutbare Belastung und Haushaltsersparnis

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG ist auch für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen zu gewähren, die dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wegen der zumutbaren Belastung aber nicht als solche berücksichtigt worden sind.

Des Weiteren hat der BFH klargestellt, dass in der Haushaltsersparnis, die bei der Ermittlung der abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung zu berücksichtigen ist, keine Aufwendungen enthalten sind, die eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG rechtfertigen.

Dem BFH-Urteil vom 16. Dezember 2020 (AZ: VI R 46/18) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die 1929 geborene gesundheitlich schwer beeinträchtigte Klägerin bewohnt seit Mitte November 2014 ein Apartment in einer Seniorenresidenz. Aus dem Wohnvertrag entstanden ihr im Streitjahr 2015 für die 63 qm große Wohnung insgesamt Aufwendungen für Miete und Nebenkosten (incl. haushaltsnaher Dienstleistungen) in Höhe von 33.883 €. Die Klägerin war nicht im Pflegebereich des Altersheims untergebracht und bezog auch keine Pflegeleistungen.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 machte die Klägerin die Aufwendungen für die Seniorenresidenz unter Ansatz einer Haushaltsersparnis in Höhe von 8.472 €, den verbleibenden Betrag in Höhe von 25.411 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Aufenthalt der Klägerin in der Altersresidenz alters- und nicht krankheitsbedingt sei. Es lehnte daher den Abzug der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung ab und berücksichtigte lediglich haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG.

Den dagegen gerichteten Einspruch wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Im folgenden Klageverfahren beurteilte das Finanzgericht die Unterbringung der Klägerin als krankheitsbedingt. Es sah die Aufwendungen jedoch der Höhe nach nur insoweit als berücksichtigungsfähig an, als sie auf eine übliche und angemessene Wohnfläche von 30 qm entfielen. Die somit anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen kürzte es um die sog. Haushaltsersparnis sowie um die zumutbare Belastung in Höhe von 2.039 €. Demnach verblieben 12.108 € als außergewöhnliche Belastung. Zudem entschied das Finanzgericht unter Hinweis auf § 35a Abs. 5 EStG, das für den Teil der Aufwendungen (haushaltsnahe Dienstleistungen), der im Rahmen der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, sowie für den Teil, der aufgrund der Haushaltsersparnis nicht zum Abzug zugelassen wird, der Abzug nach § 35a Abs. 2 EStG zu gewähren ist.

Im Revisionsverfahren beantragte das Finanzamt, dass die Steuerermäßigung nach § 35a Abs.2 EStG nur für Aufwendungen in Höhe der zumutbaren Belastung (2.039 €) zu gewähren sei.

Diesbezüglich teilt der BFH die Auffassung des Finanzgerichtes. Haushaltsnahe Dienstleistungen, die wegen der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, sind nach § 35a Abs. 2 EStG abziehbar. Werden im Rahmen des § 33 EStG Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 EStG als auch bei § 35a EStG berücksichtigt werden können, geht die Finanzverwaltung typisierend davon aus, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt (BMF vom 9. November 2016, BStBl I 2016, 1213, Rz 32).

Im Gegensatz dazu sind jedoch in der Haushaltsersparnis keine Aufwendungen enthalten, die eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG rechtfertigen. Eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 ESt setzt voraus, dass in dem Betrag (hier die Haushaltsersparnis) überhaupt Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen enthalten sind. Dies kann für die Haushaltsersparnis nicht typisierend unterstellt werden. Denn mit der Haushaltsersparnis werden laufende Kosten wie Miete, Strom, Wasser, Reinigungsaufwand typisiert. Deshalb ist davon auszugehen, dass in dem typisierten Betrag der Haushaltsersparnis von im Streitjahr 8.472 € Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen nicht in einer belastbaren Größenordnung enthalten sind.

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Die ortsübliche Marktmiete bestimmt sich grundsätzlich nach dem Mietspiegel. Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann auf ein Sachverständigengutachten, eine Mietdatenbank oder die Miete für mindestens drei vergleichbare Wohnungen zurückgegriffen werden.

Dem BFH-Urteil vom 22. Februar 2021 (AZ: IX-R-7/20) liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin vermietete seit dem 1. Juni 2015 eine im Jahre 2011 erworbene, im ersten Obergeschoss des Objektes gelegene Eigentumswohnung (57 qm) incl. Einbauküche unbefristet an ihre Tochter zum Mietzins in Höhe von monatlich 300 € zuzüglich einer Nebenkostenpauschale in Höhe von 70 €. Ferner hat die Tochter gegenüber einem Energieversorger den monatlichen Abschlag in Höhe von 49 € getragen.

Im zweiten Obergeschoss desselben Gebäudes vermietete die Klägerin eine ebenfalls mit einer Einbauküche ausgestattete Wohnung (57 qm) an einen Fremdmieter zum Mietzins in Höhe von monatlich 500 € zuzüglich einer Nebenkostenpauschale in Höhe von 78 €.

Im Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 2015 vom 29. Juni 2017 berücksichtigte das Finanzamt die für die Wohnung im ersten Obergeschoss erklärten Werbungskosten in Höhe von 3.553 € mit einem Anteil von 64 % (= 2.276 €) und setzte positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 314 € statt des erklärten Verlustes in Höhe von 963 € an. Als Begründung wurde angeführt, dass die zwischen der Klägerin und der Tochter vereinbarte Miete von 370 € nur 64 % und damit weniger als 66 % der ortsüblichen Miete von 578 € pro Monat betrage. Als Maßstab für die Ortsüblichkeit zog das Finanzamt die Miete für die vergleichbar ausgestattete, im selben Haus liegende

und durch die Klägerin an einen fremden Dritten vermietete Wohnung gleicher Größe heran.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht führte zur Urteilsbegründung im Wesentlichen aus, dass die ortsübliche Miete nicht vorrangig anhand des Mietspiegels festzustellen sei. Sie könne ebenso durch den Vergleich mit einer gleichwertigen fremdvermieteten Wohnung ermittelt werden.

