

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 Juni 2023

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

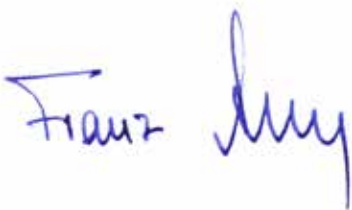
kaum sind die Fragen geklärt, wer in welcher Höhe Corona-Hilfen bekommt, streiten sich die Beteiligten über die Fragen zur Besteuerung. Das Finanzgericht Münster hat dazu im Frühjahr ein Urteil gesprochen, das von unserer Steuerberaterin Yvonne Gausemeier vorgestellt und kommentiert wird.

Anne-Christin Rüsenberg und Manfred Kröger stellen Ihnen im vorliegenden Heft zwei Urteile eines Finanzgerichts sowie des BFH vor, die sich mit privaten, unter gewissen Voraussetzungen steuerfreien Veräußerungsgeschäften bei durchaus alltäglichen Sachverhalten auseinandersetzen.

Und wie in fast allen unseren Ausgaben finden Sie auch im aktuellen Heft einen kurzen Überblick über wichtige Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht.

Viel Vergnügen bei der Lektüre.

Ihr

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

INHALT

Einkommensteuer	3
Corona-Hilfen unterliegen nicht als außerordentliche Einkünfte der ermäßigten Einkommensbesteuerung <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Verkauf der Haushälfte nach Trennung oder Scheidung ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Wohnungsüberlassung als abzugsfähige Unterhaltsleistung <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Steuerbare Veräußerung einer Eigentumswohnung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Erbschaft-/Schenkungsteuer	8
Optionsmodell bei Schenkung mehrerer Beteiligungen <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Bewertung eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks bei mittelbarer Schenkung <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Erbfallkostenpauschale auch für den Nacherben <i>Johann Kater, Steuerberaterin</i>	
Die steuerliche Problematik privater Testamente <i>Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin</i>	
Gewerbsteuer	13
Erweiterte Kürzung und gewerblicher Grundstückshandel <i>Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin</i>	
Vereinsrecht	14
Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

Corona-Hilfen unterliegen nicht als außerordentliche Einkünfte der ermäßigten Einkommensbesteuerung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 26. April 2023 (AZ 13 K 425/22 E) hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass die im Kalenderjahr 2020 gezahlten Corona-Hilfen keine außerordentlichen Einkünfte darstellen, die im Rahmen der Einkommensteuer nur ermäßigt zu besteuern sind.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zu Grunde:

Der Gewerbebetrieb des Klägers umfasste eine Gaststätte und ein Hotel, welche als Einzelunternehmen geführt wurden. Auf Grund der Coronaschutzverordnungen des Landes Nordrhein-Westfalen war der Kläger im Kalenderjahr 2020 von zeitweisen betrieblichen Einschränkungen und Schließungen betroffen. Im Streitjahr wurden dem Kläger die Soforthilfe in Höhe von 15.000 €, die Überbrückungshilfe I in Höhe von 6.800 € und die November- und Dezemberhilfe in Höhe von 42.500 € gewährt.

Im Rahmen der Einkommensteueranmeldung unterwarf das Finanzamt die erhaltenen Corona-Hilfen der tariflichen Einkommensteuer. Das gegen den Einkommensteuerbescheid geführte Einspruchsverfahren führte nicht zum gewünschten Erfolg.

Das Finanzamt lehnte die ermäßigte Besteuerung ab und begründete dies in seiner Einspruchsentscheidung damit, bei den Sofort- und Überbrückungshilfen handele es sich nicht um Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG, sondern um Zuschüsse. Die öffentliche Hand habe diese Zahlungen aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen und somit auch in ihrem eigenen Interesse getätigt. Darüber hinaus lägen Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG auch deshalb nicht vor, weil die Zielsetzung der bezeichneten Hilfen lediglich der Ausgleich von Ausgaben sei und somit keine Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen vorliege. Auch die Voraussetzungen

des § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG lägen nicht vor, weil es an der erforderlichen finalen Verknüpfung zwischen den Hilfen einerseits und der Aufgabe oder Nichtausübung der Tätigkeit andererseits fehle. Darüber hinaus sei eine Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG wegen der fehlenden Zusammenballung der Einkünfte zu verneinen.

Im nachfolgenden Klageverfahren machte der Kläger geltend, die Corona-Hilfen seien Entschädigungszahlungen i.S.d. § 24 Nr.1 EStG. Die Zahlungen seien Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Nichtausübung einer Tätigkeit aufgrund der pandemiebedingten Schließung des Geschäftsbetriebs. Der Anlass der Zahlungen beruhe darauf, dass ein Zusammenkommen des Klägers mit dem üblichen Kundenkreis untersagt worden sei. Die November- und Dezemberhilfen waren so ausgestaltet, dass Unternehmen 75 % des jeweiligen Vorjahresumsatzes als einmalige Kostenpauschale erhalten haben. Dabei handele es sich eben nicht lediglich um Kostenerstattungen. Die Hilfen hätten lediglich in ihrer Bemessung an die betrieblichen Fixkosten angeknüpft. Voraussetzung für die Zahlungen sei ein Umsatzrückgang gewesen.

Diese Entschädigungen seien gemäß § 34 Abs. 2 EStG ermäßig zu besteuern, da die erforderliche Zusammenballung von Einkünften ebenfalls vorliege. Die Corona-Hilfen hätten beim Kläger zu außerordentlichen Einkünften geführt, da der Kläger im Kalenderjahr 2020 einen höheren Gewinn verzeichnet habe, als es bei einem normalen Ablauf der Dinge der Fall gewesen wäre. Im Kalenderjahr 2020 hat der Kläger ausweislich vorgelegter betriebswirtschaftlicher Auswertungen einen Jahresüberschuss vor Steuern (incl. der Corona-Hilfen) in Höhe von ca. 80.000 € erzielt. In den Kalenderjahren 2017 bis 2019 lag der Gewinn zwischen 55.000 € und 70.000 €. Die Umsatzerlöse betragen für das Kalenderjahr 2020 (ohne die Corona-Hilfen) ca. 190.000 €. In den drei Vorjahren lag der Umsatz zwischen 260.000 € bis 290.000 €.

Die Klage wurde vom Finanzgericht Münster abgewiesen.

In der Urteilbegründung wurde nicht entschieden, ob es sich bei den Corona-Hilfen um eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen gemäß § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG oder eine Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gemäß § 24 Nr. 1 Buchstabe b EStG handelt.

