



# Vorwort

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

auch im neuen Jahr bleibt das Steuerrecht spannend und vor allem in Teilbereichen nicht kalkulierbar.

Weiterhin ist die Umsetzung der im Jahressteuergesetz 2013 vorgesehenen Änderungen ungewiss. Am 17. Januar 2013 lehnte der Bundestag den vom Vermittlungsausschuss am 12.12.2012 mehrheitlich beschlossenen Einigungsvorschlag insgesamt ab. Entscheidender Grund für die verweigerte Zustimmung des Bundestags dürfte die im Vermittlungsergebnis enthaltene Ausweitung des Ehegattensplittings auf eingetragene Lebenspartnerschaften sein. Damit traten auch die einvernehmlich zwischen Bund und Ländern ausgehandelten Änderungen nicht in Kraft. Am 1. Februar beschloss auch der Bundesrat dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 nicht zuzustimmen.

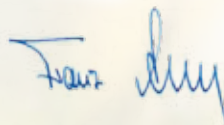
Da das gescheiterte Gesetz für die Länder unverzichtbare steuerliche Maßnahmen enthielt, hat der Bundesrat auf Antrag der Länder Rheinland-Pfalz, Hamburg und Nordrhein-Westfalen am 1. März 2013 einen neuen Entwurf für ein Jahressteuergesetz beschlossen. In diesem Vorschlag werden die Punkte aus dem alten Jahressteuergesetz wieder aufgegriffen, nur ohne Regelungen zu den Lebenspartnerschaften.

Sollte diesem Entwurf zugestimmt werden, hat dies unter anderem auch Auswirkungen auf ein begünstigtes Übertragungsmodell, die sogenannte „Cash GmbH“, die nach Wunsch des Gesetzgebers schon zum Oktober 2012 nicht mehr möglich sein sollte. Mit Hilfe einer solchen Gesellschaft gelingt es Dank unserer Ländervertreter gegenwärtig aber immer noch, Privatvermögen im Rahmen der steuerlichen Begünstigung von Unternehmensübergaben steuerfrei auf die nachfolgende Generation zu verschenken.

Mit der gleichen Unsicherheit ist die zukünftige Gestaltung des Erbschaftsteuergesetzes behaftet, nachdem der BFH dieses Gesetz im Oktober 2012 dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt hat. Aber auch wenn eine Änderung absehbar ist, das für Unternehmensübertragungen günstige Erbschaftsteuergesetz besteht derzeit in unveränderter Form fort. Bis zu einer Entscheidung des Gesetzgebers sind die aktuellen Regelungen gültig und damit die Nutzung der derzeitigen Gestaltungsmöglichkeiten nach wie vor unverändert möglich. Ein Vorziehen ohnehin geplanter Übertragungen sollte daher vor dem Hintergrund anstehender Änderungen überlegt werden.

Bei so vielen Unwägbarkeiten für die Zukunft wünschen wir Ihnen bei der Lektüre von handfesten Urteilen und damit verlässlichen Tatsachen viel Vergnügen.

Ihr



## Inhalte:

### Umsatzsteuer

Erzeugung von Strom und Wärme im eigenen Einfamilienhaus  
Manfred Kröger, Steuerberater

### Einkommenssteuer

Gestaltungsmissbrauch durch kurzfristige Einlage  
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Problematik des beschränkten Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG  
Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung  
Manfred Kröger, Steuerberater

Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen - Update Rechtsprechung  
Dr. Daniel Nordhoff, Steuerberater

### Erbschaft-/Schenkungssteuer

Kettenschenkung  
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erbschaftsteuerpflicht einer Abfindung  
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr sind Nachlassverbindlichkeiten  
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

### Vereinsrecht

Die gemeinnützige GmbH  
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

Steuerlicher Spendenabzug  
Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin

### Gewerbsteuer

Betriebliche Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb  
Dr. Daniel Nordhoff, Steuerberater

### Rechnungswesen

Rechtsscheinhaftung eines Geschäftsführers  
Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



## Erzeugung von Strom und Wärme im eigenen Einfamilienhaus

In seinem Urteil vom 12.12.2012 (XI R 3/2010) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes (BHKW) in einem Einfamilienhaus durch die regelmäßige Einspeisung der überschüssigen Energie in das öffentliche Stromnetz umsatzsteuerrechtlich zum Unternehmer wird. Sofern der Betreiber aus der Anschaffung des BHKW Vorsteuer geltend gemacht hat, liegt in der Verwendung von Strom und Wärme für den Eigenbedarf eine der Umsatzbesteuerung unterliegende Entnahme vor. Die Bemessungsgrundlagen für diese Entnahme sind im Regelfall - entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - die Einkaufspreise für Strom und Wärme. Nur wenn diese Einkaufspreise nicht zu ermitteln sind, sind die Selbstkosten heranzuziehen.

Folgender Sachverhalt lag diesem Urteil zu Grunde: Eine Familie hat in ihrem Einfamilienhaus ein Blockheizkraftwerk eingebaut. Dieses produziert unter Verbrennung von Erdgas gleichzeitig Strom und Wärme (sog. Kraft-Wärme-Kopplung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor Strom erzeugt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors werden unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasseraufheizung im Einfamilienhaus verwendet. Der erzeugte Strom wird selbstverbraucht, der nicht verbrauchte Strom wird in das öffentliche Netz gegen Entgelt eingespeist. Die Finanzverwaltung und auch das Finanzgericht hatten für die Entnahme des Stroms und der Abwärme die (relativ hohen) Selbstkosten angesetzt. Dieser Auffassung ist der Bundes-

finanzhof (zumindest für den selbstverbrauchten Strom) nicht gefolgt. Die Kernaussagen seines Urteils lauten wie folgt:

- Hat der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes aus der Anschaffung Vorsteuer geltend gemacht, so liegt in der Verwendung von Strom und Wärme für den Eigenbedarf eine der Umsatzbesteuerung unterliegende Entnahme gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor.
- Die Bemessungsgrundlage der Entnahme von Strom und Wärme für den Eigenbedarf bestimmt sich zuerst nach den (fiktiven) Einkaufspreisen. Im Rahmen des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist es ausreichend, dass ein Einkaufspreis „für einen gleichartigen“ Gegenstand ermittelt werden kann. Nur wenn dies nicht möglich ist, erfolgt der Ansatz mit den anteiligen Selbstkosten.
- Die aus technischen Gründen nicht zur Heizung nutzbare Abwärme ist nicht als Eigenverbrauch zu erfassen, da keine „willentliche“ Entnahme aus dem Unternehmen erfolgt ist.
- Die von der Finanzverwaltung angeführten Gründe, dass keine Einkaufspreise für ausschließlich mit Blockheizkraftwerken produzierten Strom und Wärme am Markt angeboten werden, hat der BFH abgewiesen. Die im eigenen Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme und Elektrizität ist in physikalischer und technischer Hinsicht gleicher Art wie die in anderen Kraftwerken erzeugte Wärme und Elektrizität.
- Da die Kläger am Stromnetz angeschlossen waren, konnten sie jederzeit Strom aus diesem Netz beziehen und die Eigenproduktion bzw. Eigenabnahme unterlassen, so dass hier die (fiktiven) Einkaufspreise des Stroms als Bemessungsgrundlage zwingend anzusetzen waren.
- Hinsichtlich der von den Klägern zur Beheizung des Hauses genutzten (Ab-) Wärme sieht der BFH allerdings Probleme bei der Ermittlung der „gleichartigen Gegenstände“, für die Einkaufspreise zu ermitteln wären. Denn die, die von einer (anderen) Heizung oder einen etwaigen Fernwärmeanschluss produzierten Wärme, kann nur dann als „gleichartiger Gegenstand“ angesehen werden, wenn diese für den jeweiligen Verbraucher (Steuerpflichtigen) zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist, wie die selbsterzeugte Wärme. Die Bemessung der Entnahme nach den Einkaufspreisen anderer Energieträger wie Heizöl, Gas und Elektrizität scheidet nach Auffassung des BFH damit im Regelfall aus, es sei denn, der Steuerpflichtige hat neben seinem Blockheizkraftwerk parallel eine zweite Heizung bzw. einen Fernwärmeanschluss. Damit wird es im Bereich der „Wärmeentnahme“ mangels Einkaufspreise für einen gleichartigen Gegenstand bei der Bemessung des Eigenverbrauchs nach den Selbstkosten bleiben.

**Hinweis:** Das Urteil ist bezüglich der Entnahme von durch Blockheizkraftwerken produzierten Strom ergangen. Es dürfte nach meiner Auffassung aber auch auf die Entnahme des durch eine Photovoltaikanlage produzierten Strom anzuwenden sein.

**Manfred Kröger**  
Steuerberater

## Gestaltungsmissbrauch durch kurzfristige Einlage

Der BFH hat mit Urteil vom 21.08.2012 entschieden, dass die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs gem. § 4 Abs. 4a EStG nicht dadurch umgangen werden kann, dass kurz vor Jahreswechsel Bareinlagen geleistet und kurz nach dem Jahreswechsel wieder entnommen werden.

Nach § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen dann nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Überentnahmen liegen vor, wenn die Privatentnahmen des Gesellschafters die Summe des Gewinns und der Einlagen übersteigen.

Im zu entscheidenden Fall hatte ein Arzt zusammen mit seiner Ehefrau ein Grundstück erworben und mit einem selbstgenutzten Einfamilienhaus bebaut. Zur Bezahlung der Anschaffungskosten verwendete der Arzt Betriebseinnahmen aus seiner Praxis. In der Praxis nahm er zur Deckung der Liquidität Darlehen auf.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellt der Prüfer fest, dass der Arzt dem betrieblichen Girokonto zur Deckung seiner Überentnahmen jeweils zum Jahresende hohe Geldbeträge zugeführt und diese kurz danach, zum Jahresanfang des neuen Jahres, wieder entnommen hatte. Das Geld hatte sich der Arzt jeweils kurzfristig bei einer Bank geliehen.

Das Finanzamt ließ diese kurzfristigen Ein- und Auszahlungen bei der Berechnung der Überentnahmen unberücksichtigt mit dem Hinweis auf den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen wurden gem. § 4 Abs. 4a EStG mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres ermittelt.

Der BFH wies die Revision des Arztes zurück, nachdem Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht erfolglos geblieben waren.

Der BFH bestätigte in seinem Urteil, dass eine Überentnahme grundsätzlich durch eine Einlage kompensiert werden kann. Einlagen sind dabei alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt werden. Auch die Einzahlung von Geld auf ein betriebliches Konto erfüllt den Begriff der Einlage. Dabei kommt es nicht auf das Motiv der Einlage an, noch auf die Dauerhaftigkeit oder ob der Steuerpflichtige den eingelegten Betrag dem Betrieb auch wirtschaftlich zur freien Verfügung überlassen wollte.

Im vorliegenden Fall sind die streitigen Einlagen nach Ansicht des BFH aber nicht zu beachten, da sie einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen. Unter Hinweis auf ein BFH-Urteil aus 1999 stellte der entscheidende Senat fest, dass ein Gestaltungsmissbrauch dann gegeben ist, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, allein der Steuerminde- rung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

Der Steuerpflichtige konnte für die Einzahlungen außer der erstrebten Steuerersparnis keine anderen wirtschaftlichen Gründe geltend machen. Die Einzahlungen stärkten auch nicht das Betriebskapital, denn es bestand kein betrieblicher Kapitalbedarf. Die zum Jahresende eingelegten Geldbeträge wurden nach wenigen Tagen wieder an die Bank zurückgezahlt.

Der Steueranspruch entsteht daher in der Höhe, wie er entstanden wäre, wenn die Einlagen zum Jahresende nicht geleistet worden wären.

Obwohl das Urteil für eine freiberufliche Praxis ergangen ist, dürfte es in gleicher Weise auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften gelten.

**Franz Anwey**  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



## Problematik des beschränkten Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG

Der BFH hatte sich in 2012 auch in einem anderen Fall (IV-R-48/09) mit der Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG zu befassen. Während im zuvor dargestellten Fall zum Gestaltungsmissbrauch ein Steuerpflichtiger versucht hatte, die negativen Folgen dieser Vorschrift durch kurzfristige Einlagen zu verhindern, war hier über eine Auslegungsfrage dieser Norm zu entscheiden. Der Steuerpflichtige begehrte in seinem Einspruchs- und Klageverfahren die Schuldzinsen aus der Finanzierung seines Umlaufvermögens genauso zu begünstigen wie die Finanzierungskosten für Anlagevermögen, obwohl diese Begünstigung dem Wortlaut der Norm nach nicht vorgesehen ist. Diese Auslegung hätte für ihn die Folge gehabt, dass keine nichtabziehbaren Schuldzinsen angefallen wären. Der BFH hat auch die Revision zu Lasten des Steuerpflichtigen als unbegründet zurückgewiesen.