Der BFH hat den Ausführungen des Finanzgerichts widersprochen. Die ortsübliche Miete ist nicht vorrangig anhand einer Vergleichsmiete für eine an einen Fremdmieter im selben Haus vermietete Wohnung zu bestimmen, sondern ergibt sich grundsätzlich aus dem örtlichen **Mietspiegel**. Nur ausnahmsweise kann auf einen Sachverständigen, eine Mietdatenbank oder einzelne vergleichbare Wohnungen zurückgegriffen werden.

Die ortsübliche Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ergibt sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel (BFH-Urteil vom 6. Februar 2018 (AZ: IX R 14/17). Dazu gehören sowohl der einfache Mietspiegel (§ 558c BGB) als auch der qualifizierte Mietspiegel (§ 558d BGB). Der Mietspiegel gehört zu den Informationsquellen, die eine leichte und schnelle Ermittlung der ortsüblichen Miete auf der Grundlage eines breiten Spektrums ermöglichen. Diesem Zweck liefe es zuwider, wenn bei einer Miete innerhalb der vom Mietspiegel vorgesehenen Spanne gleichwohl im Einzelfall ermittelt werden müsste, ob nicht ein anderer Wert innerhalb der Spanne der angemessenere wäre. Die Schwankungsbreite innerhalb des Mietspiegels lässt deshalb die Feststellung zu, dass **jeder Mietzins innerhalb der berücksichtigten Spanne** die ortsübliche Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG darstellt.

Der ortsübliche Mietspiegel kann nur dann nicht zugrunde gelegt werden, wenn er nur mangelhaften Erkenntniswert hat, z.B. wenn er nicht regelmäßig angepasst wird oder die Datenerhebung fehlerhaft ist. Entsprechendes gilt bei Sonderobjekten, die nicht unter den im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich fallen. Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für eine bestimmte Art von Wohnungen an, kann die gesteigerte Wohnqualität des Vergleichsobjekts durch einen entsprechenden Zuschlag berücksichtigt werden. Kann ein öffentlicher Mietspiegel ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, bestehen für das Finanzamt bzw. dem Finanzgericht mehrere Möglichkeiten, eine Vergleichsmiete zu ermitteln:

- Zugrundelegung eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB
- Rückgriff auf die Auskunft einer Mietdatenbank i.S. des § 558 a Abs. 2 Nr. 4 BGB
- Berücksichtigung der Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558 Abs. 2 Nr. 4 BGB. Dafür müssen zumindest freie Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden.

Das FG-Urteil wurde aufgehoben. Begründet wurde die Entscheidung des BFH-Urteils, dass das Finanzgericht die ortsübliche Marktmiete nicht anhand des vorhandenen Mietspiegels ermittelt hat, sondern allein auf die Miete für die im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung abgestellt hat, ohne ein breites Spektrum von weiteren Vergleichswohnungen heranzuziehen. Das Finanzgericht hat diese unterlassene Sachaufklärung nun nachzuholen. Die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten ist nun festzustellen. Die von der Tochter getragenen Kosten für Wärme sind ebenfalls umlagefähig und daher ebenfalls zu berücksichtigen. Bei der direkten Zahlung an den Stromversorger handelt es sich um einen sog. abgekürzten Zahlungsweg.

Auf dieser Grundlage ist die Entgeltlichkeitsquote und damit die Höhe des Werbungskostenabzugs zu ermitteln.

Im Revisionsverfahren hat die Klägerin vorgetragen, dass laut Mietspiegeltabelle für die ortsübliche Miete am unteren Rand ein Mietzins von 6,09 € pro qm gelte. Die vereinbarte Miete entspricht demnach 86,4 % der ortsüblichen Miete, so dass die Werbungskosten in voller Höhe anzuerkennen sind.

Hinweis:

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde die Aufteilungsquote in § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG ab dem Kalenderjahr 2021 von 66 % auf 50 % der ortsüblichen Miete herabgesetzt. Beträgt die Miete mindestens 50 % aber weniger als 66 % der ortsüblichen Miete ist eine Totalüberschussprognose vorzunehmen.

Wegfall des Verschonungsabschlags bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bei der Übertragung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Anteilen an Kapitalgesellschaften wird auf Antrag das übertragene Vermögen zu 85 % von der Erbschaftsteuer verschont. Der Verschonungsabschlag wird allerdings nur gewährt, wenn das Betriebsvermögen mindestens fünf Jahre nach dem Erbfall im Eigentum des oder der Erben oder der Beschenkten verbleibt.

Der Verschonungsabschlag fällt daher mit Wirkung für die Vergangenheit anteilig weg, soweit der Erwerber einen Anteil an einer Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren veräußert, wobei als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, bereits die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft stelle eine Betriebsaufgabe dar. Darin sah sie sich mit der überwiegenden Auffassung in der Literatur einig.

In zwei Entscheidungen v. 1.7.2020 hat der BFH nun entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG noch nicht zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags führt. Dazu komme es vielmehr erst bei der Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen.

Diesen Entscheidungen lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der am 02.06.2010 verstorbene Erblasser wurde von dem Kläger und seinem Bruder je zur Hälfte beerbt. Der Erblasser war zum Zeitpunkt seines Todes als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Am 1.6.2014 wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Januar 2015 wurden wesentliche Teile des Betriebsvermögens durch den Insolvenzverwalter veräußert. Das Finanzamt gewährte den Verschonungsabschlag lediglich für drei Jahre und setzte die Erbschaftsteuer herauf.

