

# STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 Juni 2022

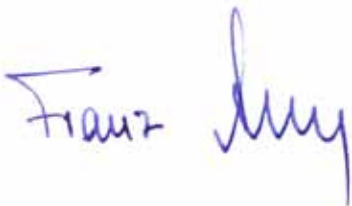
# Herzlich willkommen

Liebe Leserinnen und Leser,

der Bundesfinanzhof, der gerade bei Mehrheitsgesellschaftern das Zuflussprinzip sehr eng auslegt, hat in einem interessanten Urteil neue Gestaltungsmöglichkeiten bei Gewinnausschüttungen bei GmbH's eröffnet, die unser Steuerberater Manfred Kröger in seinem Artikel vorstellt.

Die Installation von Photovoltaik-Anlagen wird auch bei Privatleuten zunehmend beliebter. Leider steigt damit aber auch die Bedeutung der steuerlichen Behandlung. Unsere Steuerberaterin Gunhild Schwarberg stellt die Regelungen der Länderfinanzbehörden dar, die das Besteuerungsverfahren vereinfachen sollen. Neben einem Artikel über die neuen steuerlichen Regelungen bei notwendigen Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen finden Sie in der vorliegenden Ausgabe wie immer viele interessante und praxisrelevante Urteile aus unterschiedlichen Rechtsgebieten.

Wir wünschen Ihnen viel Vergnügen bei der Lektüre.

A handwritten signature in blue ink that reads "Franz May". The signature is written in a cursive style with a large, stylized 'M'.

## INHALT

<b>Einkommensteuer</b>	<b>3</b>
Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
§ 34 EStG bei Überstundenvergütungen <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Arbeitsteilung in der Arztpraxis kann zu Gewerbebetrieb führen <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Verfassungsmäßigkeit des Sonderausgabenabzugs für Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für den Elternteil, zu dessen Haushalt das Kind gehört <i>Johanna Kater, Steuerberaterin</i>	
Disquotale Gewinnausschüttungen bei einer Zuführung zu einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
<b>Erbschaftsteuer</b>	<b>10</b>
Antrag auf Optionsverschonung nach Änderung einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Misglückte Schenkung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
<b>Einkommensteuer / Umsatzsteuer</b>	<b>12</b>
Die Behandlung von Photovoltaikanlagen im Steuerrecht <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Vereine</b>	<b>14</b>
Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

# Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen

**Manfred Kröger**  
*Steuerberater*

Mit Urteil vom 29. September 2021 (Az. IX R 11/19) hat der BFH über die steuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung entschieden. Damit hat der BFH eine für Beratung im Zusammenhang der vorweggenommenen Erbfolge sehr wichtige Frage geklärt. Im Mittelpunkt der Entscheidung stand die Frage, ob sog. „Versorgungsleistungen“ aus steuerlicher Sicht ein Entgelt darstellen oder nicht.

Im Streitfall hatte der Vater seiner Tochter ein Mehrfamilienhaus geschenkt, welches vermietet wurde. Als Gegenleistung vereinbarten die Parteien eine lebenslange Rente. Die Tochter wollte diese Rente steuerlich als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG geltend machen. Das Finanzamt lehnte dies ab. Lediglich der in den Zahlungen enthaltene Ertragsanteil könne als Werbungskosten geltend gemacht werden. Sowohl Einspruch als auch Klage blieben erfolglos.

Der BFH entschied nunmehr, dass Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen (lebenslange wiederkehrende Zahlungen, Leibrenten) aus steuerlicher Sicht grundsätzlich entgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragungen sind. Eine Ausnahme gilt nur, wenn die Voraussetzungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vorliegen. Dies setzt jedoch voraus, dass in der Regelung genanntes begünstigtes Vermögen (Anteile an gewerblichen Personengesellschaften, Betriebe, Teilbetriebe oder bestimmte Anteile an GmbHs) übertragen werden. Nur in diesen Fällen wird die Vermögensübertragung ausnahmsweise als unentgeltlicher Vorgang behandelt, wobei für die Zahlungen ein Sonderausgabenabzug beim Zahlenden möglich ist und der Begünstigte diese Zahlungen als sonstige Einkünfte besteuern muss.

Im vorliegenden Fall waren diese Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG allerdings nicht erfüllt, weil eine Immobilie des Privatvermögens übertragen wurde. Daher werden die Versorgungsleistungen steuerlich als Entgelt betrachtet.

Für Übertragungen des Privatvermögens kommt dabei die sog. Trennungstheorie zur Anwendung, wonach der Vorgang in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgang aufgespalten wird. Für den entgeltlichen Teil der Übertragung gilt danach, dass die lebenslangen Leistungen des Übernehmers an den Übertragenden in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten führen. Soweit das übertragene Vermögen zur Einkünfteerzielung verwendet wird, sind diese Anschaffungskosten steuerlich mit den Abschreibungen zu berücksichtigen; der in den Zahlungen enthaltene Zinsanteil führt zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG. Bei dem Übertragenden (Schenker) stellen diese Zahlungen einen Veräußerungserlös dar. Daher sind die damit verbundenen Steuerfolgen zu beachten. Bei der Übertragung von Privatvermögen kommt eine Besteuerung nur in Betracht, soweit das übertragene Wirtschaftsgut auch steuerlich verhaftet ist. So würde eine Besteuerung z. B. erfolgen, wenn Anteile i. S. d. § 17 EStG übertragen werden, welche nicht zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG gehören, oder Grundstücke des Privatvermögens, wenn die sog. Spekulationsfrist nach § 23 EStG noch nicht abgelaufen ist. Soweit die Übertragung unentgeltlich erfolgt, setzt der Übernehmer die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers fort (vgl. § 11d EStDV).

Die Grundsatzentscheidung bringt Klarheit in Fällen der Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen. Der BFH hatte das BMF (Bundesfinanzministerium) zum Verfahrensbeitritt aufgefordert (BFH v. 28.4.2020, IX R 11/19, BFH/NV 2020, 977). Der BFH teilt die Auffassung des BMF, dass wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG n.F. begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt anzusehen sind. Es liegt keine unentgeltliche „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ vor (BMF v. 11.3.2010, BStBl I 2020, 227, Rz 57, 65). Der Gesetzgeber hat das von der früheren Rechtsprechung sehr weit ausgedehnte Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen mit der Neufassung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (Jahressteuergesetz 2008) auf seinen Kernbereich beschränkt. Die Regelung ist auch nach Auffassung des BFHs entsprechend dem Wortlaut streng auszulegen.

