Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 1 **März 2021**

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

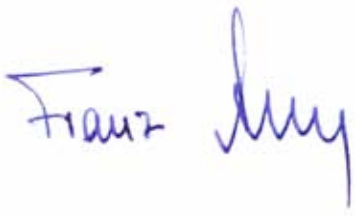
die Bundesregierung hat in den letzten Wochen und Monaten eine ganze Reihe von Wirtschaftshilfen für Unternehmen in der Corona-Krise aufgelegt. Die Regelungen zu den verschiedenen Phasen der Überbrückungshilfe, zur November- und Dezemberhilfe und zur sogenannten Neustarthilfe unterscheiden sich in vielen Punkten und wurden in den letzten Monaten immer wieder überarbeitet und geändert. Hier den Überblick zu behalten ist nicht einfach.

Auch der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte sind nicht untätig geblieben und haben Entscheidungen getroffen, die allerdings, anders als die Corona-Hilfsprogramme, in der Regel von grundsätzlicherer Bedeutung und damit langlebiger sind.

Wir haben daher für diese Ausgabe unseres „Steuerrecht im Focus" interessante und wichtige Urteile aus unterschiedlichen Bereichen des Steuerrechts ausgewählt und für Sie bearbeitet.

Wie immer wünschen wir Ihnen bei der Lektüre der Artikel in diesem Heft viel Vergnügen.

Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Keine Steuerermäßigungen nach § 35a EStG bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Der gegenseitige Verkauf wertloser Aktien ist kein Gestaltungsmissbrauch
Manfred Kröger, Steuerberater

Risiken einer ungewollten Betriebsaufspaltung bei Nutzungsüberlassung eines Arbeitszimmers an die GmbH
Manfred Kröger, Steuerberater

Erbschaft-/Schenkungsteuer 7

Eheverträge und Schenkung
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Selbstgenutztes Familienwohnheim – Erbschaftsteuer bei Mehrfachwohnsitz des Erblassers
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bilanzsteuerrecht 10

Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Grunderwerbsteuer 11

Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach Kaufpreisherabsetzung
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Keine Steuerermäßigungen nach § 35a EStG bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen i. S. von § 35a EStG mindert nicht die Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte. Die Ermäßigung gilt nur für die tarifliche Steuer i. S. von § 32a EStG, zu der aber nicht die Abgeltungsteuer i. S. von § 32d EStG gehört. Bei einer tariflichen Steuer von 0 € geht die Steuerermäßigung nach § 35a EStG somit ins Leere.

Dem BFH-Beschluss vom 28. April 2020 (AZ VI R 54/17) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2014 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte. Die Summe der Einkünfte sowie das zu versteuernde Einkommen waren negativ. Daneben erzielte die Klägerin positive Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ein Teil dieser Einkünfte unterlag dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 43 EStG. Diese sind gemäß § 32d Abs. 3 EStG in die Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin mit dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG eingegangen.

In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin zudem Aufwendungen für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Privathaushalt in Höhe von 25.379 €, für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 424 € und für Handwerkerleistungen in Höhe von 6.482 € geltend. Zudem beantragte sie die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge sowie eine Überprüfung des Steuereinbehalts für bestimmte Kapitalerträge.

Das Finanzamt erließ unter dem 29. April 2016 einen Einkommensteuerbescheid ohne die Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 35a EStG. In den Erläuterungen teilte das Finanzamt mit, dass die Günstigerprüfung ergeben hat, dass die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.

Im Einspruchsverfahren wurde seitens der Klägerin ein Ermäßigungsbetrag nach § 35a EStG in Höhe von 5.200 € begehrt, der bei der festzusetzenden Einkommensteuer zu berücksichtigen sei.

Das Einspruchsverfahren sowie auch die erhobene Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

Nach § 35a Abs. 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung i.S. des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens um 510 €. Für andere als in Abs. 1 dieser Vorschrift aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Abs. 3 dieser Vorschrift sind, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens um 4.000 €, (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG). Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 € (§ 35a Abs. 3 Satz 1 EStG).

Demgemäß kann die Klägerin die Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht beanspruchen. Zwar hat sie Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen getätigt, jedoch kommt eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer vorliegend nicht in Betracht.

Tarifliche Einkommensteuer ist der Steuerbetrag, der sich aus der Anwendung des Einkommensteuertarifs gemäß § 32a EStG auf das zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG, in das Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG und § 43 Abs. 5 EStG nicht einzubeziehen sind (§ 2 Abs. 5b EStG), ergibt. Dieser Betrag lautet vorliegend auf 0 €. Denn die Klägerin hat kein positives zu versteuerndes Einkommen erzielt.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die gemäß § 32d Abs. 3 und 4 EStG „veranlagte" und dem gesonderten Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegende Einkommensteuer kein Bestandteil der tariflichen Einkommensteuer. Vielmehr ist diese um die Einkommensteuer auf Kapitalerträge gemäß § 32d EStG zu erhöhen (§ 32d Abs. 3 Satz 2 EStG). Dem entspricht die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer in § 2 Abs. 6 EStG. Danach ist die tarifliche Einkommensteuer u.a. um Steuerermäßigungen zu vermindern und um die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG zu vermehren. Daraus wird deutlich, dass die auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen entfallende, gesondert zu ermittelnde Steuer nicht der tariflichen Einkommensteuer zugehört, sondern lediglich eine Maßgröße für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer ist. In die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif und damit in die tarifliche Einkommensteuer gehen Einkünfte aus Kapitalvermögen nur im Rahmen der sogenannten Günstigerprüfung ein (§ 32d Abs. 6 EStG).

Zudem ist in § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG die Reihenfolge der erforderlichen Rechenschritte, um von der tariflichen Einkommensteuer zu der festzusetzenden Einkommensteuer zu gelangen, festgeschrieben. Danach ist die tarifliche Einkommensteuer zunächst um Steuerermäßigungen zu vermindern und erst dann um die Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG zu erhöhen. Daher kommt keine Steuerermäßigung in Betracht, wenn die tarifliche Einkommensteuer 0 € beträgt (Senatsurteil vom 29.01.2009 – VI R 44/08, BFHE 224, 261, BStBl II 2009, 411, Rz 12). Sie kann deshalb auch nicht als negative Rechengröße in die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer eingehen. Dies gilt auch dann, wenn sich – wie im Streitfall – durch die Vermehrung dieses (negativen) Betrags durch die „veranlagte" Einkommensteuer auf Kapitalerträge (§ 32d Abs. 3 und 4 EStG) oder andere Hinzurechnungsgrößen eine positive festzusetzende Einkommensteuer ergibt. Denn negative Rechengrößen kennt das Einkommensteuerrecht im Rahmen der Ermittlung der Steuer anders als bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 10d EStG) nicht.

