Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 **Juni 2020**

Herzlich willkommen

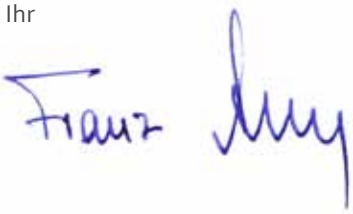
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

in den letzten Wochen und Monate wurden alle Bereiche unseres Lebens von einem einzigen Thema dominiert. Man mag es daher angesichts der Flut an Nachrichten kaum glauben, dass es trotzdem noch etwas anderes gab und dass es vor allem noch eine Zeit danach geben wird.

Wir haben Sie seit März ständig aktuell über wichtige steuerliche Änderungen der Bundes- und Landesregierungen informiert. In diesem Heft werden wir daher nicht über steuerliche Maßnahmen in der Corona-Krise berichten, sondern wie immer interessante Urteile der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs aus unterschiedlichen Bereichen vorstellen und kommentieren.

Wir wünschen Ihnen bei der Lektüre unserer Artikel in dieser Ausgabe viel Vergnügen und bleiben Sie gesund.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Private Pkw-Nutzung: Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Entzug von Aktien aufgrund eines Insolvenzplans
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Keine Anerkennung von Vermietungsverlusten bei von vornherein geplanter unentgeltlicher Übertragung des Mietobjektes an Angehörige
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Krankheitskosten nach einem Unfall können Werbungskosten sein
Manfred Kröger, Steuerberater

Kurzzeitige Vermietung im Veräußerungsjahr begründet keine Steuerpflicht des Verkaufs der selbstgenutzten Wohnung
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaftsteuer 9

Bewertung – Ansatz der üblichen Miete als Rohertrag anstelle des vertraglich vereinbarten Entgelts
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Corona-Krise: Auswirkungen auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Lohnsummenkontrolle
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Wirksamkeit eines eigenhändigen Testaments
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Abgabenordnung 12

Beginn einer Außenprüfung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Private Pkw-Nutzung: Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil v. 19.02.2020 – 9 K 104/19 entschieden, dass der Anscheinsbeweis, dass ein Unternehmer ein betriebliches Kfz auch privat nutzt, dadurch erschüttert werden kann, dass der Unternehmer ein privates Kfz hat, das nach dem Status und dem Gebrauchswert vergleichbar ist. Selbst wenn das private Kfz etwas schlechter ist, schließt dies eine Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht aus; denn je geringer die Unterschiede zwischen den beiden Fahrzeugen sind, desto leichter kann der Anscheinsbeweis erschüttert werden.

Tatbestand

Streitig ist der Ansatz eines Privatanteils für einen im Anlagevermögen befindlichen Pkw der Marke Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet.

Die Klägerin betreibt seit 2005 ein Unternehmen im Bereich des Recyclings von Straßenbauabfällen, der Ausübung von Erd- und Tiefbauarbeiten, der Förderung von Kies und Sand sowie der Herstellung von Mörtel und der Verkauf dieser und anderer Baustoffe jeglicher Art in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.

Herrn X, alleiniger Kommanditist, stand ein Mercedes Benz C 280 T (Erstzulassung: 29. Juli 1997; Erwerb 9. Juni 2004 mit einer Laufleistung von 66.000 km) zur alleinigen Nutzung zur Verfügung.

Im Anlagevermögen der Klägerin befand sich im Streitjahr 2013 ein Pkw der Marke Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet (Kastenwagen). Dabei handelt es sich um einen Kompakt-Van, der mit fünf Sitzen ausgestattet ist. Das Fahrzeug besaß im Streitjahr keine Verblendung der hinteren Fenster, keine festen Ein- und Umbauten sowie keinerlei Werbe- bzw. Firmenaufschriften. Das Fahrzeug wurde am 26. September 2012 angeschafft (Erstzulassung: 30. Januar 2012, Kilometerstand bei Erwerb: 100). Für dieses Fahrzeug führte die Klägerin bzw. deren einziger Kommanditist kein Fahrtenbuch. Ein privater Nutzungsanteil wurde nicht erklärt. Nach eigenen Angaben der Klägerin wurde der Pkw von dem einzigen Kommanditisten X für allgemeine Fahrten, insbesondere für Fahrten zu den Betriebsstätten der Klägerin genutzt.

Im Rahmen einer für die Jahre 2012 bis 2014 durchgeführten Betriebsprüfung bei der Klägerin kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass eine private Nutzung wegen fehlender Fahrtenbücher nicht ausgeschlossen werden könne. Die 1 %-Regelung sei zwingend anzuwenden.

Die Klägerin lehnt den Ansatz eines Privatanteils ab, da der Pkw Fiat Doblo ausschließlich betrieblich genutzt werde.

Die Klage ist begründet.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, jedoch auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 42/09, BFHE 239, 443, BStBl II 2013, 365; BFH-Beschluss vom 14. Mai 1999 VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330). Etwas Anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 VI R 34/07, BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381).

Der Beweis des ersten Anscheins kann nach der Rechtsprechung durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Zwar handelt es sich bei dem fraglichen Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet nicht bereits aufgrund seiner Beschaffenheit um ein Kraftfahrzeug, auf welches die Grundsätze der privaten Nutzungsentnahme keine Anwendung finden. Jedoch ist der für eine Privatnutzung des Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet sprechende Anscheinsbeweis im Streitfall deshalb erschüttert, weil nach Überzeugung des Gerichts für Privatfahrten mit dem Mercedes Benz C 280 T ein in Status und Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug zur alleinigen Verfügung des einzigen Kommanditisten stand.

Unter Gebrauchswert versteht das Gericht nach dem Wortsinn den Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit, ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke, mit anderen Worten den Nutzwert. Der BFH hat im Urteil vom 4. Dezember 2012 (VIII R 42/09, BFHE 239, 443, BStBl II 2013, 365) zu erkennen gegeben, dass in diesem Zusammenhang Umstände wie Motorleistung (PS), Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden könnten.

Unter dem Aspekt des Status eines Fahrzeuges sind vornehmlich Prestigegesichtspunkte zu berücksichtigen (so ebenfalls BFH, Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 42/09, BFHE 239, 443, BStBl II 2013, 365).

Vergleicht man die streitbefangenen Fahrzeuge unter den vorstehenden Gesichtspunkten, ist nach Überzeugung des Gerichts mindestens von einer Vergleichbarkeit auszugehen.

Berücksichtigt man zudem den nach der Überzeugung des Gerichts deutlich höheren Prestigewert des Mercedes C 280 T gegenüber dem Fiat, der sich im Übrigen auch in dem hohen Luxuspreisniveau des ursprünglichen Kaufpreises (89.395,25 DM = 45.707,07 €) widerspiegelt, kann trotz des Alters und des technischen Zustandes nur von einem höheren Statuswert des Mercedes C 280 T ausgegangen werden.

Entzug von Aktien aufgrund eines Insolvenzplans

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der Bundesfinanzhof hatte zu entscheiden, ob der Verlust aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien durch eine Kapitalherabsetzung auf null samt eines Bezugsrechtsausschlusses für die anschließende Kapitalerhöhung aufgrund eines Insolvenzplans als Aktienveräußerungsverlust steuerlich relevant ist.