Bei den Corona-Hilfen handelt es sich keinesfalls um außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 1 EStG. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG wurden im Veranlagungszeitraum 2020 nicht erfüllt, da es an einer Zusammenballung von Einkünften fehlt. Im Kalenderjahr 2020

wurden Finanzhilfen und Zuschüsse gewinnerhöhend erfasst, die sich auf dieses Kalenderjahr bezogen. Die Finanzhilfen und Zuschüsse bezogen sich nicht auf weitere Veranlagungszeiträume, sie sind auch nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem, für den sie gezahlt worden sind, mit regulären anderen Einkünften des Klägers aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen. Bei den Klägern kam es nicht zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung.

Es liegt keine Zusammenballung von Einkünften vor, nur weil der Kläger im Veranlagungszeitraum 2020 einen höheren Gewinn erzielt habe, als er bei normalem Ablauf der Dinge erzielt hätte.

Wenn die Corona-Hilfen im Veranlagungszeitraum 2020, worauf die Kläger hinweisen, zu einem höheren Gewinn führten als in den Vorjahren, so folgt hieraus lediglich, dass die aufgrund der Betriebseinschränkungen für das Streitjahr festgesetzten Zuschüsse überhöht waren, weil bei ihrer Bemessung offenbar nicht hinreichend berücksichtigt worden ist, dass aufgrund der Betriebseinschränkungen auch erheblich niedrigere Betriebsausgaben angefallen sind. Eine überhöhte Bemessung von Zuschüssen für einen Veranlagungszeitraum hat jedoch nicht zur Folge, dass die für § 34 Abs. 1 und 2 EStG erforderliche Zusammenballung vorliegt. Hierdurch entsteht keine außergewöhnliche Progressionsbelastung im Sinne der zitierten BFH-Rechtsprechung, sondern es handelt sich lediglich um einen Teil des in diesem Veranlagungszeitraum erzielten laufenden Gewinns, der im Rahmen der normalen Progression entsprechend höher besteuert wird.

Die Revision wurde nicht zugelassen.

Verkauf der Haushälfte nach Trennung oder Scheidung ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Manfred Kröger
Steuerberater

Wird eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung wieder verkauft, ist grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn gem. § 23 EStG zu versteuern. Handelt es sich um ein selbst genutztes Haus oder eine selbst genutzte Eigentumswohnung, bleibt ein Veräußerungsgewinn steuerfrei, sofern die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ununterbrochen „zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt wurde oder die Immobilie im Jahr des Verkaufs und in den beiden Vorjahren „zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt wurde (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Aktuell hat der Bundesfinanzhof entschieden: Veräußert der geschiedene Ehegatte im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung anlässlich der Ehescheidung seinen Miteigentumsanteil an dem gemeinsamen Einfamilienhaus an den früheren Ehepartner, kann der Verkauf als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung unterliegen (BFH-Urteil vom 14.02.2023, IX R 11/21).

Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Eheleute hatten im Jahr 2008 gemeinsam ein Einfamilienhaus erworben und dieses zunächst mit ihrem gemeinsamen Kind bewohnt. Nachdem die Ehe in die Krise geriet, zog der Ehemann 2015 aus. Die Ehefrau verblieb mit dem gemeinsamen Kind im Haus. Anschließend wurde die Ehe geschieden. Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im Scheidungsverfahren kam es zwischen den getrennt lebenden Ehepartnern zum Streit über die Immobilie. Nachdem die Ehefrau dem Kläger die Versteigerung angedroht hatte, veräußerte der Ehemann im Jahr 2017 seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Ehefrau. Diese nutzte die Immobilie weiterhin mit dem gemeinsamen Kind zu eigenen Wohnzwecken. Das Finanzamt unterwarf den Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils der Einkommensteuer.

Der BFH bestätigte nun die Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegt. Dies ist der Fall, wenn eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren angeschafft und wieder veräußert wird. Dies gilt auch für einen hälftigen Miteigentumsanteil, der im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach einer Ehescheidung von einem Miteigentümer an den anderen veräußert wird. Zwar ist die Veräußerung einer Immobilie dann nicht steuerpflichtig, wenn die Immobilie durchgängig zwischen Anschaffung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein in Scheidung befindlicher Ehegatte nutzt das in seinem Miteigentum stehende Immobilienobjekt aber nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken, wenn er ausgezogen ist und nur noch sein geschiedener Ehegatte und das gemeinsame Kind weiterhin dort wohnen.

Auch die Überlassung an das minderjährige Kind führt nicht zu einer Steuerfreiheit der Veräußerung. Eine alleinige Wohnnutzung des hälftigen Miteigentumsanteils des Vaters durch dessen minderjährigen Sohn, die dem Vater zuzurechnen wäre, ist nicht anzunehmen.

Weiterhin greift nach Auffassung des BFH auch nicht die Steuerfreiheit wegen des Vorliegens einer Zwangslage, wie bei einer Enteignung oder Zwangsversteigerung. Zwar hatte die geschiedene Ehefrau ihren Ex-Partner erheblich unter Druck gesetzt. Letztlich hat dieser aber seinen Anteil an dem Einfamilienhaus an seine geschiedene Frau „willentlich“ veräußert. Ob er sich dabei in einer wirtschaftlichen oder emotionalen Zwangssituation befand, ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Die Tatsache, dass durch den Verkauf an die Ex-Frau ein wirtschaftlicher Schaden vermieden werden sollte, reicht allein nicht aus, um von einer Zwangslage wie bei einer Enteignung auszugehen.

Im Rahmen der Steuergestaltung hilft es also nur, mit dem Verkauf der Immobilie oder des Grundstücksteils bis zum Ablauf der zehnjährigen Haltefrist zu warten oder aber einen Verkauf unmittelbar nach der Trennung in Erwägung zu ziehen, um zumindest die Alternative 2 des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfüllen („... im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.“). Wenn die Ex-Partner allerdings zerstritten sind, kann die Umsetzung dieser Ratschläge sehr schwierig sein.

Wohnungsüberlassung als abzugsfähige Unterhaltsleistung

Manfred Kröger
Steuerberater

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten können bis zu 13.805 EUR als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG abgesetzt werden, sofern der Empfänger hierzu seine Zustimmung erteilt. Denn im Gegenzug muss er den gleichen Betrag als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1a EStG versteuern (sogenanntes begrenztes Realsplitting).

