

# STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 1 März 2022

# Herzlich willkommen



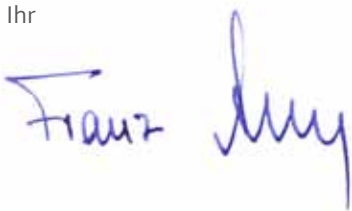
Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

im März 2012 haben wir Ihnen die erste Ausgabe unseres kleinen Magazins „Steuerrecht im Focus“ zugeschickt.

Seit 10 Jahren haben wir unzählige Artikel geschrieben, Finanzgerichts- und BFH-Entscheidungen für Sie aufbereitet und kommentiert und mit Praxishinweisen versehen oder einfach nur auf für Sie relevante neue Rechtsprechungen aufmerksam gemacht.

Dabei haben wir immer versucht, einen breiten Mix an Themen zu bearbeiten. Die vielen Reaktionen und Nachfragen auf unsere Artikel zeigen, dass es uns wohl gelungen ist, aus dem riesigen Spektrum des Steuerrechts die für Sie wichtigen Themen herauszuarbeiten. Wir hoffen, dass es uns auch in den nächsten Jahren gelingen wird, mit den richtigen Themen Ihr Interesse zu wecken.

Ihr



Herzlichen Glückwunsch zur  
bestandenen Steuerberaterprüfung

Wir gratulieren Johanna Kater ganz herzlich  
zur frisch bestandenen Steuerberaterprüfung.

Es freut uns sehr, dass sie diese anspruchsvolle  
Prüfung bestanden hat und uns für neue Herausforderungen kompetent zur Seite steht.

Wir wünschen ihr weiterhin viel Erfolg und  
Spaß bei ihrer Tätigkeit.

## INHALT

<b>Einkommensteuer</b>	<b>3</b>
Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
<b>Bilanzierung</b>	<b>4</b>
Abschreibungsmöglichkeiten von Hard- und Software ab 2021 <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
<b>Erbschaftsteuer</b>	<b>5</b>
Erbschaftsteuerliche Aufwendungen eines Vermächtnisnehmers <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
<b>Abgabenordnung</b>	<b>7</b>
Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Grundsteuer</b>	<b>8</b>
Die Grundsteuerreform <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
<b>Gesellschaftsrecht</b>	<b>10</b>
Überschuldung von Start-ups <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>12</b>
Umsatzsteuer bei Ausfallhonoraren nach Vertragsbeendigung <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
<b>Vereine</b>	<b>13</b>
Beurteilung der Änderungen des Anwendungs- erlasses zur Abgabenordnung (AEAO) <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

## Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen

**Yvonne Gausemeier**  
*Steuerberaterin*

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29. September 2021 (IX R 11/19) entschieden, dass eine unentgeltliche Übertragung von Vermögen nur unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG möglich ist. Wird ein nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtes Vermögen übertragen, so erfolgt diese Übertragung entgeltlich oder teilentgeltlich.

Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG können in voller Höhe als Sonderausgaben abgesetzt werden. Diese liegen jedoch nur vor, wenn diese als Gegenleistung für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, eines Betriebs oder eines Anteils von mindestens 50% an einer GmbH eingeräumt werden.

Bei der Übertragung eines Vermietungsobjektes des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwertes zu Anschaffungskosten, die über die planmäßige Nutzungsdauer steuermindernd abgeschrieben werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Dem o.g. Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Mit notariell beurkundetem Grundstücksübertragungsvertrag vom 05.11.2011 übertrug der Vater ein in seinem Eigentum stehendes vermietetes Mehrfamilienhaus auf seine Tochter, die Klägerin. Nach § 4 des Grundstücksübertragungsvertrages erfolgte die Übertragung „unentgeltlich im Wege der Schenkung“; zugunsten des Vaters war jedoch eine lebenslange, wiederkehrende, nicht wertgesicherte Leistung von monatlich 2.000 € zu erbringen. Zur Absicherung des Leistungsanspruchs bewilligten und beantragten die Beteiligten die Eintragung einer Reallast zugunsten des Vaters. In § 1 des Grundstücksübertragungsvertrages verpflichtete sich die Klägerin, den Vater von

der Mithaftung für alle im Grundbuch eingetragenen dinglichen Belastungen freizustellen; ferner verpflichtete sie sich, über den übertragenen Grundbesitz nur mit Zustimmung des Übertragenden zu verfügen, insbesondere diesen zu verkaufen oder zu belasten.

Nachdem eine Grundpfandgläubigerin die in § 1 des Grundstücksübertragungsvertrages vorgesehene Schuldübernahme nicht genehmigt hatte, löste der Vater die noch offenen Darlehensvaluten ab. Vor diesem Hintergrund verpflichtete sich die Klägerin in einem unter dem 22.12.2011 geschlossenen geänderten Grundstücksübertragungsvertrag, dem Vater den für die Ablösung der Darlehensvaluten aufgewendeten Betrag in Höhe von 50.544,28 € zu ersetzen und ihm eine lebenslange, wiederkehrende, nicht wertgesicherte Leistung von monatlich 2.500 € zu bezahlen.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr berücksichtigte die Klägerin die vertraglich vereinbarten wiederkehrenden Leistungen an V in Höhe von (2.500 € × 12 Monate =) 30.000 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus dem vermieteten Mehrfamilienhaus. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) bewertete die Zahlungen der Klägerin als Leibrente i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 29.07.2015 lediglich den sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ergebenden Ertragsanteil in Höhe von 3.900 € jährlich als Werbungskosten. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

Zu den Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG rechnen u.a. auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart im Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG). Bei Leibrenten kann dagegen nur der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ermittelte Ertragsanteil als Werbungskosten abgesetzt werden. Die Höhe des Barwertes der Leibrente führt zu Anschaffungskosten, die im Rahmen der Abschreibung berücksichtigt werden können.

Mit diesem Urteil hat der BFH klargestellt, dass eine Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtem Vermögen unter nahen Angehörigen nicht unentgeltlich erfolgt. Die Klägerin kann somit im Streitfall in Höhe des Barwerts „verrentete“ Anschaffungskosten ansetzen. Zudem sind in Höhe der Ablösung des Darlehns Anschaffungskosten entstanden, die ebenfalls im Wege der Abschreibung geltend gemacht werden können. Der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ermittelte Ertragsanteil kann zusätzlich als Zinsanteil der jährlichen Rentenzahlung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Diese Entscheidung schafft Rechtssicherheit in der Hinsicht, dass eine Übertragung von Vermietungs-

objekten unter nahen Angehörigen keine unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG darstellt. Insoweit liegt ein vollentgeltliches oder teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Dieses kann, soweit es innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung der Immobilie erfolgt, auch zu einem Gewinn aus privatem Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG führen.

