



**Eine monatliche Publikation mit
aktuellen Mitteilungen
zur Gemeinnützigkeit, zum Handels- und
Steuerrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung u.a.m.**

für Beirat, Vorstand, Geschäftsführer, Verwaltungsdirektoren und -leiter,
für die Finanzbuchhaltung

Ich berate Sie,

- welche Vorschriften für die Rechnungslegung aktuell zu beachten sind,
- welche buchhalterischen Besonderheiten für NPO's (Non Profit Organisationen) gelten,
- wie Controlling und Risikomanagement in Ihrer betrieblichen Praxis zu realisieren sind,
- wie Steuerbegünstigungen in der Sozialwirtschaft und im Gesundheitswesen sicher und optimal zu nutzen sind,
- ob ein Wechsel der Rechtsform sinnvoll ist,
- welche Konfliktpotenziale die wirtschaftliche Betätigung auslöst,
- wann Sie in der persönlichen Haftung stehen,
- was zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und der laufenden Buchhaltung auf dem Gebiet des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKf) zu beachten ist,
- **zum Inhalt und Aufbau einer Qualitätsmanagement-Dokumentation – Schwerpunkt Betriebswirtschaft und internes Kontrollsystem**

Ich berate und prüfe

- gemeinnützige Körperschaften
- gesetzliche Krankenkassen
- steuerpflichtige Unternehmen und
- zertifiziere Software nach IDW PS 880 PS

Überregionale Dienstleistungen

DR. HANS-JOACHIM KLEMM

Klausenerstraße 44
39112 Magdeburg

Telefon: 03 91/636 77 - 0
Telefax: 03 91/636 77 - 29
www.wp-dr-klemm.de
kanzlei@wp-dr-klemm.de

Privat:
Essen
Magdeburg
Berlin

EYK audit GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Geschäftsführender Gesellschafter
Dr. Hans-Joachim Klemm
www.eykaudit.de

AKTUELL

- 71 -

<u>Textziffer</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Seite:</u>
85	Ertragsteuer und berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung – Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2022 ab 1. Januar 2023	72
86	Betriebsaufspaltung und sachliche und personelle Verflechtung	72
87	Verwaltung des Grundstockvermögens einer Stiftung	73
88	Das interne Kontrollsystem	74
89	Nichtfinanzielle Erklärung großer Kapitalgesellschaften (§ 289b Absatz 1 HGB)	74
90	Haushaltsplanrechnung und zukunftsorientierte Angaben zum Unternehmensrisiko.....	75
91	Zweifelsfragen zur Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen gemäß § 3 Nr. 72 EStG.....	75
92	Wartungskosten bei Leasingverträgen und gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung	75
93	Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 Abgabenordnung)	76

Anlage 32



Dr. Klemm berichtet in dem Journal 10/2023 über:

AKTUELL

- 72 -

85 Ertragsteuer und berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung – Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2022 ab 1. Januar 2023

Das BMF hat mit Schreiben vom 15. August 2023 (in: BStBl. I 17/2023 Seite 1551; www.bundesfinanzministerium.de) Einzelheiten zur Neuregelung des § 4 Absatz 5 Satz 6b und 6c EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübter Tätigkeiten bekannt gegeben. Diese Verfügung gilt ab 1. Januar 2023.

86 Betriebsaufspaltung und sachliche und personelle Verflechtung

M. Kraft stellt den Sachverhalt und die Rechtsfolgen – die Aufdeckung stiller Reserven – aus der Entstehung und der Beendigung von Betriebsaufspaltungen an einem Rechtsfall dar, den das Landgericht Paderborn mit Urteil vom 16. Juli 2021, 2 O 556/20 entschieden hat (in: VSW aktuell 1/2023 Seite 4). Es geht um die sachliche und personelle Verflechtung:

Die Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung

„Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt die Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Wegfall der Verflechtung ... der vermietenden Gesellschaft (Besitzgesellschaft) und mietenden Gesellschaft (Betriebsgesellschaft) in der Regel zu einer Betriebsaufgabe der Besitzgesellschaft (vgl. BFH, Urteil vom 23. April 1996, VIII R 13/95, Juris, Rn. 26).“ Dies hat zur Folge, „dass eine Überführung des Vermögens des Einzelunternehmens in das Privatvermögen des Klägers stattfindet und er den Gewinn aus der Aufgabe des vom Einzelunternehmen geführten Gewerbebetriebs versteuern muss.“

