M&P
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

M & P GMBH
Steuerberatungsgesellschaft
Walderseestraße 2
30163 Hannover

Tel.: 0511 390 97-0
Fax: 0511 390 97-118

kanzlei@mp-tax.de
www.mp-tax.de

Geschäftsführung:

PAUL MORZYNSKI
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

HANS KOENEMANN
Steuerberater

KRISTINA BRAUN
Wirtschaftsprüferin,
Steuerberaterin,
Dipl.-Finanzwirtin (FH)

Kooperationen:

ETL Treuhand
Steuerberatungs-
gesellschaft mbH
www.etl-im-koenigshof.de

PRETAX
Steuerberatungs-
gesellschaft mbH
www.pretax.de

Im März 2022
KB 204/22

Sehr geehrte Damen und Herren,

unser heutiger Mandantenbrief beginnt mit drei Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH), in denen es um Gestaltungen in Satzungen von GmbH, zwischen Eheleuten sowie im Generationenverbund zwecks Erbfolge geht. Danach befassen wir uns mit dem Abzug von Kinderbetreuungskosten, Folgen von Abfindungen an Mieter, umsatzsteuerlichen Problemen sowie der in 2022 startenden Umsetzung der Grundsteuerreform.

Mit freundlicher Empfehlung

Zulässig: Gesellschafterbezogene Gewinnausschüttung bei GmbH

Die Interessen der Gesellschafter einer GmbH hinsichtlich der Verwendung des erzielten Jahresüberschusses fallen bisweilen deutlich auseinander: Ein Gesellschafter fordert eine möglichst hohe Ausschüttung, der andere Gesellschafter die Thesaurierung des Gewinns zur Verbesserung der Kapitalkraft der GmbH. Die daraus resultierende Konfliktsituation kann allerdings entschärft werden, wenn die Gesellschafter einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) folgen.

Das Urteil betrifft den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, deren Satzung die Vornahme von Gewinnausschüttungen entsprechend dem Verhältnis der Geschäftsanteile der Gesellschafter vorsieht. Weiterhin eröffnet die Satzung die Möglichkeit, mit einfacher Mehrheit abweichende Gewinnausschüttungen zu beschließen, indem der einem Gesellschafter zustehende Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern seinem Rücklagenkonto gutgeschrieben wird. Der betroffene Gesellschafter muss dem zustimmen. Die gutgeschriebenen Gewinne können zu einem späteren Zeitpunkt an den Gesellschafter ausgeschüttet werden; dies erfordert wiederum einen mit einfacher Mehrheit zu fassenden Beschluss der Gesellschafterversammlung.

Ungeachtet dieser gesellschaftsrechtlichen Gestaltung hatte das Finanzamt – und ihm folgend auch das Finanzgericht – den Zufluss des in die Rücklage eingestellten Gewinns bei dem beherrschenden Gesellschafter unterstellt, was zum Ansatz entsprechend höherer Kapitalerträge in seiner Einkommensteuererklärung geführt hatte. Dem hat der BFH mit folgenden Argumenten widersprochen:

- Eine gesellschafterbezogene Gewinnverwendung ist gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn sie nach der Satzung der GmbH möglich ist und die Gesellschafter einen entsprechenden Beschluss gefasst haben.
- Wurde ein solcher Beschluss zivilrechtlich wirksam gefasst, ist er auch steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wie bereits in Zusammenhang mit inkongruenten Gewinnausschüttungen entschieden wurde. Wie bei einer vollständigen Gewinnthesaurierung besteht kein Grund, einen Gesellschafterbeschluss über eine partielle, nach Gesellschaftern unterscheidende Thesaurierung steuerlich nicht anzuerkennen. Ein solcher Grund ergibt sich auch nicht aus der Bildung einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage.

- Ein Gestaltungsmissbrauch lässt sich nicht damit begründen, dass die Ausschüttung trotz des anderslautenden Gesellschafterbeschlusses möglich gewesen wäre. Die anteilige Thesaurierung des Gewinns dient der Selbstfinanzierung der GmbH und hat daher einen anzuerkennenden wirtschaftlichen Grund. Es ist weder untypisch noch unangemessen, dass Gesellschafter unterschiedliche Interessen haben und dementsprechend über die Ausschüttung des Gewinns entscheiden.
- Der Anerkennung der Gesellschafterbeschlüsse steht auch nicht entgegen, dass ein Gesellschafter eine beherrschende Stellung hat. Ungeachtet dieser Stellung kann ein Zufluss der in seine Rücklage eingestellten Gewinne nicht fingiert werden. Dies steht in Einklang mit der Rechtsprechung zum Zufluss von Gewinnausschüttungen mit Fälligkeitsbestimmungen.
- Trotz der beherrschenden Stellung und der damit verbundenen Möglichkeit, die Ausschüttung des Gewinns zu beschließen, kann sich der Gesellschafter nicht sicher sein, die Ausschüttung zu erhalten, denn deren Realisierung können künftige Verluste der GmbH entgegenstehen.