## Abschreibungsmöglichkeiten von Hard- und Software ab 2021

Manfred Kröger  
Steuerberater

Mit dem BMF-Schreiben vom 26.02.2021 hatte ein echtes Novum Einzug ins deutsche Steuerrecht gehalten: die einjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Rückwirkend ab Januar 2021 gilt: Die Anschaffungs- und Herstellkosten von

- Computer-Hardware,
- dazugehörigen Peripheriegeräten sowie
- Betriebs- und Anwendersoftware

dürfen bereits im Jahr der Anschaffung komplett abgeschrieben werden. Dieses BMF-Schreiben wurde nun durch das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 nochmals näher erläutert.

Bislang galt für solche Wirtschaftsgüter eine mindestens dreijährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Als Begründung führt die Finanzverwaltung an, dass diese Wirtschaftsgüter aufgrund des raschen technischen Fortschritts einem immer schnelleren Wandel unterliegen. Anlass für die Steuererleichterung war aber wohl eher die Absicht, die Corona-bedingt schwächelnde Wirtschaft zusätzlich zu stimulieren. Wichtig zu wissen ist, dass trotz des unterstellten Corona-Hintergrunds die Neuregelung dauerhaft gilt. Es ist also keine zeitlich befristete Pandemie-Maßnahme.

Über welchen Zeitraum Anschaffungen abgeschrieben werden, hängt von der „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ ab. Die übliche Nutzungsdauer legen die Finanzbehörden steuerrechtlich in sogenannten

AfA-Tabellen fest. Für Computer-Hardware betrug die gewöhnliche Nutzungsdauer bis einschließlich 2020 drei Jahre. Die Nutzungsdauer von Software orientiert sich in der Regel an der dazugehörigen Computer-Hardware. Für spezielle Unternehmens-Software („Enterprise-Resource-Planning“, ERP) galt bislang sogar eine fünfjährige Nutzungsdauer. Die Verwaltungsanweisung macht demgegenüber keinen Unterschied zwischen Standard- und Individualsoftware.

Die Neuregelungen führen nun zu folgenden Ergebnissen:

- Ausgaben für Computer-Hardware und -Software dürfen ab 2021 in voller Höhe im Anschaffungsjahr abgeschrieben werden.
- Der Zeitpunkt innerhalb des Jahres spielt keine Rolle. Monatsgenaue Abschreibungen sind nicht erforderlich.
- Wichtig: Auch die Rest-Buchwerte bereits vorhandener Hard- und Software aus Vorjahren dürfen im Jahr 2021 ebenfalls vollständig abgeschrieben werden.

Der Wortlaut des BMF-Schreibens vom 26.02.2021 legte nur nahe, dass es bei der Abschreibungsdauer ein Wahlrecht gibt. „Demnach „kann [...] eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden.“ Mit anderen Worten: Ist die Abschreibung in späteren Wirtschaftsjahren für den Steuerpflichtigen steuerlich günstiger (z. B. wegen voraussichtlich steigender Gewinne und damit absehbar höherer Steuerbelastung), darf der Steuerpflichtige auch die bisherige drei- bis fünfjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde legen.

Dies hat der BMF nun im Schreiben vom 22.02.2022 bestätigt. Demnach ist der Ansatz einer einjährigen Nutzungsdauer nach Mitteilung des BMF nicht zwingend, so dass der Steuerpflichtige hiervon auch abweichen kann. Ebenso kann er sich für andere Abschreibungsmethoden entscheiden. Weiterhin weist das neue BMF-Schreiben darauf hin, dass die Abschreibung zwar in jedem Fall erst mit der Anschaffung oder Fertigstellung beginnt, es jedoch nicht beanstandet wird, wenn die Abschreibung auf der Grundlage einer nur einjährigen Nutzungsdauer im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe vorgenommen wird.

Im BMF-Schreiben werden die Begriffe „Computerhardware“ sowie „Software“ relativ ausführlich konkretisiert. Interessant dabei ist, dass anscheinend (sehr) große Server nicht hierunter fallen sollen, da lediglich von „Small-Scale-Servern“ die Rede ist. Auffallend ist weiterhin, dass Komponenten eines Computer-Netzwerks (LAN-Kabel, Router oder ein Switch zur Verbindung mehrerer Komponenten) sowie Tablets und Smartphones nicht explizit aufgeführt werden. Insofern wird es wohl nicht das letzte BMF-Schreiben zu diesem Sachverhalt gewesen sein.

Wichtig ist, dass das BMF-Schreiben nur für die Steuerbilanz gilt. Nach Auffassung des IDW sei eine Nutzungsdauer von nur einem Jahr für digitale Vermögensgegenstände für handelsbilanzielle Zwecke regelmäßig nicht gerechtfertigt, es sei denn, die Vermögensgegenstände fallen unter die Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter (Anschaffungs-/ Herstellungskosten  $\leq 800$  EUR, § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Regelmäßig wird demnach die bilanzsteuerliche von der handelsbilanziellen Bewertung abweichen, was (bei isolierter Betrachtung dieses Sachverhalts) die Abgrenzung passiver latenter Steuern erforderlich macht.

## Erbschaftsteuerliche Aufwendungen eines Vermächtnisnehmers

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Ein Vermächtnis ist in Erbfällen ein beliebtes Instrument, einem Nachfahren einen Teil des Nachlasses zuzuwenden ohne ihn als Erben einzusetzen. Neben den Erben hat damit ein Vermächtnisnehmer Anspruch auf den Nachlass eines Verstorbenen.

Im erbrechtlichen Sinn ist ein Vermächtnis eine einzelne Zuwendung auf Grund eines Testaments oder Erbvertrags. Diese Zuwendung wird aus dem Gesamterbe herausgelöst und muss im Testament oder Erbvertrag gesondert ausgewiesen werden. Mit dem Tode des Erblassers erlangt der Vermächtnisnehmer einen Anspruch auf den vermachten Gegenstand. Diesen Anspruch kann er gegenüber dem Erben geltend machen.

Da ein Vermächtnisnehmer nicht zu einer Erbengemeinschaft gehört, muss er auch keine Pflichten übernehmen. Auch für eventuelle Schulden, die der Erblasser hinterlässt, muss der Vermächtnisnehmer, anders als ein Erbe oder ein Mitglied der Erbengemeinschaft, nicht haften.

Diese Regelung ist eigentlich eindeutig. Trotzdem wurde dem Finanzgericht München die Frage zur Klärung vorgelegt, ob Aufwendungen für Reparaturarbeiten, die der Vermächtnisnehmer dem Erben ersetzt, nicht erwerbsmindernd abgezogen werden können.

