Switch On
Personal Advisory.

SCHLECHT UND PARTNER
BOORBERG • SCHLECHT UND COLLEGEN

MANDANTEN INFORMATIONEN

AUSGABE
März 2023

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen,

SCHLECHT UND PARTNER | BOORBERG SCHLECHT UND COLLEGEN STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

INHALT

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Organkreis bei Weitervermietungsmodell: Kürzung Gewerbeertrag
2. Vertrag zur Gewinnabführung: Tatsächlich Durchführung ist entscheidend
3. Wechselseitige Veräußerung von GmbH-Anteilen unter Wert stellt Gestaltungsmissbrauch dar

Sonstige Steuern

1. Flurbereinigung: Zu welchem Zeitpunkt wird Grunderwerbsteuer fällig
2. Warum der Solidaritätszuschlag nicht verfassungswidrig ist
3. Warum die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verfassungsgemäß ist

Steuerrecht Privatvermögen

1. Übernahme fehlerhafter Steuerdaten: Anklicken als mechanische Handlung?
2. Wassergymnastik: Kosten auch mit ärztlicher Verordnung nicht abziehbar
3. Zurechnung der Einkünfte beim Quotennießbrauch

Steuerrecht Unternehmer

1. Erlass von Zinsen aufgrund von Corona-Maßnahmen möglich?
2. Gelangensbestätigung: Voraussetzungen für Steuerfreiheit
3. Umsatzsteuer bei Apotheken: Was passiert bei Insolvenz des Abrechnungsdienstleisters?
4. Vom Leasingnehmer übernommene Wartungskosten sind gewerbesteuerlich hinzuzurechnen
5. Vorweggenommene Betriebsausgaben: Keine Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Organkreis bei Weitervermietungsmodell: Kürzung Gewerbeertrag

Auch wenn Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Organkreises grundsätzlich nicht zu gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen und Kürzungen führen, lässt sich daraus keine generelle Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags ableiten.

Hintergrund

Nach einer Außenprüfung wurde der Konzernmutter M die sog. erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung versagt. M ist ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Organträgerin der A-GmbH. Zudem hat die M weitere Organtochtergesellschaften, welche eigene Immobilien besaßen. Diese Grundstücke wurden von den weiteren Organtöchtern an die A-GmbH vermietet, damit die A-GmbH diese an Dritte vermieten konnte – also ein sog. Weitervermietungsmodell. Die A-GmbH hat die Pachtzahlungen an die Organtöchter als Aufwand verbucht, für diese jedoch keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung vorgenommen.

Für die Organtöchter wurde die erweiterte Kürzung beantragt, welche das Finanzamt abgelehnt hat. Dies wird damit begründet, dass sich innerhalb des Organkreises die Pachterträge bei den übrigen Organtöchtern und der Pachtaufwand bei der A-GmbH neutralisieren.

Entscheidung

Die Klage ist zum Teil begründet. Im Fall eines den Organkreis überschreitenden Weitervermietungsmodells ist eine erweiterte Kürzung für den Grundbesitz wie auch eine Hinzurechnung von innerhalb der Organgesellschaften erfolgten Mietzinszahlungen vorzunehmen. Lediglich der Höhe nach ist die erweiterte Kürzung nur insoweit zu gewähren, als sie den jeweiligen Betrag einer hypothetischen Hinzurechnung der Hälfte der verausgabten Pachtzinsen bei der als Pächterin agierenden Organgesellschaft A-GmbH übersteigt.

Das FG hielt eine vollständige Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags im Wege einer teleologischen Gesetzesauslegung bei der im Urteilsfall gegebenen Konstellation für nicht gerechtfertigt. Dementsprechend und konsequenterweise ist auch noch eine – bisher nicht erfolgte – Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1e GewStG geboten.

2. Vertrag zur Gewinnabführung: Tatsächlich Durchführung ist entscheidend

Die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags muss tatsächlich innerhalb einer angemessenen Zeit erfolgen.

Hintergrund

Zwischen der A-GmbH und deren Alleingesellschafter A wurde im Jahr 2002 ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag entsprach den formellen Anforderungen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde jedoch beanstandet, dass die an A abzuführenden Gewinne nicht tatsächlich an diesen gezahlt, sondern für die Jahre 2008-2012 jeweils nur auf einem Konto "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" gebucht worden sind.

Das Finanzamt hat deshalb den Gewinnabführungsvertrag nicht anerkannt. Es war der Auffassung, dass es an einem Vollzug des Gewinnabführungsvertrags mangele. Allein die Buchung einer Verbindlichkeit sei keine Abführung des ganzen Gewinns an den Organträger; es fehle am Geldfluss.

Entscheidung

Das FG bestätigt diese Rechtsauffassung. Ein Gewinnabführungsvertrag muss nicht nur auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen, sondern während seiner gesamten Geltungsdauer auch durchgeführt werden. An dieser materiellen Durchführung des Vertrags fehlt es; die ermittelten Gewinne sind weder durch Zahlung noch durch eine zur Anspruchserfüllung führende und der tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung abgeführt worden.

Eine tatsächliche Durchführung ist nicht bereits durch einen Ausweis einer Verbindlichkeit in der Bilanz der Organgesellschaft erfolgt. Vielmehr müsste die Verbindlichkeit auch zeitnah erfüllt werden. Auch eine Aufrechnung im Jahr 2017 kann nach Auffassung des FG zu keiner anderen Wertung führen, da es nicht mehr fremdüblich sei, wenn eine Verpflichtung erst viele Jahre nach dem Bilanzstichtag erfüllt wird.

Unabhängig davon würde die Aufrechnung bereits deshalb nicht genügen, da nicht der volle Gewinn an A abgeführt wurde, sondern im Wege des verkürzten Zahlungswegs private Schulden des A bei einer anderen Gesellschaft ausgeglichen worden sind. Das FG hat deshalb die Entscheidung des Finanzamts bestätigt und die körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft nicht anerkannt.

3. Wechselseitige Veräußerung von GmbH-Anteilen unter Wert stellt Gestaltungsmissbrauch dar

Ein "Verlust", der im Zuge einer Anteilsrotation lediglich wegen der Vereinbarung eines den Wert des veräußerten Anteils krass verfehlenden Kaufpreises entsteht, stellt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar.

Hintergrund

Z ist Gründungsgesellschafter der mit einem Stammkapital von 260.000 EUR ausgestatteten X-GmbH und zur Hälfte beteiligt. Neben Z war im Jahr 2017 auch A zur Hälfte beteiligt. Z und A waren zu Geschäftsführern bestellt.

Im Dezember 2017 schloss Z mit A einen privatschriftlichen Kauf- und Abtretungsvertrag, mit dem Z seinen Geschäftsanteil (130.000 EUR) zum Kaufpreis von 12.500 EUR an A veräußerte. Am selben Tag übertrug auch A seinen Geschäftsanteil privatschriftlich zu gleichen Konditionen auf Z. Z hatte den Kaufpreis bereits im Dezember 2017 überwiesen.

Im Januar 2018 schlossen Z und A (erneut) einen – nunmehr notariell beurkundeten – Kauf- und Abtretungsvertrag zu identischen Bedingungen.

