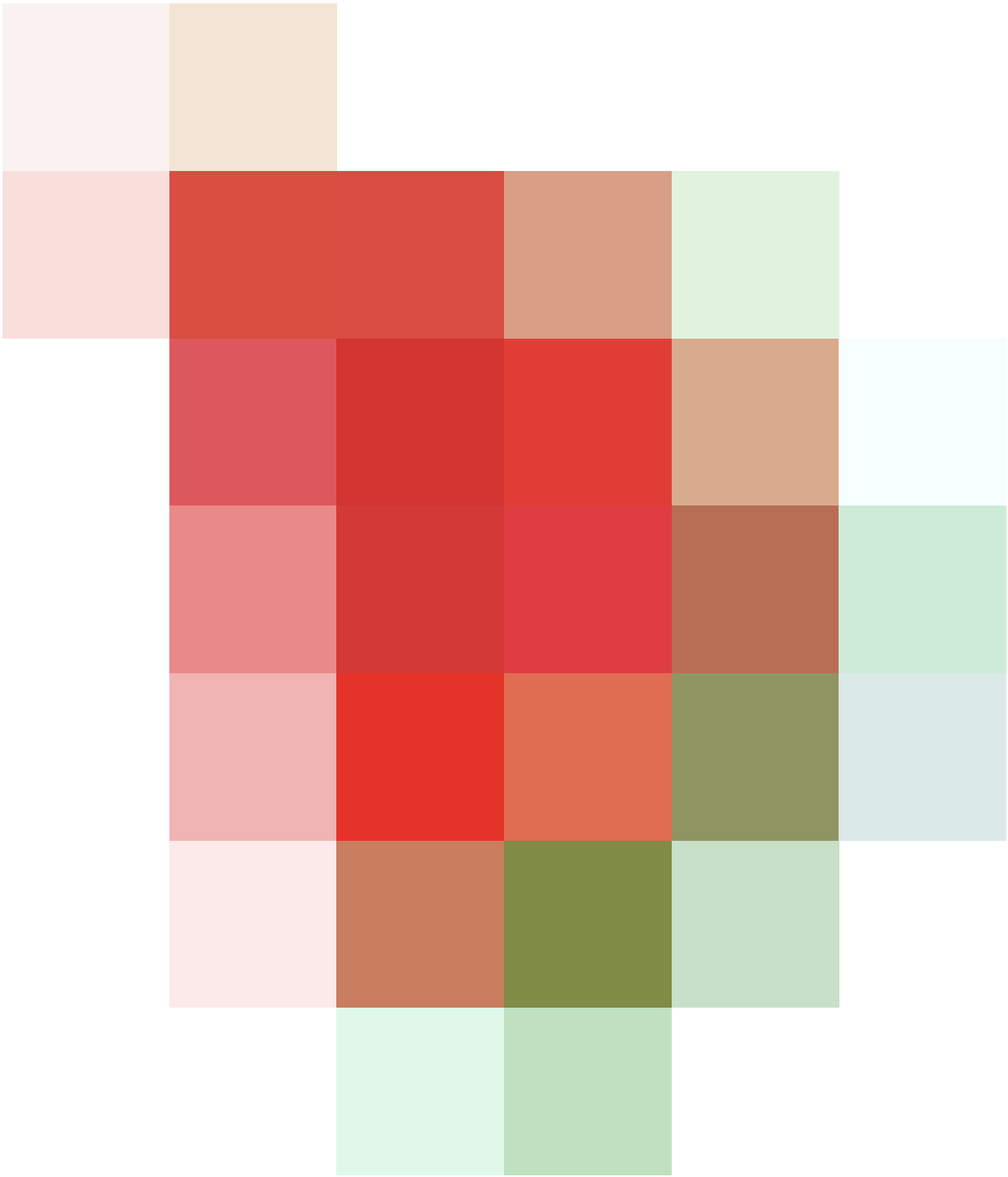
Anwey
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER



STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 **Juni 2025**

Herzlich willkommen

Liebe Leserinnen und Leser,

seit nunmehr fast zehn Jahren zieren bunte Pixel-Motive die Titelblätter des Steuerrecht im Focus. Sie sind der grafische Ausdruck der forensischen Herangehensweise, die unsere Autoren in ihren Artikeln zu Fragen des Steuerrechts an den Tag legen.

Kreativer Entwickler dieser Motive, die eine trockene, aber dennoch facetten- und abwechslungsreiche Materie farbenfroh untermalen, ist der Gütersloher Grafik-Designer Thomas Manss mit seinem Team an den Standorten London und Florenz.

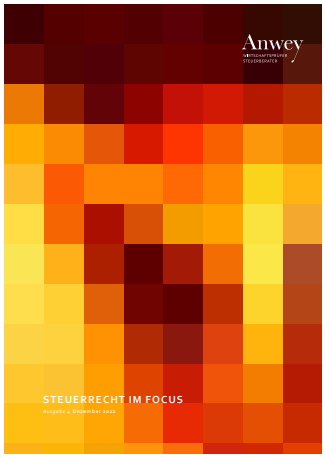
Hinter den Kompositionen verbirgt sich jedes Jahr ein Konzept, das die Unterschiede der vier Jahreszeiten, in denen die Publikation erscheint, auf seine ganz eigene Weise beleuchtet. Dabei haben in der Vergangenheit Wind und Wetter; die vier Grundelemente Erde, Wasser, Luft und Feuer; Kunst, Pflanzen und Gerichte der saisonalen Küche als Inspiration gedient.

Die vier Ausgaben des Jahres 2025 stehen im Zeichen typischer Früchte. Ausgangspunkt für jedes Titelblatt ist ein Foto, das so stark fokussiert ist, dass es sich in einzelne, farbige Pixel auflöst. Das Ausgangsmotiv der diesjährigen Juni-Ausgabe ist eine sommerlich erfrischende Wassermelone, die Ihnen die Beiträge zum Steuerrecht hoffentlich ein wenig schmackhaft macht.