Mit der Klage begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Verschonungsabschlags für vier Jahre. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei der Geschäftsbetrieb der Firma durch den Insolvenzverwalter zunächst fortgeführt worden, die Produktion sei unverändert weitergelaufen und die Mitarbeiter des Unternehmens seien nicht entlassen worden. Bei Personengesellschaften stelle die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens keinen Veräußerungstatbestand dar.

Die Revision beim BFH hatte Erfolg. Der BFH unterschied in der Urteilsbegründung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und führte folgendes aus:

- Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG führt wie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft zur Auflösung der Gesellschaft.
- Ertragsteuerrechtlich führt die Auflösung einer Kapitalgesellschaft zu einer Veräußerung i. S. des § 17 EStG. Erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtlich führt die Auflösung der Kapitalgesellschaft zum nachträglichen Wegfall des Verschonungsabschlags. Folglich fällt mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft anteilig rückwirkend weg.
- Demgegenüber führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich nicht zu einer Betriebsaufgabe.
- Die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft führt daher auch nicht zum nachträglichen anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes führen nur die Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, die Betriebsaufgabe oder die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen zum nachträglichen Wegfall des Verschonungsabschlags. Diese Begriffe sind eng an das Ertragsteuerrecht angelehnt und entsprechend auszulegen.
- Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist auch nicht mit der Betriebsaufgabe vergleichbar. Im Verlauf des Insolvenzverfahrens ist es denkbar,

dass der Betrieb zunächst oder dauerhaft fortgeführt wird oder nur unwesentliche Betriebsgrundlagen veräußert werden, um die Gläubiger zu befriedigen. Erst wenn der Insolvenzverwalter den Betrieb endgültig einstellt oder wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, ist der Tatbestand des § 13a Abs. 6 ErbStG erfüllt.

Fazit:

Aus den Urteilsgründen ergibt sich eine wesentliche Differenzierung zwischen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft einerseits und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft andererseits.

Obwohl in beiden Fällen die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Auflösung der Gesellschaft führt, ist im Hinblick auf eine Kapitalgesellschaft diese Auflösung einer Veräußerung gleichzusetzen. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft führt demgegenüber ertragsteuerlich noch nicht zu einer Betriebsaufgabe und der Erfassung des entsprechenden Veräußerungsergebnisses.

Das erbschaftsteuerliche Verständnis der Betriebsaufgabe folgt dem ertragsteuerlichen. Somit ist mit Bezug auf Kapitalgesellschaften die Eröffnung des Insolvenzverfahrens der maßgebliche Zeitpunkt im Hinblick auf den etwaigen Wegfall des Verschonungsabschlags. Bei Personengesellschaften ist dieses Ereignis demgegenüber sowohl ertrag- als auch erbschaftsteuerlich irrelevant. Erst wenn der Insolvenzverwalter den Betrieb endgültig einstellt oder wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, ist der Tatbestand des § 13a Abs. 6 ErbStG erfüllt.

Abzug nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen gem. § 82b EStDV im Erbfall

Manfred Kröger
Steuerberater

Erhaltungsaufwendungen für Vermietungsobjekte sind grundsätzlich in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie geleistet wurden. Sofern allerdings höhere Aufwendungen für die Erhaltung von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden und überwiegend Wohnzwecken dienenden Gebäuden entstanden sind, können diese nach einer Sondervorschrift (§ 82b EStDV) auf einen zwei- bis fünfjährigen Zeitraum gleichmäßig verteilt werden. Diese Regelung macht für den Steuerpflichtigen häufig Sinn, da es dann zu einer Tarifglättung kommen kann. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht verbrauchte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten gem. § 82b Abs. 2 EStDV vollständig anzusetzen.

Es fehlt allerdings eine gesetzliche Regelung, wie der nicht verbrauchte Teil der entstandenen und nach § 82b EStDV auf bis zu fünf Jahren verteilten Erhaltungsaufwendungen zu behandeln ist, wenn der Eigentümer, der die Aufwendungen getragen hat, in diesem Zeitraum verstirbt. Die Finanzverwaltung hat gemäß R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR den Steuerpflichtigen die Wahl gelassen, im Falle einer unentgeltlichen Übertragung des Gebäudes (und damit im Falle der Schenkung oder im Erbfall) die Aufwendungen beim Schenker/Erblasser oder beim Beschenkten/Erben zu berücksichtigen.

Der gesetzlich nicht geregelte Erbfall, war nun Gegenstand einer Klage vor dem Bundesfinanzhof (Urteil vom 10.11.2020; Az. IX R 31/19).

Dem Urteil stand folgender Sachverhalt zu Grunde:

A war Eigentümer eines von ihm vermieteten Hausgrundstücks. Für seine Erhaltungsaufwendungen der Jahre 2012 bis 2015 hatte er die Verteilung auf fünf

Jahre nach § 82b EStDV gewählt. In 2016 (Streitjahr) waren rund 30.000 EUR an Erhaltungsaufwendungen noch nicht berücksichtigt. Im Januar 2016 ging das Grundstück im Erbwege auf eine Erbengemeinschaft über. An dieser war B (die frühere Ehefrau des A) beteiligt. B erklärte für 2016 die Vermietungseinkünfte des A für Januar 2016 unter Abzug des zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen. Das FA ging davon aus, lediglich der auf Januar 2016 entfallende Anteil, der an sich für 2016 zu berücksichtigenden Jahresbeträge, sei zu berücksichtigen. Die Restbeträge seien bei der Erbengemeinschaft im Rahmen derer gesonderter und einheitlicher Feststellungen zu berücksichtigen. Die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV sei bei dieser fortzuführen.