## § 34 EStG bei Überstundenvergütungen

Yvonne Gausemeier  
Steuerberaterin

Werden Überstundenvergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet, ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG zu gewähren.

Dem BFH-Urteil vom 1. Dezember 2021 (AZ VI R 23/19) lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war bei einer GmbH (GmbH) als Arbeitnehmer nichtselbstständig tätig. In den Jahren 2013 bis 2015 hatte er rund 330 Überstunden geleistet. Davon entfielen 115,75 Stunden auf das Jahr 2013, 114,5 Stunden auf das Jahr 2014 und 99,5 Stunden auf das Jahr 2015.

Im August 2016 vereinbarte der Kläger mit der GmbH die Aufhebung des Arbeitsvertrags zum 30.11.2016. Der Aufhebungsvertrag sah unter anderem vor, dass die GmbH mit der Lohnabrechnung für August 2016 rückwirkend für die Vorjahre die 330 geleisteten und bislang nicht ausgezahlten Überstunden vergütet.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Kläger die für die Überstunden erhaltene Zahlung in der Anlage N unter „Entschädigungen / Arbeitslohn für mehrere Jahre“ an und beantragten die Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG. Das Finanzamt gewährte die Tarifiermäßigung auch im dem Klageverfahren vorangegangenen Einspruchsverfahren nicht.

Das Finanzgericht Münster gab der hiergegen erhobenen Klage mit Urteil vom 23. Mai 2019 (AZ 3 K 1007/18 E) statt. Der Bundesfinanzhof bestätigte nun im von der Finanzverwaltung angestrebten Revisionsverfahren das Urteil des Finanzgerichtes Münster.

Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die im Streitjahr ausgezahlten Überstundenvergütungen nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern sind.

Als ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte kommen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz EStG).

Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft. Die Entlohnung muss vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (z.B. Senatsurteile vom 03.07.1987 - VI R 43/86, BFHE 150, 431, BStBl II 1987, 820; vom 07.08.2014 - VI R 57/12, und vom 07.05.2015 - VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890). Die mehrjährige Zweckbestimmung kann sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlen, kommt der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu (Senatsurteile vom 16.12.1996 - VI R 51/96, BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222; in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, und vom 31.08.2016 - VI R 53/14, BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322).

Darüber hinaus muss die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgen (Senatsurteile in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, und in BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322).

Eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit kann insbesondere auch eine Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume sein (Senatsurteile vom 10.06.1983 - VI R 106/79, BFHE 138, 454, BStBl II 1983, 575; vom 28.09.1984 - VI R 48/82, BFHE 141, 532, BStBl II 1985, 117; vom 10.06.1983 - VI R 176/80, BFHE 138, 456, BStBl II 1983, 642; vom 22.07.1993 - VI R 104/92, BFHE 171, 555, BStBl II 1993, 795, und vom 14.10.2004 - VI R 46/99, BFHE 206, 573, BStBl II 2005, 289). Dabei steht der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen (Senatsurteile vom 11.06.1970 - VI R 338/67, BFHE 99, 306, BStBl II 1970, 639, und in BFHE 206, 573, BStBl II 2005, 289).

Voraussetzung ist nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betrifft (Senatsurteile vom 17.07.1970 - VI R 66/67, BFHE 99, 381, BStBl II 1970, 683, und in BFHE 206, 573, BStBl II 2005, 289).

Die genannten Grundsätze gelten auch für den Fall der nachträglichen Auszahlung von Überstundenvergütungen, soweit die Vergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden. Umfasst der Zeitraum, für den Überstunden veranlagungszeitraumübergreifend vergütet werden, mehr als zwölf Monate, ist danach die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG zu gewähren.

Im Streitjahr hat die GmbH dem Kläger Überstundenvergütungen für die Jahre 2013 bis 2015 ausbezahlt. Mithin handelt es sich nach den angeführten Rechtsgrundsätzen um ein zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit. Für die veranlagungszeitraumübergreifende Vergütung der Überstunden war daher die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG zu gewähren.

Schließlich liegen im Streitfall auch wirtschaftlich vernünftige Gründe für eine Zusammenballung vor. Denn die Abgeltung der Überstunden erfolgte aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

# Arbeitsteilung in der Arztpraxis kann zu Gewerbebetrieb führen

Anne-Christin Rösenberg  
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 16.9.2021 – 4 K 1270/19 entschieden, dass eine Gemeinschaftspraxis von Zahnärzten insgesamt als Gewerbebetrieb einzustufen ist, wenn einer der Ärzte für die Organisation, Verwaltung und Leitung der Praxis zuständig ist und nur noch in geringem Umfang eigene zahnärztliche Beratungs- und Behandlungsleistungen am Patienten erbringt.

## Sachverhalt

Die Klägerin ist eine in Rheinhessen ansässige sog. Partnerschaftsgesellschaft, in der sich mehrere approbierte Zahnärzte zur gemeinsamen Ausübung der zahnärztlichen Behandlung von Privat- und Kassenspatienten zusammengeschlossen haben. Im Streitjahr erzielte die Praxis Umsatzerlöse von rund 3,5 Millionen Euro, wovon nur ca. 900 € auf einen der sog. Seniorpartner entfielen, der hauptsächlich für die Organisation, Verwaltung und Leitung der Praxis zuständig war.

Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs im Sinne von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.

Jeder Gesellschafter muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Dabei muss die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt sein.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs zwar auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, die die Arbeit des Berufsträgers jedenfalls in Teilbereichen ersetzen. Allerdings ist diese nur unschädlich, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Ein Arzt schuldet eine höchstpersönliche und individuelle Arbeitsleistung am Patienten und muss deshalb einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen selbst erbringen.

Das Erfordernis der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit setzt bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften nicht zwingend voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig ist und an jedem einzelnen Auftrag mitarbeitet. Die Gesellschafter können sich die Leitung und die Arbeit an den einzelnen Aufträgen teilen.

Allein aus der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft heraus folgt keine automatische Einordnung ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Eine Partnerschaftsgesellschaft übt grundsätzlich kein Handelsgewerbe im Sinne des Handelsgesetzbuchs aus, da sich in ihr die Angehörigen freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen. Dennoch ist eine steuerliche Einkünftequalifikation vorzunehmen, bei der zu beachten ist, dass die Regelung des § 18 EStG tätigkeits- und nicht rechtsformbezogen anzuwenden ist.