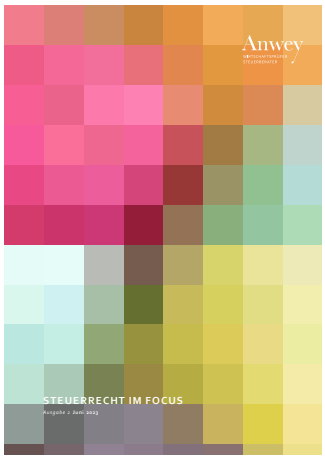
Viel Spaß bei der Lektüre

Ihr Team der Kanzlei Anwey

2022 Vier Elemente
Titelblatt Dezember
Feuer



2023 Saisonale Küche
Titelblatt Juni
Eiscreme



2025 Früchte
Titelblatt Juni
Wassermelone

INHALT

Abgabenordnung 3

Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bei Zustellung an nicht allen Werktagen
Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin

Einkommensteuer 4

Berufliche Nutzung eines privaten Fahrzeugs neben einem Dienstwagen
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Kein Werbungskostenabzug bei Umzug des Steuerpflichtigen wegen Einrichtung eines Arbeitszimmers
Gunhild Schwarberg, Steuerberaterin

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergemeinschaft sind keine Werbungskosten
Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin

Eine anteilige Grundstücksschenkung kann einen anteiligen Verlust des Schulzinsenabzugs bewirken
Manfred Kröger, Steuerberater

Versteuerung von variablen Kaufpreisteilen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils
Manfred Kröger, Steuerberater

Übertragung des Besitz- und Betriebsunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erbschaft-/Schenkungsteuer 12

Auflösung eines Vorbehaltsnießbrauchs
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Umsatztsteuer 13

Steuerbefreiung von in einem Krankenhaus erbrachten medizinischen Leistungen
Anne-Christin Rüsenberg, Steuerberaterin

Vereine 14

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bei Zustellung an nicht allen Werktagen

Gunhild Schwarberg
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 20.02.2025 (AZ VI R 18/22) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass es der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht entgegen steht, wenn der vom Finanzamt beauftragte Postdienstleister an der Anschrift des Bekanntgabeadressaten an einem Werktag innerhalb der Dreitagesfrist keine Zustellung vornimmt. Das gilt auch dann, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Tagen keine Postzustellung erfolgt, weil der zustellfreie Tag an einen Sonntag grenzt.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

Die Klägerin erzielte im Streitjahr (2017) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und fertigte ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ohne Hilfe eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe an. Unter dem 15.06.2018, einem Freitag, erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Der an die Klägerin als Adressatin gerichtete Bescheid wurde am selben Tag einem Postdienstleistungsunternehmen übergeben, welches im Wohngebiet der Klägerin Post nur an maximal fünf Arbeitstagen der Woche zustellt.

Die Klägerin war in der Zeit bis zum vermuteten Zugang des Einkommensteuerbescheides für mehrere Wochen aus beruflichen Gründen auswärts tätig, hatte für diesen Zeitraum jedoch Freundin und Mutter mit der Leerung des Briefkastens beauftragt. Als sie selbst am Morgen des 19.06.2018 zurückkehrte, fand sie im Briefkasten den Einkommensteuerbescheid vor, den sie am selben Tag an ihre Prozessbevollmächtigte weiterleitete. Die Prozessbevollmächtigte legte am 19.07.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid im Namen der Klägerin Einspruch ein, den das Finanzamt als unzulässig verwarf.

Gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekanntgegeben (Rechtsstand im zu entscheidenden Fall),

außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Somit wurde die Einspruchsfrist (18.07.2018) nicht gewahrt.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg gab der hiergegen erhobenen Klage statt. Es ging von einer Bekanntgabe des Bescheides am 19.06.2018 aus, weil an die Wohnadresse der Klägerin innerhalb der Dreitagefrist vom beauftragten Unternehmen nicht an allen Werktagen Post zugestellt wurde und das Finanzamt einen früheren Zugang nicht beweisen konnte.

Dieser Argumentation folgte der BFH nicht. Nach seiner Auffassung reicht das einfache Bestreiten des Zugangs innerhalb der Dreitagefrist nicht aus, um die Zugangsvermutung zu entkräften, zumal die Klägerin nicht den Zugang des Schriftstückes als solchen bestritten, sondern lediglich behauptet hat, es nicht innerhalb der Dreitagefrist erhalten zu haben. Nach ständiger Rechtsprechung müssten Tatsachen vorgetragen werden, die Zweifel an der Dreitagevermutung berechtigt erscheinen lassen und den Schluss zulassen, dass ein anderer Geschehensablauf als der typische ernsthaft in Betracht zu ziehen ist.

Da im vorliegenden Fall die Übergabe des Bescheides an den Postdienstleister am 15.06.2018 einwandfrei erwiesen ist, reicht die Aussage der Klägerin, sie habe das Schriftstück am Morgen des 19.06.2025 im Briefkasten vorgefunden nicht aus, um Zweifel am Zugang innerhalb der Dreitagefrist zu begründen. Der BFH hält dagegen, dass im Wohngebiet der Klägerin, wenn auch nicht an Samstagen, so doch an Montagen Post zugestellt werde. Außerdem sei nicht zweifelsfrei erwiesen, dass das Schriftstück nicht bereits am Montag in den Briefkasten eingelegt worden sei und die mit der Leerung betrauten Personen schon vor Beendigung der Zustellrunde den Kasten geleert hätten.

Dementsprechend wurde das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg aufgehoben. Der Bescheid gilt am 18.06.2018 als bekanntgegeben, der Einspruch wurde vom Finanzamt zutreffend als unzulässig verworfen.

Dieses Urteil ist nicht zuletzt vor dem Hintergrund von Bedeutung, dass die Bestrebungen der Postunternehmen dahin gehen, die ihnen obliegenden Zustellungsverpflichtungen zunehmend aufzuweichen. Dieser Tendenz trägt bereits das Postmodernisierungsgesetz Rechnung. Ab dem 01.01.2025 gilt ein Verwaltungsakt ab dem vierten Tag nach Aufgabe zur Post als zugegangen.

Berufliche Nutzung eines privaten Fahrzeugs neben einem Dienstwagen

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Das niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 18.09.2024 – 9 K 183/23; Revision anhängig, BFH-Az. VI R 30/24; entschieden, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für die tatsächliche berufliche Nutzung eines neben dem von seinem Arbeitgeber überlassenen Geschäftsfahrzeugs vorhandenen privaten Pkw zu erbringen hat.

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Anerkennung der durch die Nutzung eines privaten Pkw entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten. Der Kläger hatte von seinem Arbeitgeber einen Multivan zur Verfügung gestellt bekommen, den er auch privat nutzen durfte. Privat nutzte der Kläger einen Audi TT RS, den er im Oktober 2017 angeschafft hatte. In seiner Einkommensteuererklärung 2021 machte der Kläger die Fahrtkosten für drei mit dem Privatfahrzeug unternommene Dienstreisen als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt ließ einen Abzug nicht zu, da nicht nachgewiesen sei, in welchem Umfang beruflich bedingte Aufwendungen tatsächlich angefallen seien. Bei der Fahrt zu dem Abteilungstreffen handele es sich zudem nicht um eine beruflich veranlasste Fahrt, da das Treffen der privaten Lebensführung zuzurechnen sei.

Die Klage ist begründet.

Ist der Nachweis der tatsächlichen beruflichen Nutzung des privaten Fahrzeugs erbracht, steht dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, dass dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ein Geschäftsfahrzeug überlassen wurde.