Dem widersprach das Finanzgericht und gab der Klage statt. Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV gingen nicht auf die Erben über. Der nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen ist nur beim Erblasser im Veranlagungszeitraum seines Todes in einer Summe abziehbar. Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen ist im Veranlagungsjahr des Versterbens in vollem Umfang als Werbungskosten des Erblassers im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen. Ein Wahlrecht existiert nicht.

Zur Begründung fügt der BFH den Zweck des § 82b Abs. 1 EStDV an. Die Regelung dient dazu, durch eine periodische Verteilung der Erhaltungsaufwendungen die Tarifprogression auszugleichen (BFH v. 13.3.2018, IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824, Rz 33). Dieser Zweck wird jedoch verfehlt, wenn wegen Versterbens des Steuerpflichtigen eine weitere Ausnutzung der Tarifprogression durch ihn nicht mehr möglich ist. Denn mit dem Tod endet die auf die natürliche Person bezogene Einkünfteerzielung. Der bislang nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen kann daher nur im Veranlagungszeitraum des Versterbens berücksichtigt werden. Verstirbt der Steuerpflichtige innerhalb des Verteilungszeitraums, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen somit im Veranlagungszeitraum seines Versterbens als Werbungskosten abzusetzen.

Die Situation des Streitfalls sei vergleichbar mit den in § 82b Abs. 2 EStDV genannten Fällen (Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in ein Betriebsvermögen), in denen eine weitere Berücksichtigung im Wege der Verteilung der Aufwendungen nicht mehr möglich und daher der Sofortabzug durchzuführen ist. Die von A getragenen Erhaltungsaufwendungen haben dessen persönliche Leistungsfähigkeit sofort gemindert und sind daher spätestens im Veranlagungszeitraum des Versterbens als Werbungskosten abziehbar.

Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von Erhaltungsaufwendungen i. S. d. § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod des Erblassers existiert nicht. Auch eine analoge Anwendung von § 11d EStDV scheidet aus. Die Übertragung ergibt sich nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge. Denn Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur ESt herangezogen und deren Einkünfte getrennt ermittelt bzw. zugerechnet werden. Daraus ergibt sich, dass die bei A bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesen nicht als Werbungskosten von den selbst erzielten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind.

Welche der beiden Rechtsfolgen – Sofortabzug im Todesjahr oder Fortführung bei den Erben – überhaupt steuerlich günstiger ist, hängt von der jeweiligen Einkünftesituation bei Erblasser und den Erben ab: Liegen die Einkünfte des Erblassers deutlich über jenen der Erben, kann sich der Abzug der noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen im Todesjahr des Erblassers als vorteilhaft erweisen. Liegen die Einkünfte der Erben hingegen deutlich über jenen des Erblassers, wird die Fortführung des Verteilungszeitraums die bevorzugte Möglichkeit sein. Derzeit ist unklar, ob die Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Auffassung festhalten oder sich der Sichtweise des BFH anschließen wird. Noch gilt die Verwaltungsanweisung gem. R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR wonach bei unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes der Übergang des beim Rechtsvorgänger noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen auf den Rechtsnachfolger möglich ist. Als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift hat diese Richtlinienbestimmung jedoch keine Rechtsnormqualität und bindet die Gerichte nicht.

Die Steuerbefreiung des Familienheims

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Das Erbschaftsteuergesetz sieht in § 13 ErbStG eine sachliche Steuerbefreiung für das sog. „Familienheim" in drei Fällen vor.

Zu Lebzeiten ist eine steuerfreie Übertragung des Familienheims ausschließlich zugunsten des Ehe- bzw. Lebenspartners möglich, während der steuerfreie Erwerb von Todes wegen unter Erfüllung weitergehender Voraussetzungen darüber hinaus auch zugunsten der Kinder oder in Sonderfällen auch zugunsten der Enkelkinder möglich ist.

Dadurch eröffnen diese Regelungen Gestaltungsmöglichkeiten.

Definition des „Familienheims"

Als „Familienheim" im Sinne der Erbschaftsteuer kommen zunächst einmal ausschließlich Immobilien in Betracht, die nicht im Drittland belegen sind und die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Die Finanzverwaltung setzt bei der Beurteilung voraus, dass die Wohnung gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird und bestimmt den Wohnungsbegriff nach der tatsächlichen Nutzung. Entscheidend ist für die Finanzverwaltung, dass sich dort der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet. Wohnungen, die als Ferien- oder Wochenendwohnung oder für einen Berufspendler nur als Zweitwohnung genutzt werden, sind demnach nicht begünstigungsfähig. Maßgeblich ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eheleute und der zur Familie gehörenden Kinder.

Die Steuerbefreiung ist auf die selbst genutzte Wohnung begrenzt, wobei diese auch Garagen und Nebengebäude einschließt, die sich auf dem Grundstück befinden und mit der Wohnung gemeinsam genutzt werden.

Sofern dann ein Familienheim vorliegt, das die o.g. Bedingungen erfüllt, sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung des Familienheims trotzdem unterschiedlich.

Übertragung des Familienheims zu Lebzeiten

§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG regelt die steuerfreie Übertragung des „Familienheims" unter Lebenden von einem Ehe- bzw. eingetragenen Lebenspartner auf den anderen Partner, soweit auf dem bebauten Grundstück eine eigene Wohnung zu Wohnzwecken genutzt wird.

Maßgebend für die Beurteilung sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung, d. h. bei Entstehung der Steuer. Formal knüpft die Steuerbefreiung an das Bestehen einer Ehe an. Nicht entscheidend ist der Güterstand der Eheleute. Eine steuerfreie Übertragung ist jedoch nach rechtskräftiger Scheidung der Ehe nicht mehr möglich.