Das Urteil des BFH dürfte nicht nur bei divergierenden Interessen fremder Gesellschafter, sondern auch zur Berücksichtigung des persönlichen Bedarfs von Minderheitsgesellschaftern bei einer Familien-GmbH anwendbar sein. Allerdings muss die Satzung im Vorfeld darauf geprüft werden, ob sie eine solche Gestaltung zulässt; andernfalls muss zunächst eine Satzungsänderung beschlossen werden.

Steuerfrei: Bedarfsabfindung im Scheidungsfall

Divergierende Interessen sind nicht nur bei Gesellschaftern einer GmbH, sondern auch bei Eheleuten denkbar, so dass etwaige Folgen eines Zerwürfnisses vorbeugend in einem Ehevertrag geregelt werden können. Bei entsprechender Vertragsgestaltung kann dabei die Belastung mit Schenkungsteuer verhindert werden, was ein weiteres Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) verdeutlicht.

Ein 1998 abgeschlossener, notariell beurkundeter Ehevertrag regelte die Gütertrennung und den Ausschluss des gesetzlichen Versorgungsausgleichs für die Ehefrau. Stattdessen sollte sie im Scheidungsfall eine Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht erhalten. Weiterhin stand ihr im Scheidungsfall bei einer Ehedauer von mindestens 15 Jahren eine Abfindung von 2 Mio. DM zu. Für den Fall einer früheren Scheidung wurde eine zeitanteilige Kürzung dieses Anspruchs in Höhe von 133.333 DM pro Jahr vereinbart. Nachdem die Ehe im Jahr 2014 geschieden worden war, hatte der Ehemann die zugesagte Summe gezahlt und diese „Zuwendung“ beim Finanzamt angezeigt. Dieses reagierte darauf mit einem Schenkungsteuerbescheid, weil es die Abfindung als Schenkung ansah. Dem widersprach der BFH ebenfalls.

Eine steuerbare „freigebige Zuwendung“ setzt Unentgeltlichkeit voraus, es darf also kein rechtlicher Zusammenhang mit einer Gegenleistung bestehen. Die Unentgeltlichkeit kann durch einen gegenseitigen Vertrag, durch Bedingungen oder durch einen entsprechenden Rechtszweck ausgeschlossen werden. Zudem muss der Schenker in dem Bewusstsein handeln, dass seine Zuwendung nicht in Zusammenhang mit einer Gegenleistung steht, andernfalls entfällt der Tatbestand der Freigiebigkeit.

Von einer freigiebigen Zuwendung ist die Rechtsprechung bislang bei Pauschalabfindungen zur Abwendung von künftig entstehenden Zugewinnausgleichsansprüchen vor Eheschließung ausgegangen, weil solche Zahlungen weder zur Befriedigung von Forderungsrechten noch als Gegenleistungen für einen Verzicht erbracht werden. Eine Zugewinnausgleichsforderung kann nämlich erst mit dem Ende der Zugewinngemeinschaft entstehen. Ob und in welcher Höhe sie tatsächlich entsteht, ist vor der Eheschließung ungewiss.

Von einer Pauschalabfindung zu unterscheiden ist die im Urteilsfall vereinbarte Bedarfsabfindung, die erst mit dem Ende der Ehe fällig wird und auf einer individuellen Vereinbarung beruht. Ein solcher Vertrag strebt einen umfassenden Ausgleich aller Interessengegensätze an, so dass davon auszugehen ist, dass keine der Einzelleistungen ohne Gegenleistung anzusehen ist. Im Scheidungsfall wird der zuvor vereinbarte Betrag in Erfüllung des Ehevertrags geleistet. Insoweit liegt ein aufschiebend bedingter Zahlungsanspruch vor, der mit Bedingungseintritt – also der Scheidung – zu einem Recht erwächst.

Die Bedarfsabfindung soll einerseits das Vermögen des Zahlenden vor unwägbaren finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung schützen, andererseits die Leistungen des anderen Ehegatten während der Ehe, z.B. Haushaltsführung und Kindererziehung, abgelten.