Übernimmt ein Gesellschafter (nahezu) nur kaufmännische Leitungs- oder sonstige Managementaufgaben, ist er nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig. Dies führt dazu, dass die gesamte Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis als gewerblich anzusehen ist. Wenn die Gesellschafter einer Personengesellschaft teilweise freiberuflich und teilweise gewerblich tätig sind, so ist ihre Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG insgesamt als gewerblich zu qualifizieren. Die Tätigkeit des gewerblich tätigen Arztes „infiziert“ somit die Tätigkeit der freiberuflichen Ärzte.

# Verfassungsmäßigkeit des Sonderausgabenabzugs für Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für den Elternteil, zu dessen Haushalt das Kind gehört

Johanna Kater  
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Thüringen hat in seinem Gerichtsbescheid vom 01.02.2022, 3-K-210/21, dargelegt, dass der Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG verfassungskonform ist. Es ist verfassungsgemäß, dass bei geschiedenen wie auch bei nicht verheirateten oder dauernd getrennt lebenden Eltern nur derjenige Elternteil zum Sonderausgabenabzug berechtigt ist, der die Aufwendungen für die Kinderbetreuung getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört.

Bei dem vorliegenden Sachverhalt hat der Vater (Kläger) eines Kindes i. S. d. § 32 EStG in Bezug auf den ihm verwehrten Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG Klage eingereicht. Der Kindesvater lebt seit 2018 von der Kindesmutter dauernd getrennt, die gemeinsame Tochter hat ihren ausschließlichen Wohnsitz bei der Mutter. Der Kläger leistete im Jahr 2020 Barunterhalt, die Kindesmutter übernahm die Betreuung (Anwendung des sogenannten Residenzmodells). Ehegattenunterhalt wurde nicht geleistet. Im Veranlagungsjahr 2020 besuchte die Tochter einen Kindergarten und nach ihrer Einschulung den Hort einer Grundschule, wofür die Kindesmutter jährlich 598 Euro unbar zahlte. Der zivilrechtlich im Rahmen des Mehrbedarfs zur anteiligen Zahlung von Kindergartenbeiträgen und Hortgebühr verpflichtete Kläger erstattete der Kindesmutter jeweils monatlich den hälftigen Betrag. Für 2020 beantragte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung der von ihm tatsächlich geleisteten Aufwendungen in Höhe von 299 Euro als Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Der Beklagte lehnte dies im streitigen Bescheid vom 30.03.2021 ab, da das Kind während des gesamten Veranlagungszeitraums nicht zum Haushalt des Klägers gehörte.

Gegen die Nichtberücksichtigung der Kinderbetreuungskosten wurde eine Sprungklage erhoben. Der Kläger bezog sich insbesondere auf Verstöße gegen Verfassungsnormen des Grundgesetzes und hält

fest, dass das subjektive Nettoprinzip anwendbar sei. Weiterhin sei die Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG, Betreuungskosten seien grundsätzlich allein dem betreuenden Elternteil zuzuordnen, überholt.

Die Sprungklage wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Ein Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben setzt nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich voraus, dass Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines steuerlich zu berücksichtigungsfähigen Kindes i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, angefallen sind. Dienstleistungen zur Betreuung sind z. B. die Unterbringung von Kindern in Kindergärten sowie bei Tagesmüttern, die Beschäftigung von Kinderpflegern und Kinderpflegerinnen oder von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen sowie die Beaufsichtigung des Kindes bei der Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben. Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen sind vom Abzug ausgeschlossen. Das Kind muss außerdem zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören und der Steuerpflichtige muss eine Rechnung erhalten sowie die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers geleistet haben. Ein Kind gehört zum Haushalt, wenn es in der Wohnung der Eltern oder eines Elternteils dauerhaft lebt oder mit deren Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist. Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist für die Haushaltszugehörigkeit zunächst regelmäßig die Meldung des Kindes zu berücksichtigen. Maßgeblich sind jedoch immer die tatsächlichen Verhältnisse. Der Begriff der Haushaltsaufnahme erfordert neben einem örtlich gebundenen Zusammenleben Merkmale immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) und materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung), die unterschiedlich ausgeprägt sein können. Wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, können die Aufwendungen für die Kinderbetreuung zu zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens jedoch 4.000 Euro je Kind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall gehört die Tochter des Klägers unstreitig nicht zu dessen Haushalt.

Der klare Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG „(...) für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes (...)“ schließt also bereits einen Anspruch des Klägers auf Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben aus. Der Senat sieht das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit als verfassungsrechtlich unbedenklich an, da es vielfach Anknüpfungspunkt für steuerliche Regelungen ist. Beispielhaft wird hier aufgeführt, dass im Fall der Trennung der Eltern das

Kindergeld, unabhängig vom Sorgerecht oder einer anders lautenden zivilrechtlichen Vereinbarung, allein demjenigen Elternteil zusteht, der das Kind nicht nur vorübergehend versorgt und betreut. Der BFH hat bereits im Beschluss vom 14.12.2004 – VIII R 106/03 – (BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762) entschieden, es verstoße nicht gegen das Grundgesetz, dass das Kindergeld gemäß § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG an denjenigen Berechtigten zu zahlen ist, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Er hält das sogenannte Obhutsprinzip des § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG für verfassungsgemäß, da dieses Prinzip der Lebenserfahrung Rechnung trage, dass derjenige am meisten mit dem Kindesunterhalt belastet ist, der das Kind betreut, erzieht und versorgt (vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2003 VIII R 60/99, BFH/NV 2004, 320, m.w.N.). Zudem diene die Anknüpfung an die Haushaltszugehörigkeit der Verfahrensvereinfachung, weil sich diese in der Regel leicht feststellen lasse (BFH-Beschluss vom 10.11.1998 VI B 125/98, BFHE 187, 477, BStBl II 1999, 137). Für die Frage des Sonderausgabenabzugs gelten die Überlegungen zur Bestimmung über die Kindergeldberechtigung entsprechend und somit ist die steuerrechtlich erlaubte Vereinfachung daher aus Sicht des erkennenden Senats verfassungsrechtlich unschädlich. Der Gesetzgeber kann außerdem zur Verwaltungsvereinfachung typisierend auf die Haushaltszugehörigkeit abstellen, insbesondere weil diese leichter feststellbar ist als die Frage, welche Aufwendungen der Steuerpflichtige mit welcher Zahlung im Einzelnen abgegolten hat.