Soweit die von der Klägerin erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG der abgeltenden Kapitalertragsteuer unterlegen haben, kommt eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG ebenfalls nicht in Betracht.

Der gegenseitige Verkauf wertloser Aktien ist kein Gestaltungsmissbrauch

Manfred Kröger
Steuerberater

Seit Jahren gibt es Streit hinsichtlich der Frage, wie mit wertlos gewordenen Aktien beziehungsweise Wertpapieren allgemein steuerlich umzugehen ist. Die Finanzverwaltung will grundsätzlich Verluste aus wertlosen Aktien bei der reinen Ausbuchung aus dem Depot nicht anerkennen. Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, ob eine Wertloswerdung bzw. Depotausbuchung von Aktien als Veräußerung i.S. von § 20 Abs. 2 EStG gilt, haben sich zahlreiche Anleger in der Vergangenheit überlegt, ihre nahezu wertlosen Aktien zu verkaufen. Und dann wurde die Idee in der Weise weiterentwickelt, dass sich leidgeprüfte Anleger zusammenschließen. Sprich: Herr A. verkauft seine (nahezu) wertlosen Aktien für 1 Euro pro Stück an Frau B.; Frau B. verkauft ihrerseits (fast) wertlose Aktien an Herrn A. Und die Verkäufe werden vollzogen, also nicht nur zum Schein abgewickelt.

Der Kern des Streits liegt bzw. lag darin begründet, dass die maßgebenden Absätze 2 und 4 des § 20 EStG nur von der „Veräußerung" der Wertpapiere sprechen, nicht aber von der „Wertloswerdung" oder „Ausbuchung". Die Finanzverwaltung wollte Verluste aufgrund eines Forderungsausfalls daher nicht steuermindernd anerkennen, weil die Wertminderungen der privaten Vermögensebene und nicht der Ertragsebene zuzuordnen seien (BMF-Schreiben vom 9.10.2012, BStBl 2012 I S. 953, Tz. 60). Der Bundesfinanzhof hatte hingegen Wertveränderungen des Vermögensstamms, z.B. den endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung in der privaten Vermögenssphäre, als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anerkannt (BFH-Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15). Nach Auffassung der Richter dürfen seit 2009 nicht nur Vermögenszuwächse besteuert werden, sondern es müssen generell alle Vermögensänderungen – also auch Vermögensminderungen – berücksichtigt werden.

Zu diesen o. g. Gestaltungen hat der Bundesfinanzhof nunmehr ein klares Urteil gefällt. Nach Auffassung des 8. Senats des BFH stellt die Veräußerung wertloser Aktien grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar. Und das selbst dann nicht, wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer im Gegenzug gleichfalls wertlose Aktien zu kaufen (BFH-Urteil vom 29.9.2020, VIII R 9/17). Der BFH ist in seiner Urteilsbegründung unmissverständlich: Die gewählte Art der Veräußerung stellt eine durch das Gesetz eingeräumte Möglichkeit dar, die nicht gegen vom Gesetzgeber vorgegebene Wertungen verstößt, zumal mögliche Kurssteigerungen der vom Kläger erworbenen Aktien steuerverstrickt sind. Der BFH führt weiter aus, dass eine Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist.

Wichtiger Hinweis: Das Urteil betrifft Fälle bis 2019. Ab dem 1.1.2020 hat der Gesetzgeber eine Begrenzung für den Ausgleich von Verlusten eingeführt, die entstehen

- aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG,
- aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Absatzes 1 EStG auf einen Dritten,
- aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG.

Solche Verluste können nur mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von 20.000 EUR ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20.000 EUR mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG). Der Verlustabzug wird dadurch nicht generell versagt, sondern zeitlich gestreckt.

Eine Kapitalforderung ist insbesondere uneinbringlich, wenn sich auf Grundlage der Gesamtumstände des Schuldverhältnisses abzeichnet, dass der Schuldner die Verbindlichkeit ganz oder teilweise nicht erfüllen wird. Die Regelung soll daher auch Veräußerungstatbestände erfassen, die zu Gestaltungszwecken abgewickelt werden, also insbesondere dann vorgenommen werden, wenn sich das Verlustrisiko bereits ganz oder teilweise realisiert hat.

Trotz der Neuregelung verbleibt eine Ungleichbehandlung von Verlusten aus Veräußerungen und aus dem „Wertloswerden" von Aktien. Denn Verluste aus Aktienverkäufen sind weiterhin in vollem Umfang (allerdings auch nur mit Gewinnen aus Aktienverkäufen) steuermindernd absetzbar,

während der Verlust bei der Wertlosigkeit von Aktien etc. auf 20.000 EUR pro Jahr begrenzt ist. Daran wird erkennbar, dass der Gesetzgeber, die Ungleichbehandlung gemildert, aber nicht gänzlich beseitigt hat, so dass es auch hinsichtlich der gesetzlichen Neuregelung früher oder später zu Klageverfahren kommen wird.

Risiken einer ungewollten Betriebsaufspaltung bei Nutzungsüberlassung eines Arbeitszimmers an die GmbH

Manfred Kröger
Steuerberater

Überlässt der Gesellschafter-Geschäftsführer seiner GmbH ganz oder teilweise eine eigene Immobilie, kann sich hieraus eine ungewollte Betriebsaufspaltung ergeben. Sogar die Überlassung eines Büroraumes in einem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus (häusliches Arbeitszimmer) kann zur Betriebsaufspaltung führen, wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung befindet.

Gerade bei kleinen Kapitalgesellschaften oder Start-ups kommt es häufig vor, dass Gesellschafter-Geschäftsführer ein häusliches Arbeitszimmer nutzen und sich unter der Wohnanschrift auch der Betriebssitz befindet. Hier ist Vorsicht geboten, da sich dadurch schnell eine Betriebsaufspaltung ergeben kann. Die Folgen sind: GmbH-Anteile und Arbeitszimmer werden notwendiges Betriebsvermögen.

Damit eine Betriebsaufspaltung vorliegt, muss zwischen den Unternehmen eine enge sachliche und personelle Verflechtung bestehen:

- Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitz- dem Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Das sind Wirtschaftsgüter, die für die Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Bei der Überlassung eines bebauten Grundstücks kann in aller Regel von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausgegangen werden. Aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. Patente und ungeschützte Erfindungen, kommen in Betracht. Für die Frage, ob das überlassene Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, sind allein die funktionalen Erfordernisse des Betriebsunternehmens maßgeblich, nicht der Umfang der stillen Reserven.