Im vorliegenden Fall erzielte eine GbR, die Namensaktien der A-AG besaß, Einkünfte aus Kapitalvermögen. Über das Vermögen der A-AG wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Auf Grundlage des Insolvenzplans wurde das Grundkapital der AG zur Verlustdeckung auf null herabgesetzt. Anschließend wurde eine Kapitalerhöhung vorgenommen unter Ausschluss des Bezugsrechts der Altaktionäre. Die Altaktionäre erhielten keine Entschädigung.

Die Gesellschafter der GbR machten den Verlust aus dem Untergang der Aktien an der A-AG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend, den das Finanzamt jedoch nicht anerkannte. Einspruch und Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

Der Bundesfinanzhof teilte mit Urteil vom 03.12.2019 die Auffassung der Vorinstanzen nicht.

Die Kapitalherabsetzung auf null i. V. m. dem Bezugsrechtsausschluss für die Kapitalerhöhung führte wirtschaftlich dazu, dass die Altaktionäre ihre Gesellschafterstellung endgültig verloren. Durch den gleichzeitigen Bezugsrechtsausschluss waren die Altaktionäre von jeder Beteiligung an den Fortführungswerten der A-AG ausgeschlossen. Aus Sicht der Altaktionäre handelte es sich nach Ansicht des BFH um einen „totalen Squeeze out", denn das Insolvenzverfahren wurde dazu genutzt, die bisherigen Gesellschafter ohne Entschädigung aus dem insolventen, jedoch sanierungsfähigen Unternehmen zu drängen.

Steuerlich sah der BFH eine Regelungslücke, da die Regelungen des § 20 EStG den Untergang der Beteiligung infolge der Kapitalherabsetzung auf null bei gleichzeitigem Bezugsrechtsausschluss nicht unmittelbar erfassen.

Durch den entschädigungslosen Untergang der Aktien kann nach Ansicht des BFH der Fall nicht unter den Veräußerungsbegriff subsumiert werden, da weder ein Entgelt gezahlt wurde noch hinsichtlich der Aktien ein Rechtsträgerwechsel stattfand. Es lag daher keine Veräußerung vor.

Der Verlust der Aktien ist nach Ansicht des BFH auch nicht als Einlösung steuerbar. Der Begriff der Einlösung bezieht sich grundsätzlich auf die Erfüllung einer verbrieften sonstigen Kapitalforderung durch Zahlung des geschuldeten Geldbetrags.

Der Untergang der Aktien im Wege der Kapitalherabsetzung auf null und des Bezugsrechtsausschlusses ist auch nicht als verdeckte Einlage der Gesellschafter in die A-AG steuerbar. Die verdeckte Einlage von Aktien in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. Jedoch wird die Zuwendung eines Vermögensvorteils an die Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne eine wertadäquate Gegenleistung verlangt. Die Aktien der Gesellschafter wurden aber nicht an die A-AG übertragen, denn sie erloschen durch die Kapitalherabsetzung.

Daher besteht nach Ansicht des BFH für den vorliegenden Fall eine planwidrige Regelungslücke, die der BFH wie folgt schließt:

Der zu entscheidende Fall wurde mit einer Leistungsfähigkeitsminderung gleichgestellt, die die Gesellschafter erleiden, wenn sie die Aktien noch rechtzeitig vor der Insolvenzeröffnung veräußern oder ohne Entschädigung zur Weiterübertragung auf Gläubiger von der AG eingezogen werden oder sie die Aktien durch einen Squeeze out mit Verlust verlieren. Nach Ansicht des BFH ist die gem. § 20 Abs. 2 EStG vorhandene planwidrige Lücke durch eine entsprechende Anwendung des Veräußerungstatbestands auf den eingetretenen „Aktienentzug" zu schließen.

Fazit:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH den Anwendungsbereich des § 20 EStG erweitert. Auch ein Verlust aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien durch eine Kapitalherabsetzung auf null mit anschließendem Bezugsrechtsausschluss für die folgende Kapitalerhöhung ist als Aktienveräußerungsverlust steuerbar. Die „Verluste aus Aktienveräußerungen" müssen daher gesondert und einheitlich festgestellt werden. Diese Entscheidung könnte insbesondere bei künftigen Sanierungen von Kapitalgesellschaften durch einen Squeeze out relevant werden.

Keine Anerkennung von Vermietungsverlusten bei von vornherein geplanter unentgeltlicher Übertragung des Mietobjektes an Angehörige

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 25. Februar 2020 (9 K 112/18) hat der 9. Senat des Niedersächsischen Finanzgericht entschieden, dass Verluste aus der Vermietung einer Immobilie mangels Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auch rückwirkend dann nicht mehr anerkannt werden können, wenn dem Finanzamt nachträglich Umstände bekannt werden, aus denen sich die bereits bei Abschluss des Mietvertrags bestehende Absicht einer späteren unentgeltlichen Übertragung des Vermietungsobjektes an die Mieter ergibt.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

Der Kläger hatte ein Einfamilienhaus, dass er kurze Zeit vorher von seiner Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen bekommen hatte, an seinen Sohn und an seine Schwiegertochter vermietet. Der Mietvertrag wurde auf unbestimmte Mietzeit abgeschlossen. Am Tag des Besitzübergangs auf den Kläger am 1. Mai 2013 begann die Mietzeit. Zu Beginn der Mietzeit hatte der Kläger umfangreiche Umbau- und Erweiterungsarbeiten nach den Wünschen der Mieter vorgenommen. Die Mieter hatten einen Teil der Umbaukosten in Höhe von 65.000 Euro übernommen. Die Mieter sind im November 2014 in das Einfamilienhaus eingezogen. Mit notariellem Vertrag vom 9. Juli 2015 übertrug der Kläger das Mietobjekt – mit Wirkung zum 1. Januar 2016 – im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2015 hatte der Vermieter bezüglich der Vermietung des Einfamilienhauses Werbungskostenüberschüsse in Höhe von insgesamt 450.000 Euro erklärt. Das Finanzamt hatte diese auch zunächst anerkannt. Bei der Steuerveranlagung für das Kalenderjahr 2016 erfuhr das Finanzamt von der unentgeltlichen Übertragung des Einfamilienhauses. Aufgrund dessen ging das Finanzamt von einer von vorn herein nur begrenzten Mietzeit und einer fehlenden Überschusserzielungsabsicht aus und änderte in der Folge die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung.

Im hiergegen gerichteten Einspruchsverfahren wies das Finanzamt zunächst nur den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet zurück. Der Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2013 und 2014 wurde ruhend gestellt.

Zur Begründung des Einspruchs gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2015 vom 30. November 2017 trugen die Kläger vor, es habe eine Einnahmeerzielungsabsicht bestanden. Es seien auch Einnahmen in erheblichem Umfange erzielt worden. Der entsprechende Mietvertrag habe dem Finanzamt vorgelegen und sei geprüft worden. Sämtliche Rechnungen hätten dem Finanzamt zur Prüfung vorgelegen. Die Übertragung an den Sohn sei im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich erfolgt. Der Sohn sei als Rechtsnachfolger in die Rechtsposition des Vorgängers eingetreten und habe diese fortgeführt. Die vorweggenommene Erbfolge mit Wirkung zum 1. Januar 2016 hätte keine Auswirkung auf die steuerliche Beurteilung in den Jahren bis Ende 2015 gehabt.