Folgender Sachverhalt lag der Frage zu Grunde:  
Der Erblasser wurde von seinem Sohn allein beerbt.  
Die Tochter erhielt ein Vermächtnis und zwar eine sanierungsbedürftige Wohnung. Der Erblasser hatte zwar noch zu Lebzeiten Handwerker mit der Sanierung beauftragt, aber die Arbeiten wurden erst nach seinem Tod abgeschlossen.

Die Geschwister (Sohn als Erbe und Tochter als Vermächtnisnehmerin) trafen folgende nachvollziehbare Vereinbarung: Die Wohnung wird verkauft und der Verkaufserlös wird an die Vermächtnisnehmerin ausgekehrt. Die Vermächtnisnehmerin verpflichtete sich im Gegenzug, sich an den Nachlassverbindlichkeiten zu beteiligen und übernahm die Kosten für die Sanierung der Wohnung.

Die Vermächtnisnehmerin wollte dann diese Kosten als Nachlassverbindlichkeiten absetzen. Dieses Ansinnen blieb leider ohne Erfolg und zwar aus folgenden Gründen:

Der Erwerb durch Erbanfall und Vermächtnis werden durch das Gesetz weitgehend gleichgestellt. Das Gesetz definiert den steuerpflichtigen Erwerb, d.h. die Bereicherung des Erwerbers beim Erwerb von Todes wegen als Wert des „gesamten Vermögensanfalls“ abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten.

Das Finanzgericht vertritt in der Urteilsbegründung die Auffassung, dass diese Regelung an sich nur für Erben als Gesamtrechtsnachfolger gilt und nicht auch für Vermächtnisnehmer, denn Vermächtnisnehmer erhalten nicht das gesamte Vermögen und sind nicht zur Tilgung von Nachlassverbindlichkeiten verpflichtet.

Gleichwohl gilt das Bereicherungsprinzip auch für den Erwerb des Vermächtnisnehmers. Maßgebend ist hierbei der Wert des vom Vermächtnisnehmer erworbenen Vermögens abzüglich der Aufwendungen des Erwerbers.

Nach Gesetzeswortlaut muss es sich hierbei um Schulden handeln, die vom Erblasser „herrühren“. Das FG München definiert Erblasser-Schulden als Schulden, für die der Erwerber auch zivilrechtlich haftet.

Die Kosten des Erwerbs sind nur solche Kosten, die mit der Erlangung des Vermächtnisgegenstands unmittelbar im Zusammenhang stehen. Dieser Zweck muss im Vordergrund stehen und das auslösende Mittel sein. Die Kosten dürfen „nicht nur gelegentlich“ des Erwerbs entstehen. Eine vertragliche Kostenübernahme ist dafür nicht ausreichend.

Im zu beurteilenden Fall standen die Kosten für die Handwerker nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung. Die Tochter als Vermächtnisnehmerin war nicht verpflichtet, die Kosten

für die Handwerker zu übernehmen. Daher wurde ihr der Abzug der Kosten als Nachlassverbindlichkeit versagt.

#### **Fazit:**

Erben und Vermächtnisnehmer werden zwar beim Steuertatbestand gleich behandelt, nicht aber beim Abzug von Nachlassverbindlichkeiten. Im Ergebnis bestehen beim Abzug des Vermächtnisnehmers strengere Anforderungen.

Obwohl das Finanzgericht München mit seiner Auslegung des Gesetzes weitgehend Neuland betreten hat und die Rechtslage unsicher und bislang nicht abschließend geklärt ist, sollten zur Sicherheit die Unterschiede bei den steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bei der zivilrechtlichen Gestaltung von Testamenten oder Erbverträgen berücksichtigt werden.

Der Erblasser sollte im Testament ausdrücklich anordnen, dass der Vermächtnisnehmer zur Tragung der Kosten verpflichtet ist, um eine mögliche spätere freiwillige und steuerschädliche Übernahme der Kosten zu verhindern.

In der Vermächtniserfüllung muss klar geregelt sein, dass die Übernahme der Kosten durch den Vermächtnisnehmer für dessen Erwerb rechtlich unerlässlich ist.

Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Erwerb und Kosten in sachlicher, zeitlicher und rechtlicher Hinsicht muss deutlich gemacht werden.

# Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Säumniszuschläge

Anne-Christin Rüsenberg  
Steuerberaterin

Das Finanzgericht Münster hat in seinem Beschluss vom 16.12.2021, 12 V 2684/21, dargelegt, dass verfassungsrechtliche Zweifel an der gesetzlichen Höhe des Säumniszuschlags von 1 % monatlich seit 1.1.2019 bestehen. Die Aussetzung der Vollziehung ist daher in voller Höhe zu gewähren, denn eine teilweise Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Höhe kann es nach dem Finanzgericht nicht geben.

Bei dem vorliegenden Sachverhalt ging es um die durch die verspätete Zahlung entstandenen Säumniszuschläge hinsichtlich der mit einem Grundstückserwerb verbundenen Grunderwerbsteuer für den Zeitraum vom 5.9.2019 bis 5.12.2019, also für drei Monate in Höhe von insgesamt 3 %.

Die Antragstellerin beantragte die Erteilung eines Abrechnungsbescheides in Bezug auf die Säumniszuschläge zur Grunderwerbsteuer sowie die Aufhebung der Vollziehung der Säumniszuschläge. Daraufhin erteilte der Antragsgegner den begehrten Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO und lehnte zugleich die Aufhebung der Vollziehung der Säumniszuschläge ab.

Die Antragstellerin machte mit ihrem bei Gericht gestellten Aussetzungsantrag geltend, die Vollziehung der Säumniszuschläge sei nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31.08.2021 in dem Verfahren VII B 69/21 und unter Berücksichtigung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 08.07.2021 (Aktenzeichen –Az.–: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17) in voller Höhe aufzuheben.

Das Gericht gab dem Antrag statt.

Die verfassungsrechtlichen Zweifel leitet das Gericht aus der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des Zinssatzes für Nachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2014 ab. Für Zeiträume ab 1.1.2019 hat das BVerfG keine Fortgeltung ange-

ordnet, so dass für Säumniszuschläge jedenfalls ab 1.1.2019 verfassungsrechtliche Zweifel bestehen. Parallel zum BVerfG hat der BFH in verschiedenen Entscheidungen bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO geäußert. In seiner Entscheidung vom 31.08.2021 (Az.: VII B 69/21) führt der BFH aus, die verfassungsrechtlichen Zweifel gelten aus seiner Sicht jedenfalls insoweit, als Säumniszuschläge nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.07.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung hinsichtlich des Zinssatzes gem. § 238 AO, rückwirkend ab 1.1.2019, zu treffen. Er müsste konsequenterweise auch den Säumniszuschlag herabsetzen.