- Für eine personelle Verflechtung ist es erforderlich, dass die hinter der Besitz- und der Betriebsgesellschaft stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben und somit, dass sie beide Unternehmen beherrschen. Eine Beherrschung kann insbesondere unterstellt werden, wenn eine Person mehr als 50 % der Stimmrechte in beiden Unternehmen besitzt.

Regelmäßig wird die Betriebsaufspaltung dadurch bewirkt, dass dem Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen im Wege der Vermietung oder Verpachtung zur Nutzung überlassen werden. Als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung genügt aber auch die teilentgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, hat das mehrere steuerliche Konsequenzen.

- Die eigentlich vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) wird in eine gewerbliche Tätigkeit (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) umqualifiziert. Diese Einkünfte werden nunmehr gewerbesteuerpflichtig. Das Gleiche gilt bei der Vermietung des Arbeitszimmers an die GmbH. Aber auch die unentgeltliche Nutzung des Arbeitszimmers im privaten Arbeitszimmer kann zu einer Betriebsaufspaltung führen.

- Die Anteile der Betriebs-GmbH werden notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens und sind somit steuerverhaftet.

Während die Gewerbesteuerpflicht sich durch die ganz oder teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG in der Regel nahezu ausgleicht, ist die Steuerverhaftung der Anteile an der Betriebs-GmbH insbesondere bei einer „zufällig bzw. versehentlich" entstandenen Betriebsaufspaltung eine „tickende Zeitbombe". Wird die Betriebsaufspaltung aufgelöst oder beendet, führt dies zur Besteuerung sämtlicher stiller Reserven. Durch die Auflösung der Betriebsaufspaltung werden sämtliche Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens fiktiv zum Verkehrswert verkauft. Für die wesentliche Betriebsgrundlage (Immobilie, Grundbesitz, Domain, Patente etc.) ist damit die Differenz aus Buchwert/Anschaffungskosten und Marktwert steuerpflichtig. Hierbei ist die Beteiligung an der Betriebs-GmbH ebenfalls zum Verkehrswert zu versteuern.

Mögliche Gründe für die Auflösung der Betriebsaufspaltung sind:

- Der Verkauf des Grundbesitzes
- Anmietung anderer Räume
- Verkauf der GmbH-Beteiligung
- Aufnahme anderer stimmberechtigter Gesellschafter
- Vererbung GmbH-Anteil und Grundbesitz an zwei unterschiedliche Erben

Daraus wird ersichtlich, dass das angemietete bzw. unentgeltlich genutzte häusliche Arbeitszimmer schnell zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung hinsichtlich der Begründung einer Betriebsaufspaltung mit erheblichen steuerlichen Risiken führen kann. Insofern ist ein vorheriges Gespräch mit Ihrem Steuerberater in diesen Fällen von erheblicher Bedeutung.

Eheverträge und Schenkung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Zahlung im Rahmen einer Scheidung auf Grund einer vor der Ehe abgeschlossenen Güterrechtsvereinbarung kann als freigebige Zuwendung gewertet werden.

Folgender Sachverhalt lag dem Finanzgericht München zur Entscheidung vor:

Die Klägerin (F) schloss mit ihrem späteren Ehemann (M) einen notariellen Ehevertrag. In diesem Ehevertrag vereinbarten F und M den Güterstand der Gütertrennung. Ferner wurde vereinbart, dass F im Falle der Scheidung einen indexierten Zahlungsanspruch hat. Dieser Zahlungsanspruch beträgt 1 Mio. Euro, wenn die Ehe 15 volle Jahre bestanden hat. Bei einer Ehescheidung vor Ablauf von 15 Jahren seit Bestehen der Ehe vermindert sich der Betrag von 1 Mio. Euro um jeweils 1/15.

Die Ehe wurde nach 16 Jahren geschieden. Drei Monate nach Rechtskraft des Scheidungsurteils zahlt M vereinbarungsgemäß seiner Ex-Frau 1 Mio. Euro.

Das zuständige Finanzamt überraschte darauf hin F mit einem Schenkungssteuerbescheid und forderte ca. 300 T€ Schenkungsteuer. Die Finanzverwaltung ging von einer Schenkung in Höhe von 1 Mio. Euro aus. Es wurde bei der Berechnung der Steuer die Steuerklasse II (nicht I) für geschiedene Ehegatten angewendet mit einem persönlichen Freibetrag von 20.000 € (nicht 500.000 € unter Ehegatten). Ebenfalls wurde kein steuerfreier Zugewinnausgleich gewährt.

Das angerufene Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab.

a) Es handelt sich um eine freigebige unentgeltliche Zuwendung:

Gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, als Schenkung unter Lebenden der Schenkungsteuer. Das Vorliegen eines zivilrechtlichen Schenkungsvertrages ist dabei nicht erforderlich. Die Besteuerung richtet sich danach, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten darstellt.

b) Verzicht auf Zugewinn ist keine Gegenleistung:

Der Verzicht von F auf den Zugewinn ist nach Ansicht des FG keine Gegenleistung. Wird der Güterstand der Zugewinngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten beendet und wird der überlebende Ehegatte nicht Erbe und steht ihm auch kein Vermächtnis zu, so kann er den Ausgleich des Zugewinns verlangen. Diese Vorschriften für den Ausgleich des Zugewinns gelten auch, wenn der Güterstand auf andere Weise als durch den Tod eines Ehegatten, also etwa durch Ehescheidung, beendet wird. In beiden Fällen unterliegen die Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten und deren Erfüllung nicht der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Der Verzicht auf eine im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht entstandene, möglicherweise erst zukünftig entstehende Ausgleichsforderung stellt keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbschance, die nicht in Geld veranschlagt werden kann und deshalb nach § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht zu berücksichtigen ist. Sie ist deshalb als solche nicht geeignet, Gegenstand einer die Freigebigkeit ausschließenden Gegenleistung zu sein.

Kommentierung:

Die Annahme einer Schenkung entspricht im vorliegenden Fall nicht der Realität. Die Verpflichtung zur Zahlung wird M nicht freiwillig eingegangen sein, sondern ist vertraglich vor Eheschließung vereinbart und das Ergebnis oft unerfreulicher Scheidungsverhandlungen. Die Vereinbarung einer Ausgleichszahlung war darüber hinaus rechtlich

geboten, da der Ehevertrag sonst möglicherweise sittenwidrig oder unwirksam gewesen wäre.