Zu den absetzbaren Unterhaltsleistungen gehören alle Aufwendungen, die für den Unterhalt bestimmt sind. Ob sie auch tatsächlich vom Empfänger dafür verwendet werden, spielt keine Rolle. Es ist unerheblich, ob der Unterhaltspflichtige solche Unterhaltsleistungen freiwillig leistet oder dazu aufgrund gesetzlicher, vertraglicher oder gerichtlicher Regelung verpflichtet ist. Auch ist es ohne Bedeutung, ob es sich um laufende oder einmalige Leistungen handelt.

Als Unterhaltsleistungen gelten auch Sachleistungen, insbesondere der Wert der dem Ex-Ehegatten überlassenen Wohnung. Überlässt ein Steuerpflichtiger dem Ex-Gatten die Wohnung „ohne Miete“ aufgrund einer Unterhaltsvereinbarung und vermindert sich dadurch seine Barunterhaltsverpflichtung, kann er alle Aufwendungen im Rahmen des Realsplittings als Sonderausgaben absetzen (BFH-Urteil vom 12.04.2000, XI R 127/96).

Im Jahre 2020 hatte das Niedersächsische Finanzgericht einen Fall entschieden, in dem der geschiedene Ehemann seiner geschiedenen Ehefrau, die beide Miteigentümer eines Einfamilienhauses sind, aufgrund einer Unterhaltsvereinbarung das Haus zur alleinigen Nutzung überließ. In der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung wurde ein Barunterhalt in Höhe von 600 EUR pro Monat vereinbart. Zudem wurde folgende Vereinbarung getroffen: Solange die Ehefrau noch in der ehemals gemeinsamen Familienwohnung lebt, wird ein Anteil von 400 EUR als Wohnvorteil der Ehefrau bewertet und mithin nur ein Betrag in Höhe

von 200 EUR an die Ehefrau vom Ehemann ausgezahlt. Im Rahmen der Steuererklärung legte der Mann jedoch dar, dass der anteilige halbe Mietwert ca. 800 EUR betrug. Demnach machte er anstatt 7.200 EUR ca. 12.000 EUR als Sonderausgaben geltend. Das Finanzamt und das Finanzgericht (Niedersächsisches FG, Urteil vom 11.6.2020, 1 K 99/19) lehnten diesen höheren Betrag ab.

In einer aktuellen Entscheidung sieht der Bundesfinanzhof (BFH-Urteil vom 29.06.2022, X R 33/20) die Revision des Ehemannes allerdings als begründet an. Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung handelt es sich um Naturalunterhalt, der in Höhe der ortsüblichen Miete beim Realsplitting berücksichtigt werden kann. Die ortsübliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn die Parteien unterhaltsrechtlich einen betragsmäßig geringeren Wohnvorteil vereinbart haben. Allerdings macht der BFH folgende Einschränkung: Sofern die gemeinsamen Kinder weiter in der überlassenen Wohnung verbleiben, bleibt der auf sie entfallende Wohnvorteil bei den nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG abziehbaren Unterhaltsleistungen außer Betracht. Im Urteilsfall selbst hat der BFH nicht abschließend entschieden, sondern die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen. Diese muss nun die ortsübliche Miete für die überlassene Immobilie und den auf die beiden gemeinsamen Kinder entfallenden Wohnvorteil ermitteln. Der BFH hat allerdings darauf hingewiesen, dass die vom Finanzgericht vorgeschlagene „Kopflösung“, das heißt eine Gleichverteilung auf Ex-Gatte und Kinder, nicht akzeptiert wird. Nach Auffassung des BFH sind derartige Unterhaltsleistungen im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG eben nicht nach Köpfen, sondern vielmehr nach zivilrechtlichen Grundsätzen aufzuteilen, wobei im Regelfall sowohl auf zivilrechtliche Unterhaltstitel als auch auf übereinstimmende Berechnungen der Familienrechtsanwälte zurückgegriffen werden kann.

Der BFH hat zudem in dem Urteil auf eine weitere Besonderheit hingewiesen: Die Überlassung einer Wohnung an den geschiedenen oder dauerhaft getrennt lebenden Ehegatten kann auch auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis beruhen. Das würde bedeuten, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung nicht um Unterhalt handelt, sondern um eine „echte“ Vermietung. Diese unterfällt nicht dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG, also dem Realsplitting, sondern ist – wie bei einer Vermietung an Fremde – bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu würdigen. Im Streitfall hat der BFH die Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung so gewertet, dass keine Vermietung im klassischen Sinne gewollt war, sondern eine Naturalunterhaltsleistung. Das kann im Einzelfall aber anders sein, insbesondere wenn explizit von einer „Wohnraumvermietung“ die Rede ist oder sich im Vertragstext die Begriffe „Miete“ oder „Entgelt“ finden.

Steuerbare Veräußerung einer Eigentumswohnung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, werden nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung als private Veräußerungsgeschäfte ausgenommen.

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 02.03.2023 ist bei der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG allerdings zwischen einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kindern und Dritten, ggf. auch unterhaltsberechtigten Personen, zu differenzieren. Die Überlassung der Wohnung an die Eltern ist dabei keine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“.

Sachverhalt:

Die Kläger, ein verheiratetes Ehepaar, erwarben im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung, die sie unentgeltlich an die Mutter der Klägerin überließen. Nach deren Tod im Jahr 2016 verkauften die Kläger die Wohnung. Unterhaltsleistungen an die Mutter der Klägerin nach § 33a EStG machten sie bis einschließlich 2016 nicht geltend.

Das beklagte Finanzamt berücksichtigte in seiner Steuerveranlagung einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aufgrund des Verkaufs der Wohnung. Es war der Ansicht, dass die Überlassung an die Mutter der Klägerin anders als eine Überlassung an unterhaltsberechtigte Kinder keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG darstelle und der Verkauf sei daher steuerpflichtig.

Dagegen trug die Klägerin u.a. vor, dass die Klägerin durch ihre unentgeltliche Überlassung der Eigentumswohnung an ihre zwischenzeitlich verstorbene Mutter eine Unterhaltsleistung erbracht hat.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht Düsseldorf ging in seinem Urteil nicht von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aus.

Die Kläger haben die Wohnung nicht selbst genutzt. Nach allgemeiner Auffassung genügen insofern bloße Aufenthalte zu Besuchszwecken nicht.

Die Nutzung durch die Mutter kann den Klägern nicht zugerechnet werden. Dies kommt nur bei einer Überlassung an unterhaltsberechtigte Kinder (§ 32 EStG) in Betracht. Diese Differenzierung ist dadurch gerechtfertigt, dass bei Kindern typischerweise eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen für die Eltern anzunehmen ist.