Mit Einspruchsbescheid vom 11. April 2018 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Das beklagte Finanzamt sei nicht davon überzeugt, dass der Kläger in den Jahren 2013 bis 2015 die Absicht gehabt habe, auf Dauer Einkünfte aus der Vermietung des Objektes zu erzielen. Dabei stellte das Finanzamt auf den engen Zeitraum zwischen dem Erwerb von der Mutter und der Übertragung auf den Sohn als Indiz ab. Von Beginn an habe die Absicht des Klägers bestanden, das Grundstück auf seinen Sohn unentgeltlich übertragen zu wollen.

Hiergegen richtete sich die vorliegende Klage. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes gebe es keine neuen Tatsachen, die eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides 2015 recht-

fertigen würden. Die Kläger wandten ein, dass die Übertragung auf einem später gefassten Entschluss aufgrund neuer Umstände (Geburt des Enkelkindes verbunden mit finanziellen Engpässen bei den Mietern) beruht. Auf diese geänderte Situation haben die Kläger im Kalenderjahr 2015 reagiert und entschieden, ihren ursprünglichen Plan, langfristig Mieteinnahmen zu erzielen, aufzugeben.

Der 9. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts wies die Klage ab. Auch wenn beim Abschluss des Mietvertrags noch keine Anzeichen für eine von vornherein bestehende zeitliche Begrenzung der Vermietungsabsicht erkennbar gewesen seien, sei die für die Überschusserzielungsabsicht sprechende Regelvermutung der BFH-Rechtsprechung im Falle einer Dauervermietung dann nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige das Objekt in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung (i. d. R. bis zu 5 Jahren) veräußere, selbstnutze oder unentgeltlich übertrage.

Dieses im Streitfall gegen die Dauervermietungsabsicht sprechende Indiz hätten die Kläger nicht widerlegt. Angesichts dessen konnte der Senat offenlassen, ob der Mietvertrag auch deshalb steuerlich unter dem Aspekt eines Scheinmietverhältnisses nicht anzuerkennen war, weil die Klägerin – mit der Kenntnis des Klägers – ihren Sohn mit einem monatlichen Betrag in Höhe der zu zahlenden Miete „unterstützt" hatte.

Der Senat hatte in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses zunächst ist, dass es nicht nur zum Schein abgeschlossen ist (§ 41 Abs. 2 AO) und überdies – im hier vorliegenden Falle eines Mietvertrags zwischen nahen Angehörigen bzw. nahestehenden Personen – zivilrechtlich wirksam geschlossen und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.

Ein Mietverhältnis ist gemäß § 41 Abs. 2 AO für die Besteuerung unerheblich, wenn der Vermieter dem Mieter die Miete im Vorhinein zur Verfügung stellt oder die Miete nach Eingang auf seinem Konto alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt, ohne hierzu aus anderen Rechtsgründen verpflichtet zu sein. Ein Beweisanzeichen für eine solche Vorauszahlung oder Rückzahlung kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen (BFH, Urteil vom 28. Januar 1997 IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655).

Nach Auffassung des Finanzgerichts konnte der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid 2015 entsprechend wegen neuer (Hilfs-)Tatsachen auch noch nachträglich gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden.

Krankheitskosten nach einem Unfall können Werbungskosten sein

Manfred Kröger
Steuerberater

Erleidet ein Arbeitnehmer auf seinem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Unfall, werden die Kosten zur Heilung seiner erlittenen Verletzungen nicht von der Entfernungspauschale abgedeckt. Stattdessen kann er sie als Werbungskosten geltend machen.

Ob selbst verschuldet oder ausgelöst durch andere: Ein Unfall kann auch den umsichtigsten Autofahrer treffen. Noch einigermaßen glücklich trotz allen Ärgers können sich diejenigen schätzen, bei denen es bei einem Blechschaden bleibt. Folgenreich wird ein solches Erlebnis aber für alle, die Verletzungen davontragen und denen im Anschluss Kosten für Behandlungen entstehen.

So erging es einer Autofahrerin, die auf der Rückfahrt von ihrem Arbeitsplatz nach Hause einen Unfall hatte. Dabei erlitt sie schwere Verletzungen im Gesicht und an der Nase. Nach einer ersten Korrektur des gebrochenen Nasenbeins wenige Tage nach dem Unfall wurde zwei Monate später eine zweite Operation nötig, um die Nase wieder vollständig zu richten. Dabei übernahm die zuständige Berufsgenossenschaft die Auslagen entsprechend der Fallpauschale. Weitere Kosten trug das Unfallopfer selbst.

In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Autofahrerin ihre mittelbar durch den Autounfall entstandenen selbst getragenen Krankheitskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit geltend. Das zuständige Finanzamt lehnte dies jedoch mit der Begründung ab, dass die Aufwendungen bereits durch die angesetzte Entfernungspauschale abgegolten seien. Dieser Einschätzung folgte auch das Finanzgericht (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 19.1.2018, 5 K 500/17).

Anderer Meinung war in der anschließenden Revision aber der Bundesfinanzhof (BFH, Urteil v. 19.12.2019, VI R 8/18). Zwar bestätigten auch hier die Richter, dass die Entfernungspauschale alle Kosten abdeckt,

die durch die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen. Allerdings sehen sie dies auf die reinen Aufwendungen für Fahrzeugnutzung und Wegstrecke beschränkt. Darüber hinausgehende Ausgaben werden von der Pauschale nicht erfasst.

In ihrer Begründung bezogen die Richter sich auf den Zweck der Entfernungspauschale. Ihr Ziel ist es, die Kosten zu begünstigen, die Arbeitnehmern für ihre Mobilität entstehen. Dies ergibt sich nach den Ausführungen des BFH auch daraus, dass die Pauschale aus verkehrspolitischen Gründen eingeführt wurde. Deutlich wird dies unter anderem dadurch, dass sie sich auf die zurückgelegte Wegstrecke bezieht.

Kosten für eine ärztliche Behandlung zählen dagegen nicht zu den Mobilitätskosten, da sie weder fahrzeug- noch wegbezogen sind. Das gilt auch dann, wenn sie durch einen Unfall auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeit notwendig wurden. Anders sieht es allerdings bei Sachschäden aus. Dazu hat der BFH klargestellt, dass Aufwendungen für die Reparatur des Unfallfahrzeugs nicht zusätzlich zur Entfernungspauschale angesetzt werden können.

Arbeitnehmer, die auf ihrem Weg zur Arbeit einen Unfall hatten, sollten alle damit zusammenhängenden Belege sammeln. Nur damit erkennt das Finanzamt die Aufwendungen an. Neben Rechnungen zum Beispiel für die ärztliche Behandlung sind das auch der Polizeibericht sowie die Nachweise über erhaltene Erstattungen von der Versicherung oder einer Berufsgenossenschaft.

Kurzzeitige Vermietung im Veräußerungsjahr begründet keine Steuerpflicht des Verkaufs der selbstgenutzten Wohnung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Wird eine Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung kurzzeitig vermietet, ist dies für die Anwendung der Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG unschädlich, wenn der Steuerpflichtige das Immobilienobjekt – zusammenhängend – im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Dies hat der IX. Senat des Bundesfinanzhofes (BFH) in seinem Urteil vom 3. September 2019 (AZ IX-R-10/19) entschieden.