Das Finanzgericht legt der Besteuerung unterschiedliche Zeitpunkte zugrunde:

Beim Abschluss des Ehevertrages vor der Heirat bestand keine Zugewinnausgleichsforderung, so dass der Verzicht von F keine (gleichwertige) Gegenleistung ist. Die Schenkungsteuer entsteht aber nicht schon mit dem Abschluss des Ehevertrags, sondern erst mit der Zahlung des Ausgleichsbetrages. Zu diesem Zeitpunkt hätte aber ohne den Ehevertrag eine Zugewinnausgleichsforderung der F bestanden, d.h. die Leistung des M und die Gegenleistung der F waren gleichwertig.

Hinweis für die Praxis:

Bei aller Kritik am Urteil ist eine Änderung der Rechtsprechung nicht zu erwarten. Eine Revision ist vom Finanzgericht nicht zugelassen worden. Es ist daher zu erwarten, dass die Finanzverwaltung solche Fälle immer öfter aufgreift. Die Vertragsparteien sollten das mögliche Risiko der Schenkungsteuer in das Kalkül einbeziehen und alternative Gestaltungen in Betracht ziehen. Im vorliegenden Fall wäre eine jährliche Zahlung in Höhe von 1/15 des vereinbarten Betrages möglich gewesen. Die Zahlung wäre steuerfrei gewesen, da unter Eheleuten alle zehn Jahre ein Freibetrag von 500.000 € genutzt werden kann.

Selbstgenutztes Familienwohnheim – Erbschaftsteuer bei Mehrfachwohnsitz des Erblassers

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Betriebsvermögen ist bekannterweise unter gewissen Bedingungen ganz oder nahezu steuerfrei auf Erben übertragbar. Leider ist dies bei der Schenkung oder Vererbung von Privatvermögen nicht möglich.

Eine Ausnahme hat der Gesetzgeber beim selbstgenutzten Familienwohnheim zugelassen. Hierbei sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

- Erwerb des Familienheims vom Ehegatten bzw. Lebenspartner zu **Lebzeiten**, ohne jegliche Behaltefrist.
- Erwerb des Familienheims vom Ehegatten bzw. Lebenspartner von **Todes** wegen, allerdings nur unter der Voraussetzung der **zehnjährigen** Selbstnutzung durch den Erwerber.
- Erwerb eines Familienheims (aber nur soweit die Wohnfläche nicht 200 qm übersteigt) durch **Kinder** von Todes wegen (nicht zu Lebzeiten), allerdings nur unter der Voraussetzung der **zehnjährigen** Selbstnutzung durch den Erwerber.

Eckpunkte der sachlichen Steuerbefreiung:

- Keine Wertgrenze
- Keine Angemessenheitsprüfung
- Keine Anrechnung auf den persönlichen Freibetrag
- Kein Objektverbrauch
- Keine Abhängigkeit vom Güterstand
- Wohnfächenbegrenzung (200 qm) ist nur von Bedeutung bei Erwerb durch Kinder (nicht bei Ehegatten)
- Behaltefrist von zehn Jahren nur bei Erwerb von Todes wegen (nicht beim Erwerb durch Ehegatten zu Lebzeiten)

Von dieser Möglichkeit, ggf. auch ein Millionenvermögen aus dem Privatvermögen steuerfrei zu übertragen, wird natürlich oft und gerne Gebrauch gemacht. Entsprechend häufig landen diese Fälle vor Finanzgerichten.

Dem Finanzgericht München wurde folgender Fall zur Entscheidung vorgelegt:

Der Erblasser (V) verstarb in 2014 mit (doppeltem) Wohnsitz in München und Österreich. Alleinerbin seines umfangreichen Vermögens wurde seine (dritte) Ehefrau (E).

Der 17-jährige Sohn (S) bekam vermächtnisweise eine Villa in München mit einer Wohnfläche von über 400 qm. Diese Villa hatte V 1997 erworben und mit seiner (zweiten) Ehefrau und dem Sohn zu eigenen Wohnzwecken bewohnt (gemeinsamer Familienwohnsitz).

In 2011 ist V aus der Villa aus- und in ein anderes Anwesen in München umgezogen, wo er bis zu seinem Tod mit seiner dritten Ehefrau gewohnt hat und gemeldet war.

Der Erblasser V behielt in der Villa unstreitig einige Räume zu seiner eigenen Nutzung als „Archiv, Büro und Umkleide" sowie zur „Beaufsichtigung" seines minderjährigen Sohnes, der auch nach dem Auszug seiner Mutter seinen Wohnsitz in der Villa (Elternhaus) behielt.

Nach dem Tod des Vaters war die Frage zu entscheiden, ob der vermächtnisweise Erwerb des Familienheims durch den Sohn sachlich (zumindest anteilig) steuerbefreit ist.

Nach Ansicht des Finanzgerichts waren die tatbestandlichen Voraussetzungen für die vom Kläger begehrte Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift es § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG im Streitfall nicht erfüllt.

Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll bei Zuwendungen eines Familienheims zwischen Ehegatten durch die Steuerbefreiungsnorm der engere Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft privilegiert werden. Zu diesem Kernbereich gehört das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Haus, in dem durch das familiäre Zusammenleben der Lebensmittelpunkt der Familie begründet wird. Die Zuwendung einer durch den Erblasser genutzten Zweitwohnung oder Ferienwohnung ist deshalb nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 1 ErbStG steuerbefreit.

Dem Erfordernis des hauptsächlichen Wohnaufenthaltes eines Erblassers wird nicht allein dadurch entsprochen, dass sich dieser zu seinen Lebzeiten anlässlich von Familienfesten, Geburtstagen oder Festtagen wie Ostern und Weihnachten in der in Rede stehenden Wohnung aufgehalten hat. Auch wenn für den Erblasser für sporadische oder auch mehr oder weniger regelmäßige Besuche ein oder mehrere Zimmer zur Verfügung gestellt worden sind, erfüllt dies nicht den Tatbestand des Familienheims, wenn sich der Lebensmittelpunkt des Erblassers andernorts befunden hat.

Der Senat erkannte bei der Urteilsbegründung dabei durchaus an, dass die finanziellen und wirtschaftlichen Lebensverhältnisse des Erblassers ihm ohne Weiteres die Unterhaltung mehrerer Wohnsitze und deren abwechselnde Nutzung ermöglicht haben und er hiervon auch nachvollziehbar Gebrauch gemacht hat.

Mögen die großzügigen Vermögensverhältnisse eines Erblassers dessen häufigen Wechsel zwischen mehreren, gleichzeitig und nebeneinander unterhaltenen Wohnsitzen auch erlauben, so führt dies dennoch nicht zu einer Vervielfältigung des Begriffs des Familienheims im Sinne der Steuerbefreiungsnorm. Dies gilt selbst dann, wenn die für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes entscheidenden Kriterien der Frequenz und Dauer des jeweiligen Aufenthaltes, der familiären Beziehungspflege, der Intensität der persönlichen Kontakte, der gesellschaftlichen Einbindung, der individuellen Berufs- und Freizeitgestaltung etc. sich auf die verschiedenen Örtlichkeiten quantitativ wie qualitativ gleichmäßig verteilten.