Die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verstößt auch im Ergebnis nicht gegen das subjektive Nettoprinzip, welches besagt, dass jedem Steuerpflichtigen so viel von seinem Einkommen bleibt, dass für ihn und seine Familie die Existenz gesichert ist. Daher ist auf das Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrages keine Steuer zu zahlen. Das subjektive Nettoprinzip verpflichtet nicht dazu, jegliche privaten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen wie schon in der Beschränkung auf zwei Drittel der Aufwendungen und maximal 4.000 Euro je Kind deutlich wird. Diese Beschränkung ist verfassungsrechtlich zulässig (BFH, Urteil vom 05.07.2012 – III R 80/09 –, BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816).

Weiterhin wird kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Artikel 3 des Grundgesetzes gesehen, denn der betreuende Elternteil ist typischerweise stärker belastet, so dass ihm die steuerliche Entlastung zugesprochen werden kann.

Der Steuerpflichtige hat gegen diese Entscheidung Revision eingelegt. Wegen der Vielzahl betroffener Elternteile und der oftmals hohen finanziellen Belastungen des zahlenden Elternteils wird die Revision durch das Finanzgericht zugelassen. Fraglich ist, ob die Norm zum Sonderausgabenabzug der Kinderbetreuungskosten des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit den Artikeln 3 und 6 des Grundgesetzes vereinbar ist und ob die Haushaltszugehörigkeit ein geeignetes Typisierungsmerkmal darstellt (anhängiges Verfahren III R 9/22).

## Disquotale Gewinnausschüttungen bei einer Zuführung zu einer gesellschaftlicherbezogenen Gewinnrücklage führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen

Manfred Kröger  
Steuerberater

Mit Urteil vom 28. September 2021 (Az. VIII R 25/19) hat der BFH entschieden, dass ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gem. seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschaftlicherbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist. Eine solche Einstellung in die gesellschaftlicherbezogene Gewinnrücklage führt auch bei einem beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Im Streitfall war der Kläger Mehrheitsgesellschafter verschiedener zu einer Firmengruppe gehörender GmbHs, deren Satzungsbestimmungen zur Gewinnverteilung identisch waren. Sie sahen vor, dass der auszuschüttende Gewinn grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile auf die Gesellschafter zu verteilen war. Allerdings konnte die Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit und Zustimmung des betroffenen Gesellschafters beschließen, dass Gewinnanteile stattdessen auf einem personenbezogenen Rücklagenkonto gutzuschreiben waren. Gewinne auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto konnten zu einem späteren Zeitpunkt an den betroffenen Gesellschafter ausgeschüttet werden. Hierüber entschied die Gesellschafterversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit.

Das FA war der Auffassung, dem Kläger seien Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen, weil ihm aufgrund der gefassten Beschlüsse ein fälliger Gewinnanspruch gegen die GmbH in Höhe des dem personenbezogenen Rücklagenkonto zugewiesenen Betrags zugestanden habe. Als Mehrheitsgesellschafter habe er die Auszahlung aus dem Rücklagenkonto jederzeit herbeiführen können. Die von dem Kläger gegen den entsprechend geänderten ESt-Bescheid erhobene Klage blieb in erster Instanz ohne Erfolg. Auf die dagegen erhobene Revision hob der BFH das Urteil jedoch auf und gab der Klage statt.



Nach Auffassung des BFH habe das FG fehlerhaft angenommen, dass gesellschaftsrechtlich zulässige und steuerlich anzuerkennende Beschlüsse über gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendungen zum Zufluss von Gewinnanteilen führen. Das FG habe insbesondere nicht berücksichtigt, dass es aufgrund der Gesellschafterbeschlüsse bereits nicht zu Gewinnausschüttungen an den Mehrheitsgesellschafter gekommen ist, so dass sich die Frage des Zuflusses von Gewinnanteilen gar nicht stellt.

Im Rahmen der Gewinnverwendung können die Gesellschafter beschließen, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen eingestellt werden (sog. gespaltene/inkongruente Gewinnverwendung). Derart gespaltene Gewinnverwendungen sind gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn sie nach der Satzung möglich sind und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen. Ein zivilrechtlich wirksamer Beschluss über eine gespaltene Gewinnverwendung, wonach die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter nach seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist (ebenso wie eine inkongruente Gewinnverteilung) steuerlich anzuerkennen. Wie bei einer vollständigen Thesaurierung besteht kein Grund, den Beschluss über eine partielle, nach Gesellschaftern differenzierende Thesaurierung steuerlich nicht anzuerkennen.

Es liegt nach Auffassung des BFH auch nicht bereits deshalb ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO vor, weil Ausschüttungen an alle Gesellschafter möglich gewesen wären. Die partiellen Gewinnthesaurierungen dienen der Innen- bzw. Selbstfinanzierung und beruhen auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen. Es sei weder untypisch noch unangemessen, dass Gesellschafter unterschiedliche Interessen an einer Ausschüttung der Gewinne hätten und die Gesellschafterversammlung demgemäß beschliesse, nur Gewinnanteile bestimmter Gesellschafter auszuschütten und die Gewinnanteile anderer Gesellschafter zu thesaurieren.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe dem Kläger auch kein konkreter, auszahlbarer Gewinnanspruch in Höhe des seinem personenbezogenen Rücklagenkonto gutgeschriebenen Betrags zugestanden. Ein solcher Auszahlungsanspruch hätte zu seiner Entstehung einen auf Ausschüttung gerichteten Gewinnverwendungsbeschluss vorausgesetzt, der im Streitfall nicht gefasst worden sei. Der Kläger habe damit gegenüber den einzelnen Gesellschaften keine Forderungen erlangt, die er aufgrund seiner beherrschenden Stellung jederzeit hätte realisieren können. Die Realisierung sei

insbesondere dadurch noch unsicher gewesen, dass spätere Verluste die ausgewiesenen Gewinnrücklagen hätten reduzieren können. Der Gewinnanteil des Klägers sei in den Jahresabschlüssen somit zu Recht nicht als Fremdkapital (Verbindlichkeit), sondern als Eigenkapital (Gewinnrücklage) ausgewiesen worden.