Für eine Aussetzung bzw. eine Aufhebung der Vollziehung genügen bereits die bestehenden Zweifel und die insoweit unklare Rechtslage. Die Verfassungswidrigkeit muss noch nicht abschließend festgestellt und vom BVerfG bestätigt worden sein.

## Fazit:

Wer sich gegen Säumniszuschläge wehren will, sollte einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO beantragen, in dem die Säumniszuschläge ausgewiesen werden. Gegen diesen Abrechnungsbescheid kann Einspruch und ggf. Klage erhoben werden und es ist möglich, die Aussetzung der Vollziehung des Abrechnungsbescheides zu beantragen.

# Die Grundsteuerreform

Gunhild Schwarberg  
Steuerberaterin

## Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Mit Urteil vom 10. April 2018 (1 BvL 11/14) hat das Bundesverfassungsgericht die aktuellen Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundbesitz für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die geltenden Vorschriften seien nicht mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 Absatz 1 des Grundgesetzes vereinbar. In der Urteilsbegründung heißt es, durch die Anknüpfung der weiterhin geltenden Einheitswerte an die Wertverhältnisse vom 1. Januar 1964 (alte Bundesländer) bzw. 1. Januar 1935 (neue Bundesländer) sei eine Ermittlung einheitlicher, dem Verkehrswert nahekommender Werte nicht möglich, die jedoch die Grundlage für eine gerechte Besteuerung seien. Das Festhalten des Gesetzgebers am Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 führe folglich zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung des Grundvermögens, für die es keine Rechtfertigung mehr gebe. Während für Zwecke der Erbschaft- und Grunderwerbsteuer seit dem 1.1.1996 eine anlassbezogene Bedarfsbewertung eingeführt wurde, wurde für die Grundsteuer das übliche Verfahren dauerhaft beibehalten. Die Folge sind enorme Wertverzerrungen sowohl im Vergleich zu der Bewertung anderer Vermögensarten als auch innerhalb der Vermögensgruppe des Grundvermögens selbst. Ursache dafür sind die tiefgreifenden Änderungen im Gebäudebestand und auf dem Immobilienmarkt sowie die fortschreitende Entwicklung des Bauwesens. Mittlerweile gebe es eine immer größere Zahl an Gebäuden, die sich von den damals vorhandenen Gebäuden so sehr unterscheiden, dass ihre Bewertung nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspreche. Diese Entwicklung sei auch für eine Steuer, die nur eine geringe Belastungswirkung habe wie die Grundsteuer, nicht länger hinnehmbar. Dem Gesetzgeber wurde bis zum 31. Dezember 2019 Zeit eingeräumt, eine verfassungskonforme Neuregelung zu entwickeln.

## Gesetzgebungsverfahren

In der Folge wurde von Bundestag und Bundesrat fristgerecht ein Gesetzespaket auf den Weg gebracht, das insgesamt Änderungen an drei Gesetzen beinhaltet. Notwendig geworden waren Änderungen am Grundgesetz, am Grundsteuergesetz sowie beim Bewertungsrecht. Somit war die Grundlage dafür geschaffen, dass die Grundsteuer für die Gemeinden als wichtige und unverzichtbare Einnahmequelle auch nach 2019 erhalten bleibt.

Im Grundgesetz wurde festgeschrieben, dass die Gesetzgebungszuständigkeit zwar (weiterhin) beim Bund liegt. Allerdings wurde den Bundesländern durch eine Öffnungsklausel eine weitreichende Kompetenz zum Erlass eigener Regelungen eingeräumt, um deren steuerliche Eigenverantwortlichkeit zu stärken. Damit werden die Länder befähigt, ein eigenes Grundsteuermodell einzuführen. Von dieser Möglichkeit machen insgesamt sieben Bundesländer Gebrauch (Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Saarland und Sachsen). Nordrhein-Westfalen hat sich für die Anwendung des Bundesmodells entschieden.

Eine Neuerung im Grundsteuergesetz stellt die Einführung der Grundsteuer C dar. Durch die Möglichkeit zur Anwendung eines besonderen Hebesatzes auf unbebaute Grundstücke soll den Gemeinden ein Instrument zur Verfügung gestellt werden, mit dem sie die Umwandlung von unbebauten Grundstücken zu Bauland attraktiver gestalten.

## Die neuen Bewertungsregeln

Wie auch bisher schon soll für die Grundstücksbewertung nach dem Bundesmodell weiterhin ein dreistufiges Verfahren zur Anwendung kommen:

1. Stufe:  
Feststellung des Grundsteuerwerts (Bewertung des Grundstücks)

Die wichtigsten Faktoren zur Berechnung der Grundbesitzwerte sind der Wert des Grund und Bodens sowie die zu ermittelnde Nettokaltmiete. Hinzu kommen die Grundstücksfläche, die Immobilienart sowie das Alter des Gebäudes.

2. Stufe:  
Festsetzung des Grundsteuermessbetrags durch Anwendung der Grundsteuermesszahl

Die gesetzlich vorgeschriebene Steuermesszahl wurde auf 0,31 Promille bzw. 0,34 Promille (abhängig von der Art der Bebauung) gesenkt, um die Anhebung der Grundbesitzwerte zu kompensieren.



### 3. Stufe:

Festsetzung der Grundsteuer durch Anwendung des kommunalen Hebesatzes

Die Hebesätze werden weiterhin durch die Gemeinden festgelegt. Dabei sollen diese die Hebesätze so ausgestalten, dass es insgesamt zu einer aufkommensneutralen Besteuerung kommt, also nicht mehr Grundsteuer eingenommen wird als vor der Reform.

### Verfahrensrechtliche Regelungen

Grundsteuerwerte werden für alle wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes, also für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Grundvermögen (Privat- und Betriebsgrundstücke) ermittelt. Zu diesem Zwecke sind alle Eigentümer verpflichtet, auf den 1.1.2022 Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte abzugeben. Die Abgabe der Feststellungserklärungen ist ab dem 1.7.2022 möglich. Vorgeschrieben ist die elektronische Übermittlung über das Elster-Portal der Finanzverwaltung. Nach derzeitigem Stand endet die Abgabefrist am 31.10.2022.

Die Feststellung der Grundsteuerwerte erfolgt durch die Finanzämter mittels Feststellungsbescheid.