Der Kläger konnte glaubhaft machen, dass er für berufliche Fahrten das Privatfahrzeug nutzte. Neben dem streitbefangenen Audi TT verfügte er über keine weiteren Privatfahrzeuge. Ein Transport der drei

minderjährigen Kinder war in dem Audi TT nach den glaubhaften Angaben des Klägers nicht umsetzbar. Die Nutzung des überlassenen Geschäftsfahrzeugs für die Dienstreisen war nicht möglich, da er ansonsten die gemeinsamen Kinder am ländlichen Wohnort ohne Familienfahrzeug zurückgelassen hätte. Der Kläger hat für die Dienstreise nach B durch die Vorlage entsprechender Tankquittungen über den Erwerb von Benzin im Dienstreisezeitraum nachgewiesen, dass er nicht das überlassene Geschäftsfahrzeug für die Fahrt eingesetzt hat. Denn anders als das Privatfahrzeug des Klägers, das mit einem Ottomotor ausgestattet ist, handelt es sich bei dem Geschäftswagen um ein Dieselfahrzeug.

Das in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG geregelte Abzugsverbot ist dahingehend zu verstehen, dass es nur den unangemessenen Anteil der Aufwendungen erfasst. Eine Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach findet nicht statt.

Anders als bei den Gewinneinkünften setzt § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG damit keine mindestens 50 %ige berufliche Nutzung des überlassenen Fahrzeugs voraus. Ein solches betriebliches Mindestnutzungserfordernis hatte der Gesetzgeber unter Verweis auf die der 1 %-Regelung zugrunde liegende Typisierungs-Annahme einer durchschnittlichen anteiligen privaten Nutzung des überlassenen betrieblichen Fahrzeugs von 30-35 % nachträglich in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG eingefügt, um die Gewährung von ungerechtfertigten Vorteilen zu verhindern.

Kein Werbungskostenabzug bei Umzug des Steuerpflichtigen wegen Einrichtung eines Arbeitszimmers

Gunhild Schwarberg
Steuerberaterin

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 05.02.2025 (AZ VI R 3/23) entschieden, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für einen Umzug in eine andere Wohnung, um dort (erstmals) ein Arbeitszimmer einzurichten, nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Kläger sind verheiratet und lebten zu Beginn des Streitjahres (2020) gemeinsam mit ihrer Tochter (geboren 2015) in Hamburg in einer Drei-Zimmer-Wohnung mit einer Fläche von ca. 65 m². Bis Mitte März arbeitete der Kläger, der als Teil-Projektleiter für ein Hamburger Unternehmen nichtselbständig tätig ist, überwiegend in den Räumlichkeiten des Unternehmens, nur in Ausnahmefällen zuhause. Seit dem Beginn der Corona Pandemie arbeitete er, angeordnet vom Arbeitgeber, ausschließlich zuhause. Nach einem Arbeitgeberwechsel im Juli des Streitjahres arbeitete er an vier Tagen in der Woche zuhause sowie einmal wöchentlich im Unternehmen.

Die Klägerin war in Teilzeit als Sachbearbeiterin tätig und fertigte ihre Masterarbeit an. Bis zum Beginn der Corona-Maßnahmen arbeitete sie ausschließlich im Büro ihres Arbeitgebers und wechselte ab Mitte März an vier Tagen pro Woche ins Homeoffice. Ihre Arbeit verrichteten die beiden Ehegatten im Wohn-/Esszimmer, empfanden diese Situation jedoch als unbefriedigend und sahen sich nach einer größeren Wohnung um. Im Mai mieteten sie schließlich eine ca. 110 qm große Fünf-Zimmer-Wohnung ebenfalls in Hamburg an, die sie im Juli 2020 bezogen. Zwei Zimmer der neuen Wohnung richteten sie büromäßig ein und nutzten sie als häusliche Arbeitszimmer.

In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger u.a. Umzugskosten i.H.v. 4.218 EUR als Werbungskosten geltend, die das Finanzamt bei der

Festsetzung der Einkommensteuer nicht berücksichtigte. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens setzte das Finanzamt zwar für beide Ehegatten jeweils Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer an. Die Umzugskosten erkannte es weiterhin nicht als Werbungskosten an.

Die dagegen erhobene Klage beim Finanzgericht Hamburg war erfolgreich. Das Finanzgericht erkannte die Umzugskosten als Werbungskosten an. Es beurteilte den Umzug als beruflich veranlasst, da er zu einer wesentlichen Erleichterung der Arbeitsbedingungen der Kläger geführt habe. Die neue Wohnung ermögliche beiden Ehegatten das ungestörte Arbeiten im jeweils eigenen Arbeitszimmer.

Gegen dieses Urteil ging das Finanzamt in Revision und bekam vor dem BFH Recht. Zur Urteilsbegründung führte der BFH aus, dass es für das Vorliegen von Werbungskosten entscheidend auf den bestehenden Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ankomme. Grundsätzlich können auch Aufwendungen für einen Umzug Werbungskosten darstellen. Das ist jedoch nur dann der Fall, wenn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel darstellt und private Umstände hierfür allenfalls eine untergeordnete Rolle spielen. Typischerweise ist das beim Wechsel des Arbeitsplatzes der Fall, wenn sich dadurch die benötigte Fahrtzeit zum Arbeitsplatz signifikant mindert.

Im vorliegenden Fall verneint der BFH die (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung des Umzugs, da auch private Gründe wie das Streben nach einer, von individuellen Vorlieben geprägten Verbesserung der Wohnqualität für den Umzug mitentscheidend war. Die Wahl einer Wohnung ist regelmäßig vom Geschmack, den Lebensgewohnheiten, den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln, der familiären Situation und anderen privaten Gegebenheiten abhängig. Dies ist grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer übt im Rahmen eines Zusammenschlusses von Berufsträgern einen freien Beruf selbst dann aus, wenn er neben einer äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit vor allem und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Mitunternehmerschaft erbringt.

Dem BFH-Urteil vom 4. Februar 2025 (AZ VII R 4/22) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin, eine zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft, bestand im Streitjahr 2010 aus sieben Partnern, drei Senior- und vier Juniorpartnern. Einer der drei Seniorpartner war zeitlich nur noch sehr eingeschränkt an einem Tag pro Woche für die Klägerin tätig und kümmerte sich fast ausschließlich um die Praxisorganisation. Dazu zählten unter anderem alle vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung gegenüber der Bezirksärztekammer, der Kassenärztlichen Vereinigung, dem Gesundheitsamt, der Röntgenstelle, den Lieferanten, den Banken, der Steuerberatung, dem Finanzamt, die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände, Erweiterungs- und Umbaumaßnahmen sowie Personalangelegenheiten. Im Streitjahr beriet dieser lediglich fünf Patienten zur Einholung einer Zweitmeinung. Dabei war er selber nicht direkt behandelnd tätig und auch sonst nicht in die praktische zahnärztliche Arbeit der Partner und der fünf weiteren angestellten Zahnärzte eingebunden.

Nach einer Betriebsprüfung erließ das Finanzamt einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid für die zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft und qualifizierte die Einkünfte der Gesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb. Die darauffolgenden Einspruchs- und Klageverfahren blieben erfolglos. Die Revision wurde vom Finanzgericht zugelassen.