Z machte für 2017 einen Verlust aus der Veräußerung i. H. v. (Veräußerungspreis 12.500 EUR ./. Anschaffungskosten 500.000 EUR = 487.500 EUR x 60 % =) 292.500 EUR geltend. Das Finanzamt erkannte den Verlust schon deshalb nicht an, weil der notarielle Vertrag nicht im Streitjahr 2017, sondern erst 2018 geschlossen wurde. Außerdem scheitere die Verlustanerkennung an einer missbräuchlichen Gestaltung. Der von A gezahlte Kaufpreis (12.500 EUR) sei unangemessen gewesen. Denn der gemeine Wert der X-GmbH sei mit rund 1,4 Mio. EUR anzusetzen.

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Der wechselseitige Anteilsverkauf weit unter Wert zur Verlustnutzung war rechtsmissbräuchlich.

Die Übertragung der Anteile von Z auf A im Dezember 2017 wurde nicht notariell beurkundet und war daher formnichtig. Der Formmangel wurde erst durch die notarielle Beurkundung im Januar 2018 – ohne Rückwirkung im Jahr 2017 - geheilt. Bereits deshalb scheidet eine Berücksichtigung des Verlusts im Streitjahr 2017 aus.

Wirtschaftliches Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen kann zwar auch erworben werden, wenn die Vertragsparteien die in einem formunwirksamen Vertrag getroffenen Vereinbarungen tatsächlich durchführen. Dafür fehlen jedoch im Streitfall entsprechenden Anhaltspunkte. Die mit den Anteilen verbundene Rechtsstellung ist nicht bereits im Jahr 2017 auf A übergegangen.

Zwar steht es einem Steuerpflichtigen frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt auch, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Die Berücksichtigung ist damit nicht von vornherein rechtsmissbräuchlich. Anders ist es jedoch, wenn ein "Verlust" nur dadurch entsteht, dass ein den Wert des Anteils krass verfehlender Kaufpreis vereinbart wird. Denn dann kommt der "Verlust" nicht durch eine den Anteilen innewohnende Wertminderung, sondern durch einen Verkauf unter Wert zustande.

Die X-GmbH war nach den Feststellungen des FG im Zeitpunkt der Veräußerung wirtschaftlich erfolgreich. Die Kennzahlen (Eigenkapital, Jahresüberschüsse, Ausschüttungen, Geschäftsführergehälter) lassen nicht den Schluss zu, dass der vereinbarte Kaufpreis (jeweils 12.500 EUR) auch nur annähernd dem Wert der veräußerten Anteile im Veräußerungszeitpunkt entsprach. Der "Verlust" des Z aus der Veräußerung war mithin im Veräußerungszeitpunkt nicht real eingetreten, sondern nur das rechnerische Ergebnis der vertraglichen Vereinbarung eines Unter-Wert-Verkaufs, bei dem der Kaufpreis die Wertverhältnisse der Anteile in krasser Weise verfehlte und demnach nicht eine geminderte Leistungsfähigkeit des Z widerspiegelte.

Der Anteilsrotation kann kein realer wirtschaftlicher Hintergrund beigemessen werden. Denn sie diente lediglich dazu, durch den Verlust aufgrund des Unter-Wert-Verkaufs einen Steuererstattungsanspruch auszulösen, der die Tilgung privater Aufwendungen ermöglichen sollte.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die an der Anteilsrotation beteiligten Vertragsparteien (Z und A) die jeweilige Übertragung ihres Anteils unter Wert nur deshalb vorgenommen haben, weil sie im Gegenzug hierfür zivilrechtlich zwar einen "anderen", wirtschaftlich gesehen jedoch einen wertidentischen Kapitalgesellschaftsanteil zu einem dem realen Wert nicht entsprechenden Kaufpreis zurückerhalten haben. Derartige gegenläufige oder ringförmige Rechtsgeschäfte werden von der Rechtsprechung als rechtsmissbräuchlich angesehen, wenn sie keine verständliche wirtschaftliche Veränderung bewirken. Für derartige Fälle ist anerkannt, dass ein steuerrechtlich dem Grunde nach erheblicher Vorgang dann nicht berücksichtigt werden kann, wenn er durch einen gegenläufigen Rechtsakt erst geschaffen oder wieder ausgeglichen wird und damit von vornherein eine wirtschaftliche Belastung vermieden werden soll.

Sonstige Steuern

1. Flurbereinigung: Zu welchem Zeitpunkt wird Grunderwerbsteuer fällig

Eine Ausführungsanordnung zum Flurbereinigungsplan stellt auf den dort benannten Wirkungszeitpunkt einen steuerbaren Erwerbsvorgang im Rahmen der Grunderwerbsteuer dar. Der maßgebende Steuersatz richtet sich nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausführungsanordnung.

Hintergrund

X war Teilnehmer eines 2002 eingeleiteten Flurbereinigungsverfahrens in Niedersachsen. In der Verhandlung v. 22.4.2009 über den Verkauf von Masseland wurde vereinbart, dass X Masseland gegen Mehrabfindung von 33.428 EUR erwirbt, die er am 1.11.2009 zu zahlen hatte. Die entsprechende Besitzeinweisung hatte bereits 2008 stattgefunden. Am 29.7.2016 ordnete die Flurbereinigungsbehörde die vorzeitige Ausführung des Flurbereinigungsplans mit Wirkung zum 29.8.2016 an.

Das Finanzamt setzte im Jahr 2016 für den Erwerb vom 29.8.2016 Grunderwerbsteuer i. H. v. 5 % fest. Der ursprünglich (bis 2006) bundeseinheitliche Steuersatz von 3,5 % wurde für Niedersachsen ab 2011 auf 4,5 % und ab 2014 auf 5 % erhöht.

Die Klage, mit der X die Anwendung des im Jahr 2009 noch geltenden Steuersatzes von 3,5 % beantragte, wurde vom FG mit der Begründung abgewiesen, der Erwerbsvorgang (Übergang des Eigentums) sei durch die vorzeitige Ausführungsanordnung der Flurbereinigungsbehörde zum 29.8.2016 verwirklicht worden.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Der für die Grunderwerbsteuer maßgebliche Rechtsvorgang hat sich erst am 29.8.2016 (Anordnung der vorzeitigen Ausführung des Flurbereinigungsplans) verwirklicht. Somit ist der zu diesem Zeitpunkt geltende Steuersatz von 5 % anzuwenden.

Die Flurbereinigungsbehörde ordnet die Ausführung des Flurbereinigungsplans entweder nach dessen Unanfechtbarkeit oder vorzeitig an. Zu dem in der Ausführungsanordnung zu bestimmenden Zeitpunkt (hier: 29.8.2016) tritt der im Flurbereinigungsplan vorgesehene neue Rechtszustand an die Stelle des bisherigen. Damit ist der Eigentumswechsel bewirkt. Das Grundbuch ist zu berichtigen. Das Verfahren endet durch Schlussfeststellung.