Dagegen ist bei anderen unterhaltsberechtigten Angehörigen eine Einzelfallprüfung erforderlich. Dieser nicht unerhebliche Ermittlungsaufwand soll vermieden werden, zumal die Voraussetzungen des § 33a EStG für die Mutter nicht vorliegen.

Auch der Verweis der Kläger auf das Eigenheimzulagengesetz (§ 4 EigZulG) ist nicht einschlägig, da nicht der Erwerb von Wohnungseigentum im Vordergrund steht, sondern die Vermeidung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes und eine damit einhergehende Behinderung der beruflichen Mobilität.

Optionsmodell bei Schenkung mehrerer Beteiligungen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Nach dem Erbschaftsteuergesetz idF bis zum 30.06.2016 sowie auch in der geänderten Fassung besteht die Möglichkeit einer 100%-igen steuerbegünstigten Übertragung eines Anteils am Betriebsvermögen bei Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote.

Nicht höchstrichterlich geklärt war allerdings, ob beim Übergang von mehreren wirtschaftlichen Einheiten die relevante Verwaltungsvermögensquote zusammengefasst für alle Einheiten zu ermitteln sei und in der Folge die Erklärung zur Vollverschonung auch nur einheitlich für alle übertragenen Betriebe abgegeben werden könne oder ob jeweils eine Einzelberechnung und -betrachtung vorzunehmen sei.

Diese Rechtsunsicherheit hat der BFH nunmehr beseitigt und entschieden, dass bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote eine Einzelbetrachtung vorzunehmen ist und deshalb auch eine mögliche Erklärung zur Vollverschonung jeweils pro wirtschaftlicher Einheit abgegeben werden muss.

Der Entscheidung des BFH lag folgender Sachverhalt zugrunde:

T erhielt von ihrer Mutter schenkweise Beteiligungen an vier KGs übertragen (KG₁, KG₂, KG₃ und KG₄). Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer fest und gewährte dabei für alle erworbenen KG-Beteiligungen die Regelverschonung iHv 85%.

In der Folge stellte das für die Bewertung zuständige FA die Werte der Anteile am Betriebsvermögen für Zwecke der Schenkungsteuer sowie die Verwaltungsvermögensquoten gesondert fest. Für den KG₂-Anteil wurde eine Verwaltungsvermögensquote von 13,74 % mitgeteilt. Für alle KG-Anteile zusammen lag die Quote unter 10 %.

T erklärte daraufhin unwiderruflich, dass für den gesamten Erwerb des begünstigten Vermögens die Vollverschonung von 100% in Anspruch genommen werde. Sie vertrat die Auffassung, da der Antrag zur Vollverschonung nur einheitlich gestellt werden könne, sei auch die Verwaltungsvermögensquote einheitlich zu berechnen. Sollte demgegenüber die Verwaltungsvermögensquote je Betrieb zu ermitteln sein, müsse für den KG₂-Anteil hilfsweise die Regelverschonung gelten.

Das Finanzamt änderte die Steuerfestsetzung und gewährte für die übertragenen Anteile an den KG₁, KG₃ und KG₄ die Vollverschonung, für den Anteil an der KG₂ weder die Regel- noch die Vollverschonung, d.h. für den KG₂-Anteil volle Steuerpflicht.

Einspruch beim Finanzamt und Klage vor dem Finanzgericht hatten keinen Erfolg.

Der BFH schloss sich der Rechtsauffassung der Vorinstanzen an. Nach dem System der Steuerbegünstigung ist jeder übertragene Betrieb einzeln zu betrachten. Die Vorschriften zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens sind ebenfalls in Bezug auf die jeweils übertragene betriebliche Einheit anwendbar. Eine zusammenfassende Betrachtung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten ist im Gesetz nicht angelegt. Insbesondere aber die Behaltensfristen von fünf bzw. sieben Jahren knüpfen an die jeweilige wirtschaftliche Einheit an und können deshalb nur isoliert und nicht im Wege einer konsolidierten Betrachtung zu prüfen sein.

Da die Vollverschonung an die Abgabe einer entsprechenden Erklärung geknüpft ist, kann diese Erklärung daher bei einer einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten für jede erworbene wirtschaftliche Einheit auch gesondert abgegeben werden.

Das ist im vorliegenden Fall erfolgt. T hat zwar einheitlich, aber für alle erworbenen KG-Anteile die Vollverschonung beantragt. Der Antrag auf Vollverschonung ist unwiderruflich.

Das Problem ist nur, und das hat der BFH in seinem Urteil ausdrücklich bestätigt, dass, wenn die optionale Vollverschonung für eine wirtschaftliche Einheit erklärt wurde, die die Anforderungen an die Vollverschonung nicht erfüllt, für diese wirtschaftliche Einheit auch die Regelverschonung (85%-ige Verschonung) nicht zu gewähren ist, selbst wenn deren Voraussetzungen erfüllt sind.

Im vorliegenden Fall lag die Verwaltungsvermögensquote des KG₂-Anteils über 10% (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG aF). Da die Voraussetzungen (Verwaltungsvermögensquote maximal 10%) nicht erfüllt war, war für die erworbene wirtschaftliche Einheit mangels Erfüllung der Verschonungsvoraussetzungen

weder die Vollverschonung noch die Regelverschonung zu gewähren. Die Gewährung der Regelverschonung für die einzelne Wirtschaftseinheit setzt voraus, dass der Erwerber für diese wirtschaftliche Einheit keine Erklärung zur optionalen Vollverschonung abgegeben hat.

Praxishinweis:

Das BFH-Urteil erging zum ErbStG idF bis zum 30.06.2016 und betrifft grundsätzlich nicht die aktuelle Rechtslage nach der Erbschaftsteuerreform. Nach der aktuellen Rechtslage darf eine wirtschaftliche Einheit für die Vollverschonung max. einen Anteil von 20 % Verwaltungsvermögen enthalten. Das Grundproblem des Falls bleibt aber bestehen, so dass das Urteil auch für die neue Rechtslage gilt. Dies bedeutet zweierlei:

1. Die Erklärung auf Vollverschonung bietet zwar die Chance auf eine vollständige Steuerbefreiung statt nur einer 85 %-igen Steuerbefreiung. Damit verbunden ist aber auch das Risiko, dass es überhaupt keine Steuerbefreiung gibt, wenn die Voraussetzungen der Vollverschonung nicht erfüllt werden.
2. Die Erklärung auf Vollverschonung kann für jede wirtschaftliche Einheit gesondert gestellt werden; der BFH widerspricht damit der Finanzverwaltung. Vor Abgabe der unwiderruflichen Erklärung sollte aber geprüft werden, ob es wirtschaftliche Einheiten gibt, bei denen das Risiko besteht, dass die Voraussetzungen der Vollverschonung nicht eingehalten werden können. Liegt ein solcher Fall vor, sollte für diese Einheiten die Erklärung auf Vollverschonung nicht abgegeben werden, da der Beschenkte bzw. Erbe ansonsten in die sog. Optionsfalle tritt. Denn bei einer Erklärung der T auf Vollverschonung nur für die Beteiligungen an den KG₁, KG₃ und KG₄ hätte sie für diese Beteiligungen eine 100 %-ige Steuerbefreiung und für die Beteiligung an der KG₂ eine 85 %-ige Steuerbefreiung erhalten.