Im Revisionsverfahren entschied der BFH wie folgt:

Ein Zahnarzt entfaltet auch im Fall einer äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit und der weit überwiegenden Erbringung von organisatorischen und administrativen Leistungen für den Praxisbetrieb der Gesellschaft eine Tätigkeit, die zum Berufsbild des Zahnarztes gehört. Denn die kaufmännische Führung und Organisation der Personengesellschaft ist die Grundlage für die Ausübung der am Markt erbrachten berufstypischen zahnärztlichen Leistungen und damit auch Ausdruck der freiberuflichen Mit- und Zusammenarbeit sowie der persönlichen Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit.

Das Urteil hat auch für andere Zusammenschlüsse von Freiberuflern eine Bedeutung. Es liefert eine Antwort auf die Frage, wo die Grenze zwischen einer im Grundsatz zulässigen Arbeitsteilung und einer nicht mehr leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit liegt. Die Tätigkeit eines Partners, der z. B. bei einer Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten oder Steuerberatern kaum noch eigene Mandate betreut und trotzdem als Partner seinen entsprechenden Gewinnanteil erhält, führt nicht zu einer gewerblichen Infektion der gesamten Partnerschaft. Das Gesetz sieht keinerlei Mindestumfang für die nach außen gerichtete qualifizierte Tätigkeit vor.

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergemeinschaft sind keine Werbungskosten

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit BFH-Urteil vom 14. Januar 2025 wurde entschieden, dass die Zuführung von Hausgeldzahlungen eines Wohnungseigentümers zur Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergemeinschaft keinen Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung rechtfertigt. Der hierfür erforderliche Veranlassungszusammenhang zur Vermietungstätigkeit besteht erst, wenn und soweit die Wohnungseigentümergemeinschaft die zurückgelegten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt.

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

Die Kläger sind Ehegatten und wurden für das Streitjahr 2021 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Sie erzielten unter anderem Einkünfte aus der Vermietung gemeinsamer Eigentumswohnungen. Die im Kalenderjahr 2021 geleisteten Hausgeldzahlungen wurden gemäß der Hausgeldabrechnung in Höhe von 1.326 € für die Zuführung der Erhaltungsrücklage verwendet.

Das Finanzamt erkannte bei Erlass des Einkommensteuerbescheides die Zahlungen in die Erhaltungsrücklage nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an, da der verausgabte Betrag nicht zu einem tatsächlichen wirtschaftlichen Verlust führe, sondern die Wohnungseigentümer lediglich in Ihrer Verfügungsmacht über den Betrag eingeschränkt sind. Werbungskosten entstünden erst, wenn die Mittel für Erhaltungsmaßnahmen verausgabt würden.

Im dagegen gerichteten Finanzgerichtsverfahren machten die Steuerpflichtigen geltend, dass bereits mit der Einzahlung in die Erhaltungsrücklage Werbungskosten vorliegen, da die Rücklage ein streng zweckgebundenes Vermögen sei, das ausschließlich für Erhaltungsmaßnahmen eingesetzt werden dürfe und sich die Wohnungseigentümer nicht den Zahlungen entziehen können. Mit den Zahlungen sei der für den Werbungskostenabzug erforderliche Geldabfluss im Sinne von § 11 Abs.1 Satz 1 EStG erfüllt. Eine Wohnungseigentümergemeinschaft ist als rechtsfähig anerkannt und die Erhaltungsrücklage sei Vermögen der Wohnungseigentümergemeinschaft. Die einzelnen Eigentümer haben an dem Vermögen rechtlich keinen Anteil und sind insoweit nicht verfügungsberechtigt.

Die Finanzverwaltung argumentierte, dass keine zivilrechtliche, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich sei. Der Werbungskostenabzug setzt einen Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung voraus. Dieser Zusammenhang sei regelmäßig erst bei tatsächlicher Verwendung der Mittel der Erhaltungsrücklage gegeben. Die Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft ändere nicht an den steuerlichen Grundsätzen zum Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs.

Das Finanzgericht und auch der Bundesfinanzhof urteilten wie folgt:

Zahlungen eines Wohnungseigentümers an eine Wohnungseigentümergemeinschaft, der er angehört, sind keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), soweit die Zahlung der Erhaltungsrücklage der Wohnungseigentümergemeinschaft zugeführt wird.

Gemäß § 9 Abs.1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. Eine Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichtete Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt es daher einerseits auf dem mit den Aufwendungen verfolgten Zweck, der auf die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet sein muss an, und andererseits kommt auf die Verwendung der Mittel ebenfalls eine Bedeutung zu.

Mit Blick auf diese Rechtsgrundsätze hat der BFH bereits in vorheriger ständiger Rechtsprechung vertreten, dass die Zuführung von Mitteln in eine Erhaltungsrücklage trotz Zahlungsabflusses beim einzelnen Wohnungseigentümer noch keinen Werbungskostenabzug begründet, sondern erst die Verausgabung der zurückgelegten Mittel für Erhaltungsmaßnahmen. Denn erst dann kann beurteilt werden, ob die jeweilige Maßnahme steuerrechtlich den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen oder den nur über die Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigenden Herstellungskosten zuzuordnen ist.

Nach diesen Maßstäben hat das FG den Werbungskostenabzug für den auf die Zuführung zur Erhaltungsrücklage entfallenden Anteil der von den Klägern im Streitjahr geleisteten Hausgeldzahlungen zu Recht versagt. Insoweit lagen noch keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Vermietungseinnahmen vor.

Eine anteilige Grundstücksschenkung kann einen anteiligen Verlust des Schuldzinsenabzugs bewirken

Manfred Kröger
Steuerberater

Übertragen Eltern einem Kind eine vermietete Immobilie, ohne dass das Kind eventuell vorhandene Darlehen schuldrechtlich mit übernimmt, können die Schuldzinsen für das Darlehen nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden. Sie sind sowohl bei den Eltern als auch beim Kind steuerlich verloren. Der Bundesfinanzhof hatte dies schon vor über 30 Jahren entschieden: Überträgt der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung schenkweise auf seine Kinder, so verlieren die Schulden ihre Objektbezogenheit und gehen in den privaten, nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Bereich über (BFH-Urteil vom 30.01.1990, IX R 182/84). Was aber gilt, wenn das Kind lediglich einen Miteigentumsanteil an einer vermieteten Immobilie erhält?

Diesen Sachverhalt hatte der BFH aktuell (BFH-Urteil vom 03.12.2024, IX R 2/24) zu beurteilen: Überträgt der bisherige Alleineigentümer an einem Vermietungsobjekt einen Miteigentumsanteil unentgeltlich und behält dabei die aus der Anschaffung resultierenden Verbindlichkeiten vollständig zurück, so sind die auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallenden Schuldzinsen auch nicht als (Sonder-) Werbungskosten berücksichtigungsfähig.