Entgeltlich: Übertragung nicht begünstigten Vermögens gegen Versorgungsleistungen

Eine vertragliche Vereinbarung ist auch dann erforderlich, wenn Vermögen gegen Versorgungsleistungen übertragen wird. Die steuerliche Behandlung dieser Versorgungsleistungen hängt allerdings von der Art des Vermögens ab. Laut Bundesfinanzhof (BFH) können die Versorgungsleistungen nur dann als Sonderausgaben abgesetzt werden, wenn in § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 EStG aufgeführtes Vermögen – Mitunternehmeranteile, Betriebe, Teilbetriebe und GmbH-Anteile von mindestens 50 % – Gegenstand der Übertragung ist. Für die Übertragung von Immobilien gilt diese Regelung dagegen nicht, so dass die Übertragung in Abhängigkeit von der Höhe der Leistungen als teilentgeltlich oder entgeltlich zu qualifizieren ist.

Dies hatte für eine Steuerpflichtige, die von ihrem Vater ein Mehrfamilienhaus im Wege vorweggenommener Erbfolge erhalten und sich im Gegenzug zur Übernahme eines Darlehens sowie zur Zahlung einer monatlichen Leibrente von 2.500 € verpflichtet hatte, zur Folge, dass in Höhe des

- Darlehensbetrags sowie des Barwerts der Leibrente Anschaffungskosten für die Immobilie vorlagen, die nur als Abschreibungen geltend gemacht werden konnten,
- Ertragsanteils der Leibrente von 3.900 € abzugsfähige Werbungskosten vorlagen.

Der BFH hat damit die Rechtsunsicherheit beseitigt, die seit der Einführung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 bestanden hatte. Zu dieser hatte das FG Bremen als Vorinstanz beigetragen, indem es den Abzug der Leibrente sowohl als Werbungskosten als auch als Sonderausgaben versagt, vielmehr darin eine steuerrechtlich nicht relevante, dem Privatbereich zuzuordnende Rentenzahlung gesehen hatte.

Die Auffassung des BFH dürfte sich mit der des Bundesfinanzministeriums (BMF), das dem Verfahren beigetreten war, decken. Denn die Finanzverwaltung geht auch davon aus, dass bei einer nicht begünstigten Übertragung von Vermögen im Regelfall die Grundsätze für einen (teil)entgeltlichen Erwerb gelten:

- Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung enthalten bis zur Grenze der Angemessenheit eine nichtsteuerbare oder steuerbare Vermögensumschichtung in Höhe ihres Barwerts (Tilgungsanteil) und einen Zinsanteil.
- Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. Der übersteigende Betrag ist eine einkommensteuerlich nicht relevante Zuwendung nach § 12 Nr. 2 EStG. Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegt insgesamt eine derartige Zuwendung vor.
- Wiederkehrende Leistungen werden teilentgeltlich erbracht, wenn der Wert des übertragenen Vermögens höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen.

Kompliziert: Abzug von Fahrtkosten der Großeltern infolge Kinderbetreuung

Kinderbetreuungskosten können von den Eltern nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, maximal aber 4.000 € je Kind als Sonderausgaben abgesetzt werden. Dazu rechnen auch Fahrtkosten, die den Großeltern für die im Regelfall unentgeltliche Betreuung der Enkel erstattet werden. Der Abzug der Fahrtkosten setzt allerdings nach der Rechtsprechung voraus, dass

- tatsächlich eine wirtschaftliche Belastung der Eltern und damit Aufwand vorliegt, also der an die Großeltern gezahlte Betrag nicht wieder erstattet wird;
- eine schriftliche Vereinbarung zwischen Eltern und Großeltern getroffen wurde, der sich entnehmen lässt, dass die Eltern den Großeltern tatsächlich einen Geldbetrag als Ersatz für Fahrten zur Betreuung schulden;
- dieser Betrag per Banküberweisung bezahlt wurde.

Mangelnde finanzielle Leistungsfähigkeit der Eltern war dagegen in einem vom FG Münster entschiedenen Verfahren wohl dafür ausschlaggebend, dass die Eltern den Großeltern die Fahrtkosten nicht erstatten konnten. Deswegen versuchten die Großeltern, ihre u.a. mit der Tätigkeit der Eltern in der Gastronomie begründeten Fahrtkosten von immerhin bis zu knapp 6.000 € pro Jahr als außergewöhnliche Belastung in der eigenen Steuererklärung anzusetzen. Dem folgte allerdings weder das Finanzamt noch das Finanzgericht.

