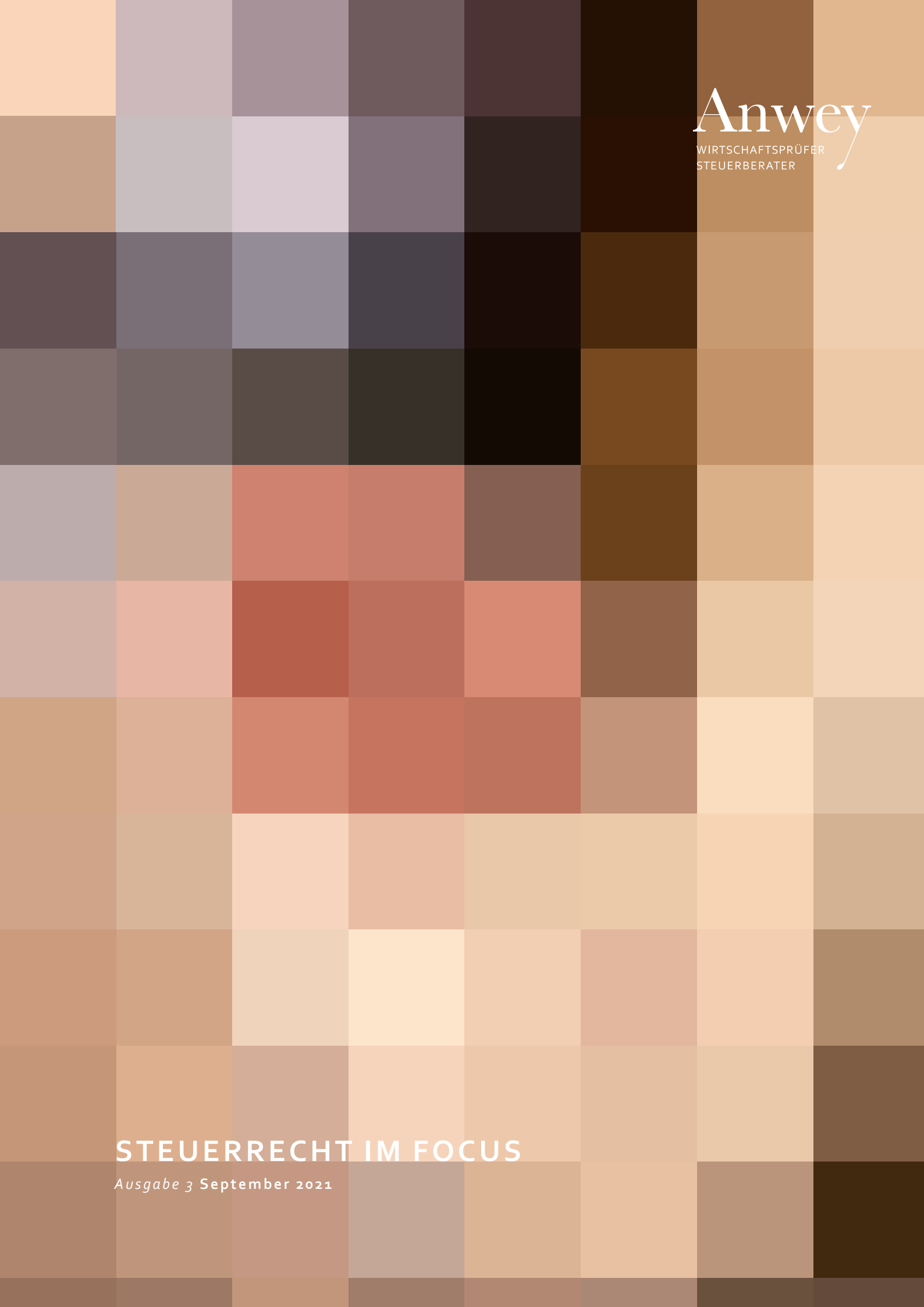


Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 3 **September 2021**

Herzlich willkommen

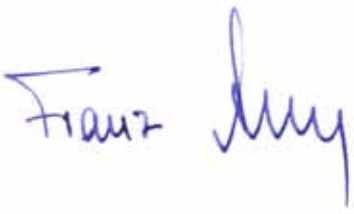
Liebe Leserinnen und Leser unseres Steuerrecht im Focus,

das Bundesverfassungsgericht hat im Beschluss vom 18. August 2021 die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen für verfassungswidrig erklärt. Auf die Einzelheiten dieses Beschlusses geht unsere Steuerberaterin Yvonne Gausemeier in ihrem Beitrag ein.

Ein weiteres für Steuerpflichtige erfreuliches Urteil hat der BFH gefällt. Die Finanzämter haben bisher mit Unterstützung der Finanzgerichte den Abzug nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen durch den Rechtsnachfolger ausgeschlossen. Diese Auffassung wurde vom BFH nicht geteilt.

Und wie in jeder Ausgabe gibt es auch hier einen großen Artikel zum immer komplexer werdenden Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts.

Viel Vergnügen bei der Lektüre dieser und auch der anderen Artikel wünscht Ihnen Ihr



INHALT

Einkommensteuer 3

Abzug nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen beim Erblasser
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Bemessung von Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns
Manfred Kröger, Steuerberater

Privates Veräußerungsgeschäft eines Grundstücks nach unentgeltlicher Übertragung
Manfred Kröger, Steuerberater

Abgabenordnung 8

Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Abgabefrist für Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2020 verlängert
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften 10

Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erbschaft-/Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer 12

Auswirkungen des Optionsmodells auf andere Steuerarten
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Vereine 13

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Abzug nicht verbrauchter Erhaltungsaufwendungen beim Erblasser

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Bei Versterben innerhalb des Verteilungszeitraums ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV im Todesjahr als Werbungskosten abzusetzen (entgegen R 21.1 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStR).

Dem BFH-Urteil vom 10. November 2020 (AZ IX R 31/19) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

A war Eigentümer eines von ihm vermieteten Hausgrundstücks. Für seine Erhaltungsaufwendungen der Jahre 2012 bis 2015 hatte er die Verteilung auf fünf Jahre nach § 82b EStDV gewählt. In 2016 (Streitjahr) waren rund 30.000 EUR an Erhaltungsaufwendungen noch nicht berücksichtigt.

Im Januar 2016 ging das Grundstück im Erbwege auf eine Erbengemeinschaft über. An dieser war B (die frühere Ehefrau des A) beteiligt.

B erklärte für 2016 die Vermietungseinkünfte des A für Januar 2016 unter Abzug des zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen.

Das FA ging davon aus, lediglich der auf Januar 2016 entfallende Anteil der an sich für 2016 angefallenen Jahresbeträge sei zu berücksichtigen. Die Restbeträge seien bei der Erbengemeinschaft im Rahmen derer gesonderter und einheitlicher Feststellungen zu berücksichtigen. Die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV sei bei dieser fortzuführen.