Dem Urteil lag folgender Fall zu Grunde: Der Vater war zunächst Alleineigentümer eines vermieteten Grundstücks. Zur Finanzierung des Erwerbs nahm er insgesamt drei Darlehen auf. Zum 1. Juli 2019 übertrug der Vater einen ideellen 2/5-Miteigentumsanteil im Wege vorweggenommener Erbfolge auf seinen Sohn, so dass eine vermögensverwaltende GbR entstanden ist. Der Sohn übernahm zwar auch die Grundschuld entsprechend seinem Miteigentumsanteil, doch zu einer vertraglichen Schuldübernahme oder einem Schuldbeitritt ist es nicht gekommen. Die nunmehr bestehende Vermietungs-GbR machte im Jahre 2020 Darlehenszinsen aus den Darlehen des Vaters in Höhe von rund 60.000 EUR als Sonderwerbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Schuldzinsen hingegen nur entsprechend dem Miteigentumsanteil des Vaters. Die übrigen Zinsen blieben unberücksichtigt. Die hiergegen gerichtete Klage wurde zurückgewiesen und auch die Revision blieb ohne Erfolg.

Der BFH begründete dies wie folgt: Schulden verlieren ihren Bezug zum entsprechenden Objekt (zur Immobilie) und gehen in den privaten Bereich über, soweit der Grundstückseigentümer ein Grundstück unter ausdrücklicher Zurückbehaltung der Darlehensverpflichtung überträgt. Obwohl das ursprüngliche Darlehen weiterhin vollständig vom Kläger bedient wird, steht die Finanzierung nicht mehr vollständig im Zusammenhang mit seinem Eigentumsanteil, sondern anteilig mit dem übertragenen Anteil. Die Zinsen stehen dann nicht mehr im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften.

Bei Grundstücken des Betriebsvermögens hat der BFH zwar entschieden, dass die Schuldzinsen auch dann voll als Betriebsausgaben abziehbar bleiben, wenn die Immobilie ins Gesamthandsvermögen eingebracht wird und der Einbringende an der Mitunternehmerschaft nicht zu 100 Prozent beteiligt ist (BFH-Beschluss vom 27.04.2017, IV B 53/16). Die Entscheidung ist aber nach Auffassung des BFH nicht auf den Streitfall übertragbar, da es hier um ein Grundstück des Privatvermögens geht. Es handelt sich bei der Berücksichtigung von Schuldzinsen im betrieblichen und im privaten Bereich bereits um unterschiedliche Sachverhalte. Daher liegt kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz vor, soweit Schuldzinsen im Bereich der privaten Vermögenssphäre infolge der unentgeltlichen Übertragung des finanzierten Wirtschaftsguts unter Zurückbehaltung der Darlehensverbindlichkeit beim bisherigen Eigentümer – anders als im betrieblichen Bereich – nicht steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

Versteuerung von variablen Kaufpreisteilen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Manfred Kröger
Steuerberater

Wer seinen Betrieb – mit Gewinn – verkauft, muss einen entsprechenden Veräußerungsgewinn versteuern, kann für diesen aber unter gewissen Voraussetzungen einen Freibetrag und einen ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen (§§ 16, 34 EStG). Gewerbesteuerlich wird der Gewinn grundsätzlich nicht erfasst. Häufig kommt es vor, dass der Kaufpreis für den Betrieb, der mit dem Erwerber vereinbart wird, nicht zu 100 Prozent feststeht, sondern teilweise an bestimmte Umsatz- oder Gewinnziele geknüpft wird, die in der Zukunft liegen. Dadurch kann sich der Kaufpreis im Nachhinein erhöhen oder vermindern. Was wirtschaftlich sinnvoll ist, kann steuerlich allerdings zu folgenden Fragen führen:

- Wirkt eine nachträgliche Kaufpreiszahlung auf das Jahr des Betriebsübergangs zurück und ist dementsprechend auch in diesem Jahr zu erfassen? Wird der ursprüngliche Steuerbescheid also gegebenenfalls geändert, weil sich der Kaufpreis „verändert" hat?
- Oder wird die nachträgliche Kaufpreiszahlung steuerlich erst in dem Jahr erfasst, in dem sie tatsächlich geleistet wird oder in dem sie der Höhe nach endgültig feststeht?

Einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Demnach sind gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Sie erhöhen den im Jahr der Veräußerung entstandenen Veräußerungsgewinn nicht. Dies gilt auch für so genannte Earn-out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist (BFH-Urteil vom 09.11.2023, IV R 9/21 BStBl 2024 II S. 510).

Im Urteilsfall wurde ein KG-Anteil veräußert und dabei neben einem festen Kaufpreis ein variables Entgelt vereinbart. Grundlage der Ermittlung des variablen Entgelts war die in den drei folgenden Geschäftsjahren erzielte Rohmarge. Das heißt: Die Berechnungsparameter waren insoweit vertraglich fixiert, die Höhe der zu leistenden variablen Kaufpreisbestandteile hing aber von den in den betreffenden Jahren erzielten Rohmargen ab. Der Betriebsprüfer des Finanzamts war der Auffassung, dass die später aufgrund dieser Vereinbarung geleisteten Zahlungen rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen seien. Doch der Verkäufer konnte sich sowohl beim Finanzgericht als auch beim BFH durchsetzen. Die Zahlungen waren erst bei Zufluss zu versteuern.

Der BFH begründete dies wie folgt: Der Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Veräußerungzeitpunkt, das heißt mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt. Eine Ausnahme gilt aber bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen. In diesen Fällen ist auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Eine stichtagsbezogene Betrachtung (Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt) wird nicht angestellt. Dies liegt darin begründet, dass es sich bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche (§ 158 Abs. 1 BGB) handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch, wie hoch diese sein wird.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die hier vorgestellte Entscheidung zwar für den Kläger des hier entschiedenen Falls individuell vorteilhaft war, in vielen anderen Fällen jedoch nachteilig wirkt. Denn die Berücksichtigung als nachträgliche Betriebseinnahmen führt dazu, dass die Tarifermäßigung gemäß § 34 EStG für die Earn-out-Zahlungen nicht beansprucht werden kann. Diese unterliegen also dem regulären Steuersatz (von der Gewerbesteuer bleiben sie allerdings grundsätzlich verschont).

Im Übrigen wird nicht jede nachträgliche Veränderung des Kaufpreises erst bei Zufluss erfasst – zumindest ist die Rechtslage in bestimmten Fällen noch offen. Im Urteilsfall waren die Kaufpreisforderungen der Höhe nach ungewiss. Wenngleich die Berechnungsparameter vertraglich fixiert waren, hingen die zu leistenden variablen Kaufpreisbestandteile von der Höhe der in den betreffenden Jahren erzielten Rohmargen ab. Anders ausgedrückt: Es war im Zeitpunkt der Betriebsübergabe unklar, ob überhaupt eine nachträgliche Kaufpreiszahlung erfolgen wird und – falls diese erfolgt – welchen Umfang diese einnimmt. Folgenden Fall hat

der BFH dagegen ausdrücklich offengelassen: Es wird festgelegt, dass ein betragsmäßig exakt bestimmter Teil des Kaufpreises nachträglich fällig wird, wenn ein – ebenfalls genau festgelegtes – Gewinn- oder Umsatzziel erreicht wird. Die Vereinbarung variabler Kaufpreisbestandteile birgt für den Veräußerer steuerlich also ein gewisses Risiko. Das heißt, für die eventuellen späteren Zahlungen wird der ermäßigte Steuersatz in vielen Fällen nicht gewährt.