Eine Steuerbefreiung kommt allerdings auch dann in Betracht, wenn der Beschenkte vom Schenker von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Familienheims freigestellt wird. Nicht entscheidend ist auch, ob beide Ehepartner oder nur der begünstigte Ehepartner das Eigentum an dem Familienheim innehaben. So kann z.B. ein Ehegatte die gemeinsamen Verbindlichkeiten für das Familienheim aus liquiden Mitteln tilgen, die nach zivilrechtlicher Sicht ausschließlich ihm zuzurechnen sind oder die Rechnungen für die Anschaffung der Immobilie allein begleichen. Darüber hinaus ist eine Steuerbefreiung auch dann möglich, wenn der zuwendende Ehepartner nachträglichen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand für ein Familienheim trägt, das im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten oder im Eigentum des anderen Ehegatten steht. Durch diese Regelung wird auch der Umbau des Familienheims mit liquiden Mitteln, die nach zivilrechtlichen Grundsätzen ausschließlich dem zuwendenden Ehepartner zuzurechnen sind, steuerfrei möglich. Auch in diesen Fällen ist Gegenstand der Steuerbefreiung der Wertzuwachs des Eigentums des begünstigten Ehepartners an dem Familienheim.

Der Vorteil der Übertragung zu Lebzeiten besteht auch darin, dass die Steuerbefreiung zu Lebzeiten im Vergleich zur Übertragung des Familienheims im Erwerb von Todes wegen keine Nachbehaltensfrist (Sperrfrist) vorsieht.

Des Weiteren gibt es zwar immer nur jeweils ein „Familienheim" der Eheleute, aber nacheinander können mehrere Familienheime übertragen werden. Das kann z.B. der Fall sein, wenn Familien ihren

Lebensmittelpunkt durch Umzug in eine andere Stadt oder aber durch Errichtung eines Neubaus oder Erwerb einer Immobilie verlegen.

Entscheidend ist, dass sich die Schenkungen auf das „Familienheim" der Eheleute beziehen und zwar im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für die jeweilige Schenkung.

Erwerb des Familienheims von Todes wegen

Die Gestaltungsmöglichkeiten bei Erwerben von Todes wegen beschränken sich auf die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4b und c ErbStG.

- Übertragung unter Eheleuten

  § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ermöglicht eine steuerfreie Übertragung eines „Familienheims" unter Eheleuten von Todes wegen.

  Eine Steuerfreiheit ist hiernach aber nur möglich, wenn der Erblasser die Immobilie bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Darüber hinaus muss diese Wohnung vom Erwerber unverzüglich selbst genutzt werden.

  Diese Steuerbefreiung steht unter einer Nachbehaltensfrist. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt. Eine Ausnahme gilt nur für den Fall, dass der überlebende Ehepartner aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. Das ist z. B. der Fall bei Tod oder Unterbringung im Heim. Ein Umzug in eine kleinere Wohnung ist hingegen schädlich.

  Auch die unverzügliche Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken ist definiert. Der BFH hat klargestellt, dass unverzüglich gleichbedeutend ist mit „ohne schuldhaftes Zögern", d. h. innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall. Als angemessen erachtet der BFH dabei einen Zeitraum von bis zu sechs Monaten. Nach Ablauf der Frist muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.

- Übertragung auf Kinder

  § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ermöglicht die steuerfreie Übertragung von Immobilien auf Kinder oder Kinder verstorbener Kinder durch Erwerb von Todes wegen.

  Die Steuerbefreiung kommt auch hier nur in Betracht, soweit der Erblasser die übertragene Wohnung bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war und wenn die Wohnung vom Erwerber unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken selbst genutzt wird.

  Auch diese Steuerbefreiung steht unter einer Nachbehaltensfrist von zehn Jahren. Eine Ausnahme besteht nur, wenn der Erwerber aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert ist. Das kann z. B. aufgrund einer Pflegebedürftigkeit bestehen, die die Führung eines eigenen Haushalts unmöglich macht. Sofern der Erwerber allerdings von vornherein gehindert ist, die Immobilie für eigene Wohnzwecke zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einzieht, scheidet eine Steuerbefreiung grundsätzlich aus.

  Es ist daher entscheidend, dass das Familienheim auf diejenige Person übergeht, welche dieses auch zu eigenen Wohnzwecken nutzen möchte und kann. Denn nur in diesem Fall kommt eine Steuerbefreiung in Betracht. Eine Übertragung auf Personen, die an einer Nutzung für eigene Wohnzwecke gehindert sind, ist nicht sinnvoll, da in diesen Fällen eine Steuerbefreiung nicht möglich ist.

  Das gilt auch dann, wenn die Immobilie nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, sondern unentgeltlich einem Dritten, z.B. dem Ehepartner des Erblassers, zur Nutzung überlassen wird. In diesen Fällen könnten Alternativen sinnvoll sein. So kann z.B. das Familienheim zunächst im Eigentum des überlebenden Ehepartners bleiben und erst nach dem Tod des überlebenden Ehepartners auf die gewünschte Person übergehen.

  Beschränkt wird die Steuerbefreiung des Weiteren dadurch, dass die Begünstigung nur gewährt wird, soweit die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt. Der übersteigende Anteil des Wohnraumes unterliegt in vollem Umfang der Besteuerung. Auch hier könnten Gestaltungen von Nutzen sein. So können die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung schon vor Übertragung durch Erwerb von Todes wegen „vorbereitet" werden, z.B. durch eine Aufteilung der Immobilie in WEG.

Eine Steuerbefreiung ist auch dann möglich, wenn das Familienheim erst im Zuge der Erbauseinandersetzung auf eine bestimmte Person übergeht und diese für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hingibt.

Fazit

Die gesetzlichen Regelungen ermöglichen die steuerfreie Übertragung eines „Familienheims" zu Lebzeiten zwischen Eheleuten und durch Erwerb von Todes wegen auch auf Kinder. Auf Grund der hohen Immobilienwerte bietet die Regelung damit Steuersparpotenzial, insbesondere dann, wenn diese Steuerbefreiung unter Ehepartnern mehrfach in Anspruch genommen wird. Zu beachten sind dabei immer die restriktiven Voraussetzungen der Regelung, da die Rechtsprechung diese sehr eng auslegt.