Dem Eigentumswechsel geht kein einen Übereignungsanspruch begründendes Rechtsgeschäft voraus. Bis zum Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens steht nicht fest, ob es überhaupt zu einer Zuteilung von Land kommen wird. Auch eine vorläufige Besitzeinweisung vermittelt keine gesicherte Rechtsposition. Die in einer Verhandlungsniederschrift erklärte Bereitschaft, Masseland gegen Entgelt zu übernehmen, begründet keinen Anspruch auf Übereignung dieses Landes. Selbst eine wirksame Planvereinbarung über eine entsprechende Zuteilung stellt kein Rechtsgeschäft für die Grunderwerbsteuer dar. Planvereinbarungen geben nur den Anstoß zu einem später eintretenden gesetzlichen Eigentumswechsel. Der notwendig vor der Ausführungsanordnung erlassene Flurbereinigungsplan ist kein Rechtsgeschäft im Rahmen der Grunderwerbsteuer, sondern Verwaltungsakt.

Bei einem Eigentumsübergang ohne vorausgehendes den Übereignungsanspruch begründendes Rechtsgeschäft verwirklicht der Übergang des Eigentums den steuerbaren Tatbestand. Das ist im Fall der Landzuteilung im Flurbereinigungsverfahren der Zeitpunkt, in dem die Rechtswirkungen der Ausführungsanordnung eintreten.

Der maßgebende Steuersatz richtet sich nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausführungsanordnung und beträgt somit 5 %. Der Steuersatz gilt für Rechtsvorgänge, die ab dem 1.1.2014 "verwirklicht" werden. Eine Ausführungsanordnung im Flurbereinigungsverfahren ist auch im Sinne dieser Vorschrift im Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens und damit dem Zeitpunkt des Eigentumswechsels "verwirklicht".

2. Warum der Solidaritätszuschlag nicht verfassungswidrig ist

Der Solidaritätszuschlag war in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig. Insbesondere verstößt er nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Hintergrund

Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute wenden sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für die Jahre 2020/2021.

Mit ihrer Klage hatten die Eheleute vor dem FG keinen Erfolg. Das FG war der Auffassung, beim Solidaritätszuschlag handele es sich um eine Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, deren Erhebung bis 2019 unstreitig nicht verfassungswidrig gewesen sei. Dies gelte auch für 2020 und ab 2021.

Entscheidung

Das angefochtene FG-Urteil wurde lediglich aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben. In der Sache hatte die Revision jedoch keinen Erfolg und führte zur Abweisung der Klage. Der BFH bejaht die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags.

Mit der Einführung des SolZG 1995 hat der Bund seine Gesetzgebungszuständigkeit nicht überschritten. Zwar darf der Bund unter der Bezeichnung "Ergänzungsabgabe" keine Steuer einführen, die den Vorstellungen des Verfassungsgebers zur Ergänzungsabgabe widerspricht und das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder verändert. Das ist beim Solidaritätszuschlag jedoch nicht der Fall. Er führt mit dem Satz von 5,5 % nicht zur "Aushöhlung" der dem Bund und den Ländern gemeinschaftliche zustehenden Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.

Der Gesetzgeber war verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, das SolZG 1995 wegen fehlender zeitlicher Befristung 2020 aufzuheben. Das SolZG 1995 ist auch nicht durch bloßen Zeitablauf oder veränderte tatsächliche Umstände verfassungswidrig geworden. Eine Ergänzungsabgabe muss nicht von vornherein befristet werden und der Mehrbedarf für die Ergänzungsabgabe kann sich auch für längere Zeiträume ergeben. Ein dauerhafter Finanzbedarf muss jedoch regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern erhoben werden. Er darf nicht über eine Ergänzungsabgabe gedeckt werden. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe durch Zeitablauf verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist. Für 2005 und 2007 hat der BFH nicht verlangt, den Solidaritätszuschlag zur Deckung von Bedarfsspitzen nicht mehr zu erheben. Diese Grundsätze hat er später auf 2011 übertragen.

Für die Streitjahre 2020 und 2021 gilt im Ergebnis nichts anderes. Der von der Normallage abweichende wiedervereinigungsbedingte Finanzbedarf des Bundes ist auch in den Jahren 2020 und 2021 noch gegeben. Der Gesetzgeber hat die Verringerung dieses Bedarfs durch die Beschränkung des Solidaritätszuschlags auf die Bezieher höherer Einkommen ab 2021 berücksichtigt. Bei einer Generationenaufgabe kann der finanzielle Mehrbedarf des Bundes für einen sehr langen Zeitraum anzuerkennen sein. Dieser Zeitraum ist beim Solidaritätszuschlag jedenfalls 26 bzw. 27 Jahre nach seiner Einführung noch nicht abgelaufen. Diese legislative Begründung sieht der BFH zur Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags als ausreichend an.

Dass ab 2021 rund 90 % der Steuerpflichtigen vom Solidaritätszuschlag freigestellt sind, ergibt keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei Steuern, die an der Leistungsfähigkeit ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten. Deshalb kann der Gesetzgeber auch bei einer Ergänzungsabgabe, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstellt, solche Erwägungen anstellen. Der Finanzierungszweck als Hauptzweck schließt es nicht aus, dass zugleich Lenkungszwecke und/oder sozialpolitische Zwecke verfolgt werden. Dabei können die Maßstäbe und Kriterien durchaus differieren. Vor diesem Hintergrund ist die ab 2021 bestehende Staffelung des Solidaritätszuschlags (Freigrenze mit Gleitzone) gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt. Es liegen - im Hinblick auf Differenzierungsziel und Ausmaß der Ungleichbehandlung - angemessene sachliche Gründe vor, die eine willkürliche Differenzierung ausschließen.

3. Warum die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verfassungsgemäß ist

Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verletzt nicht den allgemeinen Gleichheitssatz i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG.

Hintergrund

Der Kläger erwarb von seiner Mutter im Dezember 2011 ein in der Schweiz belegenes Grundstück gegen Bestellung eines hinter dem Wert des Grundstücks zurückbleibenden sog. lebenslänglichen Nutznießungsrechts nach Schweizer Recht. Der Kläger und seine Mutter, die beide deutsche Staatsangehörige waren, hatten vor der Übertragung ihre Wohnsitze in der Bundesrepublik Deutschland aufgegeben und waren im November 2011 in die Schweiz verzogen.

Nachdem die Mutter des Klägers 2013 verstorben war, setzte der Kläger als deren Alleinerbe das Finanzamt im Rahmen des Erbschaftsteuerverfahrens von dem schenkweisen Erwerb des Grundstücks in Kenntnis. Das Finanzamt setzte mit Bescheid v. 8.12.2017 Schenkungsteuer für den Grundstückserwerb fest.

Auf den Einspruch des Klägers hin setzte das Finanzamt die Schenkungsteuer mit Bescheid vom 27.3.2018 im Hinblick auf eine Neubewertung des Nutznießungsrechts herab; im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg.

Mit seiner Klage vor dem FG machte der Kläger im Wesentlichen geltend, die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Satz 2 Buchst. b ErbStG sei verfassungs- und unionsrechtswidrig. Das FG wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und entschied: Die sog. erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es handelt sich nicht um eine nachrangige Ausnahme, die unter Folgerichtigkeitsaspekten einer erhöhten Rechtfertigung bedürfte.