Mit der vorliegenden Entscheidung weitet der VIII. Senat des BFH die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur steuerlichen Anerkennung nunmehr auf den Fall aus, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn in gesellschafterbezogene Rücklagen eingestellt werden, sodass im Ergebnis disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen auch in zeitlicher Hinsicht ermöglicht werden. Die Entscheidung des BFH ist, obwohl sie unmittelbar nur die Besteuerung auf Anteilseignerebene betrifft, auch aus Sicht der ausschüttenden GmbH von Bedeutung, weil sie für den Zeitpunkt relevant ist, zu dem Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen einzubehalten und abzuführen ist (§ 44 Abs. 2 EStG).

Voraussetzung für alle inkongruenten/disquotalen Gewinnausschüttungen ist allerdings immer ein Vorhandensein entsprechender gesellschaftsvertraglicher Regelungen sowie einer wirksamen Beschlussfassung durch die Gesellschafter.

# Antrag auf Optionsverschonung nach Änderung einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bei Erwerben von Todes wegen wie auch bei Schenkungen unter Lebenden hat der Erwerber grundsätzlich ein Wahlrecht für die Besteuerung von nach § 13b ErbStG begünstigtem Betriebsvermögen. Das Gesetz bietet dem Erwerber an, sich zwischen 2 Modellen (Regel- oder Optionsverschonung) zu entscheiden.

Die Regelverschonung sieht für nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigtes Vermögen einen 85 %-igen Verschonungsabschlag vor. 15% des Vermögens unterliegen demnach immer der Besteuerung.

Die Regelverschonung setzt voraus:

- dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % beträgt
- die Einhaltung einer Lohnsumme von 400% in den nächsten 5 Jahren
- die Einhaltung einer Behaltensfrist von 5 Jahren

Bei der Optionsverschonung wird das nach § 13b ErbStG begünstigte Vermögen in voller Höhe, d. h. zu 100 % steuerbefreit. Es kommt somit ein 100 %-iger Verschonungsabschlag zum Ansatz.

Zur Inanspruchnahme muss der Erwerber einen schriftlichen Antrag stellen, der nicht mehr widerruflich ist. Der Antrag ist bis spätestens zum Eintritt der materiellen Bestandskraft des Erbschaftsteuer- oder Schenkungssteuerbescheides zu stellen.

In diesem Zusammenhang lag dem FG Münster folgender Fall zur Entscheidung vor: Ein Vater übertrug seinem Sohn seine GmbH-Anteile sowie Beteiligungen an drei KGs. Bei der Ermittlung der Schenkungssteuer wurde ein Verschonungsabschlag von 85% des Wertes des Erwerbs abgezogen (Regelverschonung). Das Finanzamt setzte auf dieser Basis die Schenkungssteuer ohne Vorbehalt der Nachprüfung fest.

Zwei Jahre später wurden durch die zuständige Stelle bei der Finanzverwaltung die Werte der jeweiligen

KG-Beteiligung, das Verwaltungsvermögen, die Zahl der Beschäftigten sowie die Summe der Ausgangslöhne festgestellt. Das Finanzamt erhöhte darauf hin die Schenkungssteuer um ca. 150 T€ und berücksichtigte weiterhin den Verschonungsabschlag von 85%.

Der Sohn beantragte daraufhin mit erfolglosem Einspruch die sog. Optionsverschonung i.H.v. 100%.

Im Klageverfahren gewährte das FG Münster den vollen Verschonungsabschlag von 100% trotz Bestandskraft der ersten Steuerfestsetzung, allerdings nur in Höhe der Änderung von 150 T€.

Die begrenzte Änderung begründet das Gericht mit der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung, nach der der Antrag auf Vollverschonung bis zum Eintritt der materiellen Rechtskraft der Steuerfestsetzung abzugeben ist. Der erste Steuerbescheid wurde unstreitig rechtskräftig. Diese Bestandskraft wurde durch den geänderten neuen Bescheid durchbrochen, nachdem die Werte der KG-Anteile durch die für den ErbSt-Bescheid bindende Grundlagenbescheide festgestellt worden waren.

Im Einspruchsverfahren gegen diesen Änderungsbescheid konnte die Option zur Vollverschonung daher noch ausgeübt werden. Wird ein Änderungsbescheid angefochten, können i.R.d. geänderten Steuerfestsetzung alle Einwendungen vorgebracht werden, selbst wenn sie schon gegen den ursprünglichen bestandskräftig gewordenen Bescheid hätten vorgebracht werden können, allerdings nur im gegenläufigen Rahmen des § 351 AO. Bewirkt der Antrag auf Vollverschonung eine Minderung der Steuerfestsetzung des Änderungsbescheids, wird dessen Änderbarkeit auf den Umfang der Änderung begrenzt. Im Übrigen bleibt es bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft. Im zu entscheidenden Fall wurde die Vollverschonung daher auf die im geänderten Bescheid festgesetzten 150 T€ begrenzt.

Konsequenzen für die Praxis:

Auch nach Eintritt der Bestandskraft eines Erbschaftsteuer- oder Schenkungssteuerbescheids, in dem begünstigtes Betriebsvermögen erfasst wird, kann noch der Antrag auf Vollverschonung gestellt werden, wenn sich auf Grund geänderter Feststellungsbescheide eine höhere Steuer ergibt. Die Auswirkungen der erhöhten Verschonung dürfen dann aber nicht höher sein als der Änderungsrahmen.

Um der Beschränkung auf den Änderungsrahmen zu entgehen, sollte daher gegen Bescheide mit dem normalen Verschonungsabschlag von 85% Einspruch eingelegt werden, damit der volle Optionsabschlag beantragt werden kann, wenn nach allen zwischenzeitlich ergangener Feststellungsbescheide über das Betriebsvermögen sichergestellt ist, dass die Voraussetzungen für die Vollverschonung erfüllt sind.

# Missglückte Schenkung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der folgende, nicht unübliche Fall, lag dem BFH zur Entscheidung vor, nachdem sich die Finanzverwaltung der Ansicht des Klägers nicht anschließen wollte.

Ein Vater schenkte und übertrug auf seinen Sohn die Anteile an einem gewerblich tätigen Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Gegenstand der Schenkungen waren

- die Anteile an der Kommanditgesellschaft
- die Anteile an der Komplementär-GmbH sowie
- ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen.