„Zwischen dem Einzelunternehmen und der X-GmbH lag eine Betriebsaufspaltung vor. Eine solche ist anzunehmen, wenn das vermietende Unternehmen (Besitzunternehmen) mit dem mietenden Unternehmen (Betriebsunternehmen) sachlich und personell verflochten ist (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, Juris, Rn. 19).“

Sachliche Verflechtung

„Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Bei einem Grundstück ist das der Fall, wenn es für die Betriebsführung der Betriebsgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, Juris, Rn. 20).“

„Im vorliegenden Fall hat der Kläger den Gartenbaubetrieb zunächst als Einzelunternehmer geführt. Nach der Gründung der X-GmbH verblieb das zum Betreiben des Gartenbaus notwendige Betriebsgrundstück im Einzelunternehmen. Damit lag eine sachliche Verflechtung vor.“

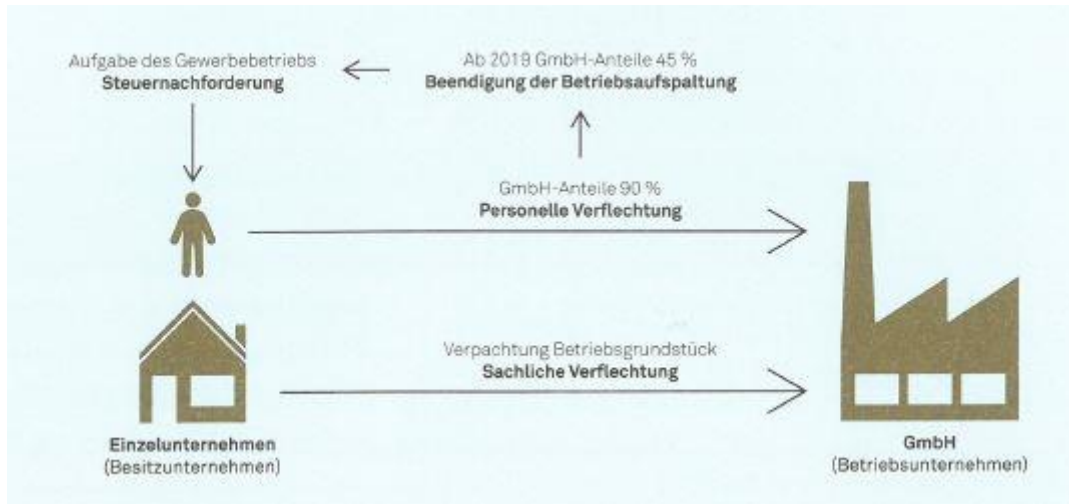
Personelle Verflechtung

„Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, Juris, Rn. 22). Für die Annahme dieses Willens genügt es, dass die Person oder die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, im Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen, also eine sogenannte Beherrschungsidentität vorliegt (BFH, Urteil vom 29.08.2001, VIII R 34/00, Juris, Rn. 23).“

AKTUELL

- 73 -

„Die persönliche Verflechtung ergibt sich aus dem Umstand, dass der Kläger Inhaber des Einzelunternehmens und Eigentümer des Grundstücks sowie zu 90 % an der X-GmbH beteiligt war.“



Beendigung der Betriebsaufspaltung

„Mit der Änderung der Gesellschaftsanteile sind die persönliche Verflechtung und damit die Betriebsaufspaltung weggefallen. Der Kläger ist seit Abschluss des notariellen Vertrages im Jahr 2019 nur noch zu 45 % an der X-GmbH beteiligt, so dass keine Beherrschungsidentität mehr vorliegt. Der Wegfall der personellen Verflechtung führt neben der Beendigung der Betriebsaufspaltung regelmäßig auch zur Aufgabe des Gewerbebetriebs durch das Besitzunternehmen. Fällt die personelle Verflechtung zwischen den Unternehmen weg, wird das bisherige Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft ... Privatvermögen. Dies gilt auch, wenn es ganz oder teilweise einem fremden Dritten zur weiteren Nutzung überlassen wird“ und die Besitzgesellschaft künftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (BFH, Urteil vom 23. April 1996, VIII R 13/95, Rn. 26). Damit liegt hier – trotz einer möglichen Weiterverpachtung des Grundstücks ... an die X-GmbH – eine Aufgabe des Gewerbebetriebs des Einzelunternehmens im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor.“