Folgender Sachverhalt lag dem o.g. Urteil zugrunde: Der Kläger hatte in 2006 eine Eigentumswohnung erworben, die er bis zu seinem Auszug im April 2014 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken nutzte und im Dezember 2014 veräußert hatte. Von Mai 2014 bis zur Veräußerung im Dezember 2014 hatte der Kläger die Wohnung an Dritte vermietet. Das Finanzamt ermittelte aus der Veräußerung einen steuerpflichtigen Gewinn gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Im hiergegen gerichteten Einspruchsverfahren hatte der Kläger keinen Erfolg.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg gab der Klage statt (Urteil vom 7.12.2018 AZ 13 K 289/17). Es vertrat in seiner Entscheidung die Auffassung, dass der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht erfüllt sei, da die Eigentumswohnung im Jahr der Veräußerung bis einschließlich des Monats April und in den beiden vorangegangenen Jahren vollständig zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Die kurzfristige Vermietung unmittelbar vor der Veräußerung sei unschädlich. Die Regelungen des § 23 EStG verlangen nicht, dass die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung während des gesamtem Kalenderjahres vorgelegen haben müsse.

Im dagegen gerichteten Revisionsverfahren vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG im Streitfall nicht greifen könne, da unmittelbar vor der Veräußerung der Eigentumswohnung weder eine Eigennutzung durch den Kläger stattgefunden, noch ein Leerstand vorgelegen habe. Die Auffassung des Finanzgerichtes, dass demnach eine kurzfristige Vermietung im Jahr der Veräußerung unschädlich sei, widerspreche dem Leitmotiv der gesetzlich geregelten und einheitlich zu betrachtenden Ausnahmeregelungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG. Ausschließlich ein Leerstand (Verlängerung der Eigennutzung) könne als unschädlich angesehen werden, nicht jedoch eine Nutzung zu Vermietungszwecken.

Der BFH sah dies anders und gab dem Kläger Recht. Ein steuerbares Veräußerungsgeschäft liegt demnach nicht vor. Da der Kläger die Wohnung in den Jahren 2013 sowie von Januar bis April 2014 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, sind die Voraussetzungen für die Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG erfüllt. Die kurzfristige Vermietung von Mai bis Dezember 2014 ist demnach unschädlich.

Die Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG setzt voraus, dass die Wohnung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Dabei muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr der Veräußerung nicht während des gesamten Kalenderjahres vorgelegen haben; vielmehr genügt ein zusammenhängender Zeitraum der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des ersten Jahres vor der Veräußerung – voll auszufüllen. Ausreichend für die Anwendung der Ausnahmevorschrift ist demnach eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss – während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.

Das angefochtene Urteil des Finanzgerichtes entspricht diesen Vorgaben. Zutreffend wurde bereits bei diesem Urteil davon ausgegangen, dass eine kurzfristige Zwischenvermietung vor der Veräußerung für die Anwendung der Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG unschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige die Eigentumswohnung im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend und im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Manfred Kröger
Steuerberater

Wie können Darlehnszinsen bei Gebäuden, die teilweise vermietet und teilweise veräußert werden sollen, zugeordnet werden? Nach einem Urteil des BFH vom 04.02.2020 – IX R 1/18; veröffentlicht am 30.4.2020 hängt das davon ab, inwieweit Herstellungskosten getrennt ausgewiesen werden können. Die anteilige Zuordnung ist nach den gleichen Kriterien zu beurteilen, die die Rechtsprechung zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und den Herstellungskosten eines künftig der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteils liegt in diesen Fällen nur vor, wenn die Herstellungskosten des später vermieteten Gebäudeteils sowie diejenigen des später veräußerten Gebäudeteils getrennt ermittelt und entsprechend ausgewiesen werden. Der Steuerpflichtige muss mit den als Darlehen empfangenen Mitteln tatsächlich jene Aufwendungen begleichen, die der Herstellung des zur Vermietung bestimmten Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind.

Sachlage im Streitfall:

Die Steuerpflichtigen haben in den Streitjahren ein Mehrfamilienhaus mit drei Wohneinheiten errichtet. Von diesen waren zwei zur späteren Vermietung bestimmt und eine Wohneinheit wurde bereits vorab an die Tochter der Steuerpflichtigen veräußert. Die Herstellungskosten des Gesamtgebäudes wurden aus dem von der Tochter erhaltenen Kaufpreis und durch die Aufnahme eines Darlehens getilgt.

Die aus dem Darlehen resultierenden Schuldzinsen ordneten die Steuerpflichtigen vollständig in ihrer Steuererklärung den fremdvermieteten Wohneinheiten zu. Für die Veräußerung der Wohneinheit an die Tochter wurde ein Veräußerungsgewinn gem. § 22 Nr. 3 i. V. m. § 23 EStG erklärt.

Das Finanzamt (FA) erkannte die Aufteilung der Kosten nicht an und berücksichtigte die Zinsaufwendungen in Höhe des jeweiligen Miteigentumsanteils. Das Finanzgericht folgte dem FA und wies die Klage als unbegründet ab. Die dagegen eingelegte Revision wies der BFH ebenfalls mit der nachfolgenden Begründung zurück:

- Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG sind Schuldzinsen als Werbungskosten abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

- Dient ein Gebäude nicht nur der Erzielung von Einkünften (etwa aus Vermietung und Verpachtung), sondern anteilig auch der (nicht steuerbaren) Selbstnutzung, und werden die Darlehensmittel lediglich teilweise zur Erzielung von Einkünften verwandt, so sind die für den Kredit entrichteten Zinsen nur anteilig als Werbungskosten abziehbar.

- In vollem Umfang sind sie nur dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige ein Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung gezielt einem bestimmten, der Erzielung von Einkünften dienenden Gebäudeteil zuordnet, indem er mit den als Darlehen empfangenen Mitteln tatsächlich die Aufwendungen begleicht, die der Herstellung dieses Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind.

- Zwar sind in Fällen, in denen ein Gebäude anteilig vermietet und anteilig einkommensteuerbar veräußert werden soll, die für das Darlehen zur Finanzierung der (gesamten) Gebäudeherstellungskosten entrichteten Zinsen in jedem Fall steuerrechtlich erheblich; denn sie dienen anteilig dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. dem Erzielen von sonstigen Einkünften. In vollem Umfang bei einer Einkunftsart, hier bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sind die Darlehenszinsen indes nur dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung dem der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteil zugeordnet hat.

- Die von den Klägern im Streitjahr tatsächlich geleisteten Schuldzinsen entfallen auf Darlehen, die in steuerrechtlicher Hinsicht nicht wirksam den zur Fremdvermietung bestimmten Wohnungen zugeordnet worden sind. Denn die Herstellungskosten der vermieteten Wohnungen sowie die der veräußerten Wohnung wurden von den Klägern nicht getrennt ermittelt und entsprechend ausgewiesen.

- Weiterhin wurden die auf dem Baukonto vorgehaltenen Mittel ungeachtet deren Herkunft aus eigenem Vermögen sowie aus den aufgenommenen Darlehen unterschiedslos zur Begleichung der Herstellungskosten der fremdvermieteten Wohnungen sowie der veräußerten Wohnung verwendet. Es fehlte insoweit an einer tatsächlichen Zahlung entsprechend einer zuvor vorgenommenen steuerlich relevanten Darlehenszuordnung.

- Da die Darlehensmittel somit lediglich teilweise zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden sind, sind die hierfür entrichteten Zinsen auch nur anteilig bei diesen Einkünften als Werbungskosten abziehbar.