Das Urteil des Finanzgerichts entspricht der Auffassung des BFH, der schon in 2013 keine Steuerbefreiung für den Erwerb einer exklusiv ausgestatteten Doppelhaushälfte (Ferien- oder Zweitwohnung) auf Sylt zugelassen hat.

Aus der allgemeinen Urteilslage sowie kritischen Prüfung der tatsächlichen Wohnnutzung durch die Finanzverwaltung ist eine sehr restriktive Neigung zur sachlichen Steuerbefreiung für das Familienheim abzulesen. Das zeigt auch die wenig zurückhaltende Urteilsanmerkung des VRiFG Welzel zum o.g. aufgeführten Urteil:

- Die Steuerbefreiung von Millionenvillen kann das *„Rechtsempfinden des Normalbürgers nicht zufriedenstellen*".
- Die *„weit überdurchschnittlichen finanziellen Verhältnisse des Erblassers*" haben es ihm erlaubt, abwechselnd an mehreren Wohnorten *„im In- und Ausland*" zu leben.
- Im Grunde handelt es sich um eine Subventionierung der steuerfreien Vermögensübertragung von Millionärsvillen.

Diese Anmerkungen verdeutlichen, dass Steuerpflichtige in diesem Bereich sehr vorsichtig agieren sollten.

Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Der BFH hat mit Urteil vom 21.7.2020 (IX R 26/19) entschieden, dass die vom Bundesministerium der Finanzen bereitgestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)" für die Gerichte und die Steuerpflichtigen keine Bindungswirkung entfaltet.

Im vorliegenden Fall erwarb die Klägerin, eine Grundstücksgemeinschaft, mit notariellem Vertrag vom 26.04.2017 eine 38,83 qm große Eigentumswohnung, die zu Wohnzwecken vermietet wurde.

Nach dem Kaufvertrag betrug der Kaufpreis 110.000 €. Der Kaufvertrag enthielt folgende Regelung: „Im Kaufpreis enthalten ist das Entgelt für den anteiligen Wert des Grundstücks, den die Beteiligten nach bestem Wissen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit 20.000 € beziffern."

In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2017 berief sich die Klägerin auf die Kaufpreisaufteilung des notariellen Kaufvertrags und berechnete einen Gebäudeanteil von 81,81 % (90.000 € / 110.000 €). Diesen Gebäudeanteil legte sie als Bemessungsgrundlage für die AfA zu Grunde.

Das Finanzamt ermittelte den Gebäudeanteil aufgrund der vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) bereitgestellten Arbeitshilfe und ermittelte einen Gebäudeanteil von 27,03% und änderte daraufhin den Bescheid hinsichtlich der AfA.

Die Klägerin beantragt weiterhin die Kaufpreisaufteilung aufgrund des vorliegenden Kaufvertrages.

Die Revision ist begründet.

Wird eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397; vom 01.04.2009 – IX R 35/08, BFHE 224, 533, BStBl II 2009, 663; vom 18.01.2006 – IX R 34/05, BFH/NV 2006, 1634). Bei der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises sind zunächst Boden– und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund– und Bodenanteil und den Gebäudeanteil aufzuteilen.

Im vorliegenden Fall hat die Beklagte zu Recht nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung des Kaufpreises für die Eigentumswohnung gehabt. Diese ergeben sich bereits aus der erheblichen Abweichung zwischen dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis für den Grund und Boden (20.000 €) und dem Bodenrichtwert (77.713 €). Der vereinbarte Kaufpreisanteil unterschreitet den Bodenrichtwert um rund 75 %. Da die vertragliche Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse somit in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, war das Finanzamt bzw. Finanzgericht zu einer eigenen Aufteilung berechtigt.

Die vom BMF bereitgestellte Arbeitshilfe genügt jedoch nicht den Anforderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung und durfte daher nicht zugrunde gelegt werden. Sie greift ausschließlich auf das vereinfachte Sachwertverfahren zurück. Des Weiteren weist die Arbeitshilfe einen systemischen Fehler auf, indem bei der Ermittlung des Gebäudewerts kein sog. Orts– oder Regionalisierungsfaktor berücksichtigt wird. Die fehlende Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten bei der Ermittlung des Gebäudewerts führt gerade in Großstädten mit hohen Bodenrichtwerten zu einem überproportionalen Anteil des Grund und Bodens und damit zu mitunter sehr niedrigen Gebäudebewertungen.

Kann eine vereinbarte Kaufpreisaufteilung nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das Finanzgericht entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen. Dabei hat das Finanzgericht die Frage, nach welchem Wertermittlungsverfahren die Kaufpreisaufteilung vorzunehmen ist, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beantworten (vgl. BFH-Beschluss vom 22.10.2007 – IV B 111/06, BFH/NV 2008, 360, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397).

Im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung ist das Finanzgericht gehalten das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen, wenn es nicht ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Änderung eines Grunderwerbsteuer-bescheids nach Kaufpreisherabsetzung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Die Herabsetzung der Gegenleistung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht keine Änderung der festgesetzten Grunderwerbsteuer als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Dem BFH-Urteil vom 22. Juli 2020 (AZ II R32/18) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 07.08.2007 erwarb die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Grundvermögen zum Kaufpreis von 49.547.500 €. Der Kaufpreis war am 31.08.2007 in voller Höhe zur Zahlung fällig. Außerdem verpflichtete sich die Klägerin, die aufgrund des vom Grundstücksverkäufer mit einem Dritten abgeschlossenen Vorerwerbvertrages anfallende Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.452.500 € zu bezahlen, sowie die dem Verkäufer im Zusammenhang mit der Erstellung von Due-Diligence-Berichten entstehenden Kosten anteilig zu erstatten.

Der ursprünglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.09.2007 wurde durch Bescheid vom 15.11.2007 geändert. Mit diesem setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin ausgehend von einer Gegenleistung von 51.084.795 € (Kaufpreis in Höhe von 49.547.500 € zzgl. der übernommenen Grunderwerbsteuer aus dem Vorerwerb in Höhe von 1.452.500 € und dem Verkäufer erstattete Kosten einer Due-Diligence in Höhe von 84.795 €) auf 1.787.967 € herauf. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Am 24.02.2009 wurde ein notariell beurkundeter Vergleich zwischen der Klägerin und dem Verkäufer geschlossen, aufgrund dessen 2.113.499,72 € des Kaufpreises am 25. und 26.02.2009 an die Klägerin zurückgezahlt wurden. Mit Schreiben vom 13.09.2012 beantragte die Klägerin eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO), da der Grundstückskaufpreis nachträglich gemindert worden sei.