Aufgrund der wiederholten Befassung des BFH mit der Regelung des § 4 Abs. 4a EStG soll die Grundproblematik des dort normierten beschränkten Schuldzinsenabzuges kurz erläutert werden.

Eingeführt wurde diese Regelung durch das Steuerbereinigungsgesetz vom 22.12.1999 und findet nur bei Gewinneinkünften Anwendung. Intention des Gesetzgebers war es, den Betriebsausgabenabzug bei den Schuldzinsen zu beschränken, sofern die Summe der Entnahmen die Summe der angesammelten Gewinne und Einlagen, also das gesamte in der Bilanz ausgewiesene Kapital, übersteigt. Die Regelung führt dazu, dass es bei Entnahmen aus einem überschuldeten Betrieb zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzuges kommt, während Eigenkapital entnommen werden kann, ohne dass sich die Regelungen des § 4 Abs. 4a EStG negativ auf den Schuldzinsenabzug auswirken.

Der Schuldzinsenabzug wird nach dieser Vorschrift pauschaliert beschränkt, wenn eine Überentnahme getätigt wurde. Als nicht abziehbare Schuldzinsen werden 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre abzüglich der Unterentnahme der vorangegangenen Wirtschaftsjahre erfasst. Der sich danach ergebende Betrag ist begrenzt auf die um 2.050,00 Euro gekürzten Schuldzinsen, die nicht der Finanzierung von Anlagevermögen dienen.

Zwei Beispiele sollen die Berechnung der Schuldzinsenabzugsbeschränkung verdeutlichen:

### Fall 1:

|   |                |
|---|----------------|
| Überentnahmen im Veranlagungsjahr:              | 60.000,00 Euro |
| Überentnahmen aus Vorjahren:                    | 50.000,00 Euro |
| gesamte Schuldzinsen im Veranlagungsjahr:       | 40.000,00 Euro |
| Zinsen für die Finanzierung von Anlagevermögen: | 15.000,00 Euro |

### Berechnung zu Fall 1:

|  |                |
|--|----------------|
| 6% der Überentnahmen 110.000 (60.000 + 50.000) | 6.600,00 Euro  |
| gesamte Schuldzinsen:                          | 40.000,00 Euro |
| abzüglich Zinsen für Anlagevermögen            | ./.            |
| abzüglich betriebsbezogener Kürzungsbetrag     | ./.            |
| Maximalbetrag:                                 | 22.950,00 Euro |

### Ergebnis:

Es ergeben sich nichtabziehbare Schuldzinsen in Höhe von 6.600,00 Euro.

### Fall 2:

|   |                |
|---|----------------|
| Überentnahmen im Veranlagungsjahr:              | 45.000,00 Euro |
| Unterentnahmen aus Vorjahren:                   | 15.000,00 Euro |
| gesamte Schuldzinsen im Veranlagungsjahr:       | 10.000,00 Euro |
| Zinsen für die Finanzierung von Anlagevermögen: | 7.000,00 Euro  |

### Berechnung zu Fall 2:

|  |                |
|--|----------------|
| 6 % der Überentnahmen 30.000 (45.000./ 15.000) | 1.800,00 Euro  |
| gesamte Schuldzinsen:                          | 10.000,00 Euro |
| abzüglich Zinsen für Anlagevermögen            | ./.            |
| abzüglich betriebsbezogener Kürzungsbetrag     | ./.            |
| Maximalbetrag:                                 | 950,00 Euro    |

### Ergebnis:

Schuldzinsen in Höhe von 950,00 Euro sind nicht abziehbar gemäß § 4 Abs. 4a EStG.

### Zusammenfassung:

Die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG beschränkt den Schuldzinsenabzug nicht insgesamt. Die Finanzierungsaufwendungen von Anschaffungskosten und Herstellungskosten von Anlagevermögen sind von dieser Regelung ausgenommen. Zu beachten ist jedoch, dass das Fremdkapital auch nachweislich zur Finanzierung der Anlagegüter verwendet wurde. Dieser Nachweis ist unproblematisch, wenn die Auszahlung der Finanzmittel direkt an den Lieferanten erfolgt. Bei einer Auszahlung auf ein laufendes Kontokorrentkonto muss ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Darlehnsauszahlung und Kontobelastung gegeben sein, damit die Zuordnung des Darlehns zu den Anschaffungskosten erfolgt. Das ist der Fall, wenn innerhalb von 30 Tagen vor oder nach der Auszahlung der

Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurde. Damit ist festzuhalten, dass die Problematik des beschränkten Schuldzinsenabzuges nur dann droht, wenn das Eigenkapital auch durch Entnahmen aufgebraucht wurde und gleichzeitig Zinsaufwendungen angefallen sind, die nicht zur Finanzierung von Anlagevermögen verwendet wurden.

#### Frauke Tuschen

Rechtsanwältin/Steuerberaterin/Fachberaterin für internationales Steuerrecht

### Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung

Eine unverzinsliche Forderung darf nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden, sofern dieser allein auf die Unverzinslichkeit der Forderung beruht. Dies hat der BFH in einem am 02.01.2013 veröffentlichten Urteil vom 24.10.2012 (Az.: I R 43/2011) entschieden.

Folgender Sachverhalt lag diesem Urteil zu Grunde:

Eine GmbH hatte ihrer Tochtergesellschaft ein Darlehen in Höhe von 1,8 Mio. EUR gewährt. Im schriftlichen Darlehensvertrag wurde vereinbart, dass das Darlehen für neun Jahre unverzinslich überlassen werden sollte. Aus diesem Grund hat die Muttergesellschaft die Forderung in ihrer Bilanz unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % abgezinst und die Forderung mit einem Wert von ca. 1,1 Mio. EUR angesetzt. Der Differenzbetrag wurde als Aufwand erfasst. Diese Auffassung der GmbH wurde von der Finanzverwaltung, dem Finanzgericht Münster und nunmehr auch durch den Bundesfinanzhof nicht geteilt.

Der BFH führt in der Urteilsbegründung aus, dass nicht der Abnutzung unterliegende Wirtschaftsgüter des (hier) Anlagevermögens grundsätzlich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen sind. Diese entsprechen bei einer Forderung grundsätzlich dem Nominalbetrag. Jedoch kann gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der niedrigere Teilwert angesetzt werden, wenn er aufgrund einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung niedriger ist. Diese Teilwertabschreibung machte die Muttergesellschaft geltend.