Bewertung eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks bei mittelbarer Schenkung

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Bewertung bebauter Grundstücke bei Erbschaft oder Schenkung erfolgt nach dem Bewertungsgesetz, wobei zwischen mehreren Grundstücksarten unterschieden wird, die unterschiedlich bewertet werden.

Ein- und Zweifamilienhäuser sind nach § 182 BewG grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren zu bewerten, d.h. der Grundbesitzwert des zu bewertenden bebauten Grundstücks wird entweder aus Vergleichspreisen für vergleichbare Grundstücke oder aus Vergleichsfaktoren abgeleitet. Grundlage sind dabei vorrangig die von den örtlichen Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise. Nur wenn kein Vergleichswert oder keine Vergleichsfaktoren vorliegen, sind sie im Sachwertverfahren zu bewerten.

In dem nachfolgenden Streitfall hatte der Gutachterausschuss aber weder Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren ermittelt. Folgender Sachverhalt lag dem Fall zugrunde, der schließlich vom BFH zu entscheiden war:

Der Kläger schenkte seiner Tochter mittelbar ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück, das sich seine Tochter ausgesucht hatte und dessen Kaufpreis i. H. von 920.000 € der Kläger bezahlte. Außerdem sagte der Kläger zu, die Schenkungsteuer zu übernehmen. Der Kläger ermittelte den Wert des Grundstücks nicht im Vergleichswert-, sondern im Sachwertverfahren und gelangte zu einem Wert i. H. von 518.403 €. Der Gutachterausschuss konnte keine Vergleichspreise oder -faktoren für das Grundstück zur Verfügung stellen.

Das Finanzamt akzeptierte allerdings nicht den vom Kläger ermittelten Sachwert, sondern setzte als Wert der Schenkung den Kaufpreis von 920.000 € als Vergleichswert an. Die Klage wurde vom Finanzgericht abgewiesen. Auch der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Der BFH führte aus, dass bei Anwendung des Vergleichsverfahrens Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen sind, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Grundlage sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise. Liegen weder vom Gutachterausschuss ermittelte Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren vor, kann sich der Vergleichspreis aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben.

Auch wenn der Wortlaut des § 183 Abs. 1 S. 1 BewG von „Vergleichsgrundstücken“ im Plural spricht, folgt daraus jedoch nicht zwingend, dass stets mehrere Grundstücke den Vergleichspreis bilden müssen. Ein Vergleichspreis lässt sich auch aus der Veräußerung eines einzelnen Grundstücks ableiten. Das gilt auch dann, wenn dieses Grundstück das zu bewertende Grundstück selbst ist.

Zwar soll vorrangig der Grundbesitzwert des zu bewertenden Grundstücks zwar aus Kaufpreisen anderer Vergleichsgrundstücke oder aus Vergleichsfaktoren abgeleitet werden. Sind solche jedoch nicht vorhanden, kann auch ein zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück herangezogen werden.

Praxishinweis:

Das BFH-Urteil dürfte das Ende der mittelbaren Schenkung bedeuten, da der BFH den Grundstückswert durch Ansatz des Kaufpreises ermittelt. Damit besteht für eine mittelbare Schenkung endgültig kein Grund mehr.

Die mittelbare Schenkung wurde früher genutzt, um die zu niedrige Bewertung von Grundstücken, die auf den Bewertungsstichtag 01.01.1964 erfolgt war, auszunutzen. Es war daher steuerlich sinnvoll, ein Grundstück anstelle des hierfür erforderlichen Kaufpreises zu verschenken. Die Schenkung des Grundstücks erfolgte „mittelbar“ und gab dem Beschenkten die Möglichkeit, das Grundstück selbst auszusuchen. Bewertet wurde die Schenkung dann mit dem (niedrigeren) Wert des Grundstücks und nicht mit dem höheren Kaufpreis.

Als der Gesetzgeber die Bewertung der Grundstücke an die tatsächlichen Werte anpasste, verlor das Konzept der mittelbaren Schenkung an Relevanz. Das aktuelle Urteil beseitigt nun endgültig jeden Vorteil, der sich bislang aus einer mittelbaren Schenkung ergeben haben könnte, denn der Grundstückswert wird aus dem konkreten Kaufpreis des mittelbar geschenkten Grundstücks abgeleitet, wenn es keine Daten der Gutachterausschüsse gibt.

Erbfallkostenpauschale auch für den Nacherben

Johanna Kater
Steuerberaterin

Ein aktuelles BFH-Urteil beschäftigt sich mit der Frage, ob ein Nacherbe neben dem Vorerben den Pauschbetrag für Erbfallkosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG in Anspruch nehmen kann und kommt zu einem für die Steuerpflichtigen positiven Ergebnis.

Im vorgelegten Sachverhalt verstarb im Januar 2013 die Tante der Klägerin. Als Vorerbe war deren Ehemann, als Nacherbin die Klägerin berufen. Im Mai 2013 verstarb auch der Ehemann der Tante. Die Klägerin war ebenfalls als dessen Erbin berufen, schlug dieses Erbe jedoch aus. Aufgrund der Nacherbschaft entstanden der Klägerin Kosten beim Nachlassgericht.