Das FA lehnte am 11.10.2012 den Antrag mangels Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ab. Einen Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids gemäß § 16 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) habe die Klägerin zu spät gestellt.

Der dagegen gerichtete Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 16.04.2013) und die Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seiner Begründung im Wesentlichen aus, dass der Abschluss des Vergleichs im Streitfall kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit darstelle, da auch die Ausübung des Gestaltungsrechts der Minderung kein Ereignis sei, das auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbs zurückwirke. Eine Berücksichtigung dieser Vereinbarung mit Wirkung für die Zukunft hätte nach § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfolgen können. Jedoch habe die Klägerin versäumt, den erforderlichen Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer innerhalb der Festsetzungsfrist zu stellen.

Im Revisionsverfahren beantragte die Klägerin die Vorentscheidung und den Ablehnungsbescheid vom 11.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.04.2013 aufzuheben und den Bescheid vom 15.11.2007 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 1.713.995 € herabgesetzt wird.

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Änderung des bestandskräftigen Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 hat. Ein solcher ergibt sich weder aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO noch aus § 16 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG.

Ein Steuerbescheid ist zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis; § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Zu den rückwirkenden Ereignissen zählen alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge, die steuerrechtlich – ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen – in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH-Urteil vom 12.05.2016 - II R 39/14). Ein nachträgliches Ereignis mit steuerrechtlicher Rückwirkung muss demgemäß zu einer Änderung des Sachverhalts führen, den die Finanzbehörde bei der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt hat, und nicht nur zu einer veränderten (rechtlichen) Beurteilung des eigentlichen Sachverhalts.

Eine Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts kann insbesondere dann zu einer rückwirkenden Änderung steuerrechtlicher Rechtsfolgen führen, wenn Steuertatbestände an einen einmaligen Vorgang anknüpfen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 und BFH-Urteil vom 11.07.2019 AZ II R 36/16).

Ob einer nachträglichen Änderung eines Sachverhalts rückwirkende steuerrechtliche Bedeutung zukommt, ob mithin eine solche Änderung dazu führt, dass bereits eingetretene steuerrechtliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, bestimmt sich allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Nach diesem ist zu beurteilen, ob zum einen eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob darüber hinaus der nach § 38 AO bereits entstandene materielle Steueranspruch mit steuerrechtlicher Rückwirkung noch geändert werden oder entfallen kann (BFH-Urteile in BFHE 255, 286, BStBl II 2017, 63, Rz 18; in BFH/NV 2017, 1299, Rz 20; in BFH/NV 2019, 1073, Rz 22, und in BFHE 265, 430, BStBl II 2020, 391, Rz 24, jeweils m.w.N.).

Der Umstand, dass einem Ereignis ertragssteuerrechtlich Rückwirkung zukommt, ist somit für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht ausschlaggebend (vgl. BFH-Beschluss vom 04.11.2019 – II B 48/19, BFH/NV 2020, 182, Rz 13).

Die Herabsetzung der Gegenleistung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht nach der insoweit zwingenden gesetzlichen Systematik keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Das folgt aus § 16 Abs. 4 GrEStG und § 175 Abs. 1 Satz 2 AO und entspricht dem Grundsatz, dass die steuerrechtliche Wirkung für die Vergangenheit autonom für das jeweilige materielle Steuergesetz zu beurteilen ist.

§ 16 Abs. 3 GrEStG lässt als spezialgesetzliche Korrekturvorschrift zu § 1 GrEStG unter den dort näher aufgeführten Voraussetzungen auf Antrag die Änderung einer Steuerfestsetzung zu, wenn die Gegenleistung nach Entstehung der Steuer herabgesetzt wird. Eine nachträgliche Herabsetzung der Gegenleistung erlaubt aber nur dann eine Änderung der Steuerfestsetzung, wenn die Herabsetzung innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet (§ 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) oder wenn die Herabsetzung (Minderung) aufgrund des § 437 des Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird (§ 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Tritt ein Ereignis ein, das nach § 16 Abs. 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung begründet, endet die Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses (§ 16 Abs. 4 GrEStG).

Wäre ein Ereignis, das nach § 16 Abs. 1 bis 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung begründet, namentlich die Herabsetzung der Gegenleistung, ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, liefe § 16 Abs. 4 GrEStG ausnahmslos leer. Denn mit dem Ende des Kalenderjahres einer Kaufpreisherabsetzung i.S. des § 16 Abs. 3 GrEStG würde dann die vierjährige Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erneut beginnen. Damit bedürfte es des § 16 Abs. 4 GrEStG nicht, wonach die Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) lediglich nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses endet. Eine Auslegung, mit der eine gesetzliche Vorschrift jeglichen Anwendungsbereich verlöre, widerspräche der gesetzlichen Systematik, kann von Gesetzes wegen nicht gewollt sein und wäre offenkundig unzutreffend (BFH-Beschluss in BFH/NV 2020, 182, Rz 19).

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht ausgeführt, dass im Streitfall eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht möglich war, da die Herabsetzung des Kaufpreises durch notariell beurkundeten Vergleich vom 24.02.2009 kein rückwirkendes Ereignis i.S. dieser Vorschrift darstellt.

Die Änderung des Bescheids kann auch nicht auf § 16 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG gestützt werden. Unstreitig hat die Klägerin den für § 16 Abs. 3 GrEStG notwendigen Antrag nicht innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt. Da der steuerpflichtige Erwerb im August 2007 erfolgte und dem FA angezeigt wurde, begann die vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen und endete mit Ablauf des 31.12.2011. Ein späterer Ablauf der Festsetzungsfrist ergibt sich auch nicht aus § 16 Abs. 4 GrEStG, da die Herabsetzung des Kaufpreises durch den notariell beurkundeten Vergleich am 24.02.2009 sowie die Rückzahlung des anteiligen Kaufpreises am 25. und 26.02.2009 erfolgten und die Jahresfrist noch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist ablief. Der von der Klägerin am 13.09.2012 gestellte Antrag war – zwischen den Beteiligten unstreitig – verspätet.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Die virtuelle Vereinsgründung