Rangrücktrittserklärung bei fehlender operativer Geschäftstätigkeit

Manfred Kröger
Steuerberater

In diversen Urteilen hatte der BFH bereits festgestellt, dass eine Rangrücktrittserklärung, die vorsieht, dass die Verbindlichkeit (auch) aus sogenannten „freiem Vermögen" zu tilgen ist, nicht zur Folge hat, dass die Verpflichtung bei Vermögenslosigkeit des Schuldners im handels- oder steuerrechtlichen Jahresabschluss erfolgswirksam auszubuchen ist. Offensichtlich klärungsbedürftig war aber noch der Fall, wie sich eine Rangrücktrittserklärung auch mit einer Einbindung der Formulierung des „sonstigem freien Vermögens" auswirkt, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit zukünftig nicht mehr in der Lage sein wird, überhaupt freies Vermögen zu schaffen. Diese Frage hat der BFH nun in dem Urteil vom 19.08.2020 (VI R 32/18) zu beantworten:

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zu Grunde:

Eine GmbH, die im Streitzeitraum keine operativen Tätigkeiten mehr ausübte, hatte Verbindlichkeiten gegenüber ihrer Alleingesellschafterin. Diese erklärte im Jahr 2007 zur Abwendung der Überschuldung der GmbH für einen Teil ihrer Forderungen hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Art und Weise zurückzutreten, dass ihre Forderungen nur aus künftigen Jahresüberschüssen, einem Liquidationserlös oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind. Das Finanzamt war der Auffassung, dass aufgrund der fehlenden operativen Geschäftstätigkeit sowie der Vermögenslosigkeit der GmbH mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten zu rechnen sei und löste die bestehenden Verbindlichkeiten (abzüglich des freien Vermögens) gewinnerhöhend auf. Das Finanzgericht Münster gab der Klage der Steuerpflichtigen statt. Der BFH hat sich nun, nachdem die Finanzverwaltung Revision eingelegt hatte, der Auffassung des Finanzgerichts und des Steuerpflichtigen mit folgender Begründung angeschlossen.

Handelsrechtlich ist eine Schuld gem. § 247 Abs. 1 HGB nach ständiger Rechtsprechung in der Handelsbilanz zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. zum Beispiel BFH-Urteile vom 30.11.2011, I R 100/10 und vom 15.04.2015, I R 44/14). Keine wirtschaftliche Belastung stellt dabei nach der Rechtsprechung des BFH eine Verbindlichkeit dar, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss. Für diese Annahme genügt es indes nicht, dass der Schuldner überschuldet ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 28.09.2016, II R 64/14). Dies entspricht auch der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 08.09.2006; OFD Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017 und vom 03.08.2018). Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze steht die Rangrücktrittsvereinbarung nach Auffassung des BFH aus handelsbilanzieller Sicht einer weiteren Passivierung der gegenüber der Alleingesellschafterin bestehenden Verbindlichkeiten nicht entgegen.

Auch steuerrechtlich ergebe sich aus § 5 Abs. 2a EStG nicht, dass die Bezugnahme in einer Rangrücktrittsabrede auf das die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigende Vermögen die Pflicht des Schuldners, Verbindlichkeiten zu passivieren, der Höhe nach auf den Umfang des im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe tatsächlich vorhandenen freien Vermögens beschränken würde. Es reiche aus, dass auf das „freie" Vermögen Bezug genommen wird, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe dieses am zu beurteilenden Bilanzstichtag tatsächlich vorhanden ist.

Diese Entscheidung des BFH ist erfreulich. Wäre der BFH zur gegenteiligen Auffassung gelangt, hätte man in den meisten Fällen, in denen eine Rangrücktrittserklärung auf Grund einer Überschuldung getroffen wurde, zu jedem Bilanzstichtag überprüfen müssen, ob „sonstiges freies Vermögen" vorhanden ist, oder zukünftig überhaupt zu bilden ist.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Die Steuererklärung von Vereinen

Immer wieder stellt sich die Frage, warum eine gemeinnützige Organisation, die vom Grundsatz her steuerbefreit ist, überhaupt eine Steuererklärung abgeben muss. Im deutschen Steuerrecht gibt es verschiedene Arten von Steuern. Daher gibt es auch verschiedene Arten von Steuererklärungen. Man unterscheidet beispielsweise zwischen der Körperschaft-, der Gewerbe- und der Umsatzsteuererklärung. Da jeder Steuererklärung eigene Gesetze zugrunde liegen und für die Erhebung jeder Steuer besondere Voraussetzungen gelten, ist für jede Steuerart auch eine separate Prüfung erforderlich. Der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung und der Zweckbetrieb sind in jeder gemeinnützigen Organisation grundsätzlich von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit. Sobald jedoch die gemeinnützige Organisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, sind dessen Einnahmen grundsätzlich steuerpflichtig. Ausnahmen bestehen jedoch dann, wenn die Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Grenze von 45.000 € im Jahr nicht übersteigen. In diesen Fällen wäre dann die gemeinnützige Organisation von der Abgabe einer Steuererklärung befreit. Dabei ist jedoch auch zu beachten, dass gemeinnützige Organisationen, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben und daher von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit sind, trotzdem eine Körperschaftsteuererklärung abgeben müssen. Damit werden die Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit gemäß Abgabenordnung nachgewiesen. Für kleine Vereine gilt für die Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung mit der sogenannten Anlage GEM in der Regel eine Dreijahresfrist. Bei größeren Vereinen ist jedoch grundsätzlich das Kalenderjahr die Grundlage für die Körperschaftsteuererklärung. Die Erklärung für das Kalenderjahr 2020 ist bis spätestens zum 31.07.2021 beim Finanzamt einzureichen. Wird