Der Vorerbe hatte keine Kosten i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG geltend gemacht. Dies sind zum Beispiel Kosten der Bestattung des Erblassers für ein angemessenes Grabdenkmal, für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Es erfolgte aufgrund des ihm zukommenden Freibetrags für Ehegatten keine Festsetzung der Erbschaftsteuer. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer für die Nacherbschaft gegenüber der Klägerin ohne Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten, also auch ohne Berücksichtigung der Erbfallkostenpauschale, auf 3.960 € fest.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, welchen das Finanzamt zurückwies. Im Klageverfahren machte die Klägerin den Pauschbetrag in Höhe von 10.300 € nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG geltend. Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt. Nicht nur der Vorerbe, sondern auch der Nacherbe verwirklicht den Besteuerungstatbestand für einen Erwerb von Todes wegen. Beim Erwerb des Nacherben schließt die Ermittlung der Nachlassverbindlichkeiten auch den

Erbfallkostenpauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ein, wonach für die in § 10 Abs. 5 Satz 1 ErbStG genannten Kosten insgesamt ein Betrag von 10.300 € ohne Nachweis abgezogen werden kann.

Die Revision des Finanzamtes gegen das Urteil des Finanzgerichts wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Grundsätzlich ist der Betrag für jeden Erbfall nur einmal zu gewähren, auch beim Vorliegen mehrerer Miterben. Die Abfolge von Vor- und Nacherbfall stellt jedoch erbschaftsteuerrechtlich nicht einen Erbfall mit mehreren Erben dar, sondern beide Vorgänge sind als zwei getrennte Erbfälle zu behandeln. Somit entspricht es dieser Systematik, im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung zweimal den Pauschbetrag zu gewähren.

Der Abzug der Pauschale ist nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich ohne Nachweis möglich, da das Gesetz zutreffend davon ausgeht, dass mit dem Erbanfall typischerweise entsprechende Kosten entstehen. Die Klägerin ist in ihrer Eigenschaft als zivilrechtliche Nacherbin nach ihrer Tante erbschaftsteuerrechtlich als Erbin nach deren Ehemann zu behandeln. Auf die Frage, ob sie diesen auch zivilrechtlich unmittelbar beerbt hat, kommt es nicht an. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs für die Nacherbschaft ist der Pauschbetrag somit zu berücksichtigen.

Die steuerliche Problematik privater Testamente

Gunhild Schwarberg
Steuerberaterin

Für die Errichtung seines Testamentes hat der Erblasser grundsätzlich zwei Möglichkeiten. Entweder entscheidet er sich für ein öffentliches Testament gem. § 2232 BGB, indem er vor einem Notar mündlich oder schriftlich seinen letzten Willen für den Fall seines Todes erklärt. Oder er wählt die Möglichkeit eines privatschriftlichen Testaments gem. § 2247 BGB. Dieses muss eigenhändig geschrieben und unterschrieben sein, sonst ist es unwirksam. Da diese eigenhändigen Testamente in der Praxis jedoch in überwiegender Zahl ohne fachliche Beratung zustande kommen, bergen sie erhebliche Risiken, was die Wirksamkeit sowie die steuerlichen Auswirkungen angeht. Besonders tragisch sind dabei die Fälle, in denen der Erblasser noch auf dem Sterbebett in allerbesten Absicht Regelungen zu Papier bringt, deren steuerliche Konsequenzen er nicht überblicken kann und die fatale Folgen nach sich ziehen können.

Vermögensarten

Vergleichsweise unproblematisch ist die Zuwendung von Barvermögen, Sparguthaben, Wertpapieren oder sonstigen Kapitalforderungen, für die sich ein Wert zweifelsfrei feststellen lässt und die darüber hinaus geeignet sind, zur Begleichung eventuell anfallender Erbschaftsteuer direkt zur Verfügung zu stehen.

Schwieriger wird es, wenn Immobilien zum Vermögen des Verstorbenen gehörten. Einerseits können bereits die geltenden Bewertungsvorschriften zu Werten führen, die eventuell nicht dem tatsächlichen Wert entsprechen. In solchen Fällen kann ein individuelles Wertgutachten für Klarheit sorgen. Andererseits kann der Fall eintreten, dass die anfallende Erbschaftsteuer nicht aus dem zugewendeten Vermögen beglichen werden kann, wenn nicht auch entsprechendes Barvermögen zugewendet wurde. Dann besteht für den Begünstigten entweder die Möglichkeit der Kredit-

aufnahme oder gar der Immobilienveräußerung, um seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommen zu können.

Als ganz besonders problematisch kann sich jedoch im Einzelfall die Bewertung zugewendeter Nutzungen oder Leistungen erweisen. Hierunter fallen vor allem Wohnrechte und Renten. Häufig hat man es in der Praxis mit lebenslänglichen Rechten zu tun. In diesen Fällen sieht das Bewertungsgesetz für die Wertfeststellung regelmäßig die Ermittlung eines Jahreswertes vor, aus dem unter Zuhilfenahme der üblichen Lebenserwartung anhand von Tabellen des Statistischen Bundesamtes der entsprechende Kapitalwert errechnet wird. Die daraus resultierenden Werte lösen bisweilen Erbschaftsteuer in einer Höhe aus, die der Laie (insbesondere der wohlmeinende Erblasser) nicht für möglich gehalten hätte. Und insbesondere im Falle des Wohnrechts fehlen dem Begünstigten häufig die finanziellen Mittel, um die Steuerschuld zu begleichen.

In einem realen Fall aus der Praxis hat der Erblasser seiner Lebensgefährtin im Wege des Vermächtnisses einen monatlichen Betrag zugedacht, den er schriftlich der Höhe nach festgelegt hat und der aus einer Unternehmensbeteiligung erwirtschaftet werden soll. Bei objektiver Betrachtung ist dieser Ertrag jedoch nicht zu erwirtschaften. Allerdings steht der Betrag schriftlich im Raum und wird seitens des Finanzamts für die Wertermittlung zugrunde gelegt. In diesem Fall führen Wohnrecht und (nicht erzielbare) Leistung zu einem hohen fünfstelligen Betrag an Erbschaftsteuer, für dessen Begleichung der Steuerpflichtigen die finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen.

Steuerklasse, Freibeträge, Steuersätze

Die Ermittlung der Erbschaftsteuer erfolgt anhand von Steuerklassen, in die der Erwerber nach seinem persönlichen Verhältnis zum Erblasser eingruppiert wird. Abhängig von der Steuerklasse werden der persönliche Freibetrag sowie der anzuwendende Steuersatz festgelegt. Je enger das Verwandtschaftsverhältnis, umso höher ist der persönliche Freibetrag sowie umso niedriger der anzuwendende Steuersatz. Das führt dazu, dass insbesondere Ehegatten und Kinder vielfach steuerfrei oder mit vergleichsweise niedriger Steuerlast erben. Besteht aber kein Verwandtschaftsverhältnis, kommt lediglich ein Freibetrag in Höhe von 20.000,00 € zur Anwendung, das übersteigende Vermögen wird mit einem Steuersatz von 30 % versteuert.