Aufwendungen im Sinne außergewöhnlicher Belastungen sind nur dann zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Derartige sittliche Gründe liegen im Fall der Kinderbetreuung jedoch nicht vor. Eine sittliche Zwangsläufigkeit resultiert auch nicht aus dem grundrechtlichen Schutz von Ehe und Familie. Danach müssen erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten zwar zumindest als zwangsläufige Aufwendungen grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein. Allerdings ist der Gesetzgeber berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen. Diese durch die Verfassung vorgegebenen Grundsätze sind aber nur auf die Eltern der Kinder, nicht auf die Großeltern anwendbar, denn nur die Eltern sind dazu verpflichtet, für die Kinder zu sorgen.

Die Großeltern haben hiergegen Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt; es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof (BFH) diese annimmt.

Strittig: Abfindungen an weichende Mieter als anschaffungsnaher Aufwand

Wer für Vermietungszwecke eine Immobilie erwirbt und anschließend renoviert, kann die Renovierungskosten nur dann sofort als Werbungskosten absetzen, wenn diese innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach dem Kauf nicht mehr als 15 % der auf den Gebäudeanteil entfallenden Anschaffungskosten betragen. Maßgebend sind dabei die Renovierungskosten nach Abzug der Umsatzsteuer. Aufwendungen für Erweiterungen und üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen werden dabei nicht berücksichtigt.

Ebenfalls den Anschaffungskosten zuzurechnen und damit nur auf dem Weg der Abschreibung absetzbar sind nach Auffassung des FG Münster auch Abfindungen, die an die bisherigen Mieter eines Hauses zur vorzeitigen Räumung der Wohnungen gezahlt werden, um ohne Einschränkung und Rücksichtnahme auf die Mieter Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen schneller und einfacher durchführen zu können. Das Urteil betrifft den Käufer eines denkmalgeschützten Hauses mit vier Wohnungen und Anschaffungskosten von 1,2 Mio. €, der 35.000 € an die Mieter gezahlt hatte, um das Gebäude anschließend für rund 615.000 € renovieren zu können. Von den Anschaffungskosten entfielen ca. 838.000 € auf den Gebäudeteil.

Die Münsteraner Richter stützen ihre Entscheidung darauf, dass die Abfindungen an die Mieter letztlich durch die geplante Renovierung des Gebäudes wirtschaftlich veranlasst sind. Die Abfindungen teilen daher steuerlich das Schicksal der Renovierungskosten. Es kommt insoweit nicht darauf an, dass die Aufwendungen für die Abfindungen nicht zu den Baukosten rechnen. Dies entspreche auch dem Zweck der Regelung zum anschaffungsnahen Aufwand, die Erwerber von teureren sanierten Objekten mit denen preisgünstiger, aber noch sanierungsbedürftiger Immobilien gleichzustellen.

Zudem hat der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden, dass Abstands- und Abfindungszahlungen an Mieter als Herstellungskosten einzustufen sind, wenn das Gebäude nach dem Erwerb abgerissen und ein Neubau errichtet wird. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung sind auf den anschaffungsnahen Aufwand übertragbar.

Da der BFH den Abzug von Abfindungen als Werbungskosten bei anderen Sachverhalten jedoch gewährt hat, hat das FG die Revision zugelassen, die auch bereits eingelegt wurde.

Flexibel: Widerruf der Option zur Umsatzsteuer bei Grundstückskäufen

Der Verkauf eines Grundstücks ist grundsätzlich nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Allerdings kann in solchen Fällen nach § 9 Abs. 1 UStG auch zur Umsatzsteuer optiert, also auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Dies ist vor allem dann sinnvoll, wenn der Käufer plant, die Immobilie zu sanieren und umsatzsteuerpflichtig zu vermieten oder weiter zu veräußern. In solchen Fällen muss der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung in dem notariell beurkundeten Vertrag über den Kauf der Immobilie geregelt werden. Ändert sich die Planung des Käufers in Richtung einer umsatzsteuerfreien Verwertung der Immobilie, droht ihm nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, d.h., die Vorsteuer muss zeitanteilig an das Finanzamt zurückgezahlt werden.