Dem widersprach das FG und gab der Klage statt. Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV gingen nicht auf die Erben über. Der nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen sei beim Erblasser im Veranlagungszeitraum seines Todes in einer Summe abziehbar.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG. Der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen ist im Veranlagungsjahr des Versterbens in vollem Umfang als Werbungskosten des Erblassers im Rahmen der Einkünfte aus VuV abzusetzen.

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

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

Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod des Erblassers existiert nicht. Auch eine analoge Anwendung von § 11d EStDV scheidet aus (BFH v. 13.3.2018, IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824, zum Erlöschen eines Vorbehaltsnießbrauchs). Die Übertragung ergibt sich nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge. Denn Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur ESt herangezogen und deren Einkünfte getrennt ermittelt bzw. zugerechnet werden (BFH v. 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, 608). Daraus ergibt sich, dass die bei A bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesen nicht als Werbungskosten von den selbst erzielten Einnahmen aus VuV abzuziehen sind.

Nach R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR ist zwar bei unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes der Übergang des beim Rechtsvorgänger noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen auf den Rechtsnachfolger möglich. Als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift hat diese Richtlinienbestimmung jedoch keine Rechtsnormqualität und bindet die Gerichte nicht. Außerdem fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage für den Übergang auf die Erben.

Die Finanzbehörden dürfen keine Ausnahmen von der gesetzlichen Besteuerung zulassen (BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393, Rz. 91, 107). Die Richtlinienregelung ist zudem überholt. Mit der Aufgabe der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG in der Folge der Entscheidung des Großen Senats (BFH v. 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, 608) ist der Rechtsgrund für die Regelung in R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012 entfallen.

Bemessung von Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Der BFH hat mit Urteil vom 29.4.2021, VI R 31/18, entschieden, dass bei der Bewertung von Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung alle mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen sind, ungeachtet dessen, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können. Die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen des Arbeitgebers sind zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen (für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 17. 8. 2021).

Sachverhalt

Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber seine 30 Mitarbeiter zur Weihnachtsfeier in Form eines gemeinsamen Kochkurses eingeladen. Aufgrund der Zusage von 27 Mitarbeitern hatte er bei der Kochschule eine Teilnehmerzahl von 27 Personen angegeben, anhand derer die Veranstaltung kalkuliert wurde. Nach dem Konzept des Veranstalters konnte jeder der Teilnehmer im Rahmen des Kochkurses unbegrenzt Speisen und Getränke verzehren. Tatsächlich nahmen dann nur 25 Mitarbeiter am Kochkurs teil. Die kurzfristige Absage von zwei Mitarbeitern führte jedoch nicht zu einer Verminderung der Veranstaltungskosten, da der Veranstalter entsprechend der ursprünglich angemeldeten Teilnehmerzahl die Menge an benötigten Lebensmitteln und Getränken kalkuliert und dann auch in Rechnung gestellt hatte.

Streitig war, wie die lohnsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage zu ermitteln war:

	Auffassung des Arbeitgebers	Auffassung des Finanzamts
Gesamtkosten	3.052,35 €	3.052,35 €
Zahl der (angemeldeten/teilnehmenden) Mitarbeiter	**27**	**25**
Betrag pro Person	113,50 €	122,09 €
abzüglich Freibetrag § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG	110,00 €	110,00 €
zu versteuern je Mitarbeiter	3,05 €	12,09 €
x 25 teilnehmende Mitarbeiter	76,25 €	302,35 €
pauschale Lohnsteuer 25 %	19,06 €	75,58 €

Die Klägerin war der Ansicht, dass die Kosten, die auf die beiden angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfielen, nicht Teil der Zuwendungen seien.

Der BFH bestätigte die Berechnung des Finanzamts und entschied, dass sämtliche Aufwendungen bei der Berechnung der Gesamtkosten zu berücksichtigen sind, auch wenn sie beim einzelnen Mitarbeiter nicht zu einem geldwerten Vorteil führen. Diese Gesamtkosten sind zu gleichen Teilen auf die an der Veranstaltung teilnehmenden Mitarbeiter zu verteilen.

Nach Auffassung des BFH fehlt es an einer Rechtsgrundlage für das Weglassen von einzelnen Aufwendungen: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 i. V. mit Satz 2 EStG sei insoweit eindeutig. Es soll daher nicht mehr darauf ankommen, ob eine Aufwendung für den Empfänger zu einem Vorteil führt; es reicht aus, dass sie der Veranstaltung direkt zurechenbar ist.

Seit dem 1.1.2015 ist gesetzlich geregelt, dass Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von sog. Betriebsveranstaltungen zum Arbeitslohn gehören. Folgendes ist im Einkommensteuergesetz geregelt:

- Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von solchen Veranstaltungen gehören zum Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG).

- Zuwendungen in diesem Sinne sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers (inkl. Umsatzsteuer), unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen aufwendet (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG).

- Steht die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Betriebsangehörigen offen, kann ein Freibetrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden. Dies gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Sätze 3 und 4 EStG).

- Die Zuwendungen sind abweichend von § 8 Abs. 2 EStG mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 5 EStG).

Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns

Manfred Kröger
Steuerberater

Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt. Dies hat der BFH durch Urteil vom 01.03.2021, IX R 27/19, veröffentlicht am 22.07.2021 entschieden. Damit tritt der BFH gegen die bisherige Auffassung des BMF (BMF, Schreiben v. 5.10.2000, Rz. 21)

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG. Dazu gehören gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Dem Urteil des BFH lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Klägerin erzielte im Streitjahr als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie machte hierbei, wie in den Vorjahren, die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend. Diese sind vom FA jeweils mit dem Höchstbetrag i. H. von 1.250 € anerkannt worden. Das streitige Arbeitszimmer befand sich in der Eigentumswohnung der Klägerin. Im Streitjahr 2017 veräußerte die Klägerin ihre Eigentumswohnung. Das FA berücksichtigte in der Einkommensteuerveranlagung 2017 anteilig auf das Arbeitszimmer entfallende Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Einspruch der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen. Der Klage gab das FG statt und setzte die Einkünfte aus der Veräußerung der Eigentumswohnung mit o € an. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die nun durch das Urteil des BFH als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Zur Begründung führen die Richter des BFH an, dass das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG voraussetzt, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen bewohnt wird. Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Eine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt auch hinsichtlich eines in der – im Übrigen selbst bewohnten – Eigentumswohnung befindlichen häuslichen Arbeitszimmers vor. Weder der Wortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG noch die Gesetzesbegründung und der Gesetzeszweck bieten einen Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer von der Begünstigung ausnehmen wollte.