87 Verwaltung des Grundstockvermögens einer Stiftung

Das Grundstockvermögen ist ungeschmälert zu erhalten. Das Grundstockvermögen kann einen Teil des Grundstockvermögens verbrauchen. Das Landesrecht kann Ausnahmen zulassen (vgl. § 83c BGB und Anlage 32 zu diesem Journal 10/2023).

Erhaltung des Grundstockvermögens kann durch den Bestand eines oder mehrerer Vermögensgegenstände oder den Erhalt eines bilanziellen Kapitalbetrags nachgewiesen werden (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5 - Stand 6. 12. 2013)). Eine bestimmte Form der Kapitalerhaltung – ob eine nominale oder reale Kapitalerhaltung – schreibt § 83 Absatz 1 BGB nicht vor. Bei wesentlichen Preissteigerungen bleibt die Frage zu beantworten, ob die nominale oder die reale Kapitalerhaltung für den Erhalt einer dauerhaften Ertragskraft einer Stiftung notwendig ist ein unveränderter mengenmäßiger Bestandserhalt oder ein wertmäßiger Erhalt des Grundstockvermögens (bilanzieller Bestand der Kapitalerhaltung auf Basis von Anschaffungs-/Herstellungskosten oder auf Basis der beizulegenden Werten – des Marktpreises – zum Bilanzstichtag). Änderungen zu den Regelungen des Stiftungsgesetzes der Bundesländer bleiben abzuwarten.

AKTUELL

- 74 -

88 Das interne Kontrollsystem

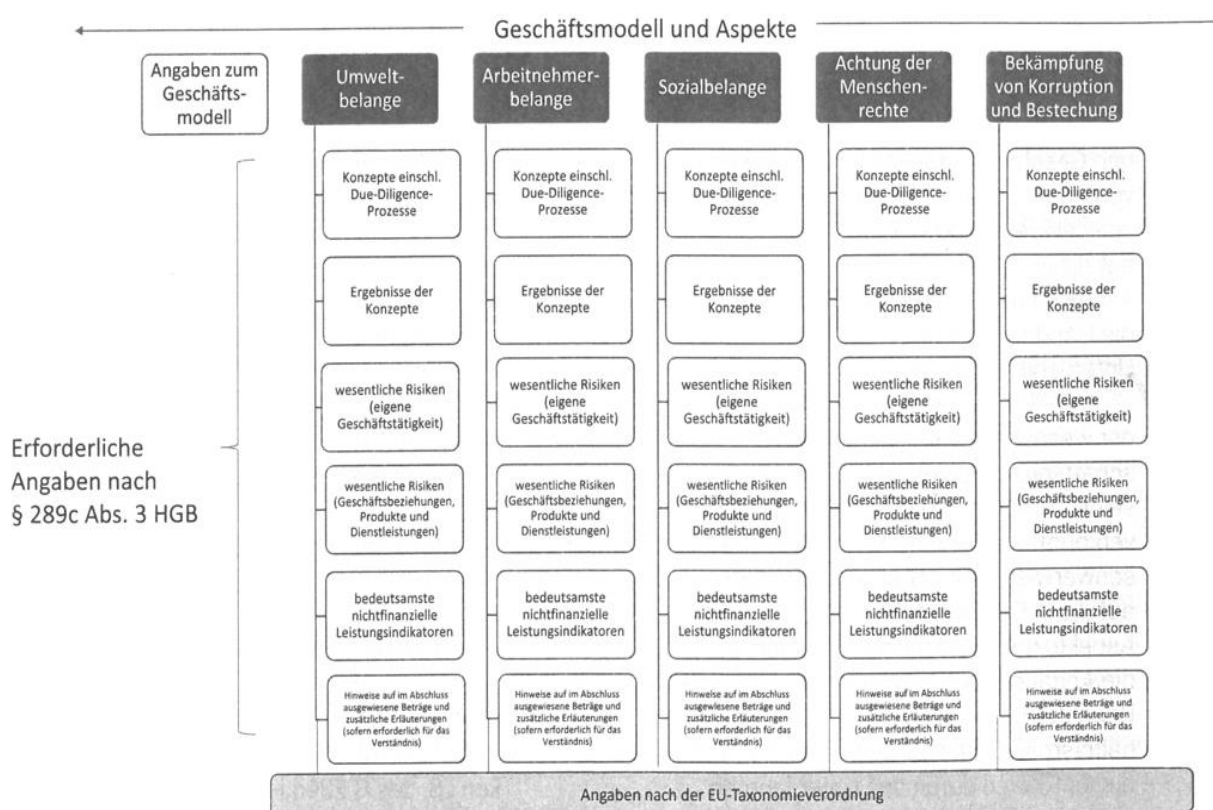
Begriff des internen Kontrollsystems (IKS)