Der BFH weist zunächst darauf hin, dass der Teilwert einer unverzinslichen Forderung mit einer längeren Restlaufzeit in der Regel unterhalb ihres Nominalwertes liegt, da sie weniger wert ist als eine nominal gleich hohe Forderung,

die kurzfristig eingezogen werden kann. Nach Auffassung des BFH sei diese Wertminderung allerdings „nicht von Dauer“. Der aktuelle Wert der Forderung ist zwar durch die Unverzinslichkeit und der hohen Restlaufzeit gemindert, jedoch steigt der Wert in den nächsten Jahren zwangsläufig sukzessive an und erreicht im Fälligkeitszeitpunkt den Nominalbetrag der Forderung. Da somit die Muttergesellschaft - sofern keine weiteren Risiken bezüglich der Rückzahlung bestehen - die gesicherte Aussicht hat, zum Fälligkeitszeitpunkt den Nominalbetrag zurück zu erhalten, ist die Wertminderung nur vorübergehend und nicht dauerhaft. Entsprechend war die Forderung mit dem Nominalbetrag zu aktivieren und der gebildete Aufwand in Höhe von 700 TEUR musste korrigiert werden.

Auf ein weiteres Problem wies der BFH noch hin. Die Tochtergesellschaft hat diese Verbindlichkeit nach Maßgabe des § 6 Abs.1 Nr. 3 Satz 1 EStG ungeachtet der Behandlung bei der Muttergesellschaft aufgrund der Unverzinslichkeit abzuzinsen und einen Ertrag in Höhe von 700 TEUR auszuweisen. Die sich daraus ergebende Asymmetrie, die auch als „umgekehrte Imparität“ bezeichnet wird, beruht nach Auffassung des BFH auf eindeutigen gesetzlichen Regelungen. Ein übergeordnetes Korrespondenzprinzip, durch das sich ein derartiges Ergebnis verhindern ließe, existiert nicht. (Hinweis: Auf das Problem von unverzinslichen (Gesellschafter-) Verbindlichkeiten, deren steuerlichen Risiken sowie Gestaltungsempfehlungen zur Vermeidung dieser Risiken hatten wir schon in unserem Heft I/2012 hingewiesen).

Manfred Kröger  
Steuerberater



## Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen - Update Rechtsprechung

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006 hat der Gesetzgeber die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ausdrücklich (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F., jetzt: § 35a Abs. 3 EStG) steuerbegünstigt. Seither werden auch einfache Handwerkerarbeiten, die bislang als haushaltsnahe Dienstleistung qualifiziert wurden von § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. erfasst.

Der Gesetzgeber hat es bislang jedoch versäumt, den Begriff „Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ näher zu definieren. Dies hat in der Steuerberatungspraxis zu einer erhöhten Unsicherheit geführt, da keine klaren Abgrenzungsregelungen durch den Gesetzgeber formuliert wurden. Die Finanzverwaltung hat bei der Auslegung der Abzugsfähigkeitsmerkmale eine sehr enge Auslegung gewählt (BMF-Schreiben vom 15. Oktober 2010, Rz. 20): „Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind nicht begünstigt. Als Neubaumaßnahmen gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Nutz- oder Wohnflächenschaffung bzw. -erweiterung anfallen.“ Hilfsweise wurde auf die aus dem Einkommensteuerrecht an einer anderen Stelle bekannte Unterscheidung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand zurückgegriffen.

Nach Auffassung der obersten Steuerrichter des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH vom 13.07.2011, VI R 61/10) greift dieses sehr enge Verständnis, dass etwas „Neues“ steuerlich nicht begünstigt sei, zu kurz. Eine einzelne handwerkliche Maßnahme ist bei Ansicht der Gesetzesbegründung unabhängig davon, ob sie Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand oder eine regelmäßig vorzunehmende Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsarbeit darstellt, steuerlich begünstigt, sofern sie im räumlichen Bereich des Haushaltes des Steuerpflichtigen ausgeführt wird. Zu dem Haushalt gehört nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucksachen 16/643, 1 und 16/753,1) auch der Grund und Boden.

Handwerkerleistungen, die zur Errichtung eines Haushaltes (also Neubau) erbracht werden, sind jedoch steuerlich nicht begünstigt.

Für die Steuerberatungspraxis ist demnach von Bedeutung, ob handwerkliche Tätigkeiten in einem bereits vorhandenen Haushalt ausgeführt werden. In seinen Leitsätzen zum oben genannten Urteil stellt der BFH klar, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch für Erd- und Pflanzarbeiten im Garten eines selbstbewohnten Hauses zu gewähren ist. Diese Arbeiten sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen sondern einfache handwerkliche Tätigkeiten. Für diese handwerklichen Tätigkeiten ist es ohne Belang, ob ein naturbelassener Garten umgestaltet oder ein neuer Garten angelegt wird. Das Urteil des Bundesfinanzhofes wurde durch das Bundesfinanzministerium am 12. März 2012 für allgemein anwendbar erklärt.

Auf die oben dargestellten Entscheidungsgründe des Bundesfinanzhofes nimmt auch das Sächsische Finanzgericht in seinem Urteil vom 23.03.2012 Bezug (3-K-1388/10). Das sächsische Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass der nachträgliche Einbau eines Kachelofens sowie eines Edelstahlrohrschornsteins in ein gasbeheiztes Einfamilienhaus nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt ist.

Steuerpflichtige sollten in jedem Fall die Ausgaben für handwerkliche Tätigkeiten ihrem Steuerberater zur Prüfung vorlegen.

**Dr. Daniel Nordhoff**  
Steuerberater



## Kettenschenkung

Zur Optimierung der schenkungssteuerlichen Freibeträge werden oft Gestaltungen gewählt, die nicht die unbedingte Zustimmung der Finanzverwaltung finden und somit Anlass für das Einschalten weiterer Instanzen bieten.

So hatte der BFH in 2011 den Fall einer sogenannten Kettenschenkung zu beurteilen. Der Vater hatte seinem Sohn im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine Immobilie übertragen. Vater und Sohn bewilligten die Auflassung, verzichteten aber auf die Eintragung des Sohns als neuer Eigentümer im Grundbuch. Mit notarieller Urkunde des gleichen Tages und zwar mit unmittelbar folgender Urkunde des gleichen Notars übertrug der Sohn daraufhin die Hälfte der Immobilie auf seine Ehefrau. Sohn und Ehefrau erklärten die Auflassung und beantragten die Eintragung der Ehegatten als Mit-eigentümer im Grundbuch. Auf die Zwischeneintragung des Sohnes als Alleineigentümer im Grundbuch wurde verzichtet.