Das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" umschreibt – nach dem Grundverständnis des BFH – einen durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichneten Lebenssachverhalt (vgl. BFH, Beschluss v. 28.5.2002 – IX B 208/01). Diese Eigenschaften sind in gewisser Weise auch mit der Betätigung in einem häuslichen Arbeitszimmer verknüpft und sprechen deshalb dafür, dass dieses – zumindest zeitweise – zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist nicht überprüfbar und daher nicht vollständig auszuschließen. Entsprechend versteht die Rechtsprechung die Begrifflichkeit des häuslichen Arbeitszimmers dahin, dass ein solches bereits dann vorliegt, wenn der jeweilige Raum nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird (BFH, Beschluss v. 27.7.2015 – GrS 1/14). Für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach der Begrifflichkeit des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Die Klägerin hat die Eigentumswohnung einschließlich des Arbeitszimmers im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nach den dargestellten Grundsätzen ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Damit gelangt die Freistellungsregelung zur Anwendung.

Für Steuerpflichtige und ihre Berater ist dieses Urteil eine gute Nachricht. Denn damit werden in der Praxis oft getätigte Überlegungen überflüssig, ob es steuerlich günstiger sein kann, auf die Abzugsmöglichkeit in § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG ggf. zu verzichten, um einen Veräußerungsgewinn im Fall eines Umzugs innerhalb der 10-Jahres-Frist zu vermeiden. Auch erledigen sich Überlegungen anstelle des (sofern rechtlich und tatsächlich möglichen) Arbeitszimmerabzugs die Home-Office-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG) in Anspruch zu nehmen.

Wichtig ist allerdings, dass das Ergebnis des BFH nicht für den Fall Anwendung findet, wonach das Arbeitszimmer aufgrund einer betrieblichen Tätigkeit ein eigenständiges Wirtschaftsgut im gewerblichen oder freiberuflichen Betriebsvermögen wird und dann infolge des Umzugs ein Entnahmegewinn zu versteuern ist (vgl. BFH, Urteil v. 23.9.2009 – IV R 21/08). In diesen betrieblichen Fällen führt ein Arbeitszimmer im Veräußerungsfall oder bei Entnahme (Umzug) immer zu einer Besteuerung vorhandener stiller Reserven.

Privates Veräußerungsgeschäft eines Grundstücks nach unentgeltlicher Übertragung

Manfred Kröger
Steuerberater

Wird ein Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung verschenkt und veräußert der Beschenkte es noch am selben Tag, erzielt der Beschenkte den Veräußerungsgewinn. Ihm wird die Anschaffung durch den Schenker nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG zugerechnet, auch wenn der Schenker noch das Veräußerungsgeschäft anbahnt, vorbereitet und sämtliche Verkaufsverhandlungen geführt hat. Es liegt grds. kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO vor, weil die Vorschrift durch § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG verdrängt wird, die eine spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist. Dies ist die Kernaussage des Urteils des BFH vom 23.04.2020; IX R 8/20.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Eine Mutter wehrte sich gegen die Besteuerung eines Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft ihres Grundstücks, das sie 2012 zuvor an ihre zwei Kinder verschenkt hatte. Am gleichen Tag veräußerten die beiden die Liegenschaft an einen Käufer weiter. Den Verkaufserlös erhielt das Geschwisterpaar je zur Hälfte. In ihrer Steuererklärung 2012 meldete die Frau keinen Gewinn aus diesem Geschäft an. Bei einer Überprüfung ihrer Angaben stellte das Finanzamt einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO fest und erklärte, dass der Veräußerungsgewinn ihr zuzurechnen sei. Daraufhin setzte die Behörde sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft von 97.591 Euro an. Der Einspruch der Frau scheiterte. Das FG Nürnberg wies die Klage ab: Durch den Umstand, dass die Schenkerin das Areal auf ihren Sohn und ihre Tochter übertragen habe, habe sie die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei sich vermieden – und einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil von 14.186 Euro erwirkt. Dies sei rechtsmissbräuchlich. Dagegen legte die ehemalige Eigentümerin beim BFH Revision ein – mit Erfolg.

Denn nach Auffassung des BFH hat die Steuerpflichtige weder den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht, noch ist ihr der Verkauf durch die Kinder persönlich zurechenbar. Vielmehr sei der Veräußerungsgewinn von den beiden Kindern erzielt worden, so dass er auch bei ihnen jeweils hälftig steuerlich zu erfassen sei. Dem IX. Senat zufolge sei darin kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu erkennen, der zur Entstehung des Steueranspruchs bei der Schenkerin führen könnte. Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks an einen Dritten, der das Gelände veräußert, unterliegt § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG und stelle keinen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO dar. Mithilfe dieser Vorschrift könne das Steuergesetz nicht umgangen werden. Einem Steuerpflichtigen sei es nicht verwehrt, die rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine geringere steuerliche Belastung ergebe.

Gem. § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG ist bei einem unentgeltlichen Erwerb (Schenkung/Erbschaft) die Anschaffung des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Ohne diese Regelung müsste der unentgeltliche Erwerber eines Grundstücks den Veräußerungsgewinn mangels (entgeltlicher) Anschaffung nicht versteuern. Die Vorschrift unterbindet dies, indem sie den unentgeltlichen Erwerber in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers eintreten lässt und den Veräußerungsgewinn, wenn der Tatbestand des § 23 EStG erfüllt ist, bei dem Erwerber besteuert. Der BFH hat sich klar dazu bekannt, dass es deshalb nicht missbräuchlich ist, wenn die Beteiligten gezielt zusammenwirken, um eine Verlagerung des Steuertatbestands auf den unentgeltlichen Rechtsnachfolger herbeizuführen.

Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Durch die Verzinsung von Steuernachforderungen bzw. Steuererstattungen soll ein Ausgleich geschaffen werden, wenn Steuern erst lange nach ihrer Entstehung festgesetzt werden und dies zu einer Nachzahlung oder Erstattung führt. Der Verzinsung der Steuernachforderungen liegt die Annahme zugrunde, dass Steuerschuldner, deren Steuer erst spät festgesetzt wird, einen fiktiven Zinsvorteil haben. Verzinst werden unter anderem Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Kirchensteuern werden nur verzinst soweit Landeskirchensteuergesetze dies vorsehen. Der Solidaritätszuschlag unterliegt mangels ausdrücklicher Nennung in § 233a Abs. 1 Satz 1 AO nicht der Verzinsung.

Zinsschuldner ist bei Steuernachforderungen der Steuerpflichtige. Schulden mehrere Personen die Steuer als Gesamtschuldner, sind sie auch Gesamtschuldner der Zinsen, z. B. Ehegatten. Bei der Verzinsung von Erstattungsansprüchen ist grundsätzlich der Gläubiger des Erstattungsanspruchs Zinsgläubiger.