die Erklärung von einem Steuerberater erstellt, verlängert sich die Abgabefrist bis zum 28.02.2022. Versäumt der Verein diese Abgabefristen, kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag festsetzen und im schlimmsten Fall die Besteuerungsgrundlagen schätzen und damit gleichzeitig die Gemeinnützigkeit aberkennen. Dieses führt in der Regel zu hohen Nachzahlungen. Die Einnahmen einer gemeinnützigen Organisation im Bereich der Vermögensverwaltung, in ihren Zweckbetrieben und auch in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen jedoch unter Umständen der Umsatzsteuer. Daher muss eine gemeinnützige Organisation jährlich auch eine Umsatzsteuer-Erklärung abgeben. Betragen die Umsätze im Vorjahr nicht mehr als 22.000 € und im laufenden Jahr nicht mehr als 50.000 €, fällt keine Umsatzsteuer an. Es handelt sich hier um die sogenannte Kleinunternehmerregelung. Der Verein kann jedoch jederzeit auf eine Regelbesteuerung optieren. Je nach Höhe der im Vorjahr insgesamt entrichteten Umsatzsteuer besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung (Umsatzsteuer mehr als 1.000 €) bzw. einer monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung (Umsatzsteuer mehr als 7.500 €). Diese Voranmeldungen sind bis zum 10. des Folgemonats einzureichen. Auf Antrag kann diese Frist um einen Monat verlängert werden. Dazu muss beim Finanzamt eine sogenannte Dauerfristverlängerung beantragt und eine Umsatzsteuersondervorauszahlung geleistet werden. Auch in diesen Fällen kann das Finanzamt bei verspäteter Abgabe einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Keine Anerkennung der Gemeinnützigkeit: Was nun?

Neu gegründete Vereine und Vereine, die kürzlich eine Satzungsänderung verabschiedet haben, beantragen im Normalfall beim Finanzamt die Erteilung eines Feststellungbescheides nach § 60a AO. Dieser bescheinigt, dass die Satzung des Vereins den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen der Finanzbehörden entspricht. Damit ist der Verein befugt, Spendenquittungen auszustellen. Was aber passiert, wenn die Finanzbehörden die Erteilung eines solchen Bescheides ablehnen? Mit den Folgen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) in einer aktuellen Entscheidung beschäftigt. In dem vorliegenden Fall ging es um einen Verein, dessen Satzung keine Fehler enthielt und damit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprach. Das Finanzamt lehnte jedoch die Erteilung des Feststellungescheides ab mit der Begründung, dass es konkrete Hinweise gibt, die darauf schließen lassen, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht. Ein Einspruch und ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatten keinen Erfolg, so dass der Verein gegen die Entscheidung Klage einreichte. Gleichzeitig beantragte der Verein im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes gerichtlich die Aussetzung der Vollziehung des Ablehnungsbescheides und hilfsweise den Erlass einer einstweiligen Anordnung zur Erteilung des Feststellungsbescheides. Das Gericht entschied zugunsten des Vereins. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass das Finanzamt für die Erteilung des Feststellungsbescheides nur die satzungsmäßigen Voraussetzungen überprüfen dürfe. Der Einwand, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht dem Gemeinnützigkeitsrecht entspricht, ist an dieser Stelle nicht zu prüfen. Das Finanzamt legte Beschwerde beim BFH mit der Begründung ein, dass der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nicht zulässig war. Dem stimmte der BFH zu, denn durch den Antrag auf Erteilung eines Feststellungsbescheides begehrt der Verein eine steuerliche Vergünstigung, die ihm bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht zugestanden habe. Nur durch einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung hätte das Finanzamt zur Erteilung eines Feststellungsbescheides gezwungen werden können. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung läuft jedoch ins Leere, da kein belastender Bescheid vorgelegen habe, gegen den sich der Verein hätte wehren können. Diese Entscheidung ist aus verfahrensrechtlicher Sicht als richtig zu beurteilen. Der Fehler des Vereins lag darin, dass er einen falschen Antrag gestellt hat. Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Beurteilung heraus ist die Ansicht des Vereins für die Vergangenheit gesehen jedoch richtig. Die Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung ist im Rahmen der Erteilung des Feststellungsbescheides nach § 60a AO bis zum 31.12.2020 kein Thema. Seit Jahresbeginn 2021 dürfen die Finanzämter jedoch die Erteilung eines Feststellungsbescheides nach § 60a AO verweigern, wenn die tatsächliche Geschäftsführung sich als nicht satzungskonform darstellt. Dies gilt auch dann, wenn die Satzung selbst formal keine Mängel enthält.

Keine Umsatzsteuer auf Sachspenden bis zum 31.12.2021

Als eine Folge der Coronapandemie sind im Moment die Warenlager von vielen Einzelhändlern hoffnungslos überfüllt. Die Händler konnten wegen des Lockdowns ihre Waren nicht wie gewohnt verkaufen. Winterkollektionen sind noch nicht verkauft, obwohl die Frühlings- und Sommerkollektion jetzt schon in den Geschäften hängt. Auf der anderen Seite steigt die Zahl der Bedürftigen aufgrund von Arbeitslosigkeit und Kurzarbeit. Für den Einzelhändler wäre es daher von großem Vorteil, wenn er einen Teil seiner Waren an gemeinnützige Organisationen zur Weitergabe an Bedürftige spenden würde. Dem steht jedoch das Steuerrecht im Wege. Das Steuerrecht nämlich behandelt Sachspenden wie Verkäufe, so dass auf jede Sachspende Umsatzsteuer zu entrichten ist. Mangels zahlendem Endverbraucher ist der Unternehmer letztlich mit der Umsatzsteuer belastet. Zwar ist die Sachspende steuerlich absetzbar, allerdings ist der