Das zuständige Finanzamt ging entgegen der zivilrechtlichen Gestaltung nicht von zwei Schenkungen aus (vom Vater an den Sohn und vom Sohn an die Ehefrau), sondern von einer Schenkung des Vaters an den Sohn und an die Schwiegertochter. Die steuerlichen Konsequenzen waren erheblich, da die Schwiegertochter nicht wie der Sohn einen Freibetrag von 400.000 Euro hatte, sondern nur 20.000 Euro.

Das Finanzgericht München folgte der Auffassung des Finanzamtes und erkannte die Kettenschenkung steuerlich nicht an. Nach Auffassung des Finanzgerichtes ist ein zwischengeschalteter Dritter, der einen geschenkten Gegenstand sogleich weiterschwenkt, nicht bereichert. Entscheidungserheblich ist, ob der Zwischenerwerber eine eigene Entscheidungsmöglichkeit über den Schenkungsgegenstand hat. Das Finanzgericht sah es als schädlich an, dass die beiden Verträge an einem Tag und in unmittelbar aufeinanderfolgenden Notarurkunden abgeschlossen worden sowie untereinander inhaltlich abgestimmt waren. Ohne Bedeutung war nach Ansicht des Gerichts, dass zivilrechtlich zwei Schenkungsverträge vorlagen.

Der BFH sah dies zum Glück der Vertragsparteien anders. Bei der Prüfung der Frage, wer als Zuwendender und Bedachter einer freigebigen Zuwendung beteiligt ist, kommt es nach Auffassung des BFH ausschließlich auf die Zivilrechtslage an. Wird einer Person der Schenkungsgegenstand nicht unmittelbar von dessen ursprünglichem Inhaber zugewendet, sondern noch ein Dritter zwischengeschaltet, kommt es darauf an, ob der Dritte über eine eigene Entscheidungsmöglichkeit hinsichtlich der Verwendung des Schenkungsgegenstandes verfügte. Im vorliegenden Fall hat der Sohn ohne eine rechtliche Verpflichtung die hälftige Immobilie freigebig seiner Ehefrau zugewendet. Auf die fehlende Eintragung des Sohnes ins Grundbuch kommt es dabei nicht an.

Die BFH-Richter haben bei der Urteilsbegründung wohl auch auf ihre eigene Familie geschaut und festgestellt, dass Eltern regelmäßig kein Interesse daran haben, ihre Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge nicht auf ihre Kinder, sondern unmittelbar auf ihre Schwiegerkinder zu übertragen. Ein Gestaltungsmissbrauch kann daher hier nicht vorliegen.

Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollte bei Kettenschenkungen darauf geachtet werden, dass der Zwischenerwerber in der Lage ist, frei über den zugewandten Vermögensgegenstand zu verfügen. Dies ist nicht der Fall, wenn der Zwischenerwerber rechtlich oder tatsächlich zur Weiterübertragung verpflichtet ist oder wenn z. B. der Erstschenker der Zweitschenkung auf Grund eines vertraglichen Rückforderungsrechts zustimmen muss und auch tatsächlich zustimmt. Damit der freie Wille des Zweitschenkers noch klarer wird, sollte auch vermieden werden, beide Schenkungen in einer Urkunde zusammenzufassen. Am deutlichsten ist es, wenn ein großer zeitlicher Zwischenraum zwischen beiden Schenkungen liegt und zwischenzeitlich die notwendigen grundbuchlichen oder bei Gesellschaften handelsregisterlichen Eintragungen vollzogen worden sind.

**Franz Anwey**  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

## Erbschaftsteuerpflicht einer Abfindung

Auch Erblasser ändern im Laufe ihres Lebens schon einmal ihre Ansicht über nahestehende Personen. Das kann dazu führen, dass sich nach dem Tod des Erblassers mehrere Alleinerben melden und Ansprüche geltend machen. Dieser für die hoffnungsvollen Erben unerfreuliche Zustand führt die Parteien dann oftmals zu den örtlichen Gerichten, die dann vielleicht nicht Recht, aber ein Urteil sprechen oder einen Vergleich herbeiführen.

So erging es dem Neffen und der Freundin einer Erblasserin. Die Erblasserin hatte in Testamenten aus den Jahren 1986 und 1997 ihren Neffen zum Alleinerben eingesetzt. 2002 verfasste sie ein weiteres eigenhändiges Testament, in dem sie ihr Vermögen ihrer Freundin vermachte. Nach ihrem Tod betrachteten sich beide als Alleinerben, da der Neffe die Auffassung vertrat, seine Tante wäre in 2002 wegen Altersdemenz nicht mehr testierfähig gewesen und das Testament zugunsten der Freundin sei daher unwirksam.

Das zunächst zuständige Amtsgericht wies den Antrag des Neffen zurück. In einem Vergleich vor dem Landgericht einigten sich die Parteien darauf, dass das Testament aus 2002 als wirksam anzusehen war. Die Freundin war damit als Alleinerbin anerkannt, verpflichtete sich aber, dem Neffen der Erblasserin als weichendem Erben eine Abfindung in Höhe von 45.000 Euro zu zahlen.

Die Erbschaft der Freundin als Alleinerbin war unstreitig erbschaftsteuerpflichtig. Das Finanzamt sowie das Finanzgericht Münster gingen aber in der Folge davon aus, dass auch die Abfindung an den Neffen als weichenden Erben gleichfalls gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaftsteuerpflichtig ist.

Die Klage des Neffen vor dem BFH war erfolgreich. Der BFH wich im vorliegenden Fall von der schon vom RFH begründeten und vom BfH übernommenen höchstrichterlichen Rechtsprechung ab. Bisher hatte der BFH argumentiert, dass die Abfindung von den beteiligten Parteien als eine Bereicherung aus dem Nachlass gedacht und als erbschaftsteuerpflichtiges Vermächtnis zu versteuern sei. Es wurde so verfahren, als ob der Erblasser durch Verfügung von Todes wegen eine dem Vergleich entsprechende Regelung getroffen hätte.

In seinem Leitsatz stellte der BFH fest, dass bei Vorliegen mehrerer Testamente mit unterschiedlichen Alleinerben die Abfindung, die der weichende Erbe auf Grund eines Prozessvergleichs vom zuletzt eingesetzten Alleinerben dafür erhält, dass er die Erbenstellung des Alleinerben nicht mehr bestreitet, kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 3 ErbStG ist.