Übertragung des Besitz- und Betriebsunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Verpachtet der Mehrheitsgesellschafter einer GmbH dieser ein Grundstück zum Zwecke der betrieblichen Nutzung, liegt zwischen dem Besitzeinzelunternehmen des Gesellschafters und der GmbH eine sogenannte Betriebsaufspaltung vor.

Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge könnte der Gesellschafter auf den Gedanken kommen, einem oder mehreren Kindern das Grundstück und seine GmbH-Beteiligung zu übertragen und sich auf Lebenszeit Nießbrauchsrechte vorzubehalten, und zwar an dem übertragenen Grundbesitz wie auch an den GmbH-Anteilen.

Im übertragenen Besitzeinzelunternehmen sind im Normalfall stille Reserven enthalten, die die GmbH-Beteiligung betreffen sowie das Gebäudegrundstück.

Der BFH hat schon in einem Urteil aus 1989 festgestellt, dass durch einen Grundstücksnießbrauch auch eine personelle Verflechtung entstehen bzw. erhalten bleiben kann. Überträgt ein Steuerpflichtiger an eine GmbH verpachtete Grundstücke z. B. auf seine Kinder und behält er sich den Nießbrauch vor, so übt er die Verpachtungstätigkeit kraft des ihm zustehenden Nießbrauchs aus.

Besitzt der Nießbraucher darüber hinaus als Gesellschafter die Mehrheit an der Betriebs-GmbH, so liegen die personellen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung weiterhin vor. Denn die Betriebsgrundlagen (Grundstücke), die das Besitzunternehmen (Nießbraucher) zur Verfügung stellt, müssen nicht im Eigentum seines Inhabers stehen; sie können auch von einem Dritten zur Nutzung überlassen worden sein. Dies kann im Rahmen des Nießbrauchsverhältnisses durch den Nießbraucher geschehen.

Wird aber ein Besitzeinzelunternehmen – wie im vorliegenden Fall unterstellt – gleichzeitig mit den Anteilen an der Betriebs-GmbH unter Nießbrauchvorbehalt unentgeltlich auf Dritte übertragen, endet nach Auffassung des BFH die Betriebsaufspaltung. Es kommt zu einer gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe, weil der Nießbraucher zwar Einzelunternehmer bleibt, jedoch die GmbH nicht mehr beherrscht, denn die Stimmrechte stehen primär den Gesellschaftern, d.h. den Kindern, zu.

Der BFH beruft sich hierbei auf die Rechtsprechung, wonach trotz Einräumung eines Nießbrauchs den Gesellschaftern (hier den Kindern) das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung erhalten bleibt. Der Schenker hat als Nießbraucher an den Gesellschaftsanteilen zwar ein dingliches Nutzungsrecht, ist aber nicht mehr GmbH-Gesellschafter. Die Kompetenz des GmbH-Gesellschafters, bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, selbst abzustimmen, wird ihm durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Anteil nicht genommen.

Damit beherrschen nach der Übertragung der Geschäftsanteile an der GmbH im Beispielsfall nur die Kinder die Betriebs-GmbH. Die personelle Verflechtung zwischen Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft ist entfallen. Es kommt zu einer Betriebsaufgabe und die stillen Reserven sind aufzudecken.

Praxis-Tipp: Nicht beendet wäre die personelle Verflechtung, wenn anstelle des Besitzeinzelunternehmens eine Besitzpersonengesellschaft stehen würde. Auch bei einer Personengesellschaft stehen trotz Nießbrauchsvorbehalt die Stimmrechte – wie bei der GmbH – den Gesellschaftern zu.

Auflösung eines Vorbehaltsnießbrauchs

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Bei der Vermögensübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge ist der vorbehaltene Nießbrauch durch den Schenker ein beliebtes Gestaltungsinstrument. Im Rahmen dieser Erbregelung behält sich der Übertragende ein Nießbrauchsrecht am übertragenen Grundstück vor und bleibt damit weiterhin nutzungsberechtigt. Bei einem Vorbehaltsnießbrauch erhält der Erwerber wirtschaftlich gesehen nur das mit dem Nießbrauchsrecht belastete Grundstück.

Der Vorteil dieser vorweggenommenen Erbfolge ist, dass der Schenker die Nutzung behält und der Beschenkte die Nießbrauchslast zum Zwecke der Erbschaftbesteuerung vom Wert der Zuwendung abziehen kann, was zu einer nicht unerheblichen Steuerentlastung führen kann.

Bei aller Freude über eine mögliche Steuerersparnis wird ein Nachteil oft übersehen: zum einen ist das Grundstück unwiderruflich übertragen und zum anderen ist der Beschenkte aufgrund der Eintragung des Nießbrauchsrechts für den Schenker in das Grundbuch in der ggf. notwendigen Weiterveräußerung eingeschränkt.

In einem Fall hatte eine Mutter ihrer Tochter ein Grundstück übertragen und sich ein Nießbrauchsrecht eingeräumt. Nach einigen Jahren veräußerte die Tochter aus beruflichen Gründen mit Einverständnis der Mutter die Immobilie und erwarb in einem anderen Ort eine neue Immobilie. Im Rahmen des Verkaufs der Immobilie wurde das Nießbrauchsrecht für die Mutter gelöscht, aber auf dem neu erworbenen Grundstück wieder eingeräumt.

Dieser Vorgang hatte gleich zwei steuerlich unschöne Folgen.

1. Verzicht auf das Nutzungsrecht an der alten Immobilie

Es ist gängige Rechtsprechung, dass ein späterer unentgeltlicher Verzicht auf ein Nutzungsrecht den Tatbestand der freigebigen Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht durch die Mutter stellte somit einen Vorgang dar, der Schenkungsteuer auslöst. Dabei handelt es sich um eine erneute Schenkung zwischen den an der ursprünglichen Schenkung beteiligten Personen.

Hätte die Mutter hingegen gegen Entgelt verzichtet und hätten sich Leistung und Gegenleistung adäquat gegenübergestanden, hätte es an dem Tatbestand der Freigiebigkeit gefehlt und damit nicht um eine Schenkung.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem Verzicht also um eine erneute freigebige Zuwendung der Mutter an ihre Tochter.

2. Einräumung eines Nießbrauchs an der neuen Immobilie

Der Nießbrauch ist eine persönliche Dienstbarkeit, die den Inhaber berechtigt, die Nutzungen eines Gegenstandes kraft eigenen Rechts zu ziehen, ohne selbst dessen Eigentümer zu sein. Der Nießbrauch ist somit objektbezogen.