Abzug in der Höhe begrenzt. Der Händler leidet wirtschaftlich bereits stark unter der Pandemie. Daher ist es ihm nicht zu verdenken, dass er seine Ware lieber vernichtet, als dass er sie spendet und dann noch oben drauf zahlt. Das Bundesfinanzministerium hat nun auf Druck der Politik und der Interessensverbände reagiert und wird bis zum Jahresende auf die Umsatzsteuer bei Sachspenden von Einzelhändlern verzichten. Grundsätzlich unterliegen diese Sachspenden zwar weiterhin der Umsatzsteuer, deren Höhe sich nach dem Restwert der gespendeten Ware bemisst. Aufgrund der derzeitigen Ausnahmesituation verzichten die Behörden jedoch auf die Erhebung der Umsatzsteuer. Diese Ausnahmeregelung gilt für alle Spenden, die zwischen dem 01.03.2020 und dem 31.12.2021 erfolgt sind oder bereits noch erfolgen werden. Diese Anweisung des Finanzministeriums ist grundsätzlich zu begrüßen. Es wäre jedoch schön, wenn eine solche Regelung auf Dauer angelegt wäre. Auch nach der Pandemie wird das Vernichten der Waren günstiger sein als die Weitergabe in Form von Sachspenden an bedürftige Menschen. Ein großer Steuerausfall ist meines Erachtens nicht zu befürchten, da die gespendeten Waren in der Regel unverkäuflich sind.

Was ist ein Umlaufverfahren?

Beschlüsse von Vereinen müssen nicht immer nur auf klassischem Wege im Rahmen von Präsenzveranstaltungen gefasst werden. Das sogenannte Umlaufverfahren bietet eine gute Alternative. Gerade in Pandemiezeiten hat dieses Verfahren erheblich an Bedeutung gewonnen. Es müssen mehrere Voraussetzungen gegeben sein, damit die Beschlüsse im Umlaufverfahren auch wirksam sind. Im Gegensatz zur Präsenzveranstaltung müssen die Beschlüsse einstimmig gefasst werden. Bereits eine Enthaltung oder eine ungültige Stimme führen zur Nichtwirksamkeit des Beschlusses. Damit auch im Umlaufverfahren eine einfache Mehrheit zur Beschlussfassung ausreichend ist, muss zwingend eine Satzungsänderung zu diesem Punkt vorgenommen werden. Die Stimmen der einzelnen Mitglieder müssen zwingend auf schriftlichem Wege abgegeben werden. Das ist z.B. möglich über einen unterschriebenen Stimmzettel. Meldungen über E-Mail bzw. WhatsApp sind demnach nicht zulässig. Die Stimmen der einzelnen Mitglieder müssen innerhalb einer angemessenen und im Vorfeld festgelegten Frist eingegangen sein. Eine einzig verspätet abgegebene Stimme gilt in solchen Fällen als Enthaltung und reicht daher aus, den Beschluss unwirksam werden zu lassen. Auch darf die Satzung des Vereins Abstimmungen im Beschlussverfahren nicht ausschließen. Das Umlaufverfahren muss in der Satzung nicht explizit genannt sein. Ein Ausschluss darf in der Satzung allerdings nicht enthalten sein. Ohne Satzungsregelung gilt § 32 Abs. 2 BGB. Dieser lässt das Umlaufverfahren ausdrücklich zu. Der größte Vorteil des Umlaufverfahrens besteht darin, dass gerade bei einer großen Anzahl von Mitgliedern keine Präsenzveranstaltung organisiert werden muss. Es müssen keine Räumlichkeiten angemietet werden, die Verpflegung der Mitglieder entfällt, der erhöhte Organisationsaufwand für eine Präsenzveranstaltung entfällt und für das einzelne Mitglied fallen auch keine Reisekosten an. Bestimmt die Satzung hingegen nichts anderes, ist die geforderte Einstimmigkeit jedoch ein großer Nachteil des Umlaufverfahrens. Gerade auch bei komplexeren Beschlussgegenständen werden viele Mitglieder eine Präsenzveranstaltung einfordern. Insbesondere für schnell zu entscheidende bzw. einfachere Sachverhalte hat das Umlaufverfahren gegenüber der Präsenzveranstaltung eindeutig Vorteile. Die Vorteile dieses Verfahrens hat gerade in Pandemiezeiten auch der Gesetzgeber gesehen und daher im Rahmen des COVID-19-Gesetzes mehrere Ausnahmen zum § 32 Abs. 2 BGB beschlossen. Nach dem COVID-19-Gesetz ist bei der Stimmabgabe keine Einstimmigkeit erforderlich. Stattdessen gelten die Mehrheitserfordernisse laut Gesetz und Satzung. Auch die Stimmabgabe in Textform kann in diesen Zeiten per E-Mail, Fax und auch über die bekannten Messengerdienste erfolgen. Grundvoraussetzung dafür ist allerdings, dass der Verein alle Mitglieder am Umlaufverfahren beteiligt und bis zu einem festgesetzten Termin mindestens die Hälfte der Vereinsmitglieder ihre Stimme abgegeben haben. Daher ist gerade bei größeren Vereinen die virtuelle Mitgliederversammlung dem Umlaufverfahren eindeutig vorzuziehen. Sie verbindet die Kostenvorteile des Umlaufverfahrens mit den Vorteilen einer Präsenzveranstaltung. Die Erfahrung der letzten Monate zeigt, dass sich das Umlaufverfahren daher nur für äußerst dringende Beschlüsse eignet, die keine Zeit für die Organisation einer virtuellen Mitgliederversammlung lassen.

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.