

Sozietät Franz & Näther

Steuerberater • Rechtsanwalt/FA für Steuerrecht

Prenzlauer Allee 39 / Marienburger Str.1, 10405 Berlin

Telefon: 030 / 44 36 99 0, Fax: 030 / 44 36 99 24, Email: mail@franz-naether.de

Internet: www.franz-naether.de

12

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Abzug der Aufwendungen für Gästehäuser
- Abzug von Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer
- Passivierung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen
- Erbschaftsteuer: Berücksichtigung der Einkommensteuer für rückwirkend erklärte Betriebsaufgabe
- Grunderwerbsteuer: Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs

Ausgabe Dezember 2023

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer Dezember-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Rechtsstand: 26.10.2023).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Abzug der Aufwendungen für Gästehäuser

Zwar sind nach dem Gesetz Aufwendungen für Gästehäuser nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sich das Gästehaus außerhalb des Orts eines Betriebs des Unternehmers befindet. Dieses Abzugsverbot greift jedoch nicht, wenn sich das Gästehaus **am Ort eines Betriebs des Unternehmers** befindet. Die Abziehbarkeit der Betriebsausgaben

setzt darüber hinaus – **entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung** – nicht voraus, dass der beherbergte Geschäftsfreund den Betrieb üblicherweise besucht.

Hintergrund: Der Gesetzgeber sieht bestimmte Betriebsausgaben als nicht oder nur teilweise abziehbar an. So sind z. B. Aufwendungen für Gästehäuser, die Geschäftsfreunden zur Verfügung gestellt werden und die sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden, nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

Sachverhalt: Der Kläger war ein Lohnsteuerhilfeverein mit zahlreichen Beratungsstellen. Die Beratungsstellenleiter waren keine Arbeitnehmer des Klägers, sondern als freie Mitarbeiter tätig. Der Kläger hatte in X einen Schulungsraum, der

DIE MANDANTEN | INFORMATION

als Betriebsstätte anzusehen war. Der Kläger mietete in demselben Gebäude, in dem sich der Schulungsraum befand, noch zwei Ferienwohnungen an und überließ diese seinen Beratungsstellenleitern jeweils für eine Woche unentgeltlich. Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug für die Anmietung der Ferienwohnungen unter Hinweis auf das gesetzliche Abzugsverbot für Gästehäuser nicht an, weil die beherbergten Beratungsstellenleiter nicht üblicherweise den Schulungsraum besuchten.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt und ließ den Betriebsausgabenabzug zu:

- Das Betriebsausgabenabzugsverbot für Gästehäuser greift nicht, wenn sich das Gästehaus bzw. die Ferienwohnung am Ort eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden. Ein Betrieb kann auch eine **Betriebsstätte oder Zweigniederlassung** sein. Der Schulungsraum in X war eine Betriebsstätte, und die Ferienwohnungen befanden sich am selben Ort, so dass das Betriebsausgabenabzugsverbot vom Wortlaut her nicht anwendbar war.
- Es kommt nicht darauf an, ob die beherbergten Beratungsstellenleiter üblicherweise den Betrieb bzw. die Betriebsstätte (Schulungsraum) vor Ort besuchten. Soweit die Finanzverwaltung den Betriebsausgabenabzug davon abhängig macht, dass sich das Gästehaus am Ort eines Betriebs des Steuerpflichtigen befindet und zusätzlich der Betrieb üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden besucht werden muss, geht letzteres Erfordernis über den Gesetzeswortlaut hinaus. Außerdem würde es dem Vereinfachungszweck des Abzugsverbots widersprechen, wenn man im Einzelfall aufklären müsste, ob der beherbergte Geschäftsfreund den Betrieb besucht hat.

Hinweise: Der BFH widerspricht in seinem aktuellen Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung. Dem BFH zufolge sind die Betriebsausgaben bereits dann abziehbar, wenn sich das Gästehaus am Ort des Betriebs, wozu auch eine Zweigniederlassung oder Betriebsstätte gehört, befindet. Außerdem sind die Betriebsausgaben für ein Gästehaus **abziehbar**, wenn das Gästehaus der **Beherbergung von Arbeitnehmern** dient.

Abzug von Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer

Der Abzug von Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer setzt voraus, dass der eingeführte Gegenstand für die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze des Unternehmens **verwendet** wird. Es genügt nicht, dass die Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers entstanden ist.

Hintergrund: Die Einfuhr von Gegenständen im Inland unterliegt der Einfuhrumsatzsteuer. Ist der Gegenstand für das Unternehmen des Unternehmers eingeführt worden, kann der Unternehmer die entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Der Unternehmer schuldet dann die Einfuhrumsatzsteuer und kann sie zugleich als Vorsteuer abziehen.