Die virtuelle Vereinsgründung erscheint gerade in Zeiten des Kontaktverbots und der Quarantänepflichten nicht unbedingt einfach. Die einzelnen Schritte einer Vereinsgründung von der Idee bis zur Eintragung in das Vereinsregister sind jedoch bei der virtuellen Gründung dieselben Schritte wie bei einer „normalen" Vereinsgründung. Bei der virtuellen Vereinsgründung finden diese Schritte jedoch virtuell und nicht präsent statt. Es müssen trotzdem dieselben vereins- und steuerrechtlichen Schritte beachtet werden, wie sonst auch. Aus rechtlicher Sicht spricht nichts gegen eine virtuelle Gründungsversammlung. In diesem Rahmen können die Abstimmung über die Satzung und die Wahl des Vorstands ganz normal durchgeführt werden. Zu beachten ist jedoch, dass all die Anforderungen an eine in Präsenz durchgeführte Gründungsversammlung auch an eine virtuelle Gründungsversammlung zu stellen sind. So muss beispielsweise die Gründungsversammlung protokolliert werden und die Beschlussfassung und die Vorstandswahlen müssen genau so durchgeführt werden wie bei der herkömmlichen Gründungsversammlung. Zur rechtlichen Absicherung sollte der Verein sich sowohl die Beschlussfassungen der virtuellen Versammlung als auch die Wahlen der einzelnen Vorstandsmitglieder nach der virtuellen Abstimmung noch einmal schriftlich per Brief bestätigen lassen. Erst nach Eingang der Schreiben wird die Wahl der Vorstandsmitglieder dann für rechtskräftig erklärt. Besonderer Wert sollte auf die Wahl der Videokonferenzlösung gelegt werden. Diese muss sowohl bestimmten technischen Anforderungen als auch datenschutzrechtlichen Anforderungen genügen. Ganz ohne Präsenztermin lässt sich aber die virtuelle Vereinsgründung nicht abschließen. Für den Rechtsformzusatz „e.V." benötigt der Verein die Eintragung in das Vereinsregister. Dazu muss ein von den Vereinsvorständen unterschriebener Antrag auf Eintragung gestellt werden. Diese Unterschriften müssen von einem Notar beglaubigt werden. Die Beglaubigung ist nur in Präsenzform möglich. Um die Anzahl der Anwesenden bei der Beglaubigung jedoch zu minimieren, gibt es die Möglichkeiten, Vollmachten auszustellen.

Zeitpunkt der Aberkennung der Gemeinnützigkeit

In einem erneuten Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) ging es wieder einmal um einen eingetragenen Verein, der seine Satzung geändert hatte. Die Formulierungen der neuen Satzung unterscheiden sich in wesentlichen Punkten von denen der Mustersatzung. Nach Ansicht der Finanzbehörden verfolgte der Verein daher keine gemeinnützigen Zwecke mehr und er erkannte dem Verein folgerichtig die Gemeinnützigkeit ab. Diese Aberkennung war bei dem Verfahren vor dem BFH unstreitig. Es ging vielmehr um die Frage des Zeitpunkts der Aberkennung. Die Finanzbehörden vertraten den Standpunkt, dass die Aberkennung mit dem zeitlich vorgelagerten Beschluss über die Satzungsänderung in der Mitgliederversammlung zu erfolgen hat. Der Verein vertrat jedoch die Auffassung, dass die Aberkennung erst mit der Eintragung in das Vereinsregister hätte erfolgen dürfen. Der BFH stimmte der Auffassung des Vereins zu, mit der Begründung, dass der Zeitpunkt der Aberkennung nur nach dem Zivilrecht zu bestimmen sei. Danach ist eine Aberkennung erst möglich, wenn eine erhebliche Veränderung der Verhältnisse des Vereins, z.B. durch eine Satzungsänderung, eingetreten sei. Nur durch den Beschluss einer Satzungsänderung trete jedoch noch keine erhebliche Veränderung ein, denn die alte Satzung gilt weiterhin im Innenverhältnis zu den Mitgliedern und im Außenverhältnis zu Dritten. Erst mit der Eintragung in das Vereinsregister wird die neue Satzung nach den Regelungen des BGB im Innen- und Außenverhältnis wirksam, so dass auch erst ab diesem Zeitpunkt eine erhebliche Änderung eintrete. Daher darf die Gemeinnützigkeit auch erst ab diesem Zeitpunkt entzogen werden. Von diesem Zeitpunkt der Aberkennung der Gemeinnützigkeit ist jedoch der Zeitraum, für den die Aberkennung gültig wird, abzugrenzen. Die Aberkennung erfolgt nämlich rückwirkend für das Veranlagungsjahr, in dem die Satzungsänderung gültig geworden ist. Daher werden dem Verein rückwirkend für das Jahr die Steuervergünstigungen versagt und es werden Steuernachzahlungen festgesetzt. Dieser verhandelte Fall verdeutlicht noch einmal, welch hohen Stellenwert die Einhaltung der Formulierungen der Mustersatzung hat. Der Verein hätte den langen Rechtsstreit vermeiden können, wenn er die Formulierungen der Mustersatzung in die geänderte Satzung übernommen hätte und vor der Mitgliederversammlung die Satzungsänderung dem Finanzamt vorgelegt hätte. Es wären dann alle rechtlichen und steuerlichen Aspekte berücksichtigt worden.

Echte oder unechte Mitgliedsbeiträge?