Die Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz in die unbeschränkte Steuerpflicht gehört zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands, der dem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum eröffnet.

Dem Gesetz lässt sich keine Grundentscheidung entnehmen, wonach als Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zunächst und vorrangig nur natürliche Personen gelten sollen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG und § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG enthalten vielmehr weitere Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber einen besonderen Inlandsbezug unterstellt.

In Anbetracht der somit weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht erweist sich die konkrete Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG als sachgerecht und nicht willkürlich.

Dass der Gesetzgeber eine unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich ohne verfassungsrechtliche Bedenken an die Staatsangehörigkeit knüpfen darf, ist anerkannt. Im Falle der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht kommt hinzu, dass der Gesetzgeber diese Steuerpflicht nicht allein an die

Staatsangehörigkeit geknüpft hat, sondern die Steuerpflicht zusätzlich auf einen Zeitraum von 5 Jahren beschränkt hat, in dem kein inländischer Wohnsitz bestanden hat.

Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht leidet auch nicht an einem mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren strukturellen Erhebungs- und Vollzugsdefizit.

Es liegt auch keine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der Ausreisefreiheit vor.

Steuerrecht Privatvermögen

1. Übernahme fehlerhafter Steuerdaten: Anklicken als mechanische Handlung?

Wird eine Steuererklärung elektronisch übermittelt und durch Anklicken ein Fehler gemacht - welche verfahrensrechtliche Möglichkeiten gibt es? Bei fehlerhafter Übernahme von Steuerdaten liegt jedenfalls kein Schreib- oder Rechenfehler i. S. d. § 173a AO vor.

Hintergrund

Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger erzielten u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sie übermittelten die Einkommensteuererklärung 2018 elektronisch an das Finanzamt. Dieses führte die Veranlagung erklärungsgemäß durch. Nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids 2018 beantragten die Kläger die Korrektur des Bescheids nach § 173a AO. Sie trugen vor, dass sie bei der Erstellung der Steuererklärung die auf ihrem Computer lokal in einem für steuerliche Zwecke angelegten Ordner hinterlegten Daten aufgerufen hätten, um diese anschließend in die zu erstellende Einkommensteuererklärung 2018 zu übernehmen. Dabei sei versehentlich nicht der Ordner mit den Steuerdaten des Jahres 2018, sondern der des Jahres 2017 durch "Anklicken" ausgewählt worden. Infolgedessen seien die höheren Vermietungseinkünfte aus dem Jahr 2017 übernommen worden. Das Finanzamt lehnte die begehrte Änderung des Einkommensteuerbescheids ab.

Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und die Korrektur des Bescheids abgelehnt. Schreibfehler i. S. v. § 173a AO seien insbesondere Rechtschreibfehler, Wortverwechslungen, Wortauslassungen oder fehlerhafte Übertragungen. Rechenfehler seien vorrangig Fehler bei der Addition, Subtraktion, Multiplikation oder Division sowie bei der Prozentrechnung. Fehler bei der Übertragung von Daten sowie bei der Eingabe der elektronischen Steuererklärung würden dem Wortlaut nach vom Tatbestand des § 173a AO nicht erfasst.

Den Klägern sei vorliegend weder ein Schreib- noch ein Rechenfehler unterlaufen. Ein Rechenfehler scheide bereits aus, weil die Übermittlung der Steuerdaten des Vorjahres nicht auf einer fehlerhaft durchgeführten Rechenoperation beruht habe. Den Klägern sei auch kein Tippfehler unterlaufen, denn bei der versehentlich erfolgten Auswahl des falschen Datenordners handele es sich nicht um einen Fehler in der manuellen Verwendung von Buchstaben bzw. Zahlen/Ziffern und damit nicht um einen Schreibfehler im Sinne der Vorschrift.

Die fehlerhafte Auswahl bzw. das "fehlerhafte Anklicken" stellt als mechanische Handlung eine ähnliche Unrichtigkeit dar, die jedoch nicht vom Wortlaut des § 173a AO erfasst ist.

Das FG hat darüber hinaus eine Berichtigung nach § 129 AO verneint, weil die Übernahme des von den Klägern fehlerhaft ausgewählten Datensatzes des Jahres 2017 in die Einkommensteuererklärung 2018 durch das Finanzamt ohne Kenntnis der Akten des Jahres 2017 nicht als offenbare Unrichtigkeit erkannt werden konnte und deshalb nicht offenbar war.

2. Wassergymnastik: Kosten auch mit ärztlicher Verordnung nicht abziehbar

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio zur Durchführung eines ärztlich verordneten Funktionstrainings (Wassergymnastik) stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Hintergrund

Die behinderte Klägerin (GdB 30) bekam eine ärztliche Verordnung zur Behandlung der zunehmend schmerzhaften Bewegungseinschränkungen und zur funktionalen Verbesserung und zur Schmerzreduktion. Die Verordnung umfasste ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik. Die entsprechenden Kosten wurden von der Krankenkasse übernommen. Die Klägerin nahm zunächst an den Wassergymnastikkursen in einem Verein teil.

Später absolvierte sie die Kurse in einem näher zu ihrem Wohnort gelegenen Fitnessstudio. Hier wurde das Training von qualifizierten Übungsleitern mit einer gültigen Übungsleiterlizenz für den Rehabilitationssport durchgeführt. Dazu war eine Anmeldung im Fitnessstudio und die Zahlung eines reduzierten Beitrags für das auf die Teilnahme an den verordneten Kursen zugeschnittene Modul ("Wellness und Spa") erforderlich. Der Beitrag umfasste zusätzlich zur Teilnahme an dem verordneten Funktionstraining auch noch die Saunabenutzung und weitere Aqua-Fitnesskurse.

Das Finanzamt lehnte einen Abzug der Kosten (Fitnessstudiobeitrag, Reha Vereinsbeitrag, Fahrtkosten) als außergewöhnliche Belastungen ab.

Entscheidung

Die Klage vor dem FG hatte nur teilweise Erfolg. Das Gericht entschied, dass die Fitnessstudio-Mitgliedsbeiträge für ein für die Teilnahme an dem verordneten Funktionstraining zugeschnittenes Grundmodul (hier "Wellness und Spa") jedenfalls dann keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen, wenn mit dem Mitgliedsbeitrag auch weitere Leistungen abgegolten werden (hier: Saunanutzung; Aqua Fitnesskurse), die ihrer Art nach nicht nur von kranken, sondern auch gesunden Menschen in Anspruch genommen werden, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten, und eine Aufteilung nach objektiven Kriterien nicht möglich ist.

In diesem Fall ist keine Zwangsläufigkeit gegeben. Die Klägerin hätte die ärztlich verordneten Kurse auch außerhalb eines Fitnessstudios durchführen können. Die räumliche Nähe allein begründet keine Zwangsläufigkeit.

Allerdings sind die Beiträge für einen Reha-Verein, der die ärztlich verordneten Kurse in einem Fitnessstudio durchführt, abzugsfähig. Es handelt sich hierbei um als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennende Heilbehandlungskosten.