Von nun an sollen in einem Sieben-Jahres-Turnus regelmäßige Hauptfeststellungen der Grundsteuerwerte durchgeführt werden, um in Zukunft die Wertentwicklungen der folgenden Jahre adäquat zu erfassen. Dann sind die tatsächlichen Wertverhältnisse (z.B. Quadratmeterpreise, Höhe der Miete) zum nächsten Hauptfeststellungszeitpunkt erneut zu ermitteln.

Im Gegensatz dazu dienen die sogenannten Fortschreibungen der Berücksichtigung von Veränderungen tatsächlicher Art. Sie werden notwendig, wenn wesentliche, bewertungsrelevante Veränderungen zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten eintreten. Man unterscheidet zwischen Wertfortschreibungen, Artfortschreibungen und Zurechnungsfortschreibungen.

Zu einer Wertfortschreibung kommt es bei Wertabweichungen von mehr als 15.000 € nach oben oder unten bspw. durch Zukauf von Flächen, Bebauung eines unbebauten Grundstücks oder Ausbau eines bebauten Grundstücks. Eine Artfortschreibung hat zu erfolgen, wenn sich die Art der wirtschaftlichen Einheit ändert, z.B. durch Bebauung eines bislang unbebauten Grundstücks, Umbau eines Einfamilienhauses in ein Zweifamilienhaus oder Umwandlung eines Mietwohn- in ein Geschäftsgrundstück. Und eine Zurechnungsfortschreibung ist angezeigt, wenn sich die Besitzverhältnisse bei einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit ändern. Im Wege eines neuen Feststellungsbescheides erfolgt in diesem Fall die bewertungsrechtliche Zurechnung beim neuen Eigentümer.

### Ermittlung des Grundsteuerwerts (Bundesmodell)

Kernstück der Grundsteuerreform sind die neuen Bewertungsgrundsätze. Das bisher gültige Verfahren der Einheitsbewertung wird in Zukunft durch ein neues, wertabhängiges Verfahren ersetzt. An die Stelle des bisherigen Einheitswerts tritt dann der Grundsteuerwert. Ziel ist es, in einem standardisierten Verfahren einen Wert zu ermitteln, der dem tatsächlichen Wert des Grundstücks möglichst nahe kommt. Als wertbeeinflussende Faktoren werden u.a. der Bodenrichtwert, die Fläche des Grundstücks, das Alter des Gebäudes sowie die Art der Nutzung berücksichtigt.

Bei unbebauten Grundstücken errechnet sich der Grundsteuerwert durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem entsprechenden Bodenrichtwert.

Schwieriger gestaltet sich die Wertermittlung bei bebauten Grundstücken. In Abhängigkeit von der Art des Grundstücks kommt hier entweder das Ertragswertverfahren oder das Sachwertverfahren zur Anwendung.

Die vorrangige Bewertungsmethode stellt das **Ertragswertverfahren** dar. Sie kommt zum Einsatz bei der Bewertung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken und Wohnungseigentum. Ausgangspunkt der Berechnung ist der jährliche Rohertrag, der sich aus der Nettokaltmiete unter Berücksichtigung möglicher Zu- oder Abschläge ergibt. Abgezogen werden die jährlichen Bewirtschaftungskosten. Dadurch gelangt man zum jährlichen Reinertrag, auf den anschließend ein Vervielfältiger Anwendung findet. Das Ergebnis ist der Barwert des Reinertrags. Zur Ermittlung des endgültigen Grundsteuerwerts ist noch der abgezinste Bodenwert zu addieren, und das Ergebnis ist mit einer Wertzahl zu multiplizieren.

Das **Sachwertverfahren** kommt zur Anwendung bei Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken, Teileigentum und sonstigen bebauten Grundstücken. Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts werden Informationen benötigt wie die Normalherstellungskosten, der Baupreisindex (ist den amtlichen Tabellen zum Bewertungsgesetz zu entnehmen) und das Alter des Gebäudes. Auch hier ist zur Ermittlung des endgültigen Grundsteuerwerts der Bodenwert zu addieren und das Ergebnis mit einer Wertzahl zu multiplizieren.

### Ausblick

Sowohl auf die Eigentümer von Grundbesitz als auch auf die Finanzverwaltung kommt in der nächsten Zeit ein hoher Arbeitsaufwand zu. Während die Steuerpflichtigen ihre Unterlagen und Informationen in einem recht knapp bemessenen Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Oktober 2022 zusammentragen müssen, um

die entsprechende Erklärung abgeben zu können, hat der Gesetzgeber Finanzverwaltung und Kommunen deutlich mehr Zeit eingeräumt zur Bewältigung der Neubewertung von geschätzten 36 Millionen wirtschaftlichen Einheiten. Bis zum 31.12.2024 gelten die alten Regeln weiter, erst ab 2025 gelangen die neuen Werte zur Anwendung.

## Überschuldung von Start-ups

Franz Anwey

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Gründe für eine Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sind in der Regel die Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) oder eine Überschuldung (§ 19 InsO).

Von einer Zahlungsunfähigkeit ist auszugehen, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen bzw. seine Zahlungen eingestellt hat.

Nach § 19 Abs. 2 InsO liegt eine Überschuldung dann vor, wenn das Schuldnervermögen nicht ausreicht, um die bestehenden Verbindlichkeiten zu decken und somit das Unternehmen nicht mehr fortgeführt werden kann.

Der Insolvenzgrund Überschuldung ist allerdings nur auf Unternehmen anwendbar, die mit einem beschränkten Eigenkapital haften. Das sind alle Kapitalgesellschaften wie GmbH, AG und Unternahmergesellschaft UG sowie Personengesellschaften, bei der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (GmbH & Co. KG).

Bei diesen Gesellschaftsformen ist in Verlustphasen ein besonderes Augenmerk auf die Überschuldung zu richten. Indizien für eine Überschuldung oder eine drohende Überschuldung sind:

- Verlust des hälftigen Stammkapitals: hier besteht die Verpflichtung der Geschäftsführung, eine außerordentliche Gesellschafterversammlung einzuberufen.
- Vollständiger Verbrauch des Stammkapitals: die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatbestand zu überprüfen.

Weist die Handelsbilanz einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag auf und sind keine ausreichenden Bewertungsreserven oder sonstige, nicht aktivierte,

ausreichend werthaltige Vermögenspositionen vorhanden, die die Überschuldung beseitigen, besteht grundsätzlich Insolvenzantragspflicht.

Allerdings ist das Unternehmen selbst bei negativem Kapital in der Überschuldungsbilanz nicht überschuldet, wenn es im Prognosezeitraum wahrscheinlich zahlungsfähig bleibt und von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft eine positive Fortführungsprognose erstellt wurde.