Der Zinssatz beträgt gem. § 238 AO für jeden Monat 0,5 % des zu verzinsenden Betrags, der auf den nächsten durch 50 EUR teilbaren Betrag abgerundet wird.

Nachzahlungszinsen gehören zu den nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbaren Ausgaben.

Der Zinslauf beginnt gem. § 233a Abs. 2 Satz 1 AO grundsätzlich 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sog. Karenzzeit. Die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2021 entsteht beispielsweise mit Ablauf des Kalenderjahres 2021. Der Zinslauf beginnt somit am 1. April 2023 (= 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres 2021).

Die Verzinsung endet nach § 233a Abs. 2 Satz 3 AO mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung

wirksam wird, also mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids. Unerheblich ist, ob und wann die Steuerforderung tatsächlich entrichtet wird.

Bei der Berechnung des zu verzinsenden Zeitraums werden nur volle Monate berücksichtigt. Angefangene Monate bleiben nach § 238 Abs. 1 Satz 2 AO außer Ansatz.

Zu verzinsen ist gem. § 233a Abs. 3 Satz 1 AO der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und den Steuerabzugsbeträgen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer), der ggf. anzurechnenden Körperschaftsteuer und den bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen.

Mit Beschluss vom 8. Juli 2021 (AZ 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nach § 233a in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird.

Es hat jedoch angeordnet, dass für Verzinsungszeiträume vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2018 die bisherigen Regelungen anwendbar bleiben und fortgelten. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, für diesen Zeitraum eine verfassungsgemäße Regelung rückwirkend zu treffen. Das BVerfG begründet diese Fortgeltungsanordnung mit dem Bedürfnis für eine verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung, da die Verzinsung laut BVerfG für den Staatshaushalt von nicht unerheblicher Bedeutung ist.

Für Verzinsungszeiträume ab 2019 ist § 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO jedoch unanwendbar. Das bedeutet, die Gerichte und die Verwaltung dürfen die Regelungen im Umfang ihrer Verfassungswidrigkeit nicht mehr anwenden und haben laufende Verfahren auszusetzen. Betroffen von der Anwendungssperre sind jedoch nur noch nicht bestandskräftig bzw. rechtskräftig abgeschlossene oder jedenfalls bislang nicht vollstreckte Zinsfestsetzungen.

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß rückwirkend für Verzinsungszeiträume ab 2019 durch Neuregelung bis spätestens bis zum 31.07.2022 zu beseitigen.

Gegen nicht bestandskräftige Steuerbescheide über die Verzinsung für Zeiträume ab 2019 und ohne entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk sollte mit Einspruch bzw. Widerspruch vorgegangen werden, um von der zu erwartenden günstigeren zukünftigen Regelung zu profitieren.

Abgabefrist für Steuererklärungen für das Veranlagungsjahr 2020 verlängert

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Der Bundesrat hat am 25. Juni 2021 der Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärung 2020 um drei Monate zugestimmt. Steuerpflichtige, die ihre Steuererklärung selbst anfertigen, haben nun bis Ende Oktober 2021 Zeit, um ihre Erklärung beim Finanzamt abzugeben. Sind Angehörige der steuerberatenden Berufe mit der Erstellung beauftragt, verlängert sich der Termin auf den 31. Mai 2022. Auch die besonderen Abgabefristen für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft verlängern sich um drei Monate. Parallel dazu wird auch die Karenzzeit zur Verschonung von Verzugszinsen auf Steuerschulden um drei Monate ausgeweitet.

Der Bund möchte neben den Steuerzahlern und insbesondere die Steuerberater entlasten, da seid Corona ein deutlich höheres Arbeitspensum anfällt.

Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Der Bundesrat hat am 25.6.2021 dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts („KöMoG") zugestimmt hat und damit für Personenhandelsgesellschaften die Möglichkeit geschaffen, sich für Veranlagungszeiträume ab dem 1.1.2022 wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen.

Die Höhe der steuerlichen Gesamtbelastung ist nach aktuellem Steuerrecht von der jeweiligen zivilrechtlichen Rechtsform abhängig. Der Gewinn von Kapitalgesellschaften wird mit ca. 30 % belastet, wohingegen die Steuerbelastung der Personengesellschaften bei bis zu ca. 50 % liegen kann. Hintergrund dieser höheren Besteuerung ist, dass der Gewinn der Mitunternehmerschaft auf Ebene der Gesellschafter dem individuellen Einkommensteuersatz von bis zu 42 % bzw. 45 % unterworfen wird. Die anfallende Gewerbesteuer kann jedoch durch Anrechnung beim Anteilseigner auf seine Einkommensteuer zum größten Teil je nach Höhe des Hebesatzes in der Gemeinde neutralisiert werden.

Bei Kapitalgesellschaften setzt sich die Steuerbelastung von ca. 30 % aus dem Körperschaftsteuersatz von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer zusammen. Bei einer Ausschüttung des Gewinns an die Gesellschafter wird die Dividende mit dem Kapitalertragsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag zusätzlich besteuert. Damit kann die Gesamtsteuerbelastung insofern ebenso auf rund 48 % ansteigen.

Ziel der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist, die Wettbewerbsfähigkeit von Personenhandelsgesellschaften in Deutschland zu stärken. Ab 2022 können Personenhandelsgesellschaften daher auf Antrag wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft beim Finanzamt besteuert werden, ohne Umwandlungen durchführen zu müssen. Von der Option ausgeschlossen sind allerdings Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder Investmentfonds i.S.d. InvStG. Da es sich um eine rein ertragsteuerliche Option handelt, bleiben handelsrechtliche Fragen und die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter sowie die weiteren steuerlichen Regelungen zur Umsatzsteuer hiervon unberührt.

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung wird einem Formwechsel nach dem Umwandlungssteuergesetz gleichgestellt. Beim Wechsel wird daher ein Veräußerungs- oder tauschähnlicher Vorgang fingiert und die übernehmende Gesellschaft „gewährt" für das eingebrachte Vermögen neue Gesellschaftsanteile als Gegenleistung.

Die Bewertung des übergehenden Vermögens auf die fingierte Kapitalgesellschaft erfolgt grundsätzlich zum gemeinen Wert. Nur wenn keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden und das steuerliche Kapital des jeweiligen Gesellschafters nicht negativ ist, kann der Vorgang zu Buchwerten steuerneutral erfolgen. Risiken bestehen bei Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, die der Gesellschafter aus seinem Privatvermögen der Gesellschaft für betriebliche Zwecke überlässt. Funktional wesentliches Betriebsvermögen darf nicht zurückbehalten werden, wenn die Bewertung zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgen soll. Um steuerliche Risiken zu vermeiden, kann es daher sinnvoll sein, Vermögensverlagerungen im Vorfeld vorzunehmen.