Bewertung – Ansatz der üblichen Miete als Rohertrag anstelle des vertraglich vereinbarten Entgelts

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Gem. BFH-Urteil vom 05.12.2019, II R 41/16, kann bei der Bewertung eines bebauten Grundstücks im Ertragswertverfahren anstelle der vertraglich vereinbarten Miete die übliche Miete lt. Mietspiegel angesetzt werden, wenn sie mehr als 20 % niedriger ist als der unterste Wert der Spanne des verwendeten Mietspiegels oder wenn sie mehr als 20 % höher ist als der oberste Wert der Spanne. Auf den Mittelwert kommt es insoweit nicht an.

Tatbestand

Der Kläger und Revisionskläger und seine Mutter waren zu einem bzw. zwei Dritteln Miteigentümer eines Grundstücks in X, welches mit 14 Wohnungen und einer Gewerbeeinheit bebaut war. Am 14.02.2012 verstarb die Mutter und wurde von dem Kläger beerbt.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Bedarfswertfeststellung setzte der Kläger für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach § 185 BewG einen jährlichen Rohertrag i. S. des § 186 BewG von 110.160 € an. Dabei ging er für vier Einheiten von den vertraglich vereinbarten Nettokaltmieten aus, legte jedoch für 11 Einheiten die in dem Mietspiegel ausgewie-

senen Mittelwerte zugrunde. Die tatsächliche Miete überschritt diese Mittelwerte zu mehr als 20 %.

Mit Bescheid vom 20.06.2014 stellte das Finanzamt den Grundbesitzwert der wirtschaftlichen Einheit auf den Todestag der Mutter für Zwecke der Erbschaftsteuer fest. Das FA ging von einem Rohertrag in Höhe von 130.272 € aus. Es setzte im Rahmen der Frage, ob die tatsächliche Miete um mehr als 20 % von der „üblichen Miete" abweicht (§ 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), als „übliche(n) Miete" nicht den Mittelwert, sondern den obersten Wert der im Mietspiegel ausgewiesenen Spanne an. Das FA kam dadurch bei lediglich 2 vermieteten Einheiten zu Abweichungen der tatsächlichen Miete von der üblichen Miete um mehr als 20 %. Als Rohertrag für diese Einheiten setzte es den Mittelwert des Mietspiegels an. Im Übrigen blieb es bei dem Ansatz der (höheren) vertraglich vereinbarten Miete.

Mit Einspruch und Klage verfolgte der Kläger seine Auffassung weiter, mit dem in § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG zwei Mal verwendeten Begriff „übliche(n) Miete" sei zwei Mal der Mittelwert des Mietspiegels gemeint. Er kam nach anderen rechnerischen Korrekturen zu einer Überschreitung der 20 %-Grenze für noch 8 Einheiten und bezifferte den jährlichen Rohertrag des Grundstücks auf 110.210,76 €. Das Finanzgericht wies mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 277 veröffentlichten Urteil die Klage ab.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die Prüfung der 20 %-Grenze i. S. des § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG bei Zugrundelegung eines Mietspiegels auf den untersten oder obersten Wert der darin ausgewiesenen Mietpreisspanne abzustellen ist, nicht auf den Mittelwert.

Für Grundstücke oder Grundstücksteile, die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat, ist die übliche Miete anzusetzen (§ 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG).

Die übliche Miete kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden (R B 186.5 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011).

Für die Überprüfung der Ortsüblichkeit von tatsächlich erzielten Mieten ist auf den jeweils unteren Wert oder den jeweils oberen Wert der Spanne abzustellen. D.h. eine Miete, die mehr als 20 % niedriger ist als der untere Wert der Spanne bzw. die mehr als 20 % höher ist als der obere Wert der Spanne, ist nicht mehr ortsüblich (vgl. H B 186.5 ErbStH „Mietspiegel"). Alle Mietwerte innerhalb der Spannbreite eines Mietspiegels sind als üblich anzusehen. Erst die Überschreitung bzw. Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zur Unüblichkeit.

Corona-Krise: Auswirkungen auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Lohnsummenkontrolle

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

In Zeiten der anhaltenden Corona-Krise wird auch die Unternehmensnachfolgeplanung vor Herausforderungen gestellt. Wurde in der jüngeren Vergangenheit Betriebsvermögen unter den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungsvorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG unentgeltlich übertragen (Erbfall oder Schenkung) oder ist eine Schenkung kurzfristig geplant, sollte die mit den Steuerbefreiungen verknüpfte Lohnsummenkontrolle i. S. des § 13a Abs. 3 ErbStG überprüft werden.

Die unentgeltliche Übertragung von begünstigtem Betriebsvermögen im Rahmen von Erbschaften und Schenkungen kann gem. § 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG grundsätzlich zu 85 % (sog. Regelverschonung) bzw. zu 100 % (sog. Options- oder Vollverschonung) von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit werden (Verschonungsabschlag). Unter die besondere Regelung fallen sämtliche Erwerbe von derselben Person innerhalb eines Zehnjahreszeitraums, sofern insgesamt die Wertgrenze von 26 Mio. € nicht überschritten wird.

Der Verschonungsabschlag ist allerdings an eine längerfristige Bedingung geknüpft, die das übergeordnete Ziel der Arbeitsplatzsicherung verfolgt. Mittels Lohnsummenkontrolle i. S. des § 13a Abs. 3 ErbStG sollen die Erben bzw. Beschenkten des übertragenen Betriebsvermögens sicherstellen, dass das Lohn- und Gehaltsniveau über einen steuergesetzlich bestimmten Beobachtungszeitraum möglichst gehalten wird. Von der Lohnsummenkontrolle wird der Erwerber auch dann nicht freigestellt, wenn er aufgrund konjunktureller Schocks wie der Corona-Krise wirtschaftlich gezwungen ist, Teile der Belegschaft zu entlassen und somit das Lohn- und Gehaltsniveau dauerhaft sinkt. Die jeweilige Ursache des Lohnsummenverstoßes ist daher unbeachtlich.

Aufgrund der durch die Corona-Pandemie ausgelösten langfristigen Folgen für Wirtschaft und Arbeitsmarkt besteht das vergleichsweise hohe erbschaft- und schenkungsteuerliche Risiko, dass gegen den Lohnsummentest verstoßen wird und es insoweit zu künftigen Steuernachzahlungen bei den betroffenen Steuerpflichtigen kommt.

Steuerpflichtige, bei denen die Mindestlohnsumme bereits vor Ende einer noch laufenden fünf- bzw. siebenjährigen Lohnsummenfrist überschritten wurde, haben Nachsteuern aus einem Lohnsummenverstoß insoweit nicht zu erwarten.

In den übrigen Fällen im Rahmen noch laufender Lohnsummenfristen hängt das Nachsteuerrisiko eines Lohnsummenverstoßes insbesondere von der Wahrscheinlichkeit, der Intensität und der Dauer eines Lohnsummenrückgangs bezüglich des übertragenen Betriebsvermögens ab. Gestaltungsmaßnahmen gegen einen drohenden Lohnsummenverstoß sind möglich (z. B. Zukauf von Beteiligungen an lohnintensiven EU-/EWR-Gesellschaften), müssen aber einerseits langfristig geplant, andererseits auch im Einklang mit den betriebswirtschaftlichen Unternehmenszielen stehen. Es ist daher unerlässlich, eine frühzeitige Prognose und unterjährige Hochrechnung der Lohnsummenkontrolle zu veranlassen, um das mögliche Ausmaß einer Lohnsummenlücke rechtzeitig zu beziffern und entsprechende Gegenmaßnahmen zu ergreifen.