Ein internes Kontrollsystem (IKS) ist das von den für die Überwachung Verantwortlichen, vom Management und von anderem Personal ausgestaltete, implementierte und aufrechterhaltene System, um hinreichende Sicherheit über die Erreichung der Ziele eines Unternehmens im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung, die Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten sowie die Einhaltung der maßgebenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu geben. Für die Zwecke dieses IDW Prüfungsstandards (vgl. Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022)); Quelle: IDW Life 9/2023 Seite 709) besteht das interne Kontrollsystem aus fünf in Wechselbeziehung stehenden Komponenten:

- Kontrollumfeld
- Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
- Prozess des Unternehmens zur Überwachung des internen Kontrollsystems
- Informationssystem und Kommunikation sowie
- Kontrollaktivitäten.

89 Nichtfinanzielle Erklärung großer Kapitalgesellschaften (§ 289b Absatz 1 HGB)

Die Aspekte und Informationskategorien der erforderlichen Angaben nach § 289c Absatz 3 HGB sind (Quelle: Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022), in: IDW Life 9/2023 Seite 704):



AKTUELL

- 75 -

90 Haushaltsplanrechnung und zukunftsorientierte Angaben zum Unternehmensrisiko

Bei einer risikoorientierten Haushaltsplanrechnung zukünftiger Rechnungsjahre lässt sich bei einer Risikoabwägung zwischen Prognosen (beste Schätzung) und Projektionen (Szenarioanalyse) unterscheiden (vgl. IDW Life 9/2023 Seite 720 im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung von bestimmten Kapitalgesellschaften).

Zukunftsorientierte Angaben können beschreiben:

- a) Ereignisse oder Handlungen, die zu einem späteren Zeitpunkt beobachtbar sein werden; oder
- b) hypothetische Ereignisse oder Handlungen, die möglicherweise nicht eintreten.

Der Unterschied zwischen beobachtbaren und hypothetischen Informationen wird durch den Unterschied zwischen einer Prognose und einer Projektion veranschaulicht:

- a) Eine Prognose wird auf der Grundlage von Annahmen über künftige Ereignisse erstellt, die das Management zum Zeitpunkt der Erstellung der Informationen erwartet (Annahmen auf der Grundlage der besten Schätzung), und über die Maßnahmen, die das Management voraussichtlich ergreifen wird.
- b) Eine Projektion basiert auf hypothetischen Annahmen über künftige Ereignisse und Maßnahmen des Managements, von denen nicht unbedingt erwartet wird, dass sie eintreten, oder auf einer Kombination aus hypothetischen Annahmen und bestmöglichen Schätzungen. Solche Informationen veranschaulichen die möglichen Folgen zum Zeitpunkt der Erstellung der Informationen, wenn die Ereignisse und Maßnahmen eintreten würden. Dies kann auch als Szenarioanalyse bezeichnet werden.