3. Zurechnung der Einkünfte beim Quotennießbrauch

Der Quotennießbraucher erzielt nur dann die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen nicht allein und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.

Hintergrund

X ist an der ABC-GbR zu 1/6 beteiligt. Deren Zweck ist die Haltung und Nutzung des Gesellschaftsvermögens. Dieses besteht im Wesentlichen aus einem Grundstück, an dem die GbR ein Erbbaurecht bestellt hat. Daraus bezieht sie Erbbauzinsen.

Im Jahr 2012 räumte X seinem volljährigen Sohn (S) an seinem Gesellschaftsanteil schenkweise einen Nießbrauch mit einer Quote von 50 % ein. In dem Vertrag ist u.a. bestimmt, dass Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller die gesellschaftlichen Mitwirkungsrechte an dem belasteten Anteil gegenüber der Gesellschaft gemeinschaftlich ausüben. Die Mitwirkungsrechte sollen jedoch im Außenverhältnis zu den Mitgesellschaftern weiterhin durch den Gesellschafter (X) wahrgenommen werden.

Das Finanzamt berücksichtigte im Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen den S nicht als am Gesamtergebnis der Gesellschaft Beteiligten. Das FG wies die dagegen erhobene Klage des X ab. Der Nießbrauch sei mangels Zustimmung der anderen Gesellschafter schon nicht wirksam bestellt worden. Außerdem sei dem Mieter/Pächter des Objekts der Eintritt des S in die Vermieterstellung nicht mitgeteilt worden sei.

Steuerrecht Unternehmer

1. Erlass von Zinsen aufgrund von Corona-Maßnahmen möglich?

Nachzahlungszinsen sind zu erlassen, wenn diese auf einen Zeitraum entfallen, in dem ein Anspruch auf eine zinsfreie Stundung bestand.

Hintergrund

Gegenüber dem Kläger wurde am 13.5.2020 der Körperschaftsteuerbescheid 2018 erlassen. Mit diesem Bescheid setzte das Finanzamt auch Nachzahlungszinsen für den April 2020 fest. Mit Schreiben vom 18.5.2020 beantragte der Kläger unter Hinweis auf ein BMF-Schreiben zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie die zinsfreie Stundung aller Zahlungsansprüche sowie den Erlass der Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit der Zinsfestsetzung. Er verwies darauf, dass bei einem Erlass des Bescheids vor dem 1.4.2020 etwaige Zahlungsansprüche zinslos zu stunden gewesen wären.

Das Finanzamt gewährte die Stundung, lehnte aber den Erlass der festgesetzten Zinsen ab.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das FG entschied, dass die Zinsen aus sachlichen Billigkeitserwägungen zu erlassen seien. Eine Steuer oder eine steuerliche Nebenleistung seien entweder aus persönlichen oder sachlichen Gründen zu erlassen.

Eine sachliche Unbilligkeit liege nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwar dem gesetzlichen Tatbestand nach besteht, seine Geltendmachung aber mit dem Zweck des Gesetzes nicht zu rechtfertigen ist.

Zweck der Regelung zu den Nachzahlungszinsen nach § 233a AO sei es, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuer bei einzelnen Steuerpflichtigen zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt festgesetzt wird. Dabei soll der Liquiditätsvorteil eines Steuerpflichtigen abgeschöpft werden, der dadurch entsteht, dass eine Steuer erst nach einem Ablauf von 15 Monaten nach dem Entstehungszeitraum festgesetzt wird.

Dieser gesetzliche Grund greife hier indes nicht durch. Zwar bestehe ein abstrakter Liquiditätsvorteil des Klägers; er entfällt im Sachverhalt aber, da der Kläger unstreitig aufgrund des BMF-Schreibens bereits ab 19.3.2020 einen Anspruch auf zinsfreie Stundung der Körperschaftsteuer-Nachzahlung 2018 gehabt habe. Dieses Schreiben sei somit bereits vor dem Erlass des Steuerbescheids ergangen. Insoweit bestehe ein Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen.

2. Gelangensbestätigung: Voraussetzungen für Steuerfreiheit

Fehlen die formellen Nachweise der Gelangensbestätigung, kann der Nachweis des Gelangens in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht durch den Nachweis der Zahlung mittels Banküberweisung geführt werden.

Hintergrund

Der klagende Großhändler lieferte Friseurbedarfsartikel an die Firma A-GmbH, M D X, in Frankreich. Die Ausgangsrechnungen mit Hinweis auf das Vorliegen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung und ohne deutschen Umsatzsteuerausweis wurden teils bei Abholung in bar und teils per Banküberweisung bezahlt.

Tatsächlich existiert eine in Frankreich gegründete im dortigen Handelsregister eingetragene Firma A S. à. r. l. mit der satzungsmäßigen Anschrift in Frankreich (im Folgenden: "A"). Deren alleiniger und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer im Streitjahr war D. Dieser bestätigte, dass ein T. mit Wohnsitz im Inland Handlungsvollmacht für alle Handelsaktivitäten der A habe.

Als Nachweis für die Steuerbefreiung nach § 6a UStG legte der Kläger dem Finanzamt jeweils mit einem Stempel der A (mit Anschrift, aber ohne Rechtsformzusatz) und einem Unterschriftszug (ohne Angabe des Namens des Unterzeichners im Klartext) versehene Gelangensbestätigung nach § 17a UStG 2018 der (laut Kopfzeile) "GmbH" vor. In den Bestätigungen wurde die Abholung in Deutschland gezeigt.

Nach Auffassung des Finanzamts reichen die beschriebenen Gelangensbestätigungen nicht aus, da sich die dort geleistete Unterschrift des Abholers nicht zuordnen lasse. Sie weiche deutlich von den Unterschriften des D. und des T. auf ihren Ausweispapieren ab.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG hat das Finanzamt die Steuerfreiheit für die o. g. Lieferung zurecht abgelehnt.

Die Steuerfreiheit nach § 6a UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen erfordert unter anderem zwingend, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Dies kann der Lieferer u. a. durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, nachweisen (sog. Gelangensbestätigung).