Voraussetzung für eine positive Fortführungsprognose ist

- der Wille zur Fortführung des Unternehmens
- ein realisierbares Unternehmenskonzept für die nächsten 12 Monate sowie
- eine Liquiditätsprognose, aus der ersichtlich ist, dass das Unternehmen in diesem Zeitraum nicht zahlungsunfähig wird.

Die Prognose soll zeigen, ob das Unternehmen und damit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft – mindestens für 12 Monate - bestehen bleiben kann. Der Gesetzgeber fordert für eine positive Fortbestehensprognose, dass die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit innerhalb des Prognosezeitraums mit überwiegender Wahrscheinlichkeit begründet ist.

Damit ist die Fortführungsprognose mehr als eine Zusammenstellung von Zukunftsdaten in Form von Rentabilitäts- und Liquiditätsplänen; sie stellt vielmehr ein schlüssiges Unternehmenskonzept dar. Die Fortführungsprognose muss auf der Grundlage sachgerechter Kriterien aufgestellt und für sachverständige Dritte nachvollziehbar sein.

Die Fortführungsprognose ist damit eine Aussage der gesetzlichen Vertreter über die zukünftigen Chancen des Unternehmens. Die Darlegungs- und Beweislast einer solchen Feststellung steht regelmäßig im Zusammenhang mit einer möglichen Insolvenzverschleppungshaftung der Geschäftsführung, weil sich nach Insolvenzantrag immer die Frage stellt, ob die Geschäftsführung den Insolvenzantrag rechtzeitig gestellt hat.

Diese durchaus harten Kriterien dienen dem Schutz Dritter, dem Schutz der Gläubiger wie Kreditgeber, Dienstleister oder Lieferanten.

Für sog. Start-ups hat das OLG Düsseldorf jetzt neue Maßstäbe für die Fortbestehensprognose geschaffen.

In dem zugrunde liegenden Fall nahm der Insolvenzverwalter den Geschäftsführer eines unstreitig über-

schuldeten Start-ups wegen Verstoßes gegen das Zahlungsverbot persönlich in Anspruch.

Das Start-up hatte erhebliche Verluste erzielt und erhielt daher von einem finanzkräftigen Gesellschafter verschiedene Darlehen, die „zur Stärkung des Eigenkapitals in der Gründungsphase des Unternehmens“ als „Mezzanine-Kapital“ deklariert waren. Ferner gab der Gesellschafter eine schriftliche Zahlungszusage ab, wonach sich der Geschäftsführer des Start-ups darauf verlassen können sollte, dass er bei Vorlage einer nachvollziehbaren Planung weitere Finanzmittel bereitstellt. Der Geschäftsführer fertigte eine monatlich aktualisierte Finanzplanung, auf deren Basis der Gesellschafter wiederkehrend Darlehen gewährte. Erst als aufgrund einer neuen Vertragssituation mit einem Lieferanten eine Anpassung des Businessplans erforderlich wurde und dies letztlich zu einem schlechteren Ergebnis führte, entzog der Gesellschafter seine finanzielle Unterstützung.

Das OLG Düsseldorf wies den Anspruch des Insolvenzverwalters auf Ersatz masseschmälernder Zahlungen zurück mit dem Argument, der Geschäftsführer habe vorliegend eine positive Fortbestehensprognose treffen können, weil der Gesellschafter zugesagt hatte, den Liquiditätsbedarf der Schuldnerin entsprechend deren Planungen zu decken, solange diese realistisch erschienen. Die vom BGH für eine positive Fortbestehensprognose aufgestellten harten Grundsätze seien auf Start-ups nicht uneingeschränkt anwendbar.

Maßgeblich sei nach Auffassung des OLG vielmehr, dass das Unternehmen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit in der Lage ist, seine im Prognosezeitraum fälligen Zahlungsverpflichtungen zu decken. Der Finanzierungswille des Gesellschafters in der Gründungsphase habe sich in den regelmäßig wiederkehrenden Darlehen manifestiert. Daraus folge eine hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass das Unternehmen bis zum Erreichen der Ertragsfähigkeit in der Lage sein würde, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen aufgrund der Bereitstellung weiterer Finanzierungsmittel zu decken.

#### Hinweis für die Praxis:

Erfreulich ist die Entscheidung des OLG für die Geschäftsführer von Start-ups, die von einer positiven Prognose ausgehen können, solange nicht konkret wahrscheinlich ist, dass der Finanzierer das Start-up-Unternehmen nicht weiterfinanzieren wird.

Allerdings ist zu beachten, dass die Entscheidung nur für Start-ups gilt. Nach Definition des Instituts für Innovation und Technik werden unter Start-ups innovative, zumeist digitale Unternehmen im Alter von nicht mehr als zehn Jahren verstanden, die ein signifikantes Wachstums- und Skalierungspotenzial aufweisen und

meist digitale Zielmärkte adressieren. D.h., nicht alle Existenzgründungen sind Start-ups und erhalten damit die Möglichkeit, die für alle Unternehmen bestehenden harten Kriterien der Fortführungsprognose zu umgehen.

Die Geschäftsführer junger Unternehmen haben daher zu entscheiden, ob ihr Unternehmen ein sog. Start-up sein könnte. Im Zweifel sollten zur eigenen Sicherheit die für alle anderen Unternehmen geltenden strengen Kriterien beachtet werden.

## Umsatzsteuer bei Ausfallhonoraren nach Vertragsbeendigung

Manfred Kröger  
Steuerberater

Um eine Umsatzsteuerpflicht einer Lieferung oder sonstigen Leistungen vorzunehmen, bedarf es eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung. Dagegen besteht bei Entschädigungs- oder Schadenersatzzahlung kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung. Der Zahlende erbringt die Leistung, um einen Schaden und dessen Folgen zu begleichen. Insofern liegt in diesen Fällen kein steuerbarer Umsatz vor. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH und hat auch seinen Niederschlag im Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Umsatzsteuer gefunden (Abschnitt 1.3 UStAE).

Und trotzdem gibt es immer wieder Fallkonstellationen die offensichtlich nicht so eindeutig sind, so dass sie bis zum Bundesfinanzhof geführt werden. So auch in dem Fall, den der V. Senat des BFH durch Urteil vom 26.08.2021 (V R 13/19) entschieden hat.