Jahressteuer

Um die oben beschriebenen Härten bei der Besteuerung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen abzumildern, sieht § 23 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz die Möglichkeit zur Entrichtung einer regelmäßigen Jahressteuer anstatt eines einmaligen Betrages vor.

Ausschlagung von Erbteil oder Vermächtnis

Führen die steuerlichen Folgen einer testamentarischen Regelung zu unzumutbaren Belastungen, stellt möglicherweise noch die Ausschlagung von Erbteil oder Vermächtnis den letzten Ausweg aus dieser misslichen Situation dar.

Ausgeschlagen werden kann grundsätzlich sowohl das Erbe als auch ein Vermächtnis. Allerdings bestehen zwischen beiden Ausschlagungsmöglichkeiten erhebliche Unterschiede.

Im Falle der Erbschaft beträgt die Ausschlagungsfrist gem. § 1944 BGB sechs Wochen. Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Erbe vom Erbanfall Kenntnis erlangt. Diese Frist ist äußerst kurz bemessen und reicht in der Praxis nur in klaren und übersichtlichen Fällen aus, um den Nachlass ausreichend zu ermitteln und zu bewerten. Das Erbe kann grundsätzlich nur als Ganzes und nicht nur teilweise ausgeschlagen werden.

Die Ausschlagung eines Vermächtnisses kann nach § 2180 Abs. 2 BGB formlos erfolgen. Sie erfolgt durch einfache Erklärung gegenüber dem Erben, der mit dem Vermächtnis beschwert ist. Die Ausschlagung eines Vermächtnisses kann sich auch konkludent durch entsprechendes Handeln ergeben. Der zweite wesentliche Unterschied gegenüber der Ausschlagung des Erbes besteht in der Ausschlagungsfrist. Die Ausschlagung eines Vermächtnisses ist an keine besondere Frist gebunden. Allerdings gilt auch im Falle des Vermächtnisses, dass die Annahme dazu führt, dass eine Ausschlagung nicht mehr möglich ist.

Fazit

In Anbetracht der dargestellten Probleme kann die Empfehlung daher nur lauten, sich für die Formulierung seines Testaments ausreichend Zeit zu nehmen und für die Beurteilung der steuerlichen Folgen beabsichtigter Regelungen zuvor eine fachkundige Meinung einzuholen.

Erweiterte Kürzung und gewerblicher Grundstückshandel

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27.10.2022 – 10 K 3572/18 G ist für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel i.d.R. erst überschritten, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei Objekte in einem Zeitraum von fünf Jahren angeschafft bzw. errichtet und veräußert hat.

Sachverhalt: Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Klägerin für das Streitjahr 2016 eine sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG vorzunehmen war.

Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist eine Antragstellung hinsichtlich der erweiterten Gewerbesteuerkürzung bei Unternehmen möglich, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen, errichten und veräußern. Die Kürzung erfolgt um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung).

Bei der Prüfung, ob eine vermögensverwaltende Tätigkeit vorliegt, bleibt für die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG außer Betracht, dass eine Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform ein Gewerbebetrieb darstellt.

Die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG vorzunehmende Kürzung erstreckt sich auf den gesamten Gewerbeertrag, wenn sämtliche Einkünfte im Erhebungszeitraum auf der Verwaltung und Nutzung eines eigenen Grundstückes beruhen, auch wenn dieses das einzige und letzte dem Steuerpflichtigen verbleibende Grundstück ist.

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG kann nicht mehr gewährt werden, wenn das letzte Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert wird und nachgehend nicht mehr ausschließlich Grundbesitz verwaltet wird.

Wenn allerdings laut Grundstückskaufvertrag am 31. Dezember des Erhebungszeitraums das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergeht und das grundbesitzverwaltende Unternehmen bis dahin lediglich noch über ertraglose Forderungen in Form von zwei zinslosen Bankguthaben verfügt hat, ist dies für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG unschädlich.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Das neue Zuwendungsregister

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde die Einführung eines sogenannten Zuwendungsempfängerregisters ab dem 01.01.2024 beschlossen. Geführt wird dieses Zuwendungsregister beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und es umfasst alle steuerbegünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Gemäß § 60b Abs. 3 AO neue Fassung werden die Landesfinanzbehörden künftig die jeweils in das Verzeichnis zu übernehmenden Daten an das BZSt übermitteln.

Nach § 60b Abs. 2 AO n.F. gehören folgende Daten dazu:

- Name der Körperschaft/Personenvereinigung/Vermögensmasse/juristischen Person des öffentlichen Rechts/öffentliche Dienststelle
- Anschrift
- Wirtschafts-Identifikationsnummer
- Steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zweck der Körperschaft
- Für die Besteuerung der Körperschaft zuständiges Finanzamt
- Datum des letzten Freistellungsbescheides oder des letzten Bescheides nach § 60a AO
- Bankverbindung

Diese Daten werden insbesondere gespeichert, um den Spendern den Sonderausgabenabzug zu erleichtern. Dieses Spendenregister bietet nun die Grundlage dafür, dass künftig auf die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV in Papierform verzichtet werden kann. Durch das BZSt erfolgt darüber hinaus ein zentraler Abgleich der Daten mit den Verfassungsschutzberichten des Bundes und der Länder. Dieses erfolgt, weil § 51 AO die widerlegbare Vermutung enthält, dass eine in einem Verfassungsschutzbericht

genannte Organisation weder gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, die zur Gewährung einer Steuervergünstigung aber zwingende Voraussetzung sind. Die Ergebnisse dieses Abgleichs werden den jeweils zuständigen Landesfinanzbehörden mitgeteilt.

Zur Zeit erfolgt dieser Abgleich noch durch das örtliche Finanzamt. Durch die Neuregelung wird der Verwaltungsaufwand der einzelnen Finanzämter damit verringert und sie werden entlastet. Ebenfalls wird darüber hinaus im Spendenregister hinterlegt, ob Körperschaften mit Sitz im EU- oder EWR-Ausland die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nach den §§ 51-68 AO erfüllen. Voraussetzung dafür ist, dass die jeweilige Körperschaft Spender mit Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz in Deutschland hat und ihre Tätigkeit einen sogenannten Inlandsbezug hat.