Des Weiteren greifen bei steuerneutralem Übergang die 7-jährigen Sperrfristen für die Anteile an der optierten Personengesellschaft nach § 22 UmwStG. Bei einer Veräußerung der Anteile innerhalb von 7 Jahren ist eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns auf den Optionsstichtag vorzunehmen.

Die steuerlichen Folgen auf Ebene der Gesellschafter sind in der Folge nicht unbeachtlich. Bisherige Mitunternehmer werden durch die Option steuerlich Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Die Gewinne und Verluste der Personengesellschaft stellen keine Einkünfte auf Ebene der Gesellschafter mehr dar, sodass mögliche Verluste aus der Personengesellschaft nicht mehr mit anderen positiven Einkünften auf Ebene des Gesellschafters verrechnet werden können. Auch für Zwecke der Gewerbesteuer gelten dieselben Regelungen wie für Kapitalgesellschaften. Eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf Ebene der Mitunternehmer entfällt somit.

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden nach den allgemein gültigen Regelungen für Kapitalgesellschaften anerkannt. Vergütungen, die fremdüblich sind, stellen keine Sondervergütungen mehr dar, sondern werden den Vorgaben zu den jeweiligen Einkunftsarten unterworfen. In der Folge lösen auch fremdunübliche Vergütungen eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung aus, welche den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet wird und in der Regel Abgeltungsteuer von 25 % auslösen.

Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafters, die bei der Personenhandelsgesellschaft als Sondervergütungen berücksichtigt wurden, werden als Arbeitslohn betrachtet und lösen das Lohnsteuerverfahren aus. Damit wird der Gesellschafter zum Arbeitnehmer, die Gesellschaft zum Arbeitgeber.

Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft bisher im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden, werden nicht mehr in dieser Form steuerlich berücksichtigt. Die mit dem Sonderbetriebsvermögen verbundenen Einnahmen und Ausgaben werden nun den originären Einkunftsarten zugeordnet. Bei der Überlassung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen wie Grundstücke oder Gebäude an die Gesellschaft kann eine sog. Betriebsaufspaltung vorliegen, so dass sich hieraus gewerbliche Einkünfte ergeben können.

Gewinnentnahmen werden steuerlich nur nach tatsächlicher Ausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, unterliegen sie dem Abzug der Kapitalertragsteuer von 25 % zzgl. SolZ. Sind die Anteile dem Betriebsvermögen zugeordnet, greift das sog. Teileinkünfteverfahren mit der Folge, dass Ausschüttungen teilweise (40% nach § 3 Nr. 40 EStG) oder fast vollständig (§ 8b KStG) von der Besteuerung befreit sind.

Eine Rückoption, d.h. die Beendigung der Körperschaftsbesteuerung, ist möglich und kann ohne Einhaltung einer Mindestdauer auf Antrag beim zuständigen Finanzamt vor dem Wirtschaftsjahr erfolgen, ab dem die körperschaftsteuerlichen Regelungen nicht mehr gelten sollen. Danach wird die Gesellschaft wieder wie eine Personengesellschaft besteuert. Gleiches gilt für die Besteuerung der Gesellschafter.

Aber auch die Rückoption gilt als Formwechsel mit allen Gestaltungs- und Wertansatzmöglichkeiten. Eine Rückoption kann nicht nur auf Antrag, sondern auch automatisch ausgelöst werden, z. B. wenn die Personengesellschaft aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters zivilrechtlich beendet wird oder wenn aus einer OHG oder KG eine GbR wird.

Der bis zur Rückoption entstandene thesaurierte Gewinn ist den Gesellschaftern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

Fazit:

Für viele Personenhandelsgesellschaften kann das Optionsmodell unabhängig von der Größe der Gesellschaft interessant sein, da bei Thesaurierung von Gewinnen Steuerspitzen vermieden werden können. Befindet sich das Unternehmen hingegen in einer Verlustphase, ist der Optionsantrag weniger sinnvoll, da die Verluste nicht auf Gesellschafter-Ebene verlagert werden können. Vor einer Option müssen außerdem die Ausgestaltung von ggf. vorhandenen Sonderbetriebsvermögen oder bereits erfolgte Inanspruchnahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, die im Rahmen einer Option zur Körperschaftsbesteuerung zu einer Nachbesteuerung von 25 % führen, berücksichtigt werden.

Die Vorteilhaftigkeit einer Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft ist daher immer im Einzelfall zu prüfen unter Berücksichtigung des individuellen Gewerbesteuerhebesatzes sowie der Steuerbelastungssituation der Gesellschafter. Neben den steuerlichen Aspekten sind weitere Entscheidungskriterien zu beachten, u. a. die Zuordnung der Anteile zum Betriebs- oder Privatvermögen oder die geplanten Verhältnisse bezogen auf das Sonderbetriebsvermögen sowie mögliche Sondervergütungen. Ebenso ist die Fremdfinanzierungsstruktur und das Entnahmeverhalten der Gesellschafter zu prüfen. Daher kann auf Grund der Antragsoption ein Anpassungsbedarf bei den Gesellschaftsverträgen beispielsweise in Bezug auf die bisherigen Entnahmeregelungen bestehen, da Ausschüttungen sodann zu einem entsprechenden Einbehalt von Kapitalertragsteuer führen werden.

Auswirkungen des Optionsmodells auf andere Steuerarten

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Im vorhergehenden Artikel wurde das Optionsmodell grundsätzlich vorgestellt und auf die ertragsteuerlichen Folgen für die Gesellschaft und die Gesellschafter eingegangen.

Aber neben der Ertragsteuer sind auch die Auswirkungen auf andere Steuerarten bei der Ausübung der Option zu berücksichtigen.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auch wenn die Gesellschaft ertragsteuerlich als Kapitalgesellschaft anerkannt wird, wird sie für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer weiterhin als Personengesellschaft behandelt. Dies hat den Vorteil, dass Anteile an der optierenden Personengesellschaft ohne Einhaltung der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % und auch ohne Abschluss eines Poolvertrags steuerlich begünstigungsfähig sind.

Trotzdem ergeben sich im Detail Unterschiede zur erbschaft- und schenkungssteuerlichen Behandlung der nicht optierenden Personengesellschaft. Dies betrifft insbesondere bisheriges Sonderbetriebsvermögen, wie beispielsweise Darlehenskonten oder an die Gesellschaft vermietete Grundstücke, die es bei der optierenden Personengesellschaft, mit der Ausnahme der Betriebsaufspaltung, nicht mehr geben wird. Die Auswirkungen der Option können insoweit von Vorteil aber auch nachteilig sein. Vorteile können sich insbesondere daraus ergeben, dass Gesellschafterdarlehen die Quote des Verwaltungsvermögens nicht erhöhen. Nachteilig ist, dass Wirtschaftsgüter des früheren Sonderbetriebsvermögens als Privatvermögen in der Regel nicht mehr in die Begünstigung einbezogen werden können.