Die Beteiligten haben am 30.12. einen notariell beurkundeten einheitlichen Schenkungs- und Übertragungsvertrag abgeschlossen.

Die Übertragung und Abtretung der Anteile an der KG erfolgte nach diesem Vertrag mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 01.01., 00:01 Uhr („Übertragungstichtag“), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Beschenkten als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Vom Übertragungstichtag bis zur Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister wurde die übertragene Gesellschaftsbeteiligung an der KG vom Schenker treuhänderisch gehalten. Damit standen dem Beschenkten ab dem Übertragungstichtag die mit dem Gesellschaftsanteil an der KG verbundenen Gesellschaftsrechte in der KG zu und er war ab diesem Tag am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG allein beteiligt.

Die Anmeldung der Sonderrechtsnachfolge zum Handelsregister erfolgte ebenfalls am 30.12., die Eintragung ins Handelsregister am 14.01. des Folgejahres.

Die Übertragung des Grundstücks erfolgte mit gleicher Urkunde mit der Regelung, dass der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zum 01.01., 00:01 Uhr erfolgen sollte. In dem Vertrag wurde auch die dingliche

Auflassung erklärt und die Eintragung der Auflassung im Grundbuch bewilligt und beantragt. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im Januar.

Das zuständige Finanzamt erließ einen Schenkungssteuerbescheid und berücksichtigte den Freibetrag für die Schenkung der KG-Anteile nach §§ 13a, 13b ErbStG. Die Grundstücksschenkungen wurden allerdings der vollen Besteuerung unterworfen ohne Berücksichtigung eines Freibetrages.

Der Einspruch beim Finanzamt sowie die Klage vor dem FG blieben mit folgender Argumentation, der sich auch der BFH anschloss, ohne Erfolg: Bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens (hier: das Grundstück) sei es für die Gewährung der Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG erforderlich, dass diese gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen würden. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ermögliche dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative.

Im vorliegenden Fall sei das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück nicht gleichzeitig mit dem Kommanditanteil an der KG auf den Sohn übertragen worden. Es fehle an der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung des Sohnes zum Zeitpunkt der Grundstücksschenkungen.

Die Grundstücksschenkungen wurden bereits am 30.12. ausgeführt. Der Vater hat die Auflassung zu diesem Zeitpunkt erklärt und die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch bewilligt. Die Auflassung war wirksam. Insbesondere stand sie nicht unter einer aufschiebenden Bedingung. Bereits am 30.12. wurde die Umschreibung im Grundbuch beantragt.

Bei der Übertragung der KG-Anteile haben die Parteien hingegen ausdrücklich aufschiebend bedingt vereinbart, dass die dingliche Wirkung der Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils aus Haftungsgründen --abweichend vom Übertragungstichtag 01.01.-- erst mit Eintragung des Klägers im Handelsregister als Kommanditist kraft Sonderrechtsnachfolge erfolgen solle. Diese Eintragung ist erst am 14.01. vorgenommen worden.

Trotz vereinbarter Treuhandschaft wurde das Grundstück damit vor und nicht gleichzeitig mit den KG-Anteilen übertragen.

Für die Grundstücksschenkungen war daher die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht zu gewähren.

## Fazit:

Die Entscheidung des BFH ist sehr formalistisch und lässt den gemeinsamen Willen von Schenker und

Erwerber unberücksichtigt. Die Folgen der Entscheidung sind katastrophal und die steuerlich begünstigte Unternehmensnachfolge ist wegen weniger Tage und rechtlicher Detailfragen gescheitert.

In der Praxis sollte daher unbedingt auf einen einheitlichen Stichtag für die Ausführung der Schenkung geachtet werden. Idealerweise wird die Schenkung insgesamt unbedingt auf einen Stichtag vorgenommen.

## Die Behandlung von Photovoltaikanlagen im Steuerrecht

Gunhild Schwarberg  
*Steuerberaterin*

Auch wenn die im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) staatlich festgelegten Einspeisevergütungen für die Einspeisung selbsterzeugten Stroms in das öffentliche Netz in den letzten Jahren kontinuierlich gesunken sind, ist das Interesse an der Installation von Photovoltaik-Anlagen auf dem eigenen Dach weiterhin sehr groß. Nicht zuletzt der Krieg in der Ukraine hat die Bürger für die Bedeutung der Unabhängigkeit der Energieversorgung sensibilisiert, wobei die Nutzung von Solarenergie einen wichtigen Baustein darstellt.

Folglich gewinnt auch die steuerliche Behandlung dieser Form der Energieerzeugung weiterhin an Bedeutung. So haben sich die Finanzbehörden der Länder auf einheitliche Regelungen geeinigt, die das Besteuerungsverfahren vereinfachen sollen.

Grundsätzlich ist derjenige, der mit einer Photovoltaikanlage Strom erzeugt und ihn zumindest teilweise in das öffentliche Netz einspeist, unternehmerisch tätig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, und er erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der Einkommensteuer unterliegen.

### Einkommensteuer

Gewerbliche Einkünfte sind allerdings nur dann steuerlich zur berücksichtigen, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Die ist gegeben, wenn bezogen auf die gesamte Dauer des Betriebs ein Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erwirtschaftet wird. Die Prognose dieses sogenannten Totalüberschusses ist in der Praxis sehr schwierig. Deshalb hat das Bundesministerium der Finanzen ein Schreiben herausgegeben, in dem unter bestimmten Voraussetzungen unterstellt wird, dass Photovoltaikanlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen ist. Somit wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, auf die Versteuerung der Einkünfte aus der von ihm betriebenen Photovoltaikanlage ganz zu

verzichten. Möchte er von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, muss er einen schriftlichen Antrag stellen, der für alle noch offenen Veranlagungszeiträume Wirkung entfaltet. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige weder eine Gewinnermittlung erstellen, noch im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung eine Anlage EÜR abgeben.

Voraussetzungen:

Die Inanspruchnahme dieser Vereinfachungsregel ist zunächst einmal an die Größe der Anlage geknüpft. Die installierte Gesamtleistung darf 10,0 kW/kWp nicht überschreiten. Dabei bilden alle von derselben Person betriebenen Anlagen einen einzigen Betrieb, so dass die jeweiligen Leistungen zu addieren sind und in der Summe 10,0 kW/kWp nicht überschreiten dürfen.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Anlage erst nach dem 31.12.2003 erstmalig in Betrieb genommen wurde oder alternativ vor mehr als zwanzig Jahren (sog. ausgediente Anlagen).