Ein Landschaftsarchitekt gestaltete die Außenanlagen für zwei Schulen für den X-Kreis. Das Vertragsverhältnis wurde durch den X-Kreis aus finanziellen Gründen gekündigt. Das Projekt konnte nicht mehr realisiert werden. Der Landschaftsarchitekt und der X-Kreis einigten sich darauf, dass für die tatsächlich erbrachten Leistungen ein Honorar von 22.000 EUR zu zahlen sei und für noch nicht erbrachten Leistungen ein „Ausfallhonorar von 52.000 EUR (ohne Umsatzsteuer)“ an den Landschaftsarchitekten ausgezahlt wird. Die Leistungen wurden umsatzsteuerlich entsprechend behandelt und in der Steuererklärung deklariert. Das Finanzamt behandelte das „Ausfallhonorar“ abweichend als steuerpflichtigen Umsatz. Es handle sich um ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt, die Gegenleistung bestehe in dem Verzicht des Architekten auf Erfüllung des Architektenvertrags. Die Umsatzsteuer ist aus der Gegenleistung heraus zurechnen. Das Finanzgericht Niedersachsen wies die Klage ab und entschied somit zugunsten der Finanzverwaltung.

Der BFH sah die Revision des Klägers jedoch als begründet an und wies die Sache an das FG zurück. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Voraussetzung für eine solche steuerbare Leistung ist, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert besteht.

Schadenersatzzahlungen oder andere Entschädigungen stellen daher kein umsatzsteuerbares Entgelt dar, da kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und einer Leistung des Steuerpflichtigen besteht. Der Zahlende hat mit dieser Leistung lediglich einen aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Regelung eingetretenen Schaden auszugleichen. Nach Auffassung des BFH liegt für das Ausfallhonorar keine konkrete Gegenleistung vor, sondern es handelt sich um einen Ersatz für entgangene Einnahmen. Da jedoch konkrete Abgrenzungskriterien vom Finanzgericht nicht oder nur fehlerhaft herausgearbeitet worden sind, wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Für die Beurteilung, ob ein nicht steuerbarer Schadenersatz oder ein steuerbares Entgelt vorliegt, ist zu prüfen, ob eine Leistung des Unternehmens erbracht wurde, die auf die Erlangung eines Entgelts gerichtet ist. Dies bestimmt sich grundsätzlich nach dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis. Steuerpflichtige sollten somit insbesondere bei der vorzeitigen Aufkündigung von Verträgen prüfen, ob evtl. ein nicht steuerbarer Schadenersatz vorliegt.

## Beurteilung der Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Birgit Meier-Anwey  
Steuerberaterin

Ende 2020 trat das Jahressteuergesetz 2020 in Kraft, welches das Gemeinnützigkeitsrecht umfassend reformiert hat. Im August 2021 hat sich auch die Finanzverwaltung zu dieser Reform geäußert, indem sie den sog. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) geändert hat. Bei diesem Anwendungserlass handelt es sich um interne Anweisungen der Finanzbehörden, um die Arbeit der Finanzbehörden zu vereinheitlichen. Nicht alle Anweisungen entsprechen jedoch den Wünschen des Gesetzgebers und sind daher zu kritisieren.

### Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung:

Jede gemeinnützige Organisation muss das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung beachten, d.h. die Vereine müssen ihre Mittel spätestens zwei Jahre nach Zufluss für ihre in der Satzung festgelegten Zwecke verwenden. Der Gesetzgeber hat im Rahmen seiner Reform eine weitere Ausnahmeregelung eingeführt. Vereine, deren Einnahmen jährlich weniger als 45.000 € betragen, sind von der Pflicht der zeitnahen Mittelverwendung befreit. Die Finanzverwaltung sagt jedoch im AEAO, dass für die Berechnung der 45.000 €-Grenze auch Mittel einzubeziehen sind, die gar nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Dazu zählen z.B. Zuwendungen in das Vermögen einer gemeinnützigen Organisation. Daher werden nur sehr wenige Organisationen in der Praxis von der Ausnahmeregelung Gebrauch machen können. Die vom Gesetzgeber vorgesehene Entlastung für kleine Organisationen wird daher in vielen Fällen nicht zum gewünschten Ergebnis führen.

### Mittelweiterleitung an andere gemeinnützige Organisationen:

Grundsätzlich dürfen gemeinnützige Organisationen ihre Mittel, wie Geld, Sachgegenstände oder Dienstleistungen unbegrenzt an andere gemeinnützige

Organisationen weiterleiten. Nur wenn die Mittelweiterleitung die einzige Art der Zweckverwirklichung der gemeinnützigen Organisation ist, bedarf es einer gesonderten Regelung in der Satzung. Soweit die gemeinnützige Organisation neben der Mittelweiterleitung weiterhin ihre gemeinnützigen Zwecke auch auf anderen Wegen verwirklicht, bedarf es keiner gesonderten Regelung in der Satzung. Zur Klarstellung sollten gemeinnützige Organisationen jedoch immer einen entsprechenden Passus in der Satzung aufnehmen. Bei Mittelweiterleitungen innerhalb von Deutschland muss der Empfänger immer eine gemeinnützige Organisation sein. Dieser Nachweis muss von der Empfängerorganisation in Form einer ordnungsgemäßen Satzung bereits mit Beginn des Veranlagungszeitraums, in dem die Mittelweiterleitung erfolgt, erbracht werden. Dies gilt auch für beschränkt steuerpflichtige Organisationen. Diese müssen, um Mittel empfangen zu können, in Deutschland als gemeinnützig anerkannt werden. Erhält eine ausländische Organisation Mittel von einer deutschen gemeinnützigen Organisation, kann sie selbstverständlich in Deutschland nicht als steuerbegünstigt anerkannt sein. Sie muss jedoch mit einer Körperschaft im Sinne des deutschen Körperschaftsteuerrechts vergleichbar sein. Darüber hinaus muss die Tätigkeit der ausländischen Organisation den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts entsprechen. Bei Mittelweiterleitungen ins Ausland müssen die gemeinnützigen Organisationen erhöhte Mitwirkungspflichten beachten. Die Satzung der Empfängerorganisation muss ins Deutsche übersetzt werden und dem zuständigen Finanzamt vorgelegt werden. Ferner muss ein Nachweis geführt werden, dass die Organisationen im Ausland die zugewendeten Mittel tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Dieses kann durch Mittelweiterleitungsvereinbarungen, Tätigkeits- und Projektbeschreibungen, Presseveröffentlichungen, Gutachten oder Bestätigungen einer deutschen Auslandsvertretung erfolgen. Sämtliche Unterlagen müssen für den Nachweis ins Deutsche übersetzt werden. Die Finanzverwaltung empfiehlt in solchen Fällen immer, mit der ausländischen Organisation eine Mittelweiterleitungsvereinbarung abzuschließen. Dabei handelt es sich um einen schriftlichen Vertrag, in dem Inhalt und Umfang der Tätigkeit sowie die Rechenschaftspflichten der ausländischen Organisation fixiert werden. Damit erfolgt eine Absicherung gegenüber den Finanzbehörden. Kann die inländische gemeinnützige Organisation nicht nachweisen, was mit den ins Ausland weitergeleiteten Mitteln passiert, droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Dank der Reform des Gesetzgebers können gemeinnützige Organisationen ihre Mittel unbegrenzt an andere gemeinnützige Organisationen im In- und Ausland weiterleiten. Von großem Vorteil ist nun, dass die