Da die optierende Personengesellschaft für Zwecke der erbschaft- und schenkungssteuerlichen Begünstigungen weiterhin als Personengesellschaft behandelt wird, muss der Erwerber eines Anteils an der optierenden Personengesellschaft Mitunternehmer sein. Dem Gesellschafter müssen deshalb ausreichend Gesellschafterrechte zustehen. Insbesondere bei Anteilsübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs ist zu beachten, dass dem Gesellschafter zumindest die Stimmrechte an den laufenden Angelegenheiten zustehen.

Die Überentnahmeregelungen während der Behaltensfrist dürften im Ergebnis von der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverwendungsabrede sowie den Entnahmeregelungen abhängen. Die Gutschrift von Gewinnen nicht als Gewinnvortrag, sondern auf einem Darlehenskonto dürfte auch für Zwecke der Überentnahmeregelung als Entnahme anzusehen sein.

Für vermögensverwaltend tätige, jedoch gewerblich geprägte Personengesellschaften besteht – aufgrund des insoweit unklaren Gesetzeswortlauts – das Risiko, dass nach einer Option die Anteile an der Gesellschaft nicht mehr begünstigungsfähig nach § 13b ErbStG sind. Dies kann insbesondere dann nachteilig sein, wenn sich im Vermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft Beteiligungen an Kapitalgesellschaften befinden. Besteht das Vermögen aus ohnehin nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen, würde sich insoweit jedoch kein Nachteil ergeben.

Grunderwerbsteuer

Auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer wird die optierende Personengesellschaft weiter als Personengesellschaft behandelt. Damit werden durch die Ausübung der Option insbesondere keine neuen Haltefristen ausgelöst.

Zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen wird die Option für Zwecke der §§ 5 und 6 GrEStG (d.h. Übergang eines Grundstücks auf eine Gesamthand oder Übergang von einer Gesamthand) allerdings wie ein echter gesellschaftsrechtlicher Formwechsel behandelt. Für Grundstücke im Vermögen der Personengesellschaft, für die die zehnjährigen Nachbehaltensfristen noch laufen, führt die Option selbst zur Verletzung der zehnjährigen Nachbehaltensfristen.

Bei der Übertragung von Grundbesitz auf eine optierende Personengesellschaft kommen damit die Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 und 2 sowie des § 6 Abs. 1 und 3 GrEStG nicht zur Anwendung, so dass die Übertragung Grunderwerbsteuer auslösen wird. Damit fällt insbesondere auch für die Übertragung eines Grundstücks des Sonderbetriebsvermögens, welches im Rahmen des fiktiven Formwechsels auf die Gesellschaft übertragen werden muss, Grunderwerbsteuer

an. Eine steuerfreie Übertragung von Grundbesitz auf eine optierende Personengesellschaft ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG erst wieder möglich, wenn der Antrag auf Option zehn Jahre zurückliegt und soweit der übertragende Gesellschafter seine Beteiligung bereits mehr als zehn Jahre innehat. Erst dann wird die optierende Personengesellschaft auch für Grunderwerbsteuerzwecke wieder als Personengesellschaft behandelt.

Fazit:

Das Optionsmodell kann steuerliche Vorteile bieten, aber der Blick allein auf die Ertragsteuer ist nicht ausreichend. Nachteile in anderen Steuerarten können mögliche Vorteile aufheben. Eine Gesamtbetrachtung der Verhältnisse der Gesellschaft und der Gesellschafter ist daher unerlässlich.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Sponsoring als Betriebsausgabe: Welche Höhe ist angemessen?

In einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes wurde jetzt dargelegt, dass die Höhe von Sponsoringaufwendungen nicht vom Finanzamt vorgegeben werden darf. Danach können auch Personengesellschaften künftig Sponsoring als Betriebsausgabe geltend machen. In dem genannten Fall ging es um eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die Praxis hatte sich einen Namen bei der sportmedizinischen Behandlung von Motorsportlern gemacht. Um diese fachliche Ausrichtung zu stärken, schloss die Praxis mit zwei Rennfahrern einen Sponsoringvertrag. Die Rennfahrer verpflichteten sich u.a. dazu, Werbeleistungen in Form von Logos der Arztpraxis auf ihrer Bekleidung und ihren Autogrammkarten zu erbringen. Die dafür gezahlten 100.000 € setzte die Praxis als Betriebsausgabe in ihrer Steuererklärung ab. Demgegenüber standen Einnahmen in Höhe von ca. 950.000 €, die größtenteils aus dem nicht sportmedizinischen Bereich stammten. Dieser Betriebsausgabenabzug wurde sowohl vom zuständigen Finanzamt als auch vom Finanzgericht abgelehnt. Beide begründeten die Nichtzulassung des Abzugs damit, dass die Ausgaben nicht durch den Betrieb der Praxis veranlasst, sondern privat motiviert sind. Begründet wurde das damit, dass die Ärzte durch ihre langjährige Tätigkeit als Notfallmediziner bei den Rennsportveranstaltungen und ihrer privaten Begeisterung für diesen Sport besonders emotional involviert seien. Daher sollte das Sponsoring nicht die wirtschaftliche Position der Praxis stärken, sondern eher dem privaten Auftreten der Ärzte in der Rennsportszene dienen. Darüber hinaus wurde die Höhe der Aufwendungen als unangemessen bezeichnet, da den Ausgaben in Höhe von 100.000 € nur entsprechende Einnahmen aus dem Rennsport von ca. 12.000 € gegenüberstehen. Das Urteil des Finanzgerichtes wurde vom Bundesfinanzhof aufgehoben. Dieser deklarierte den steuerlichen Abzug der Spon-

soringausgaben als Betriebsausgaben als rechtens, da sie durch den Betrieb der Praxis verursacht seien. Durch das Sponsoring kann die Praxis ihr Image als spezialisierte Sportärzte für den Rennsport ausbauen. Eine private Veranlassung liege nicht vor, da die private Begeisterung für den Rennsport eine Grundvoraussetzung für die Tätigkeit als Sportarzt im Rennsport sei. Auch die Höhe der Sponsoringausgaben wird als angemessen bezeichnet, da als Vergleichsgröße der Gesamtumsatz der Praxis herangezogen werden müsse. Die Ausgaben dienen dazu, die Einnahmen der Praxis aus den sportmedizinischen Behandlungen und auch insgesamt zu steigern. Durch die Ausgaben kann ein ganz neuer Patientenstamm aufgebaut werden und der bisherige Patientenstamm kann noch ausgebaut werden. Für die Angemessenheit der Sponsoringausgaben reiche es daher, wenn die Ausgaben geeignet sind, den Bestand der Praxis langfristig zu sichern. Das Sponsoring dient daher vorrangig der Imagesteigerung der Praxis und erst in zweiter Linie der Gewinnsteigerung. Die Finanzverwaltung wird jedoch trotz dieses Urteils weiterhin hohe Anforderungen an den steuerlichen Abzug von Sponsoringausgaben stellen. Wichtig ist einen Sponsoringvertrag abzuschließen, der die gegenseitigen Pflichten genau voneinander abgrenzt, die rechtlichen und steuerlichen Risiken berücksichtigt und dessen festgelegter Sponsoringbetrag insgesamt einer genaueren Prüfung standhält.