Weiterhin darf der erzeugte Strom neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz ausschließlich in den für eigene Wohnzwecke genutzten Räumen verbraucht werden sowie in unentgeltlich überlassenen, bewohnten Räumen. Mieteinnahmen in Höhe von bis zu 520 €/Jahr sind dabei unbeachtlich. Auch der Verbrauch des erzeugten Stroms im häuslichen Arbeitszimmer ist unschädlich. Begünstigt sind ebenfalls Anlagen, die ausschließlich der Einspeisung dienen. Wird die Photovoltaikanlage von einer Mitunternehmung betrieben, reicht es aus, wenn die Voraussetzung von einem einzelnen Mitunternehmer erfüllt wird.

Die Voraussetzungen müssen ganzjährig erfüllt sein, andernfalls kann die Vereinfachungsregel erst im Folgejahr in Anspruch genommen werden.

Die Inanspruchnahme dieser Vereinfachungsregel ist allerdings nicht verpflichtend. Macht der Steuerpflichtige keinen Gebrauch davon, ist wie bisher die Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen und gegebenenfalls eine Anlage EÜR zur Einkommensteuererklärung abzugeben.

### Gewerbesteuer

Grundsätzlich unterliegen Einkünfte aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ebenfalls der Gewerbesteuer. Für Einzelunternehmer und Personengesellschaften fällt jedoch bis zu einem Freibetrag von 24.500,00 € keine Gewerbesteuer an.

### Umsatzsteuer

Im Umsatzsteuerrecht kommt der Unternehmereigenschaft zentrale Bedeutung zu. Für die Begründung

einer Umsatzsteuerpflicht ist nicht entscheidend, ob Gewinne erzielt werden. Unternehmer ist bereits derjenige, der mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage Einnahmen zu erzielen beabsichtigt.

Allerdings enthält das Umsatzsteuergesetz eine Vereinfachungsregelung für sogenannte Kleinunternehmer, zu denen in aller Regel auch die Betreiber von Photovoltaikanlagen gehören. Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung ist erfüllt, wenn die Umsätze im Gründungsjahr 22.000,00 € voraussichtlich nicht übersteigen. In den Folgejahren ist die Regelung anwendbar, wenn die Umsätze im Vorjahr den Betrag von 22.000,00 € nicht überstiegen haben und im laufenden Jahr den Betrag von 50.000,00 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wird diese Regelung in Anspruch genommen, wird auf die erzielten Einnahmen keine Umsatzsteuer erhoben, und es müssen auch keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen an das Finanzamt übermittelt werden.

Wer auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, muss die erzielten Umsätze entsprechend den umsatzsteuerlichen Regelungen versteuern und kann andererseits die seinem Unternehmen in Rechnung gestellte Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Das gilt insbesondere auch für die Vorsteuer, die bei der Anschaffung der Anlage anfällt.

Wird auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, ist der Unternehmer fünf Jahre an diese Entscheidung gebunden. Wechselt der Unternehmer zurück zur Kleinunternehmerregelung, kann ein Vorsteuerberichtigungsstatbestand erfüllt sein, wenn für die Anlage oder damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht wurde. Die Dauer des Berichtigungszeitraums beträgt bei auf das Dach aufgesetzten Anlagen fünf Jahre, bei fest in das Dach integrierten Anlagen verlängert sie sich auf zehn Jahre.

Beim Erwerb der Anlage muss jedoch zunächst die Frage geklärt werden, ob die Vorsteuer aus der Anschaffung gegenüber dem Finanzamt überhaupt geltend gemacht werden kann. Dafür ist eine unternehmerische Mindestnutzung von 10 % erforderlich. Ist diese Voraussetzung erfüllt, kann die Zuordnung zum Unternehmen völlig unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung der Anlage erfolgen. Entscheidet sich der Unternehmer für die Regelbesteuerung, muss er allerdings auch auf den selbstverbrauchten Strom, den sogenannten Eigenverbrauch, Umsatzsteuer entrichten.

### Fazit

Die steuerliche Behandlung des Betriebs von Photovoltaikanlagen ist durchaus kompliziert und wirft einige Fragen auf. Auch muss die Entwicklung der Rechtsprechung genau beobachtet werden, um im Einzelfall zur gewünschten Lösung zu kommen.

# Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey  
Steuerberaterin

## Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen

Ökonomisch sinnvolle oder sogar notwendige Kooperationen zwischen einzelnen gemeinnützigen Organisationen waren nach der alten Gesetzeslage nicht möglich oder durften lediglich nicht steuerbegünstigt durchgeführt werden. Verhindert wurden diese Kooperationen durch das Gebot der Unmittelbarkeit, nach dem eine gemeinnützige Organisation ihren steuerbegünstigten Zweck nur selbst verwirklichen durfte. Diese nicht zufriedenstellende Situation versucht der Gesetzgeber nun durch den neuen § 57 Abs. 3 AO (Abgabenordnung) zu beseitigen. Mit Hilfe dieses Paragraphen fingiert der Gesetzgeber eine unmittelbare Zweckverwirklichung, wenn die gemeinnützige Organisation zusammen mit einer anderen gemeinnützigen Organisation einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Auf diese Weise werden Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen gestärkt, denn die steuerbegünstigten Zwecke können danach auch verwirklicht werden, wenn die kooperierenden Organisationen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht miteinander verpflichtet sind. Umgekehrt können gemeinnützige Organisationen auch mit ihren eigenen Servicegesellschaften kooperieren, die dank der Fiktion des § 57 Abs. 3 AO selbst auch als gemeinnützig anerkannt werden können. Die von den Kooperationspartnern ausgeübten Tätigkeiten müssen den Tatbestand des Zweckbetriebs gemäß §§ 65 ff. AO erfüllen. Dann liegt bei allen Kooperationspartnern ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vor. Im Gegensatz zu einer Kooperation von gemeinnützigen Organisationen mit steuerbegünstigten Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts untersagen die Finanzbehörden jedoch eine Kooperation mit den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen. Dieses ist jedoch sehr widersprüchlich, da die hier implizierte unterschiedliche steuerliche Behand-

lung von Mittelweiterleitung und Kooperationen in diesem Bereich nicht gerechtfertigt scheint.