Ist die vorweggenommene Erbfolge künftig geplant und derzeit mit nachhaltig stark fallenden Lohnsummen in Bezug auf das zu übertragende Betriebsvermögen zu rechnen, sollte die beabsichtigte Schenkung und deren Zeitpunkt überprüft werden, um nicht in eine künftige „Lohnsummenfalle" zu tappen. Ferner sollten im Rahmen der vertraglichen Ausgestaltung eines Schenkungsvertrags bestimmte Schutzmechanismen (insbesondere Rückforderungsrechte) für zukünftige negative wirtschaftliche Entwicklungen berücksichtigt werden.

Wirksamkeit eines eigenhändigen Testaments

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bei eigenhändigen Testamenten kommt es mit steter Regelmäßigkeit zu Streitigkeiten unter den Erben über deren Wirksamkeit. Gründe, sich über Testamente heftig zu streiten, gibt es in der Regel viele.

Diese betreffen zum einen die Form von Verfügungen von Todes wegen, zum anderen kann Zweifel bestehen, ob der Erblasser ein solches Dokument im Bewusstsein bzw. mit dem Willen errichtet hat, dass es sich hierbei um eine Verfügung von Todes wegen handeln könnte.

Auch bestehen bei eigenhändigen und unberatenen Testamenten oft inhaltliche Unklarheiten, die im Wege einer nicht immer einvernehmlich verlaufenden Auslegung aufzulösen sind.

Das OLG München hatte sich Anfang diesen Jahres mit einem Testament zu befassen, das auf einem kleinen Notizzettel errichtet wurde. Der Erblasser hatte das in Streit stehende Testament während seines Krankenhausaufenthaltes auf einem Notizzettel der örtlichen Gemeinde eigenhändig geschrieben und unterschrieben. Der Notizzettel wies an der Oberkante mittig einen Einriss von ca. 3 cm Länge auf.

Der ledige Erblasser hatte in diesem Testament seine drei Geschwister zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt. Dieser letzte Wille missfiel einer Schwester, die den Antrag auf Ausstellung eines Alleinerbscheins stellte, der vom Nachlassgericht abgelehnt wurde.

Das OLG München hatte sich im Rahmen der Prüfung der Wirksamkeit des Testaments mit zwei Rechtsfragen auseinander zu setzen. Zum einen, ob das Testament mit einem Testierwillen errichtet wurde und zum anderen, ob dieses Testament ggf. vom Erblasser in Widerrufsabsicht widerrufen wurde.

Zur Frage des Testierwillens ist im Rahmen einer Gesamtabwägung relevant, ob das Testament inhaltlich vollständig ist und ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Erblasser damit nicht seinen letzten Willen zum Ausdruck bringen wollte.

Ein Hinweis für einen mangelnden Testierwillen kann darin gesehen werden, dass das Testament auf einem für den Erblasser ungewöhnlichen Material geschrieben wurde. Dies war allerdings für das OLG kein zwingender Anhaltspunkt für den mangelnden Testierwillen des Erblassers.

Die weitere Rechtsfrage bestand darin, einen möglichen Widerruf der Verfügung von Todes wegen zu prüfen, weil der Notizzettel mit der Verfügung eingerissen war, denn wenn feststeht, dass der Erblasser selbst diese Veränderungen an der Testamentsurkunde vorgenommen hat liegt die Vermutung nahe, dass dies in Widerrufsabsicht geschah.

Allerdings trägt die Feststellungslast für diesen Widerruf derjenige, der Rechte aus dem Widerruf herleiten will. Im vorliegenden Fall ließ sich allerdings nicht feststellen, dass der Erblasser das Testament willentlich beschädigt hat. Daher hat das OLG München zutreffend keinen Widerruf des Testaments angenommen.

Fazit:

Um Streitigkeiten unter den Erben zu vermeiden, ist eine genaue Prüfung eigenhändig errichteter Testamente in jedem Fall ratsam. Neben den Formalien sind insbesondere inhaltliche Unklarheiten sowie die unrichtige Verwendung von erbrechtlichen Fachtermini, die im Wege der Auslegung aufgelöst werden müssen, zu vermeiden, um den letzten Willen im Sinne des Erblassers optimal umzusetzen.

Beginn einer Außenprüfung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Festsetzungsfrist beträgt im Regelfall vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, beginnt sie abweichend davon mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 AO). Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Man spricht in diesem Fall von einer Ablaufhemmung durch eine Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO).

Der Beginn einer Außenprüfung und damit die Hemmung der Festsetzungsfrist kann damit entscheidend sein, wenn wesentliche Prüfungsfeststellungen getroffen worden sind.

Das Niedersächsische FG hatte sich im letzten Jahr mit der Frage zu beschäftigen, wann eine Außenprüfung beginnt und entschieden, dass dies bei einer Aufforderung zur Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren der Fall sein kann.

Im vorgelegten Fall handelte es sich um einen Gewerbetreibenden, der im März 2009 seine Steuererklärungen für 2007 eingereicht hatte. Die Verjährung trat damit zum 31.12.2013 ein.

Dem Unternehmer wurde eine Prüfungsanordnung für das Geschäftsjahr 2007 mit Datum vom 22.01.2013 bekanntgegeben. Laut Ankündigung sollte der Prüfungsbeginn im Zeitraum vom 01.03.2013 bis 30.04.2013 erfolgen.

Der Prüfungsanordnung war zudem eine Anlage beigefügt, in der es unter der Überschrift „Vorabzusendung" heißt: „Bitte übersenden Sie bereits jetzt – also vor Prüfungsbeginn – folgende Unterlagen an die

prüfende Stelle: Daten-Archiv-CD der Finanzbuchhaltung". Die digitalen Daten wurden dem Finanzamt am 26.03.2013 übersandt. Laut einem handschriftlichen Vermerk in der Betriebsprüfungsakte forderte der Prüfer am 19.11.2013 weitere digitalen Daten für einen anderen Bereich der Gesellschaft bei dem Unternehmen an und plante einen Beginn der Betriebsprüfung an Amtsstelle noch im Dezember 2013. Das Beschäftigungstagebuch 2013 des Prüfers liegt nicht mehr vor.

Als Prüfungsbeginn wurde im Betriebsprüfungsbericht der 16.12.2013 angegeben. Für das Jahr 2014 wurden verschiedene Prüfungshandlungen vermerkt. Am 28.04.2014 ergingen aufgrund der Feststellungen des Prüfers geänderte Bescheide für die Jahre 2007 bis 2010.

Der Unternehmer vertrat die Auffassung, dass die Bescheide aufzuheben sind, da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Er bezweifelte, dass die Prüfung bereits 2013 begonnen hatte.

Das Niedersächsische FG wies die Klage ab und entschied, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt war, da mit einer Außenprüfung begonnen wurde. Als Prüfungsbeginn sieht das FG den 19.11.2013 an. Den Vermerk ordnet das Gericht in der Weise ein, dass der Prüfer die ihm vorliegenden Unterlagen, also u. a. die ihm im März übersandte Daten-CD, zu diesem Zeitpunkt jedenfalls gesichtet hatte. Mit diesen Prüfungshandlungen hat nach Ansicht des Gerichts die Prüfung begonnen.