Diese Verwaltungsauffassung ist allerdings nicht mehr haltbar, nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden hat, dass der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung widerrufen werden kann, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr des Kaufs noch anfechtbar oder infolge eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO noch änderbar ist. Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der Widerruf des Verzichts ebenfalls im notariellen Kaufvertrag erklärt werden muss, ist laut BFH unzutreffend, da die dem zugrunde liegende Regelung in § 9 Abs. 3 Satz 2 EStG nur den Verzicht auf die Steuerbefreiung, aber nicht deren Widerruf regelt. Dagegen würde die Handhabe nach der Verwaltungsauffassung den Widerruf eines Verzichts faktisch ausschließen. Für den Widerruf des Verzichts besteht kein besonderes Schutzbedürfnis, weil daraus eine Steuerbefreiung und damit keine Belastung resultiert.

Zu beachten ist allerdings, dass die letztlich steuerfreie Veräußerung einer Immobilie auf der Ebene des Verkäufers zu einer Umsatzsteuerkorrektur führen kann, sofern der zehnjährige Berichtigungszeitraum noch nicht angelaufen ist.

Detailliert: Leistungsbeschreibung in Rechnungen

Unternehmer können Vorsteuerbeträge nur dann geltend machen, wenn ihnen eine Rechnung vorliegt, welche die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthält. Eine dieser Pflichtangaben betrifft „die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung“. Der Zusatz „handelsübliche Bezeichnung“ stellt dabei nach der Rechtsprechung keine zusätzliche Voraussetzung dar, sondern soll den Vorsteuerabzug erleichtern, indem vereinfachende handelsübliche Bezeichnungen anzuerkennen sind.

Handelsüblich ist dabei laut Bundesfinanzministerium (BMF) jede im Geschäftsverkehr für die Gegenstände allgemein, nicht nur gelegentlich verwendete Bezeichnung, z.B. auch eine Markenartikelbezeichnung. Im Zweifel muss der Unternehmer allerdings nachweisen, dass eine solche Bezeichnung handelsüblich ist. Dies gilt beispielsweise für bloße Gattungsbezeichnungen wie Blusen oder T-Shirts, die vor allem im Niedrigpreissegment verwendet werden.

Dagegen ist für Leistungen keine derartige Vereinfachung vorgesehen; vielmehr müssen die konkret erbrachten Dienstleistungen „erschöpfend beschrieben“ werden Allgemeine Angaben wie Erbringung juristischer Dienstleistungen, Bauarbeiten, Beratungsleistung, Werbungskosten laut Absprache, Akquisitions-Aufwand oder Reinigungskosten erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Bei solchen Bezeichnungen muss daher davon ausgegangen werden, dass der Vorsteuerabzug spätestens im Zuge einer Betriebsprüfung versagt wird.

Startschuss: Neubewertung von Grundstücken für Grundsteuerzwecke

Die Grundsteuer wird zwar erst ab dem Jahr 2025 neu berechnet werden, wegen des hierfür erforderlichen Vorlaufs startet die Erhebung der Daten für die Bewertung von insgesamt ca. 36 Mio. Grundstücken sowie land- und forstwirtschaftlichen Flächen jedoch bereits im Frühjahr 2022. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium (BMF) bereits Ende Dezember umfangreiche Verwaltungsanweisungen sowie Vordrucke und Erläuterungen im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Die meisten Bundesländer wenden das sog. Bundesmodell, das durch das Grundsteuer-Reformgesetz eingeführt wurde, auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke an. Im Bereich des sonstigen Grundvermögens bzw. der Grundstücke weichen das Saarland und Sachsen nur bei der Höhe der Steuermesszahlen vom Bundesmodell ab. Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen setzen dagegen auf eigene Grundsteuermodelle.

Die Grundsteuerwerte sollen auf den 1.1.2022 als Bewertungsstichtag festgestellt werden. Die Aufforderung zur Abgabe von – elektronisch – zu übermittelnden Feststellungserklärungen soll voraussichtlich Ende März veröffentlicht werden. Im Zeitraum vom 1.7.2022 bis 31.10.2022 sollen dann sämtliche Feststellungserklärungen an die Finanzverwaltung übertragen werden.

Nach Angabe des BMF sind für Wohngrundstücke im Wesentlichen nur folgende Angaben erforderlich:

- Lage des Grundstücks,
- Grundstücksfläche,
- Bodenrichtwert,
- Gebäudeart,
- Wohnfläche,
- Baujahr des Gebäudes.

Die Finanzämter werden darauf Grundsteuerwertbescheide und Grundsteuermessbescheide gegenüber den Eigentümern erlassen und die Daten der Bescheide an die Gemeinden übermitteln. Letztere werden dann wie bisher die Grundsteuer berechnen und festsetzen.

Vorstehende Informationen werden unverlangt erteilt. Sie erfolgen unter Ausschluss einer Rechtspflicht zur Fortsetzung und Haftung.