Nach Ansicht des BFH enthält der § 3 ErbStG eine abschließende Aufzählung der steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge von Todes wegen. Alle Erwerbsvorgänge, die nicht in § 3 ErbStG genannt sind, unterliegen damit nicht der Erbschaftsteuer. Ein bloßer Zusammenhang mit einem Erbfall begründet keinen steuerpflichtigen Erwerb.

Der BFH unterscheidet damit in einen Erwerb durch einen Erbfall, der zu einem steuerpflichtigen Erwerb führt und in einen Erwerb aufgrund eines Erbfalls, der von der gesetzlichen Regelung nicht erfasst wird.

Die Abfindung ist nach Ansicht des BFH kein Erwerb vom Erblasser, sondern ein Erwerb vom Alleinerben. Die Abfindung des Neffen ist damit nicht erbschaftsteuerpflichtig.

Der BFH hat in seinem Urteil allerdings drei Fragen weiterhin offen gelassen:

1) Ungeklärt blieb, ob die Abfindung möglicherweise eine schenkungssteuerpflichtige Zuwendung der Alleinerbin an den weichenden Neffen sein könnte. Da es an einer freigebigen Zuwendung im Rahmen des gerichtlichen Vergleichs fehlte und eine unentgeltliche Bereicherung des Neffen nicht gewollt war, kann dies vermutlich verneint werden.

2) Der BFH hat offen gelassen, ob die Alleinerbin die Abfindungszahlung als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann. Auch wenn man davon ausgeht, dass der Abzug als Nachlassverbindlichkeit bei der Alleinerbin mangels Korrespondenzprinzip nicht von der Steuerbarkeit der Zahlung beim Neffen abhängt und damit die Abzugsfähigkeit bejaht, gibt es hierzu in der Literatur andere Ansichten, die durchaus begründet sind.

3) Dieses von der bisherigen Rechtsprechung abweichende Urteil führt, da es natürlich nicht Gegenstand des Urteils war, zu der Frage, ob die Abfindung des Neffen als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterliegt. Diese entscheidende Frage ist bisher in keinem anderen Verfahren entschieden worden. Die Steuerpflicht dürfte aber zu verneinen sein, da der Neffe kein Einkommen erwirtschaftet hat. Es handelt sich hier wohl vielmehr um ein nicht steuerpflichtiges Entgelt für die Aufgabe einer Rechtsposition im privaten Bereich.

Als Fazit ist zu beachten, dass diese neue Entscheidung des BFH für einen weichenden Erben steuerlich attraktiv sein kann, aber sehr stark einzelfallbezogen ist und einige steuerliche Fragen offen lässt. Um eine größtmögliche Sicherheit zu erhalten, sollte bei derartigen Prozessvergleichen das zuständige Finanzamt frühzeitig mit eingebunden werden.

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

## Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr sind Nachlassver- bindlichkeiten

In der bisherigen BFH-Rechtsprechung wurde die Auffassung vertreten, dass der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nur bei einer zum Zeitpunkt des Erbfalls schon bestehenden rechtlichen Verpflichtung möglich ist.

Da die Einkommensteuer erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes entsteht, entstanden Einkommensteuerschulden aus dem Veranlagungszeitraum, in dem der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt, erst mit Ablauf des Kalenderjahres und waren dadurch nicht als Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig.

Diese Auffassung hat der BFH in einem neuen Urteil aus Juli 2012 aufgegeben.

Der BFH bezieht sich bei der Urteilsbegründung auf § 1967 BGB. Nach dem Zivilrecht ergibt sich, dass Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Mit dem Erbfall gehen auch noch werdende und schwebende Rechtsbeziehungen des Erblassers auf den Erben über. Daher sind Erblasserschulden i.S. des § 1967 Abs. 2 BGB auch die Verbindlichkeiten, die zwar erst in der Person des Erben entstehen, die aber als solche dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht verstorben wäre, bevor die zur weiteren Entstehung der Verbindlichkeiten nötigen Voraussetzung eingetreten sind.

Diese zivilrechtlichen Grundsätze sind nach derzeitiger Auffassung des BFH nunmehr auch für die Beurteilung der Nachlassverbindlichkeiten anzuwenden. Der Abzug von Verbindlichkeiten wie z. B. Einkommensteuerschulden setzt nicht mehr zwingend voraus, dass beim Tod des Erblassers schon eine rechtliche Verpflichtung bestanden haben muss. Entscheidend ist vielmehr, dass der Erblasser in eigener Person die steuerrelevanten Tatbestände verwirklicht hat.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang auch die deutliche Abgrenzung des BFH zur abweichenden Behandlung bei Erstattungsfällen. Einkommensteuererstattungsansprüche, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, fallen weiterhin nicht in den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG, weil sie erst mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Demnach sind Steuererstattungsansprüche des Erblassers nur dann zu berücksichtigen, wenn sie rechtlich entstanden sind.

Die geänderte Auffassung des BFH ist zu begrüßen, da sie im Ergebnis auf den wirtschaftlichen Wert des Vermögenszuwachses abstellt, da Abzug aller, auch latenter Verbindlichkeiten. Rein vorsorglich sollte aber trotzdem weiterhin bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ein Teilerlass der Einkommensteuer gem. § 35 b EStG beantragt werden.

**Franz Anwey**  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

## Die gemeinnützige GmbH

Immer mehr Vereine werden mit der Frage konfrontiert, wie sie ihre wirtschaftlichen Aktivitäten so organisieren können, dass die Verwaltungsstrukturen professionalisiert werden. Als alternative Rechtsform bietet sich in diesen Fällen häufig eine gGmbH (gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung) an. Dabei stellt sich die Frage, wie sich ein eingetragener Verein von einer gGmbH unterscheidet. Als Entscheidungshilfe werden im folgenden fünf wesentliche Unterschiede dargestellt.

Das oberste Entscheidungsorgan bei einem eingetragenen Verein ist die Mitgliederversammlung. Sämtliche Entscheidungen werden hier getroffen und jedes einzelne Vereinsmitglied hat dabei eine Stimme. Der Einfluss partikularer Interessen einzelner Mitglieder oder Gruppierungen innerhalb eines Vereins ist einer erfolgreichen Geschäftsführung nicht immer zuträglich. Bei der gGmbH ist das oberste Organ die Gesellschafterversammlung. In allen grundsätzlichen Fragen fällt diese eine Entscheidung. Das Stimmrecht hängt dort von den Gesellschaftsanteilen, also von den geleisteten Einlagen, ab. Hält der eingetragene Verein, der eine gGmbH gründet, 100 % der Gesellschaftsanteile, so ist der vom Verein gewählte Vorstand entscheidungsbefugt. Innerhalb der gGmbH bleibt somit die Mitgliederversammlung des Vereins außen vor. Diskussionen und Beschlüsse auf Mitgliederversammlungen zu Einzelfragen haben für die gGmbH somit keine rechtlich bindende Kraft. Die wirtschaftlichen Aktivitäten können somit unabhängig von den Interessen eines einzelnen Vereinsmitgliedes entfaltet werden.