Fazit:

Grundsätzlich gilt, dass, sofern die Festsetzungsfrist durch den Beginn einer Betriebsprüfung gehemmt werden soll, dies für den Steuerpflichtigen erkennbare Prüfungshandlungen vor Ablauf der Festsetzungsfrist voraussetzt. Damit sind qualifizierte Ermittlungshandlungen zu verstehen, die für den Steuerpflichtigen erkennbar darauf gerichtet sind, wesentliche Sachverhalte zu ermitteln oder zu überprüfen.

Eine Hemmung der Verjährungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO tritt demnach nicht ein, wenn für den Steuerpflichtigen erkennbar während der regulären Festsetzungsfrist keine qualifizierten Prüfungshandlungen durchgeführt worden sind.

Das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen ist daher bedenklich, denn der Prüfungsbeginn und die Prüfungshandlungen waren für den Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar und das Urteil des FG erging auf Grundlage der Vermutung, dass der Prüfer, auch auf Grund interner Vermerke, schon in 2013 mit der Prüfung begonnen hatte.

Das Finanzgericht Berlin hat in 2015 einen ähnlichen Fall zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Vorsicht vor Konkurrentenklagen gegen Gemeinnützigkeit

Eine gemeinnützige Organisation in Form einer gGmbH hat mehrere Jahre im steuerbefreiten Zweckbetrieb Gewinne erwirtschaftet. Dieses führt immer wieder zum Missfallen der Wettbewerber auf dem freien Markt. Die Besonderheit in dem verhandelten Fall liegt darin, dass nicht das Finanzamt der Organisation die Gemeinnützigkeit entziehen wollte, sondern dass ein Wettbewerber mittels einer sogenannten Konkurrentenklage gegen die Steuerbefreiung seines Mitbewerbers vorgegangen ist. Durch eine Konkurrentenklage wird das Finanzamt dazu verpflichtet, die rechtswidrige Nicht- oder Niedrigbesteuerung der beklagten gemeinnützigen Organisation zu prüfen und ggf. zu beseitigen.

Eine solche Konkurrentenklage ist jedoch nur dann zulässig, wenn der Kläger eine mögliche Verletzung seiner eigenen Rechte geltend machen kann. Im Fall der Klage gegen die Steuerbefreiung einer gemeinnützigen Organisation ist es jedoch anerkannt, dass eine mögliche Rechtsverletzung vorliegt. Der nichtsteuerbegünstigte Mittbewerber kann durch die rechtswidrige Steuerbefreiung bzw. -begünstigung einer gemeinnützigen Organisation in seinem Recht auf Teilhabe an einem steuerlich nicht zu seinem Nachteil verfälschten Wettbewerb verletzt sein.

Im vorliegenden Fall ging es um den Betrieb der Wohlfahrtspflege. Das Finanzgericht Düsseldorf stellte fest, dass die Voraussetzungen für den Betrieb der Wohl_ fahrtspflege nicht vorlagen, da die Leistungen der gGmbH nicht zu mindestens zwei Drittel dem laut Gesetz vorgeschriebenen Personenkreis zu Gute kam. Dazu zählen körperlich, geistig oder seelisch Behinderte sowie finanziell Hilfsbedürftige. Ein allgemeiner Zweckbetrieb lag nach Auffassung der Richter ebenfalls nicht vor, da die Tätigkeit der gGmbH in ihrer Gesamtausrichtung nicht den steuerbegünstigten satzungs-

mäßigen Zwecken diene. Die Einnahmen in einem Zweckbetrieb müssen sich grundsätzlich an dem Prinzip der Kostendeckung orientieren, denn die Mittelbeschaffung ist nicht eine von den Merkmalen des steuerbegünstigten Zweckbetriebs erfasste Tätigkeit. Fraglich ist zudem, ob die speziellen Vorschriften für einen Zweckbetrieb der Wohlfahrtsorganisation überhaupt auf einen allgemeinen Zweckbetrieb übertragen werden können.

Daher verneinte das Gericht die Zweckbetriebszugehörigkeit. Die gGmbH erwirtschaftete über Jahre hinweg Gewinne, ohne entsprechende Gegenmaßnahmen zur Orientierung am Prinzip der Kostendeckung einzuleiten. Das Gericht kam zu der Auffassung, dass der sog. Zweckbetrieb daher nur zur Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde, da die erzielten Gewinne den konkreten Finanzierungsbedarf bei weitem überstiegen. Der gGmbH gelang es im gerichtlichen Verfahren nicht, diese Vermutung zu widerlegen. Darüber hinaus arbeitete die gGmbH eng mit einer nicht gemeinnützigen Tochter-GmbH zusammen. Beide versuchten wiederholt, ihren Kunden ein Gesamtpaket der Leistungen anzubieten. Diese Gesamtbetrachtung führte dazu, dass die gemeinsam erbrachten Leistungen nicht mehr als steuerbegünstigt eingestuft werden können. Dieses Urteil zeigt noch einmal, dass die Zweckbetriebe durch ihre Tätigkeit in erster Linie den steuerbegünstigten Satzungszweck verwirklichen müssen und nicht hauptsächlich der Mittelbeschaffung dienen dürfen. Die Ausgliederung der Tätigkeiten auf eine nicht steuerbegünstigte GmbH ist zwar häufig sinnvoll. Trotzdem müssen gemeinnützige von den nicht gemeinnützigen Tätigkeiten sorgfältig getrennt werden. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit droht sonst nicht nur von den Finanzbehörden, sondern u. U. auch durch Einschreiten eines Wettbewerbers.

Corona-Gesetz bringt Erleichterungen auch für Vereine

Ende März ist das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie in Kraft getreten. Dieses Gesetz enthält unter anderem Erleichterungen für Vereine, um deren Handlungsfähigkeit auch in der Krise zu gewährleisten. Die Gesetzesänderungen gelten vorübergehend bis zum 31.12.2021. Ein erster Punkt betrifft die Amtszeit von Vereinsvorständen. Nach der neuen Regelung bleiben die Vereinsvorstände auch dann bis zur Neuwahl im Amt, wenn die Satzung dieses nicht vorsieht. Dadurch wird eine ordnungsgemäße Vertretung des Vereines für den Fall gesichert, dass eine entsprechende Satzungsregelung fehlt und die Vorstandswahlen aufgrund der Coronakrise zunächst nicht durchgeführt werden können. Darüber hinaus wird es allen Vereinen ermöglicht, die Mitgliederversammlungen auf virtuellem Weg abzuhalten und eine Stimmabgabe auch auf schriftlichem Weg zu ermöglichen. Bisher war dies nur möglich, wenn der Verein in seiner Satzung eine entsprechende Regelung enthalten hatte. Eine Präsenzveranstaltung ist jedoch im Moment verboten. Schließlich werden auch die Anforderungen an eine Beschlussfassung im Umlaufverfahren erleichtert. Es ist nicht mehr die Zustimmung aller Mitglieder erforderlich, sondern es reicht die Mehrheit nach den gesetzlichen Regelungen bzw. nach den Bestimmungen der Satzung. Allerdings müssen alle Mitglieder beteiligt werden und mindestens die Hälfte der Mitglieder müssen ihre Stimme im Umlaufverfahren abgegeben haben.