91 Zweifelsfragen zur Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen gemäß § 3 Nr. 72 EStG

Das Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 (in: BGBl. I 2022 Seite 2294) hat eine Steuerfreiheit von Einnahmen nach dem 31.12.2021 im Zusammenhang mit dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen eingeführt. Das BMF hat sich mit Schreiben vom 17.7.2023 (in: BStBl. I 2023 Seite 1494) „Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG“) zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG geäußert. Die Antragsfrist für den Liebhabereintrag (Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken) wird bis zum 31.12.2023 verlängert; vgl. auch BMF-Schreiben vom 29.10.2021 (in: BStBl. I 2021 Seite 2202; N. Tonner, BMF-Schreiben vom 17.7.2023 zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen gemäß § 3 Nr. 72 EStG, in: Die Steuerberatung 9/23 Seite 304 ff.).

92 Wartungskosten bei Leasingverträgen und gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung

1. Der Begriff der „Leasingraten“ in § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG ist – ebenso wie bei Miet- und Pachtzinsen – wirtschaftlich zu verstehen.
2. Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt werden, sind zum Teil der „Leasingrate“ und nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG gewerbesteuerrechtlich hinzuzurechnen (BFH-Urteil vom 20.10.2022, in: BFN/NV 2023 Seite 331).

AKTUELL

- 76 -

93 Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 Abgabenordnung)

Typische Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind Pflege-, Flüchtlings- und Obdachlosenheime (vgl. §§ 68 Nr. 1a, 68 Nr. 1c und 68 Nr. 4 AO), Einrichtungen zur Betreuung psychisch kranker Menschen (vgl. § 66 AO). Überschneidungen bestehen zwischen § 66 AO und den speziellen Zweckbetriebsvorschriften des § 68 AO; sie bestehen in den Satzungszwecken zwischen der Förderung des Wohlfahrtswesens (vgl. § 52 Absatz 2 Satz 1 Nr. 9 AO) und der Mildtätigkeit (vgl. § 53 AO).

Voraussetzung ist, dass Wohlfahrtspflege zum Wohl der Allgemeinheit, jedoch nicht des Erwerbs wegen betrieben wird (vgl. 66 Absatz 2 Satz 1 AO). Der Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO stehe entgegen, wenn „Gewinne angestrebt“ werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, das heißt, dass die Wohlfahrtspflege als Vorwand dient, um das eigene Vermögen zu mehren (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2013, in: BStBl. II 2016 Seite 68 ff.). Das BMF hat mit Schreiben vom 26.1.2016 (in: BStBl. I 2016 Seite 155 ff.) verfügt, dass im Rahmen einer Gesamtbetrachtung des Finanzierungsbedarfs ein Zeitraum von drei aufeinanderfolgenden Jahre sämtlicher Einrichtungen im Sinne des § 66 AO einbezogen werden und ein Überschreiten der maßgeblichen Schwelle zu einer grundsätzlich widerlegbaren Vermutung einer zweckbetriebsschädlichen Gewinnerzielungsabsicht besteht (vgl. AEAO Nr. 2 Absatz 1 Satz 4 zu § 66 AO). Auf die sogenannte wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre kommt es an: Einrichtungen i.S. des § 66 AO, Krankenhäuser i.S. des § 67 AO u.a.m.. Die Finanzverwaltung hält eine Quersubventionierung einzelner entgeltlicher oder unentgeltlicher Tätigkeiten innerhalb der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten derselben Gesamtsphäre – jeweils auf Ebene derselben Körperschaft – für zweckbetriebsunschädlich (vgl. Schauhoff/Kirchhain Gemeinnützigkeits-HdB 2023/Kirchhain § 7 Rn. 172).

Anlage 32

§ 83c BGB Verwaltung des Grundstockvermögens

PS. Diese Informationen ist ein kostenloser Service und gibt im Allgemeinen Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Es wird deshalb gebeten, die Beiträge bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung nicht übernommen wird, zu vermeiden. Zentrales Anliegen ist, Sie mit aktuellen Informationen aus dem Bereich des Steuer- und Handelsrechts zur Gemeinnützigkeit zu versorgen. Dieses Journal enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Es wird weder Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität übernommen, noch wird in irgendeiner Weise für den Inhalt dieses Journals haftet und empfohlen, stets eine persönliche Beratung einzuholen.

Bei Rückfragen stehe ich jederzeit gern zur Verfügung. Die Information steht ab sofort für eine Übergangszeit auf meinen Internet-Seiten unter <http://www.wp-dr-klemm.de> zur Ansicht bereit.