Will also die ausländische Körperschaft einem deutschen Spender die Spende steuerwirksam bestätigen, hat er einen Anspruch auf die Feststellung des Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen. Bisher unterlag die Entscheidung darüber, ob die ausländische Körperschaft die Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt, bei dem für den Spender zuständigen Finanzamt. Nach Einführung des Zuwendungsempfängerregisters erfolgt diese Feststellung bundeseinheitlich durch das BZSt. Im BZSt wird mit diesem Instrument eine neue Verwaltungsschnittstelle geschaffen, die interne Prozesse effizienter und vor allen Dingen auch einheitlich gestalten soll.

Das Zuwendungsempfängerregister bildet somit auch die Basis für eine elektronische Abwicklung der Spendenbescheinigungen und vereinfacht damit auch die zukünftig vorausgefüllte Steuererklärung.

Die elektronische Abwicklung der Zuwendungsbescheinigungen soll das Besteuerungsverfahren für steuerbegünstigte Körperschaften, die Zuwendenden und die Finanzverwaltung nicht unerheblich erleichtern. Um dieses Instrument sinnvoll zu nutzen, sollten sich die angesprochenen Körperschaften im Hinblick auf eventuelle IT-Anpassungen frühzeitig mit der Thematik beschäftigen.

Änderung des Vereinszwecks oder einfache Satzungsänderung?

Das Gesetz knüpft eine Zweckänderung eines Vereins grundsätzlich an die Zustimmung aller Mitglieder.

Daher ist die Frage, ob es sich bei der Änderung der Satzung um eine einfache Satzungsänderung oder ob im Rahmen der Satzungsänderung eine Änderung des Vereinszwecks erfolgen soll, von entscheidender Bedeutung. Das bedeutet, dass auch die in der Mitgliederversammlung nicht anwesenden Mitglieder schriftlich zustimmen müssen.

Es ist jedoch immer möglich, in der Satzung ein abweichendes Quorum festzulegen. Aber auch für die erstmalige Einführung einer solchen abweichenden Regelung ist die Zustimmung aller Vereinsmitglieder erforderlich.

Die Änderung des Vereinszwecks ist wie eine Satzungsänderung im Vereinsregister einzutragen. Diese Eintragung erfolgt jedoch nur dann, wenn entweder alle Mitglieder zugestimmt haben bzw. das entsprechend festgelegte Quorum erreicht ist. Gerade bei mitgliedsstarken Vereinen stellt daher eine nachträgliche Änderung des Vereinszwecks oft eine unüberwindbare Hürde dar. Daher ist es sinnvoll, bereits bei der Gründung der Körperschaft einen entsprechenden Passus bezüglich eines Quorums für eine Änderung des Vereinszwecks in die Satzung aufzunehmen.

Grundsatz der Vermögensbindung

Von zentraler Bedeutung für gemeinnützige Organisationen ist der Grundsatz der Vermögensbindung. Darunter zu verstehen ist die Bindung des Vermögens einer gemeinnützigen Organisation an gemeinnützige Zwecke auch über die Auflösung der Organisation hinaus.

Diese Regelung verhindert, dass finanzielle Mittel, die der gemeinnützigen Organisation für ihre satzungsmäßig festgelegten Zwecke gespendet wurden, nach der Auflösung der Organisation für nicht gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Anderenfalls könnte man eine gemeinnützige Organisation gründen, in diese über einen gewissen Zeitraum Gelder durch Spenden vereinnahmen, diese Spenden mit Hilfe der Spendenquittungen dann steuersenkend geltend machen und anschließend die Gelder bei der Auflösung der steuerbegünstigten Organisation für nicht gemeinnützige Projekte verwenden.

Die Voraussetzungen für die Vermögensbindung sind in § 61 AO geregelt. Demnach darf das Vermögen einer gemeinnützigen Organisation nur für deren satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Darüber hinaus darf es an eine andere steuerbegünstigte Organisation transferiert werden, die es dann ihrerseits für gemeinnützige Zwecke verwendet. Dies gilt auch für den Fall, dass die Organisation noch weiterbesteht, aber keine gemeinnützigen Zwecke mehr verfolgt.

Der Grundsatz der Vermögensbindung muss zwingend in der Satzung festgeschrieben werden. Wird dabei ein konkreter Verein genannt, dem das Geld im Falle der Auflösung zufließen soll, sollte der Vorstand in regelmäßigen Abständen überprüfen, ob dieser Verein immer noch als gemeinnützig anerkannt ist. Als Nachweis dient der Freistellungsbescheid der Organisation.

Verfolgt der genannte Verein keine gemeinnützigen Zwecke mehr, muss zwingend eine Satzungsänderung erfolgen und die Vermögensbindungsklausel muss angepasst werden. Die Vermögensbindungsklausel gilt von Anfang an als nicht ausreichend, wenn die Organisation gegen den Grundsatz der Vermögensbindungsklausel verstößt.

Verstöße können darin bestehen, dass die Organisation die Klausel aus der Satzung nachträglich löscht oder die Klausel in einer Art und Weise verändert, dass sie praktisch nicht mehr wirksam ist. Dieses kann zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit für bis zu 10 Kalenderjahre zurückführen.

Was ist eigentlich der Unterschied zwischen „gemeinnützig“ und „nonprofit“?

Die Begriffe „gemeinnützig“ und „nonprofit“ werden sehr häufig synonym verwendet. Das gilt auch für die Begriffe „gemeinnützige Organisation“ und „Nonprofit Organisation (NPO)“. Das ist grundsätzlich auch kein Problem. Im Einzelfall kann dies jedoch in die Irre führen.

Der Begriff „nonprofit“ ist streng genommen sehr viel weiter zu fassen als der Begriff „gemeinnützig“. Nonprofit-Organisationen sind alle Organisationen, die keine Gewinne an ihre Mitglieder bzw. Eigentümer ausschütten. Das gilt z.B. auch für Berufsverbände oder Wirtschaftsverbände. Diese Verbände fördern aber fast ausschließlich die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder.

Sie fördern nicht klassische gemeinnützige Zwecke, wie sie in § 52 AO explizit aufgelistet sind. Daher können diese Verbände auch nicht als gemeinnützig anerkannt werden und die daraus resultierenden Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen. Insbesondere dürfen sie keine Spendenbescheinigungen ausstellen.

Eine besondere Stellung nehmen auch immer wieder Sportvereine mit Profiabteilungen oder ausgegliederten Tochtergesellschaften für den Profisport ein. Der Mutterverein ist dann gemeinnützig, der Profibereich stellt aber einen durchaus dominanten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Häufig ist die ausgegliederte Tochtergesellschaft auch ein gewerbliches, also nicht gemeinnütziges Unternehmen.

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 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.