Für die Anwendung des § 57 Abs. 3 AO ist es nicht erforderlich, dass die in den Satzungen der beteiligten Kooperationspartner festgelegten Satzungszwecke identisch sind. Zwingende Voraussetzung ist jedoch, dass die gemeinsame Tätigkeit der beiden Partner unter mindestens einen gemeinsamen Satzungszweck fällt. Daher müssen in die Satzungen der Kooperationspartner all die Zwecke zusätzlich aufgenommen werden, die sie bisher nicht verfolgt haben, aber im Rahmen ihrer Kooperation ggf. verwirklicht werden. Zusätzlich müssen die Satzungen folgende Angaben enthalten:

- Als weitere Art der Zweckverwirklichung muss das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks genannt werden.
- Die Kooperationspartner sind in den Satzungen der Beteiligten zu benennen.
- Die Art und Weise der Kooperation ist in den Satzungen explizit zu benennen.

Diese Vorgaben der Finanzbehörden sind jedoch sehr kritisch zu sehen. Spontane Kooperationen werden damit unterbunden, da zu Beginn einer jeden Kooperation eine aufwendige Satzungsänderung vorzunehmen ist. Bei einer Zweckänderung muss die Zustimmung aller Mitglieder eingeholt werden. Dieses muss ggf. in einem schriftlichen Verfahren erfolgen. Das können Vereine in der Praxis nur selten erreichen. Die Zusammenarbeit mit Stiftungen ist durch diese Vorschrift, quasi ausgeschlossen, da Stiftungssatzungen nicht ohne weiteres zu ändern sind. Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Erleichterung von Kooperationen wird daher durch die Vorgaben der Finanzbehörden praktisch ausgehebelt. Auch ist aus dem Wortlaut des § 57 Abs. 3 AO nicht zu entnehmen, dass die Kooperationspartner namentlich in der Satzung genannt werden müssen. Diese Widersprüche deuten darauf hin, dass künftig vermehrt Finanzgerichte die Vorgaben der Finanzbehörden bewerten müssen.

## Wie eng darf ein Spender den Zweck bei einer zweckgebundenen Spende fassen?

In einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) hat dieser entschieden, dass eine Geldzahlung zur dauerhaften Unterbringung eines Hundes in einer Hundepension eine steuerlich abzugsfähige Spende darstellen kann. Dieses überrascht insbesondere deswegen, weil es sich zivilrechtlich bei diesen Zahlungen um Unterhaltszahlungen handelt, die steuerlich als nicht abzugsfähige Spende gelten.

In dem vor dem BFH behandelten Fall handelt es sich um eine ehrenamtliche Mitarbeiterin eines gemeinnützigen Tierschutzvereins. Diese hat einen Schäferhund, der nicht mehr vermittelbar war, in einer gewerblichen Tierpension untergebracht. Da der Verein nicht in der Lage war, diese Pension zu bezahlen, hat die Mitarbeiterin dem Verein den Betrag zweckgebunden gespendet. Die Zuwendungsbescheinigung wurde für eine Sach-, statt für eine Geldspende ausgestellt. Das Zuwendungsrecht unterliegt sehr strengen Formvorschriften. Daher spricht bereits die falsche Bezeichnung der Zuwendung für eine Nichtabzugsfähigkeit. Finanzamt und Finanzgericht lehnten den Spendenabzug ab, da die Zahlung nicht in das Vermögen des Vereins zur Verwirklichung seiner steuerbegünstigten Zwecke geflossen ist. Nach Auffassung der Finanzbehörden hatte der Verein kein Entscheidungsrecht bzgl. der Verwendung des Geldbetrags, sondern diente lediglich der Weiterreichung des Betrages. Dieser Ansicht schloss sich der BFH nicht an. Solange die Spende an eine steuerbegünstigte gemeinnützige Organisation geleistet wurde, steht der steuerlichen Abzugsfähigkeit die Zweckgebundenheit der Spende nicht entgegen. Das finale Entscheidungsrecht, ob er die zweckgebundene Spende annimmt oder nicht, liegt beim Spendenempfänger. Steht der Verwendungszweck den steuerbegünstigten Zwecken einer gemeinnützigen Organisation entgegen, muss die Entgegennahme der Spende abgelehnt werden. Ansonsten droht die Spendenhaftung, da die gemeinnützige Organisation eine unzulässige Zuwendungsbestätigung ausgestellt hat. Zudem kann in einem solchen Fall die Gemeinnützigkeit aberkannt werden. Daher liegt das letztliche Entscheidungsrecht immer beim Spendenempfänger. Auch steht die Bezeichnung als Sachspende, statt als Geldspende nicht einem Spendenabzug entgegen, da die Zuwendungsbestätigung alle wesentlichen Angaben, die für den Abzug einer Geldspende erforderlich sind, enthält. Zu überprüfen ist daher lediglich, ob der Tierschutzverein seinen satzungsmäßigen Zweck erfüllt hat, indem er den Hund dauerhaft in einer Tierpension untergebracht hat. Diesen Aspekt hat das Finanzgericht in seinem Urteil nicht überprüft. Das Urteil ist sehr kritisch zu sehen, da es sich zivilrechtlich bei den Zahlungen eindeutig um Unterhaltszahlungen handelt. Mit dem Geld sollte nicht der satzungsmäßige Zweck des Tierschutzvereins unterstützt werden, sondern es sollte ein einzelner Hund unterstützt werden. Bei einer direkten Zahlung an die Tierpension wäre jedoch kein Spendenabzug möglich gewesen. Daher wurde der Umweg über den Tierschutzverein gewählt. Die Überprüfung der Einhaltung des satzungsmäßigen Zwecks im Rahmen eines erneuten Finanzgerichtsverfahrens ist daher mit großer Spannung zu erwarten. Der Spendenempfänger muss nach den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts weiterhin nachweisen, dass er die erhaltene Spende für seinen steuerbegünstigten Zweck verwendet hat. Dieser Nachweis wird in klaren

Missbrauchsfällen nicht gelingen. Nach dem bisherigen Rechtsverständnis handelt es sich bei dem oben genannten Fall eindeutig um eine missbräuchliche Gestaltung. Die Folge einer solchen Gestaltung sind für den Verein eine Spendenhaftung und im schlimmsten Fall das Aberkennen der Gemeinnützigkeit.

## 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](http://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.