Die Abgrenzung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen ist für einen Verein von großer Bedeutung. Während die echten Mitgliedsbeiträge nicht der Besteuerung unterliegen, werden unechte Mitgliedsbeiträge als gewerbliche Einnahmen qualifiziert und unterliegen der Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. In einem solchen Fall hatte jetzt das Finanzgericht Münster zu entscheiden. Geklagt hatte ein Verein, dessen Zweck es war, die Stellung seiner Heimatstadt als führende Einkaufsadresse auszubauen und zu fördern. Gegenüber seinen Mitgliedern erbrachte er Marketing- und Werbemaßnahmen. Die Vereinsmitglieder müssen für diese Leistungen einen Vereinsbeitrag und eine Umlage bezahlen. In der Satzung befand sich keine Angabe zur Höhe der Mitgliedsbeiträge und der Umlagen. Es wurde lediglich auf eine separate Beitragsordnung verwiesen, die jedoch tatsächlich nicht existierte. Lediglich auf dem Beitrittsformular fand sich eine Berechnung des Mitgliedsbeitrages und der Umlage. Demnach bestimmte sich die Höhe der Beiträge und Umlagen gestaffelt nach der im Verkauf tätigen Mitarbeiter. Tatsächlich bezahlten jedoch viele Mitglieder davon abweichende Beträge. In dem Verfahren vor dem Finanzgericht stellte sich die Frage, ob es sich bei den gezahlten Beträgen um echte oder unechte Beiträge handelt. Ausschlaggebend für die Qualifizierung ist, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder nicht und ob die Beiträge der Höhe nach durch die Satzung festgelegt sind. Steht jedoch der Leistungsaustausch zwischen dem Verein und dem Mitglied im Vordergrund, handelt es sich um einen unechten Mitgliedsbeitrag. In seiner Buchhaltung behandelte der Verein die Beiträge umsatzsteuerlich als unechte Mitgliedsbeiträge, ertragsteuerlich jedoch als echte Mitgliedsbeiträge. Diese Unterscheidung akzeptierte das Finanzamt nicht und behandelte sämtliche Einnahmen ertragsteuerlich als gewerbliche Einnahmen, mit der Begründung, dass die Beiträge als Entgelte für die erhaltenen Werbe- und Marketingmaßnahmen gezahlt wurden. Demnach hat also ein Leistungsaustausch stattgefunden. Folglich handelte es sich um unechte Mitgliedsbeiträge. Das Gericht stimmte dem zu mit der Begründung, dass eine Satzungsgrundlage für die Erhebung der Mitgliedsbeiträge fehle und die Zahlungen eindeutig auf einem Leistungsaustausch zwischen dem Verein und den Mitgliedern beruhe. Von einem Leistungsaustausch ist allein schon deswegen auszugehen, da die Höhe des Mitgliedsbeitrages an wirtschaftlichen Gesichtspunkten gemessen werde und die Werbeleistungen auch Nichtmitgliedern zum gleichen Preis zur Verfügung standen. Die Tatsache, dass weder in der Satzung noch in der angeblich vorhandenen Beitragsordnung eine Regelung zur Höhe der Mitgliedsbeiträge vorhanden war, stellt einen groben Satzungsmangel dar. Daher ist es nur konsequent, die Entgelte für die Werbedienstleistungen der Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Rechte der Vereinsmitglieder bei der Vorstandswahl

Vereinsmitglieder können die Wahl des Vereinsvorstands beim Registergericht anfechten, wenn es bei der Wahl des Vorstands während der Mitgliederversammlung zu Unregelmäßigkeiten kommt. Es stellen sich dann allerdings Folgefragen, wenn das Registergericht die Anfechtung ablehnt oder der Vorstand nicht von der Mitgliederversammlung, sondern vom Aufsichtsrat gewählt wurde. In einem Fall vor dem Berliner Kammergericht ging es um einen Berliner Traditionsverein, dessen Vereinsvorstand laut seiner Satzung vom Aufsichtsrat gewählt werden muss. Mit der Begründung, dass der Aufsichtsrat zur Zeit der Vorstandswahl nicht ausreichend besetzt war und es so keinen wirksamen Beschluss des Aufsichtsrats gegeben habe, haben drei Vereinsmitglieder die Wahl beim Registergericht angefochten. Die geforderte Löschung der Eintragung der neuen Vorstände wurde jedoch vom Kammergericht Berlin abgelehnt, mit dem Hinweis darauf, dass die Besetzung des Aufsichtsrates zum Zeitpunkt der Vorstandswahl ordnungsgemäß war. Darüber hinaus seien die Vereinsmitglieder nicht zur Beschwerde befugt gewesen, da laut Satzung der Vorstand durch den Aufsichtsrat und nicht durch die einzelnen Vereinsmitglieder gewählt würde. Daher besteht kein subjektives Recht der Vereinsmitglieder auf Löschung der Eintragung. Wird der Vorstand eines Vereins jedoch satzungsgemäß im Rahmen einer ordentlichen Mitliederversammlung gewählt und liegen hier Unregelmäßigkeiten vor, haben die einzelnen Mitglieder das subjektive Recht, eine Eintragung des nicht ordnungsgemäß gewählten Vorstands anzufechten.

Folgen von zu hohen Geschäftsführergehältern

In einer Non-Profit-Organisation müssen sich die Verantwortlichen darüber bewusst sein, dass zu hohe Geschäftsführergehälter zum Ärger mit dem Finanzamt und unter Umständen auch zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen können. Bei überhöhten Gehältern liegt grundsätzlich eine Mittelfehlverwendung vor. Diese kann im schlimmsten Fall zum Entzug der Gemeinnützigkeit und in der Folge zu Steuernachzahlungen in vielleicht nicht unerheblicher Höhe führen. Darüber hinaus verlieren die Vereine das Recht, staatliche Zuschüsse zu beantragen und müssen diese gegebenenfalls an die öffentliche Hand zurückzahlen. Ebenfalls verloren gehen Steuervergünstigungen z.B. im Rahmen der Grundsteuer oder der Kfz-Steuer. Und schließlich ist ein Einbruch der Spendeneinnahmen sehr wahrscheinlich, denn Spender können ihre Spenden nur

dann steuerlich geltend machen, wenn der Spendenempfänger gemeinnützig ist. Als Folge der Aberkennung der Gemeinnützigkeit werden Finanzämter versuchen, die Vorstände und Geschäftsführer für ausstehende Steuernachzahlungen in die Haftung zu nehmen. In besonders schweren Fällen können wegen Untreue und Steuerhinterziehung auch strafrechtliche Sanktionen zu erwarten sein. Was aber ist ein angemessenes Gehalt? Dieses ist z.B. zu ermitteln unter Heranziehung von Gehaltsvergleichen auf der Grundlage von Gehaltsstrukturuntersuchungen von Wirtschaftsunternehmen. Im Moment sind bei den Finanzgerichten zu diesem Thema mehrere Verfahren anhängig, so dass sich Vereinsvorstände diesem Thema mit großer Sensibilität widmen sollten. Die Festlegung des Gehaltes sollte gut nachzuvollziehen und begründet sein. Um Ärger mit den Finanzbehörden grundsätzlich aus dem Weg zu gehen, besteht bei Zweifelsfällen zudem die Möglichkeit, ein Gehaltsgutachten erstellen zu lassen. Ein solches Gehaltsgutachten dokumentiert finanzamts- und gerichtsfest die Angemessenheit des Gehaltes. Damit sind Überraschungen bei der nächsten Betriebsprüfung ausgeschlossen. Das Gutachten würde auch der Prävention dienen, denn je früher ein unangemessenes Gehalt aufgedeckt wird, umso eher können Gegenmaßnahmen eingeleitet werden. Darüber hinaus dient ein solches Gutachten auch der Optimierung des Geschäftsführergehaltes. Die Non-Profit-Organisation kann damit aufzeigen, ob und bis zu welcher Höhe sie das Gehalt erhöhen können, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden. Diese kann auf der Suche nach neuem, qualifiziertem Personal von großer Hilfe sein.

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.