Formelle Mängel beim Ausschluss eines Vereinsmitglieds

Eine der größten Sanktionen, die das Vereinsrecht vorsieht, ist der Ausschluss eines Vereinsmitglieds. Für diesen Ausschluss gibt es hohe rechtliche Anforderungen, die es einzuhalten gilt. Jeder noch so kleine Fehler kann zur Unwirksamkeit des Ausschlusses führen. In einem aktuellen Fall vor dem OLG Schleswig-Holstein ging es um den Ausschluss eines Mitglieds aus einem Breitensportverein. Grund für den Ausschluss war die Mitgliedschaft des Mitglieds in der NPD. Diese Parteizugehörigkeit war dem Breitensportverein bei Eintritt des Mitglieds nicht bekannt. Nach Bekanntwerden der Mitgliedschaft in der NPD entschloss sich der Vereinsvorstand zusammen mit den Mitgliedern dazu, ihn aus dem Breitensportverein auszuschließen. Extra für diesen Ausschluss hatte der Verein eine Satzungsänderung veranlasst. Diese entsprechende Satzungsänderung wurde jedoch formfehlerhaft durchgeführt. Dadurch war die Satzungsänderung nicht wirksam zustande gekommen. Der Formfehler bestand darin, dass die Vereinsmitglieder in der Einladung zur satzungsändernden Mitgliederversammlung nicht ausreichend über die anstehende Satzungsänderung informiert wurden. Darüber hinaus war das auszuschließende Vereinsmitglied vor seinem Ausschluss nicht ordnungsgemäß angehört worden. Der Verein startete daher einen zweiten Versuch, der dann erfolgreich war. Insbesondere verletzte der Ausschluss das Mitglied nicht in seinen Grundrechten, da die NPD vom Bundesverfassungsgericht bereits als verfassungswidrige Partei eingestuft worden war, die Ansichten vertritt, die mit den Zielen des Breitensportvereins nicht vereinbar sind. Denn der Verein bekennt sich zur freiheitlich-demokratischen Grundordnung und trete allen extremistischen Bestrebungen entgegen. Das auszuschließende Mitglied betonte bei seiner Anhörung, dass es weiterhin Mitglied der NPD bleiben werde. Daher ist dem Verein nicht zuzumuten, auf mildere Sanktionen zurückzugreifen. Dieses Urteil zeigt, dass an einen Vereinsausschluss sehr hohe rechtliche Anforderungen zu stellen sind. Daher scheitern Vereine immer wieder vor Gericht an formellen Mängeln. Das führt häufig zu langen und kostenintensiven Verfahren. Aus diesen Gründen muss der Ausschluss eines Vereinsmitglieds stets gut vorbereitet werden.

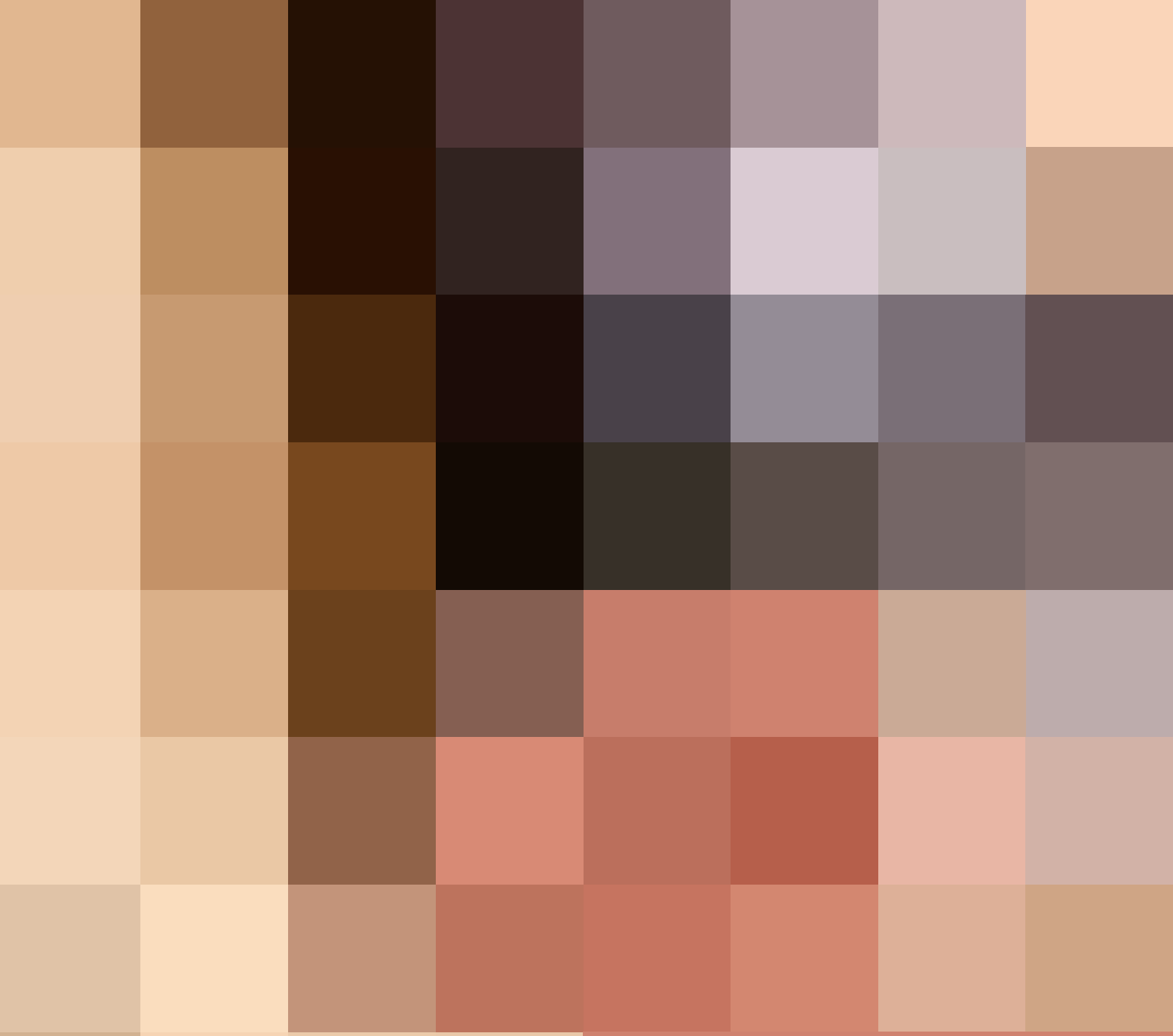
Zur Umsatzsteuer bei Sportvereinen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in einem Urteil aus Dezember 2020 klargestellt, dass für die Umsatzbesteuerung von Sportvereinen allein das nationale Recht maßgeblich ist. Damit stellt sich der EuGH gegen den Bundesfinanzhof (BFH), der jetzt bei seiner künftigen Rechtsprechung sich an den Vorgaben des EuGH ausrichten muss. Ursache für diese Entscheidung war ein Streit zwischen dem Finanzamt und einem Golfclub. Der Golfclub behandelte seine Einnahmen, bestehend aus Greenfee, Startgebühren für Golfturniere, Mietgebühren für Golfbälle und Caddys als umsatzsteuerfrei. Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass diese Einnahmen umsatzsteuerpflichtig sind und erließ daher einen Umsatzsteuerbescheid mit einer hohen Umsatzsteuernachzahlung. Gegen diesen Bescheid legte der Golfclub Einspruch ein mit der Begründung, dass ihm nach der nationalen Rechtsprechung des BFH ein Wahlrecht zustehe, ob er diese Einnahmen als umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig behandeln möchte. Der Grund für das Wahlrecht ist, dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), auf der das deutsche Umsatzsteuerrecht basiert, in Bezug auf Umsatzsteuerbefreiungen inhaltlich weiter gefasst ist, als die entsprechende deutsche Regelung. Nach Ansicht des BFH konnten sich betroffene Sportvereine daher direkt auf die MwStSystRL berufen und dadurch erreichen, dass ihre Umsätze als steuerfrei eingestuft wurden. Die Sportvereine konnten jedoch auch auf dieses faktische Wahlrecht verzichten mit der Folge, dass ihre Umsätze auf der Grundlage des deutschen Rechts als umsatzsteuerpflichtig eingestuft wurden. Der Vorteil an dieser Regelung ist, dass die Sportvereine das Recht zum Vorsteuerabzug haben. Welche der beiden Varianten für den Sportverein jedoch steuerlich vorteilhafter ist, hängt jeweils vom Einzelfall ab. Der EuGH entschied, dass sich die Sportvereine nicht unmittelbar auf die MwStSystRL berufen können. Er stellte klar, dass den Mitgliedsstaaten aufgrund des