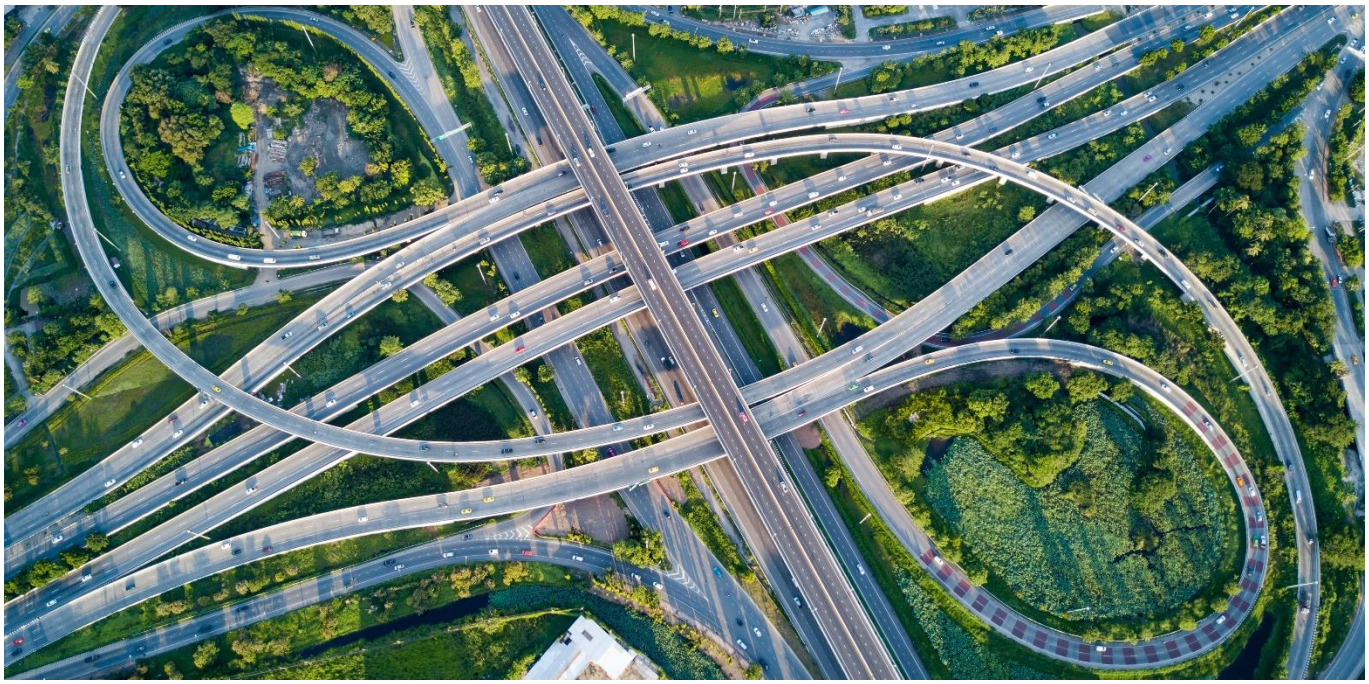
Diese muss u.a. zwingend die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten enthalten. Die vorgelegten Gelangensbestätigungen sind nicht ordnungsgemäß, weil sie ihren Aussteller nicht leicht und eindeutig nachprüfbar erkennen lassen. Bei juristischen Personen wie der A können Erklärungen nur durch den gesetzlichen Vertreter oder durch eine sonstige (von diesem beauftragte) natürliche Person im Namen der juristischen Person abgegeben werden.

Fehlt es an der Offenlegung des Namens der die Erklärung im Namen der Gesellschaft tatsächlich abgebenden und unterzeichnenden natürlichen Person und lässt sich dieser Name auch nicht durch Auslegung oder durch Heranziehung weiterer Beweismittel (wie z. B. den Unterschriften auf den erlangten Ausweiskopien) bestimmen, so fehlt es - wie im Streitfall - an der eindeutigen und leicht nachprüfbaren Angabe des Ausstellers.

Die Gelangensbestätigungen enthalten neben der aufgebrachten Unterschrift zwar einen Stempel mit der Bezeichnung "A" und der Anschrift der A, jedoch nicht den Namen der die Gelangensbestätigung tatsächlich ausstellenden und unterzeichnenden Person. Da sich die aufgebrachte Unterschrift keiner der Unterschriften des D. und des T. auf den vom Kläger vorgelegten Ausweiskopien und auch nicht der Vollmacht zu Gunsten des T. zuordnen lässt, ist eine anderweitige ergänzende Bestimmung des Namens des Ausstellers nicht möglich. Auch enthält der neben der Unterschrift aufgebrachte Stempel der "A" keinen Rechtsformzusatz.

Wird die Gelangensbestätigung elektronisch übermittelt, ist ausnahmsweise eine Unterschrift des Abnehmers oder seines Bevollmächtigten zur Führung des Belegnachweises nicht erforderlich. Dies greift jedoch im Streitfall nicht. Dass die A einen Teil der Lieferungen durch Banküberweisung bezahlt hat, genügt insoweit nicht, da dieser Aspekt über die tatsächlichen Umstände der Verschaffung der Verfügungsmacht noch keine zuverlässige Auskunft gibt.

Ebenso wurde die Ware beim Kläger mit inländischem Kfz eines Dritten abgeholt. Bei dem Dritten handelt es sich möglicherweise anstatt T. als belegten Bevollmächtigten der A um einen weiteren, in Deutschland ansässigen Friseurartikel-Händler. Bei dem dann gegebenen Reihengeschäft hätte der Kläger eine vorangestellte unbewegte und damit im Inland steuerpflichtige Lieferung erbracht.



3. Umsatzsteuer bei Apotheken: Was passiert bei Insolvenz des Abrechnungsdienstleisters?

Ein selbstständiger Apotheker, der Heil- und Arzneimittel an eine Krankenkasse liefert, vereinnahmt das Entgelt bereits bei Zahlung der Krankenkasse an das beauftragte Inkassounternehmen. Das Entgelt wird aus Sicht des Apothekers nicht uneinbringlich, wenn über das Vermögen des Inkassounternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet wird.

Hintergrund

Der Kläger betreibt als selbstständiger Unternehmer eine Apotheke, die den gesetzlichen Krankenkassen die Arznei- oder Heilmittel liefert, die die Versicherten gem. § 2 SGB V als Sachleistungen erhalten. Er berechnet die entstandene Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten und gibt monatliche Voranmeldungen ab. In einem "Vertrag zur Übernahme der Abrechnungstätigkeit und des Einzugs von Rezeptforderungen" beauftragte er ein Rechenzentrum mit der Abrechnung mit den Krankenkassen.

Nachdem das beauftragte Rechenzentrum insolvent wurde, stritt der Kläger mit dem Finanzamt bezüglich der Voranmeldungszeiträume August und September 2020 darüber, ob er geschuldete Umsatzsteuerbeträge gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG berichtigen durfte. Konkret ging es um Beträge, die das Rechenzentrum bereits von den Krankenkassen eingezogen bzw. erhalten hatte, die wegen der Insolvenz aber nie an den Kläger ausgezahlt/weitergeleitet wurden.

Entscheidung

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Es ist grundsätzlich unstrittig, dass der Kläger in den streitbefangenen Monaten aufgrund der besonderen Vorgaben des SGB umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an die jeweiligen Krankenkassen erbracht hat, indem er die Medikamente/Heilmittel an seine Kunden (Patienten) herausgab. Es spielt insoweit keine Rolle, dass der Kläger seine Kaufpreisansprüche an das Abrechnungszentrum abgetreten hat.

Die Umsätze des Klägers wurden nicht dadurch uneinbringlich, dass das Rechenzentrum wegen der eingetretenen Insolvenz Teile des Entgelts nicht mehr an den Kläger weitergeleitet hat. Insoweit sind die Leistungsverhältnisse zwischen dem Kläger und den Krankenkassen einerseits und dem Abrechnungszentrum andererseits getrennt zu betrachten. Die Krankenkassen haben die von ihnen geschuldeten Zahlungen auf den Kaufpreis tatsächlich bewirkt, und zwar ganz offenkundig mit Einwilligung des Klägers.