Pflicht zur Eintragung in das Vereinsregister?

Bei jeder Vereinsgründung steht die Frage im Raum, ob der Verein in das Vereinsregister eingetragen werden soll oder nicht. Den Rechtsformzusatz „e. V." dürfen nur Vereine tragen, die in das Vereinsregister eingetragen sind. Voraussetzung für die Eintragung ist u.a., dass die Tätigkeit des Vereins nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet sein darf. Diese Regelung wird in der Praxis jedoch häufig großzügig ausgelegt. Im Vereinsregister sind Informationen zur aktuellen Satzung und zur Zusammensetzung des Vorstands hinterlegt. Eine erfolgte Satzungsänderung muss immer zum Vereinsregister angemeldet werden. Sie ist ansonsten ungültig. Änderungen der vertretungsberechtigten Vorstandsmitglieder sind ebenfalls zum Vereinsregister anzumelden. Dritte, z. B. potentielle Vertragspartner oder Behörden, können sich dort informieren, wer berechtigt ist, den Verein nach außen zu vertreten. Der Vorstandswechsel selbst ist zwar bereits mit der Wahl wirksam und die neuen Mitglieder somit vertretungsberechtigt, doch der Vorstand hat eine persönliche Pflicht, die Änderungen dem Vereinsregister zu melden. Anderenfalls können Zwangsgelder verhängt werden. Im Interesse des Vereines sollte die Meldung neuer Vorstandsmitglieder zeitnah erfolgen. Ansonsten gelten die bisherigen Vereinsvorstände weiterhin als vertretungsberechtigt. Neben der Eintragung in das Vereinsregister können abhängig von der genauen Vereinstätigkeit auch Eintragungen in das Transparenzregister oder das Handelsregister notwendig sein.

Ist die Erbringung von Haushaltshilfen generell steuerbefreit?

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einer gemeinnützigen Organisation wurde festgestellt, dass ein Unternehmen, welches Haushaltshilfeleistungen sowohl an hilfsbedürftige als auch an nicht hilfsbedürftige Personen erbracht hat, diese insgesamt als steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG behandelt hat. Die Betriebsprüferin versagte die Steuerbefreiung für die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Privatpersonen. Die Steuerfreiheit sei nur für Leistungen gegenüber hilfsbedürftigen Personen zu gewähren. Gegen diese Nichtanerkennung klagte das Unternehmen vor dem Finanzgericht. Nach Ansicht

der Klägerin komme es nicht auf die Hilfsbedürftigkeit der Person an, gegenüber der die Leistung erbracht wird, sondern § 4 Nr. 16 UStG stelle auf die Einrichtung als solche ab. Nicht die einzelne Leistung, sondern die Einrichtung insgesamt sei von der Umsatzsteuer befreit, so dass auch Haushaltshilfeleistungen an nicht bedürftige Personen von der Umsatzsteuer befreit seien. Sollte das Gericht dennoch auf die einzelne Person abstellen, sei Nr. 4 des Anwendungserlasses zur AO zu § 53 AO heranzuziehen. Die Regelung setzt für Personen ab 75 Jahren generell eine Hilfsbedürftigkeit voraus. Das Gericht hat die Klage jedoch abgewiesen. Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG kommt es demzufolge auf die einzelne Leistung an. Eine pauschale Steuerbefreiung für die ganze Einrichtung gibt es nicht. Das ergibt sich aus dem Wortlaut und der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 16 UStG. Die Steuerbefreiung wird demnach nur gewährt, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um eine hilfsbedürftige Person handelt. Hilfsbedürftig im Sinne des § 4 Nr. 16 UStG sind Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Betreuung und Pflege bedürfen, weil sie krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen für jede betreute oder gepflegte Person buchmäßig nachgewiesen werden. Die Pauschalierung der Hilfsbedürftigkeit für Personen ab 75 Jahren lehnt das Gericht ab. Zum einen lehnt sich die Definition der Hilfsbedürftigkeit an die sozialrechtliche Definition der Hilfsbedürftigkeit an und zum anderen gibt es in § 4 Nr. 16 UStG keinen Verweis auf § 53 AO. Daher habe das speziellere Gesetz des § 4 Nr. 16 UStG Vorrang vor dem § 53 AO. Dieses Urteil hat weitreichende Folgen für alle Unternehmen, die steuerfreie Haushaltshilfeleistungen gemäß § 4 Nr. 16 UStG anbieten. Betroffene Unternehmen müssen die Hilfsbedürftigkeit der von ihnen betreuten und gepflegten Personen lückenlos und individuell dokumentieren. Das bedeutet einen hohen Verwaltungsaufwand. Pauschale Annahmen zum Zweck der Vereinfachung sind nicht zulässig.

Anmerkungen zu Satzungsänderungen

Unter der Änderung der Satzung ist jede Änderung, Ergänzung oder auch teilweise Aufhebung eines Satzungstextes zu verstehen. Diese Änderungen erfolgen nach einem gesetzlich vorgeschriebenen Verfahren und müssen von der Mitgliederversammlung beschlossen werden. Ein satzungsändernder Beschluss ist nur dann wirksam, wenn die im Gesetz oder in der Satzung festgelegten Formvorschriften eingehalten wurden. Unter den redaktionellen Änderungen sind die Änderungen zu verstehen, die nur den Wortlaut des Textes und nicht dessen Inhalt ändern. Die rechtliche Bedeutung des Satzungstextes wird dadurch also nicht geändert. Ein Irrglaube, der immer wieder auftaucht, ist, dass diese redaktionellen Änderungen nicht den strengen Formvorschriften von Satzungsänderungen unterliegen. Die redaktionellen Satzungsänderungen gelten als echte Satzungsänderungen im Sinne des Gesetzes und müssen daher in einer Mitgliederversammlung unter Einhaltung aller Formvorschriften beschlossen werden. Es besteht allerdings die Möglichkeit, durch eine Ermächtigung in der Satzung, die Befugnis zu redaktionellen Änderungen des Satzungstextes auf den Vorstand zu übertragen.

Satzungsänderungen benötigen laut Gesetz die Zustimmung von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen auf einer Mitgliederversammlung. In einem vom OLG München zu entscheidenden Fall reichten für die Änderung der Satzung aus dem Jahr 1964 zwar ¾ der Stimmen, es mussten jedoch mindestens 51 % der Mitglieder anwesend sein. Darüber hinaus mussten alle stimmberechtigten Mitglieder einer Satzungsänderung zustimmen. Aufgrund der inzwischen vorherrschenden tatsächlichen Verhältnisse im Vereinsleben war es allerding faktisch jedoch nicht mehr möglich, eine Änderung zu erzielen. Laut OLG München hätte nach der Satzung die Zustimmung aller Mitglieder jedoch schriftlich eingeholt werden können. Diesen Versuch hatte der Verein jedoch nicht unternommen. Daher ist es laut Gericht nicht möglich, sich auf die gesetzlichen Mindestanforderungen zu berufen. Der vorliegende Fall zeigt wieder einmal, dass Vereine ihre Satzungen stets an aktuelle Strukturen und die tatsächlichen Umstände des Vereinslebens anpassen sollten. Daher ist es ratsam, die Satzung in regelmäßigen Abständen auf ihre Aktualität hin zu überprüfen und ggf. zu überarbeiten.

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.