klaren Wortlauts der Richtlinie ein Ermessensspielraum zusteht. Sie sind nicht dazu verpflichtet, alle eng mit dem Sport verbundenen Leistungen als umsatzsteuerfrei zu behandeln. Sie können frei entscheiden, welche Leistungen sie als umsatzsteuerfrei behandeln möchten und welche nicht. Im Ergebnis ist daher allein das nationale Recht maßgeblich. Bei Dienstleistungen, die daher in engem Zusammenhang mit dem Sport stehen, findet ausschließlich § 4 Nr. 22 b UStG als Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift Anwendung. Der EuGH hat daher seinen Mitgliedsstaaten im Rahmen der entsprechenden Vorschriften der Richtlinie einen Ermessensspielraum bei der Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht zuerkannt, den Deutschland zu Recht genutzt hat. Künftig werden Sportvereine daher kein Wahlrecht mehr zwischen einer Umsatzsteuerpflicht mit Vorsteuerabzug und einer Umsatzsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug nach nationalem Recht haben. Von dieser Entscheidung sind alle Sportvereine betroffen, die neben den Mitgliedsbeiträgen auch noch über andere Einnahmen verfügen, die sie bisher als umsatzsteuerfrei behandelt haben. Abzuwarten bleibt für den Moment, wie die Finanzverwaltung die Folgen des Wegfalls des Wahlrechts auch für die Vergangenheit behandeln wird.

Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung

Immer wieder kommt es bei neuerer Rechtsprechung vor dem Bundesfinanzhof oder dem Europäischen Gerichtshof dazu, dass sich die steuerliche Rechtslage für Vereine verschlechtert. Für die Vereine stellt sich in solchen Fällen stets die Frage, inwieweit sie sich auf die alte, für sie günstigere Rechtsprechung berufen dürfen. Der sog. Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden ist geregelt in § 176 AO. Grundsätzlich ist diese Vorschrift nur anzuwenden auf die Steuerbescheide, die noch aufgehoben bzw. geändert werden können. Dieses ist z.B. bei Steuerbescheiden der Fall, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder mit einem Vorläufigkeitsvermerk ergangen sind. Die Finanzbehörden sind bei diesen Bescheiden dazu berechtigt, die ursprüngliche Steuerfestsetzung zu ändern. Dieses geschieht beispielsweise, wenn durch eine Betriebsprüfung neue, für die Besteuerung relevante Erkenntnisse erlangt wurden. In der Regel vergehen zwischen dem Erlass des ursprünglichen und dem Erlass des geänderten Bescheides mehrere Jahre, sodass sich die Frage ergibt, welche steuerliche Rechtslage für den neuen Steuerbescheid relevant ist. In diesen Fällen greift die Schutzvorschrift des § 176 AO. Danach dürfen die Finanzbehörden in den Änderungs- oder Aufhebungsbescheiden die zwischenzeitlich ergangene neue Rechtsprechung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen anwenden. Das hat zur Folge, dass die Vereine keine höheren Steuern zahlen müssen bzw. keine geringeren Steuererstattungen erhalten, obwohl dies bei Anwendung der neueren Rechtsprechung möglich wäre. Der Steuerpflichtige darf also darauf vertrauen, dass die Rechtsprechung oder Verwaltungsauffassung, die dem ursprünglichen Steuerbescheid zugrunde lag, Anwendung findet. Immer wieder erlassen die Finanzbehörden jedoch neue Bescheide aufgrund einer geänderten Rechtsprechung, was dem § 172 AO widerspricht. Dagegen können die Vereine Einspruch einlegen. Werden die Bescheide trotz des Einspruchs nicht zurückgenommen, kann vor dem Finanzgericht geklagt werden.



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.