Mit diesen Zahlungen ist der Anspruch des Klägers auf den Kaufpreis jeweils erloschen. Mithin hat der Kläger sein Entgelt bereits in dem Augenblick vereinnahmt, in dem die Krankenkassen auf dessen Rechnung an das Abrechnungszentrum zahlten.

4. Vom Leasingnehmer übernommene Wartungskosten sind gewerbesteuerlich hinzuzurechnen

Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt werden, sind Teil der "Leasingrate" und deshalb gewerbesteuerrechtlich hinzuzurechnen.

Hintergrund

Die X-GmbH schloss als Leasingnehmerin Leasingverträge über Kraftfahrzeuge mit verschiedenen Unternehmen ab. Wie vertraglich vereinbart, übernahm sie neben den Steuern, Versicherungsbeiträgen und Straßenbenutzungsgebühren usw. auch die anfallenden Wartungsgebühren (Wartungs- und Reparaturkosten) von rund 4 Mio. EUR pro Jahr.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Wartungsgebühren seien Teil der Leasingraten. Sie seien daher nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzuzurechnen.

Dem folgte das FG und wies die Klage ab.

Entscheidung

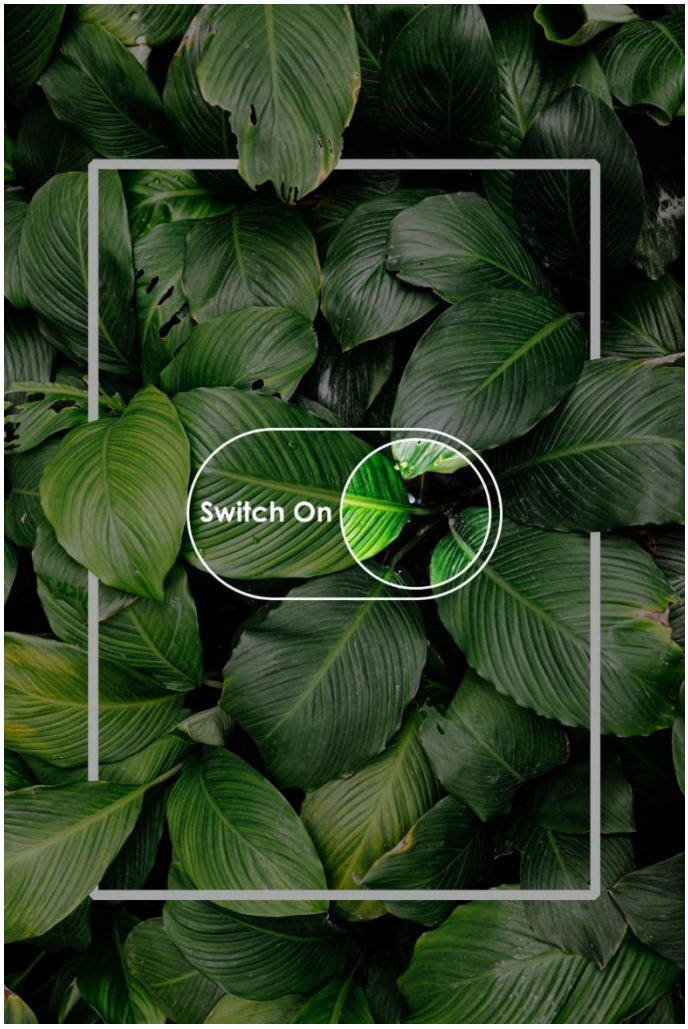
Die vom Leasingnehmer im Rahmen von Leasingverträgen aufgewendeten "Wartungsgebühren" fallen unter die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.

Der Leasingvertrag stellt einen atypischen Vertrag dar, der aber seiner Rechtsnatur nach in erster Linie nach Mietrecht zu beurteilen ist. Dabei sind die von den Parteien typischerweise verfolgten Interessen zu berücksichtigen. Die vereinbarten Leasingraten sind nicht nur das Entgelt für eine zeitlich begrenzte Gebrauchsüberlassung, sondern zugleich für die vom Leasinggeber erbrachte Finanzierungsleistung. Das bedeutet jedoch nicht, dass der Leasingvertrag bei der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung anders zu behandeln wäre als ein Mietvertrag. Denn auch bei der Miete ist im Entgelt ein Finanzierungsanteil für die Überlassung von Sachkapital enthalten.

Der Begriff der "Leasingraten" in § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ist ebenso wie bei den Miet- und Pachtzinsen wirtschaftlich zu verstehen. Das ergibt sich aus der Rechtsnatur des Leasingvertrags als besondere Form des Mietvertrags. Außerdem ergibt sich dies aus der im Gesetz angelegten Gleichstellung der Leasingraten mit den Miet- und Pachtzinsen durch die Einfügung des Klammerzusatzes ("einschließlich Leasingraten"). Das Leasing erscheint danach als atypische Form der Miete. Mit dieser Formulierung hat der Gesetzgeber klargestellt, dass keine Differenzierung hinsichtlich der pauschalierten Hinzurechnung des Finanzierungsanteils der Leasingraten im Vergleich zu den Miet- und Pachtzinsen beabsichtigt ist.

Nach dem Mietrecht gehören die Wartungsgebühren grundsätzlich zu den vom Vermieter bzw. Leasinggeber zu tragenden Lasten. Der Leasinggeber kann diese Kosten - abweichend von der mietrechtlichen Grundregel - auf den Leasingnehmer abwälzen. Das entspricht der üblichen Leasingpraxis und beruht darauf, dass der Leasinggeber eine Investitionsentscheidung des Leasingnehmers finanziert und das von ihm erworbene Leasinggut dem Leasingnehmer zur Nutzung zur Verfügung stellt. Das Sachnutzungsinteresse liegt damit ganz überwiegend beim Leasingnehmer, nicht beim Leasinggeber, der rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingguts bleibt und ein Interesse an der Erhaltung des Restwerts besitzt. Die Übernahme der Wartungs- und Reparaturkosten beruht damit auf den Regelungen des Mietrechts i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG und nicht etwa auf einem besonderen Vertragstyp "Leasingvertrag". Das bedeutet, dass nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem auch die vom Leasingnehmer übernommenen Wartungskosten Bestandteil der Leasingrate sind.

Darüber hinaus gilt die Überlegung, dass die vertragliche Überwälzung von Nebenkosten vom Vermieter/Verpächter auf den Mieter/Pächter sich typischerweise in einer Verminderung des "reinen" Miet- oder Pachtzinses auswirkt. Das gilt ebenso bei Abwälzung der Wartungskosten auf den Leasingnehmer für die Höhe der Leasingrate. Wirtschaftlich betrachtet stellen besondere Vergütungen für die Wartungsarbeiten nichts anderes dar als Teile des Entgelts, das der Leasingnehmer für die Überlassung des Gebrauchs und die Abnutzung zu entrichten hat. Es wäre mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, wenn das für die Wartung zu leistende Entgelt verschieden behandelt würde, je nachdem, ob es in der Leasingrate enthalten ist oder besonders entrichtet wird.