Daher führt die Einräumung eines Nießbrauchs an dem neu erworbenen Objekt zu einem selbständigen Zuwendungsnießbrauch durch die Tochter. Der unentgeltlich eingeräumte Zuwendungsnießbrauch unterliegt als Schenkung unter Lebenden der Schenkungsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Fazit:

Die Steuerentlastung, die der Beschenkte durch den Abzug des Werts der Nießbrauchslast erhält, werden wieder rückgängig gemacht durch die Löschung des Nießbrauchsrechts. Zu beachten ist hierbei, dass es nicht um eine Änderung der ursprünglichen Schenkungsteuer aus der Grundstücksübertragung kommt, sondern es sich um eine neue eigenständige und selbständig zu bewertende Schenkung handelt, die möglicherweise sogar innerhalb des 10-Jahreszeitraums stattfindet.

Insbesondere die zweite Schenkung durch Einräumung des Nießbrauchsrechts an der neuen Immobilie kann teuer werden, da der Freibetrag bei Schenkungen von Kindern an ihre Eltern nur 20.000 € beträgt.

Steuerbefreiung von in einem Krankenhaus erbrachten medizinischen Leistungen

Anne-Christin Rüsenberg
Steuerberaterin

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19.12.2024 – V R 10/22; entschieden, dass die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG auch auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin anzuwenden ist, die ein Arzt in einem Krankenhaus durchführt.

Sachverhalt:

Die Klägerin erbrachte Leistungen im Bereich der ästhetisch-plastischen Chirurgie durch ihren Geschäftsführer und Alleingesellschafter. Streitig war, ob ein Teil dieser Leistungen, welcher unstreitig medizinisch indiziert war, in den Genuss der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG kommen konnte. Das Finanzamt lehnte eine Begünstigung ab. Zwar waren die streitigen Behandlungen medizinisch indiziert gewesen und auch von einem Arzt durchgeführt worden. Aufgrund des § 4 Nr. 14 UStG könnten Leistungen im Rahmen eines Krankenhauses aber nur noch dann begünstigt sein, wenn auch die Voraussetzungen für begünstigte Krankenhausleistungen vorlägen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG).

Der hiergegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 17.05.2022 – 4 K 119/18).

Die Richter des BFH hoben das FG-Urteil auf und verwiesen die Sache zurück an das FG.

Leistungen eines Arztes in einem Krankenhaus können nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG steuerfrei sein. Dem steht nicht entgegen, dass die ärztlichen Heilbehandlungsleistungen durch eine GmbH erbracht worden sind.

Im Streitfall hat das FG zwar diesen Grundsätzen entsprechend entschieden, dass die ärztlichen Heilbehandlungsleistungen, welche die Klägerin unter Einsatz ihres Geschäftsführers – eines Arztes – erbracht hat, entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamts auch dann nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei sein können, wenn diese in den Räumlichkeiten eines Krankenhauses erbracht wurden.

Die Entscheidung des FG ist aufzuheben, da es nicht bedacht hat, dass sich die Leistungen der Klägerin nicht auf die Erbringung ärztlicher Heilbehandlungsleistungen beschränkten, sondern auch den stationären Krankenhausaufenthalt umfassten.

Damit hat das FG seiner Prüfung nur den Heilbehandlungsanteil, nicht aber auch den Krankenhausbehandlungsteil zugrunde gelegt.

Der BFH stellte klar, dass die Steuerbefreiung nicht davon abhängig ist wo die Leistungen ausgeführt werden. Vielmehr ist sie auch dann anwendbar, wenn Heilbehandlungen von einem Arzt in einem Krankenhaus durchgeführt werden.

Dies bedeutet jedoch nicht ohne Weiteres, dass bei Leistungen, die sich nicht auf die Erbringung ärztlicher Heilbehandlungsleistungen beschränken, sondern auch den stationären Krankenhausaufenthalt umfassen, der auf Heilbehandlungen entfallende Teil herausgelöst werden und steuerfrei behandelt werden kann. Es ist zunächst die Entscheidung erforderlich, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere selbständig erbrachte Leistungen handelt. Liegt eine einheitliche Leistung vor, unterliegt diese hinsichtlich der Umsatzsteuer derselben Regelung, so dass eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil grundsätzlich nicht in Betracht kommt. In diesen Fällen kommt eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG allenfalls dann in Betracht, wenn die Heilbehandlungsleistung die Hauptleistung darstellt und es sich nicht um gleichwertige Leistungsbestandteile im Rahmen eines untrennbaren wirtschaftlichen Vorgangs handelt.

Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Aufteilung von Aufwendungen bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern

Zu der Aufteilung von Aufwendungen bei Wirtschaftsgütern, die in gemeinnützigen Organisationen in mehreren Sphären genutzt werden, ist vom Finanzgericht Hamburg nun ein klarstellendes Urteil erlassen worden. Konkret geht es hier um einen gemeinnützigen Sportverein, der eine Schwimm- und eine Tennishalle betrieb. Diese wurden sowohl für den ideellen Bereich (z. B. Jugendtraining) als auch für den Zweckbetrieb (Vermietung an Mitglieder) und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Vermietung an Nichtmitglieder) genutzt.

Die Betriebsausgaben wurden vom Verein entsprechend der Nutzungszeiten auf die drei Sphären verteilt. Die Leerstandszeiten wurden anteilig zugeordnet. Das Finanzamt hingegen ordnete die Aufwendungen für die Leerstandszeiten komplett dem ideellen Bereich zu und setzte die Steuer entsprechend fest. Der darauf eingelegte Einspruch blieb erfolglos, so dass das Finanzgericht zu entscheiden hatte. Kernstück dieser Entscheidung ist, wie gemischt veranlasste Aufwendungen, die eigentlich mehreren Sphären zuzuordnen sind, aufzuteilen sind. Ursprünglich einmal war es zulässig, die Aufwendungen durch eine Schätzung den unterschiedlichen Sphären zuzuordnen. Danach wurde vom Finanzamt die Vorgehensweise verfolgt, dass die Aufwendungen jeweils dem Hauptanlass zuzuordnen sind.

Seit 2015 vertritt der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass eine anteilige Zuordnung zu den einzelnen Sphären zulässig ist, soweit objektiv vorliegende Abgrenzungskriterien – wie z. B. bei Sportanlagen die Nutzungszeiten – vorliegen. Das Finanzgericht stellte klar: Die Aufteilung der Aufwendungen nach Nutzungsanteilen ist sachgerecht und geboten, wenn die tatsächlichen Nutzungsanteile in den einzelnen Sphären bekannt sind. Die Leerstandszeiten sind dann im gleichen Verhältnis aufzuteilen.