Zwecke der weiterleitenden Organisation nicht mit den Zwecken der empfangenen Organisation übereinstimmen müssen. Aus der Sicht der Finanzverwaltung darf nun ein Verein, der den Zweck „Sport“ verfolgt, seine Mittel grundsätzlich auch z.B. an einen Verein weiterleiten, der den Zweck „Kultur“ verfolgt. Dies war nach der alten Rechtslage nur möglich, wenn in der Satzung beide Zwecke verankert gewesen wären. Es muss jedoch bei jeder Weiterleitung von Mitteln geprüft werden, ob diese zivilrechtlich möglich ist. Zum Beispiel sind Spenden stillschweigend immer zweckgebunden. Sie sind an einen Verein speziell für dessen Zwecke geleistet worden. Ein Sportverein darf daher Spenden, die für seine Jugendarbeit geleistet worden sind, nicht zweckwidrig an einen Theaterverein weiterleiten. Die Spender dürften in einem solchen Fall ihr Geld zurückfordern. Eine Weiterleitung einer Spende ist nur dann zulässig, wenn es dem Spender lediglich um den Spendenabzug im Rahmen seiner Steuererklärung geht. Das ist jedoch nur selten der Fall.

### Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen:

Notwendige und auch sinnvolle Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen wurden nach bisher geltendem Recht erschwert bzw. nicht steuerbegünstigt. Häufig machte das Gebot der Unmittelbarkeit diesen Plänen einen Strich durch die Rechnung. Danach müssen gemeinnützige Organisationen ihre satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklichen. So konnten bisher z.B. Servicegesellschaften, wie z.B. die Wäscherei eines Krankenhauses nicht als gemeinnützig anerkannt werden, da sie lediglich Unterstützungsleistungen an eine gemeinnützige Organisation erbrachten und nicht selbst unmittelbar gemeinnützig tätig wurden. Nach der neuen Rechtslage können diese jedoch künftig als gemeinnützig anerkannt werden, da der Gesetzgeber von einer unmittelbaren Zweckverwirklichung ausgeht, wenn die jeweilige Servicegesellschaft gemeinsam mit mindestens einer weiteren gemeinnützigen Organisation einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die Anwendung dieser Neuregelung wird jedoch durch die Finanzverwaltung im Rahmen des AEAO stark eingeschränkt. Hier wird nun festgelegt, dass die Satzung der Servicegesellschaft Angaben darüber enthalten muss, mit welcher gemeinnützigen Organisation sie kooperiert und wie diese Kooperation konkret ausgestaltet ist. Diese Änderung findet im Gesetz keine Grundlage und ist zudem sehr unklar formuliert. Es geht daraus nicht hervor, ob die kooperierenden Organisationen namentlich oder lediglich abstrakt mit einer Umschreibung genannt sein müssen. Das führt dazu, dass bei jeder neuen Kooperation die Satzung der Servicegesellschaft geändert werden muss. Damit wird unnötiger Bürokratieaufwand verursacht, der eigentlich durch die Gesetzesreform verhindert werden sollte.

### Gemeinnützige Servicegesellschaften nutzen:

Trotz aller Kritik bietet die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts auch unter Anwendung des strengen AEAO die Möglichkeit, gemeinnützige Servicegesellschaften zu errichten bzw. bestehende Servicegesellschaften als gemeinnützig anerkennen zu lassen. Die Ausgliederung bestimmter Bereiche in Servicegesellschaften bietet neben den haftungsrechtlichen Vorteilen auch finanzielle Vorteile. Mit der Anerkennung der Servicegesellschaften als gemeinnützige Organisation entfällt die Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht.

### Keine Kooperationen mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts:

Gemeinnützige Organisationen dürfen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sondern nur mit deren steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art steuerbegünstigt kooperieren. Dieses erscheint jedoch höchst widersprüchlich. Die Mittelweitergabe an eine juristische Person des öffentlichen Rechts für deren steuerbegünstigten Zwecke ist möglich, eine Kooperation mit dieser ist jedoch untersagt. In beiden Fällen werden steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht, so dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Mittelweiterleitungen und Kooperationen nicht gerechtfertigt scheint.

### Erleichterte Errichtung von Konzernen im gemeinnützigen Bereich:

Der Aufbau von Konzernen und Holdings im Bereich von gemeinnützigen Organisationen wurde bisher durch das Unmittelbarkeitsgebot verhindert. Innerhalb eines Konzerns verwirklichen nämlich nur die gemeinnützigen Tochter-Organisationen die steuerbegünstigten Zwecke. Und eine Holdinggesellschaft kann ihre Satzungszwecke nur mittelbar über ihre Tochtergesellschaften verwirklichen. Sofern also die Holdinggesellschaft nicht selbst unmittelbar gemeinnützig tätig wurde, blieb sie voll steuerpflichtig, während ihre Tochtergesellschaften als gemeinnützig anerkannt wurden. Mit der Gesetzesänderung fingiert der Gesetzgeber jedoch nun eine unmittelbare Zweckverwirklichung, wenn eine Gesellschaft ausschließlich Anteile an gemeinnützigen Gesellschaften hält und verwaltet. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Fiktion bereits bei einer Beteiligung an einer einzigen gemeinnützigen Organisation greift. Eine Mindestbeteiligungsquote ist nicht notwendig. Darüber hinaus darf die Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften halten.

### Betriebsprüfungen:

Durch den neuen AEAO zeigt die Finanzverwaltung, dass sie die neuen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften sehr streng auslegt. Dieses schränkt die vom Gesetzgeber vorgesehenen Vereinfachungen für gemeinnützige Organisationen unnötig ein. Betroffene Organisationen müssen nun für eine von der Auslegung der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung den Rechtsweg beschreiten, sollten die Finanzbehörden bei Betriebsprüfungen die strikten Auslegungsvorgaben so umsetzen.

## Impressum:

**Herausgeber:** Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater  
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh  
Oberntorwall 23a, 33602 Bielefeld

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter [www.anwey.de](http://www.anwey.de) in der Rubrik „Aktuelles“.

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