5. Vorweggenommene Betriebsausgaben: Keine Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer

Ein Gewerbebetrieb im gewerbesteuerrechtlichen Sinne setzt die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus. Vor Betriebseröffnung entstandene Betriebsausgaben sind daher gewerbesteuerrechtlich unbeachtlich.

Hintergrund

A pachtete ab dem 1.12.2017 einen Imbissbetrieb einschließlich Inventar von der bisherigen Betreiberin (B). Im Dezember 2017 renovierte A die angepachteten Räume. In dieser Zeit blieb der Imbiss geschlossen. Im Januar 2018 eröffnete er den Betrieb für Gäste.

In seiner Gewinnermittlung (Einnahmen-Überschuss-Rechnung) wies A für Juli bis Dezember 2017 einen Verlust von ./. 15.000 EUR aus (vorab entstandene Betriebsausgaben). Davon entfielen auf Juli bis November ./. 7.000 EUR (Maklerkosten usw.) und auf Dezember 2017 ./. 8.000 EUR (Renovierung). In seiner GewSt-Erklärung 2017 gab A einen Gewerbeertrag von ./. 15.000 EUR an.

Das Finanzamt berücksichtigte diese Aufwendungen nicht und setzte den Gewerbesteuer-Messbetrag 2017 auf 0 EUR fest. Ein Betrieb im Sinne des GewStG sei erst ab der Betriebseröffnung im Januar 2018 anzunehmen. Die vorhergehenden Aufwendungen (insbesondere die Renovierung im Dezember 2017) stellten gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlungen dar.

Da FG gab der Klage teilweise statt. Es legte der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags das im Dezember 2017 erzielte Ergebnis (./. 8.000 EUR) zugrunde. Zwar seien die Tätigkeiten des A bis einschließlich November 2017 als gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlungen anzusehen. Bereits zum 1.12.2017 habe A jedoch nach § 2 Abs. 5 GewStG einen Betrieb neu gegründet. Der Zeitraum von der Betriebsgründung am 1.12.2017 bis zum Beginn der Abgabe von Speisen und Getränken im Januar 2018 sei nach § 2 Abs. 4 GewStG als vorübergehende Unterbrechung des neu gegründeten Betriebs unschädlich.

Entscheidung

Der BFH widerspricht dem FG. Vorweggenommene Betriebsausgaben sind beim Gewerbeertrag nicht zu berücksichtigen. Entgegen der Auffassung des FG gilt dies auch beim Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen. Im Dezember 2017 liegt keine unschädliche vorübergehende Betriebsunterbrechung vor.

Abweichend vom Einkommensteuerrecht wirken sich vorweggenommene (vorab entstandene) Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer nicht aus. Denn die Gewerbesteuer ist eine auf den tätigen Betrieb bezogenen Real-(Sach-)Steuer, Gegenstand ist nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn. Die Einkommensteuer als vom Leistungsfähigkeitsprinzip beherrschte Personensteuer erfasst dagegen sämtliche betriebliche Handlungen von der ersten Vorbereitungshandlung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsguts. Dementsprechend sind vor der Betriebseröffnung geleistete Aufwendungen (Maklerprovisionen, Beraterkosten, allgemeine Anlaufkosten) bei der Gewerbesteuer – anders als bei der Einkommensteuer – vom Abzug ausgeschlossen.

Hiervon ausgehend ist der Imbissbetrieb des A erst mit seiner Eröffnung für die Kundschaft (In-Gang-Setzung des Betriebs) im Januar 2018 als Gegenstand der Gewerbesteuer entstanden. Nicht nur bei den ab Juli 2017 ausgeübten Tätigkeiten, sondern auch bei den von A im Dezember 2017 ausgeführten Renovierungen handelt es sich um Vorbereitungshandlungen. Solche Geschäfte, die ausschließlich auf der Erwerbsseite, nicht aber auf der Absatzseite getätigt werden, sind nicht geeignet, eine Teilnahme am Marktgeschehen zu begründen. Die Ausgaben sind daher zwar einkommensteuerlich als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbar, gewerbesteuerlich dagegen nicht zu berücksichtigen.

Schlecht und Partner
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
München

Barer Str. 7
80333 München

Tel.: +49 (0)89 24 29 16 – 0
Fax: +49 (0)89 24 29 16 – 99

info@schlecht-partner.de
www.schlecht-partner.de

Im Herzen der bayerischen Landeshauptstadt haben wir unseren Sitz in der Barer Str. 7, 80333 München. Unser Büro liegt im Zentrum Münchens zwischen dem Karlsplatz (Stachus) und dem Karolinenplatz.
Von München aus beraten wir bundesweit Unternehmer, Unternehmen und Privatpersonen in allen betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Belangen und prüfen mittelständische Unternehmen zu den unterschiedlichsten Anlässen.

SCHLECHT UND PARTNER

WIRTSCHAFTSPRÜFER · STEUERBERATER

BOORBERG • SCHLECHT UND COLLEGEN

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

Seit 2014 haben wir unsere Niederlassung in Stuttgart eröffnet und haben 2017 im Herzen von Stuttgart unsere neuen Räumlichkeiten bezogen. Sie finden uns jetzt am Mailänder Platz 25, 70173 Stuttgart. Vom Zentrum Stuttgarts betreuen wir mittelständische Unternehmen, Unternehmer und Privatpersonen ganzheitlich in Fragen der Betriebswirtschaft, der Finanzierung wie auch in steuerlichen Fragestellungen.

Unsere von Stuttgart aus betreute Mandantschaft ist im ganzen Bundesgebiet ansässig. Auch betreuen wir ausländische Mandanten mit Investitionen in Deutschland.

Boorberg • Schlecht und Collegen
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Stuttgart

Mailänder Platz 25
70173 Stuttgart

Tel.: +49 (0)711 40 05 40 – 50
Fax.: +49 (0)711 40 05 40 – 88

info@boorbergschlecht.de

Schlecht und Partner
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Stuttgart

Mailänder Platz 25
70173 Stuttgart

Tel.: +49 (0)711 40 05 40 -0
Fax: +49 (0)711 40 05 40 - 99

info@schlecht-partner.de
www.schlecht-partner.de

Schlecht und Partner
Rechtsform: Partnerschaft
Name: Schlecht und Partner Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Partner: WP/StB Michael Schlecht, StB Peter Schimpfky, WP Werner Schulze, StB Dr. Annette Zitzelsberger, StB Dr. Benjamin Cortez LL.M., StB Dr. Benjamin Brucker, WP/StB Sarah Kapser, StB Christian Hirschberger
Sitz: München Registergericht Amtsgericht München Nummer PR 405

XLNC
FOUNDING MEMBER

Boorberg • Schlecht und Collegen
Rechtsform: GmbH
Name: Boorberg Schlecht und Collegen Steuerberatungsgesellschaft mbH
Geschäftsführer: Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Rechtsbeistand Wolfgang Boorberg
Steuerberater: Dr. Benjamin Brucker, Steuerberater Dr. Benjamin S. Cortez LL.M.
Sitz: Stuttgart Registergericht: Stuttgart HR-Nummer: HRB761060