Ein weiterer wesentlicher Unterschied besteht bei den beiden Organisationsformen in der Rechtsstellung des Vorstands und der Geschäftsführung. Der eingetragene Verein wird nach außen durch den im Vereinsregister eingetragenen Vorstand vertreten. Der Vorstand kann einen Geschäftsführer bestellen oder hauptamtlich beschäftigen. Diese Geschäftsführung kann den Verein jedoch nicht nach außen rechtlich wirksam vertreten. In der gGmbH erfolgt die Vertretung der Gesellschaft nach außen immer durch die Geschäftsführung. Die Gesellschafterversammlung stellt zwar das oberste Organ der gGmbH dar, sie vertritt aber nicht die Gesellschaft. Die eigentliche Aufgabe der Gesellschafterversammlung besteht im Wesentlichen nur in der Feststellung des Jahresabschlusses, der Entscheidung über die Verwendung der Gewinne sowie der Bestellung und Abberufung der Geschäftsführung und deren Entlastung.

Die Gesellschafter der gGmbH haften lediglich mit dem Stammkapital (mindestens EUR 25.000,00), während der Verein immer mit seinem ganzen Vermögen haftet. Durch die Gründung einer gGmbH wird das Vereinsvermögen nahezu vollständig vor den Risiken der wirtschaftlichen Tätigkeit geschützt. Eine Durchgriffshaftung auf den Verein tritt in der Praxis nur sehr selten auf und lässt sich durch entsprechende Vereinbarungen in der Regel vermeiden.

Bei Vereinen mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben taucht immer wieder das Problem auf, dass sich für die Vorstandsarbeit keine entsprechend qualifizierten Mitarbeiter finden. Diese Situation belastet auch die Arbeit im ideellen Bereich und kann dazu führen, dass sich die Aktivitäten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht ausreichend entwickeln können. Durch jährliche Neuwahlen

des Vorstands auf der Mitgliederversammlung eines Vereins kann sich die Zusammensetzung des Vorstands unter Umständen häufig ändern. Das und auch ein häufiger Mitgliederwechsel können die Arbeit der Geschäftsführung erschweren, wenn nicht sogar lähmen. Zeitnahe und einvernehmliche Beschlussfassungen werden im Verein dadurch stark erschwert. Die eindeutige Rechtsstellung der gGmbH-Geschäftsführung impliziert jedoch für das operative Geschäft stets eine Handlungs- und Verantwortungssicherheit und gewährleistet dadurch eine ausreichende Kontinuität der Aktivitäten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Für die gGmbH gelten, vergleichbar mit einem Vollkaufmann, die Vorschriften für Buchführungs- und Bilanzpflichten. Die gGmbH ist verpflichtet, einen Jahresabschluss mit Lagebericht zu erstellen. Je nach Größenordnung der GmbH bestehen darüber hinaus bestimmte Publizitäts- und Prüfungspflichten für den Jahresabschluss. Dadurch entstehen der gGmbH gegenüber der Vereinsbuchführung höhere Kosten. Bei einem eingetragenen Verein reicht, je nach Größe des Vereins, eine einfache Einnahmen-Überschuss-Rechnung aus. Die Kasse wird hier von internen Kassenprüfern, die von der Mitgliederversammlung gewählt werden, geprüft.

Eine gGmbH stellt vom Grundsatz her eine „ganz normale“ GmbH dar mit dem Unterschied, dass die Gesellschaft nur für gemeinnützige Zwecke selbstlos tätig sein darf. Erzielte Gewinne dürfen nicht ausgeschüttet werden, sondern müssen zeitnah wieder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

Die Gründung einer gGmbH stellt einen komplexen Vorgang dar. Bei der Gründung müssen wesentliche Punkte bedacht werden. Zunächst sollte ein Notar beauftragt werden, der die Gründung der GmbH formell begleitet und den GmbH-Vertrag erstellt. Dieser



Vertrag sollte stets dem Finanzamt zur Prüfung vorgelegt werden, um rechtzeitig eine Feststellung der Gemeinnützigkeit zu erhalten und Änderungen noch vor der notariellen Beurkundung einzuarbeiten. Auch darf durch die Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht die Gemeinnützigkeit des Vereins gefährdet werden. Das Stammkapital beträgt mindestens EUR 25.000,00 und kann bar oder als Sacheinlage erbracht werden. Bei der Sacheinlage muss jedoch zusätzlich ein Sachgründungsbericht erstellt werden. Der Gründungsgesellschafter ist in der Regel der eingetragene Verein. Daneben können jedoch auch Privatleute Gesellschafter werden. Die Gesellschafterversammlung muss einen geeigneten Geschäftsführer bestellen. Neben der Gesellschafterversammlung und der Geschäftsführung als oberste Organe, können weitere Organe wie z. B. ein Aufsichtsrat bzw. ein Beirat eingerichtet werden. Diese können sich zusammensetzen aus kompetenten Fachleuten, die der Geschäftsführung beratend zur Seite stehen.

**Birgit Meier-Anwey**  
Steuerberaterin

## Steuerlicher Spendenabzug

Gemeinnützige Organisationen sind gehalten Zuwendungen so zu bestätigen, dass der Zuwendende seinen Aufwand auch gegenüber dem Finanzamt in seiner Steuererklärung geltend machen kann. Das Anwendungsschreiben zur Verwendung der amtlichen Muster sowie die amtlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen sind umfassend überarbeitet worden. So soll sichergestellt werden, dass bundesweit einheitliche Angaben erbeten werden. Das schafft Sicherheit bei den gemeinnützigen Organisationen und den Spendern und erleichtert allen Beteiligten die Bewältigung bürokratischer Erfordernisse. Davon profitieren besonders kleine Vereine und ihre Förderer. Die verbindlichen Muster für Spendenbescheinigungen sind im Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung abrufbar. Diese Spendenbescheinigungen sind ab dem 01.01.2013 verpflichtend anzuwenden. Im Folgenden werden nur die wichtigsten Punkte aufgelistet.