Solange eine objektive Aufteilung auf die einzelnen Sphären möglich ist, sind auch die Leerstandszeiten im gleichen Verhältnis aufzuteilen und nicht komplett dem ideellen Bereich zuzuordnen. Hier erfolgte vom Gericht ein Hinweis auf die Parallelen zur Aufteilung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen und der Aufteilung von Kfz- und Telefonkosten im Steuerrecht. Gerade bei gemeinnützigen Organisationen ist die eindeutige Zuordnung zu den einzelnen Sphären schon vor dem Hintergrund des Gebots der satzungsgemäßen Mittelverwendung und des Ausschließlichkeitsgebots einzuhalten. Auf diesem Wege lässt sich verhindern, dass Verluste aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unzulässig durch Mittel des ideellen Bereichs ausgeglichen werden.

Das Finanzgericht folgt auch der Auffassung der Finanzverwaltung, dass bei der Beurteilung der entstehenden Verluste, die die Gemeinnützigkeit in Frage stellen, immer auf das saldierte Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen ist. Ein einzelner verlustbringender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gefährdet die Gemeinnützigkeit nur, wenn hier ein Dauerverlust erzielt wird, der mit Mitteln aus den steuerbegünstigten Bereichen ausgeglichen wird.

Für die Praxis schafft dieses Urteil Klarheit, dass Betriebsausgaben für gemischt genutzte Wirtschaftsgüter einschließlich der Leerstandszeiten auf die einzelnen Sphären aufzuteilen sind, so dass eine leistungsgerechte Besteuerung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewährleistet ist. In der Praxis empfiehlt es sich daher, die Nutzung von Vereinsanlagen genau zu dokumentieren. Nur so kann die Aufteilung der Kosten nachvollziehbar gestaltet werden. Im Falle einer Betriebsprüfung oder einer Nachschau kann somit die sachgerechte Zuordnung belegt werden und steuerliche Nachteile können vermieden werden.

Was ist zu beachten bei den verkürzten Aufbewahrungsfristen für Belege

Die Aufbewahrungsfristen für Belege sind durch das Vierte Bürokratieentlastungsgesetz von zehn Jahren auf acht Jahre verkürzt worden. Diese Änderung klingt zunächst nach großer Erleichterung. Sie birgt aber erhebliche Risiken insbesondere im Hinblick auf Betriebsprüfungen und Steuerhinterziehungsverfahren. Auch gemeinnützige Organisationen müssen daher sehr genau prüfen, ob sie nicht doch besser

weiterhin zehn Jahre ihre Belege aufbewahren. Die Regelungen für die verkürzten Aufbewahrungsfristen gelten ab dem 01.01.2025. Sie betreffen alle Unterlagen für die Jahre, deren Fristen noch nicht abgelaufen sind. Solche Buchungsbelege sind beispielsweise: Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Bankbelege, Kontoauszüge, Kassenbelege, Quittungen und auch Lohnabrechnungen.

Weiterhin sechs Jahre sind alle Handelsbriefe aufzubewahren. Jahresabschlüsse und Inventare müssen künftig nach wie vor zehn Jahre archiviert werden. Obwohl die Aufbewahrungsfristen der meisten Belege nun auf acht Jahre verkürzt sind, gibt es jedoch eine unveränderte Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehungen. Der Vorwurf einer Steuerhinterziehung kann jedoch nur mit dem Nachweis der entsprechenden Belege entkräftet werden. Sind die Belege für die Jahre neun und zehn jedoch bereits vernichtet, könnte es unmöglich sein, den Vorwurf der Steuerhinterziehung zu widerlegen.

Viele gemeinnützige Unternehmen haben die unterschiedlichen Aufbewahrungsfristen bisher nicht berücksichtigt und alle Unterlagen zehn Jahre aufbewahrt. Eine Anpassung an das neue Recht würde nun sogar zu einem erhöhten bürokratischen Aufwand führen. Unabhängig von Steuerhinterziehungsverfahren können fehlende Unterlagen auch dann zu Problemen führen wenn die Finanzbehörden im Rahmen von Veranlagungen und Betriebsprüfungen ältere Sachverhalte prüfen oder wenn sie Nachweise für steuerliche Sachverhalte verlangen. Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass die verkürzte Aufbewahrungsfrist gesetzlich zwar zulässig ist, aus steuerlicher und rechtlicher Sicht ist sie aber nicht zu empfehlen. Alle relevanten Unterlagen sollten zehn Jahre aufbewahrt werden. Das vereinfacht den Umgang mit den steuerlichen Anforderungen und minimiert die Risiken.

Anforderungen an die Einladung zu hybriden Mitgliederversammlungen

Immer mehr gemeinnützige Organisationen haben inzwischen in ihrer Satzung die Möglichkeit etabliert, Mitgliederversammlungen in hybrider Form abzuhalten. Die Einladungen zu diesen hybriden Versammlungen unterliegen einer gewissen Formvorschrift. Erstmalig hat ein Urteil des AG Spandau nun praktikable Leitlinien vorgegeben, an denen sich Vereine in einer vergleichbaren Situation orientieren sollten. Das Gericht hat dabei zwei Kernaussagen getroffen. Das Einladungsschreiben zu einer hybriden Mitgliederversammlung hat die digitalen Tools, unter deren Verwendung die Versammlung abgehalten werden soll, eindeutig zu bezeichnen.

Alle Vereinsmitglieder, ob physisch anwesend oder hybrid zugeschaltet, haben ein Rede-, Antrags- und Abstimmungsrecht. Daher ist es nicht ausreichend, lediglich das Abstimmungstool zu benennen. Auch die Festlegung der Kommunikationsplattform (wie z. B. Zoom oder Teams) ist bereits im Einladungsschreiben erforderlich. Ebenso ist eine verbindliche Anmeldefrist, bei der ein Mitglied von der Teilnahme an der Mitgliederversammlung bei späterer Meldung ausgeschlossen wird, grundsätzlich unzulässig. Der Verein hat zwar zur besseren Planung ein berechtigtes Interesse daran, die genaue Mitgliederzahl frühzeitig zu kennen. Eine wie oben genannte Festlegung einer Ausschlussfrist ist jedoch nur möglich, wenn dieses explizit in der Satzung verankert wurde. Werden all diese Vorgaben nicht berücksichtigt, ist die Einladung zur Mitgliederversammlung fehlerhaft. Sämtliche in der Versammlung gefassten Beschlüsse sind in diesem Fall nichtig.

Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften

Ein weiteres wichtiges Urteil kommt vom Finanzgericht Hamburg. Bisher vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass kooperierende gemeinnützige Körperschaften sowohl auf der leistenden als auch auf der leistungsempfangenden Seite ihre Satzungen entsprechend anpassen mussten und eine Regelung zu möglichen Kooperationen aufnehmen mussten. Das Finanzgericht Hamburg sagt nun, dass in der Satzung der leistungsempfangenden Organisation keine entsprechende Regelung in der Satzung enthalten sein muss. Dem doppelten Satzungserfordernis wurde insoweit eine Absage erteilt. Dieses Urteil entspricht dem Ziel des Gesetzgebers, die Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen Organisationen zu erleichtern und zu entbürokratisieren.

Impressum:

Herausgeber:
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.