Die Zuwendungsbestätigungen können anhand der Muster selbst hergestellt werden. In einer auf den bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind. Die in den Mustern vorgesehenen Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbescheinigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind stets in die Zuwendungsbestätigung zu übernehmen.

Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgegebenen Textpassagen in den Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN A 4 - Seite nicht überschreiten.

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger in seinen Zuwendungsbestätigungen alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt. Aus steuerlichen Gründen bedarf es keiner Kenntlichmachung, für welchen konkreten steuerbegünstigten Zweck die Zuwendung erfolgt bzw. verwendet wird.

Der zugewendete Betrag ist sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen.

Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z. B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.). Für die Sachspende zutreffende Sätze sind in den entsprechenden Mustern anzukreuzen.

Die Zeile „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja \_\_ Nein \_\_“, auf den Mustern der Zuwendungsbestätigungen ist stets in die Zuwendungsbestätigungen über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.

**Birgit Meier-Anwey**  
Steuerberaterin

## Betriebliche Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb

Viele Dächer von Gewerbe- und Produktionshallen wurden in den vergangenen Jahren mit Photovoltaikanlagen zur Gewinnung und Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz ausgestattet. Dem Bundesfinanzhof wurde erst kürzlich die Frage vorgelegt, unter welchen Voraussetzungen für Zwecke der Gewerbesteuer mehrere gewerbliche Betätigungen (Einzelhandel, Photovoltaikanlage), die ein und derselbe Unternehmer ausübt, zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen sind (vgl. BFH vom 24.10.2012, X-R-36/10).

Um gewerbliche Betätigungen zu einem Gewerbebetrieb zusammenzufassen, muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. Hierzu zählen die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten, die Organisation und Finanzierung sowie Umfang und Zusammensetzung des Aktivvermögens.

Bei ungleichartigen bzw. sich nicht ergänzenden Tätigkeiten ist nach Auffassung des BFH regelmäßig von der Selbständigkeit der einzelnen Aktivität auszugehen. Dies gilt auch dann, wenn eine gemeinsame Buchführung vorhanden und das Betriebsergebnis in einer Bilanz zusammengefasst worden ist.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der BFH entschieden, dass es sich bei dem Betrieb eines Einzelhandelsgeschäfts und bei dem Betrieb der Photovoltaikanlage um ungleichartige Betätigungen handelt. Für Zwecke der Gewerbesteuer sind die Gewinne oder Verluste aus der jeweiligen gewerblichen Betätigung gesondert zu berechnen und zu erklären.

Dieses Urteil hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass der Freibetrag für Personenunternehmen nach § 11 GewStG in Höhe von EUR 24.500 für jeden Betrieb in Anspruch genommen werden kann, sofern in beiden „Gewerbebetrieben“ Gewinne erzielt werden. In den Fällen, in denen ein Betrieb einen Verlust erwirtschaftet, kann der Verlust jedoch nicht mit einem Gewinn aus dem anderen Betrieb verrechnet werden.

**Dr. Daniel Nordhoff**  
Steuerberater



## Rechtsscheinhaftung eines Geschäftsführers

Der BGH hat in 2012 die Rechtsscheinhaftung, die für eine GmbH gilt, auch auf die neue Gesellschaftsform Unternehmergesellschaft angewendet.

Der Geschäftsführer der mit 100 Euro Stammkapital gegründeten M-UG hat gegenüber einem Kunden Arbeiten angeboten unter der Bezeichnung „M-GmbH u.g. (i.G.)“ und ein weiteres Angebot unter der Bezeichnung „M-GmbH,U.g.“.

Die Arbeiten wurden begonnen, aber nicht zu Ende geführt. Der Auftraggeber hat darauf hin sowohl die M-UG (haftungsbeschränkt) als auch den alleinigen Geschäftsführer auf Schadenersatz verklagt.

Das Landgericht ließ die Klage gegen die Gesellschaft zu, wies aber die Klage gegen den Geschäftsführer ab. Der BGH hielt dagegen die Klage auch gegen den Geschäftsführer für begründet, da nach ständiger Rechtsprechung der für eine Gesellschaft handelnde persönlich entsprechend § 179 BGB kraft Rechtsscheins haften kann, wenn er im Rahmen geschäftlicher Verhandlungen für eine GmbH die Firma ohne Zusatz „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder „GmbH“ zeichnet.

Die Aufnahme der Gesellschaftsform in die Firma soll für den Vertragspartner eine Warnfunktion der nur beschränkten Haftung bewirken. Es soll verhindert werden, dass der Vertragspartner Verfügungen trifft, die er bei Kenntnis des wirklichen Sachverhaltes unterlassen hätte. An der Vertrauenshaftung ändert auch nichts, dass die Tatsache der beschränkten Haftung aus dem Handelsregister entnommen werden kann.

Diese ständige Rechtsprechung bezüglich der Firma der GmbH wendet der BGH nunmehr entsprechend an, wenn die Firma einer Unternehmergesellschaft unter Weglassen des Zusatzes „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ bezeichnet wird. Da eine Unternehmergesellschaft ganz überwiegend mit einem nur geringen Stammkapital ausgestattet wird, besteht ein besonderes Bedürfnis im Rechtsverkehr einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen.

Dies gilt auch, wenn für eine solche Unternehmergesellschaft fehlerhaft mit dem Rechtsformzusatz „GmbH“ gezeichnet wird, weil bei dem Vertragspartner die unzutreffende Vorstellung hervorgerufen wird, er schließe mit einer Gesellschaft ein Geschäft ab, die über ein Mindeststammkapital in Höhe von 25.000 Euro verfügt.

Die im vorliegenden Urteilsfall zu Unrecht verwendete Bezeichnung „GmbH“ bewahrte den Geschäftsführer allerdings vor einer unbeschränkten Haftung. Da der Vertragspartner bei der Richtigkeit der Angabe „GmbH“ lediglich mit einem Stammkapital in Höhe von 25.000 Euro rechnen konnte, begrenzt sich die Rechtsscheinhaftung des Geschäftsführers nur auf die Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Stammkapital der Unternehmergesellschaft und dem gesetzlichen Mindestkapital einer GmbH.

**Franz Anwey**  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater





## Impressum:

Herausgeber:  
Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer - Steuerberater  
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh

---

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „steuerRECHT IM focus“ finden Sie unter der Adresse [www.anwey.de](http://www.anwey.de) in der Rubrik „Aktuelles“.

---

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