Sachverhalt: Die Klägerin war Spediteurin und erhielt von der in der Türkei ansässigen L den Auftrag, Elektronikartikel von der Türkei nach Deutschland zu befördern. Die Klägerin

trat als indirekte Zollvertreterin für L auf und gab eine Zollanmeldung ab. Das Hauptzollamt setzte daraufhin gegenüber der Klägerin sowie gegenüber L jeweils als Gesamtschuldner Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ca. 220 € fest. Die Klägerin bezahlte die Einfuhrumsatzsteuer. Die Elektronikartikel kamen jedoch tatsächlich nicht bei der Empfängerin in Deutschland an, so dass die Klägerin darauf verzichtete, das Entgelt, das sie für die Abgabe der Zollanmeldung mit L vereinbart hatte, einzufordern. Die Klägerin machte die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend; das Finanzamt erkannte den Vorsteuerabzug nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

Der Abzug der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer setzt voraus, dass der **eingeführte Gegenstand für das Unternehmen verwendet** wird. Dies erfordert, dass der eingeführte Gegenstand selbst und damit dessen Wert für Zwecke der steuerpflichtigen Umsätze des Unternehmers verwendet wird.

Im Streitfall lagen diese Voraussetzungen nicht vor, weil die Klägerin bezüglich der eingeführten Elektronikartikel lediglich eine **Verzollungs- bzw. Beförderungsdienstleistung** erbrachte:

- So gehörte die Einfuhrumsatzsteuer nicht zu den Kosten eines konkreten umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsatzes der Klägerin. Es gab bereits keinen Ausgangsumsatz der Klägerin, da sie aus Kulanzgründen ihre Verzollungsdienstleistung der L nicht in Rechnung gestellt hatte.
- Der Wert der importierten Elektronikartikel gehörte auch nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin. Die Klägerin hat die Elektronikartikel nicht zur Erbringung einer Ausgangsleistung wie z. B. einer Beförderung- oder Verzollungsdienstleistung verwendet; vielmehr waren die importierten Elektronikartikel lediglich das Objekt, an dem die Klägerin ihre Beförderung- und Verzollungsdienstleistung erbracht hat.

Hinweise: Der Vorsteuerabzug wäre grundsätzlich möglich gewesen, wenn die Klägerin die importierten Elektronikartikel anschließend selbst in Deutschland umsatzsteuerpflichtig verkauft hätte. Die bloße Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin genügt für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer hingegen nicht.

Passivierung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen

Erhält eine Immobilienentwicklungsgesellschaft für ihre Tätigkeit ein pauschales Tätigkeitshonorar, welches sich an der Höhe der Gesamtinvestition orientiert und das in monatlichen Raten ausgezahlt wird, dürfen die monatlichen Zahlungen nur insoweit durch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten gewinnneutral erfasst werden, als die Zahlungen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen. Dies setzt voraus, dass die Zuordnung der Zahlungen zu einer bestimmten Zeit auf allgemeingültigen Maßstäben beruht; eine bloße Schätzung der zeitlichen Komponente durch die Immobilienentwicklungsgesellschaft genügt nicht.

Hintergrund: Ein bilanzierender Kaufmann muss Einnahmen, die ihm vor dem Bilanzstichtag zufließen, und die aber Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, passivisch abgrenzen und einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Dieser Posten wird dann im nächsten Wirtschaftsjahr, dem der Ertrag zuzuordnen ist, gewinn erhöhend aufgelöst. Ein typisches Beispiel hierfür ist eine Mieteinnahme, die dem Kaufmann, der einen Teil seiner Geschäftsräume vermietet, im Dezember für den Januar des Folgejahres zufließt.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine Immobilienentwicklungsgesellschaft, die zu einem Konzern gehörte und für andere Konzerngesellschaften Bauprojekte entwickelte. Hierfür erhielt sie Tätigkeitshonorar in Höhe von 6 % der Gesamtinvestitionskosten, das in monatlichen Raten auf der Grundlage der voraussichtlichen Bauzeit ausgezahlt wurde. Je nach Projekt erhielt die Klägerin zwischen 12 und 30 Raten. Die Klägerin unterteilte ihre Entwicklungsleistung in fünf Phasen und ordnete diesen Phasen jeweils einen Zeitraum und einen Anteil am Gesamthonorar zu (z. B. 15 % für die Projektinitiierung, 35 % für die Vorbereitungsphase). Dem sich danach ergebenden Anteil und Zeitraum für die jeweilige Phase stellte sie die monatlichen Raten gegenüber; soweit die gezahlten Raten höher waren, bildete die Klägerin zum 31.12.2008 einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten, der zum 31.12.2008 ca. 5 Mio. € betrug und den Gewinn für 2008 nicht erhöhte. Das Finanzamt erkannte den Rechnungsabgrenzungsposten ebenso wenig an wie eine hilfsweise passivierte erhaltene Anzahlung. Allerdings berücksichtigte das Finanzamt eine Rückstellung aufgrund eines sog. Erfüllungsrückstands in Höhe von 2,5 Mio. €.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab, die auf eine gewinnneutrale Passivierung von insgesamt 5 Mio. € gerichtet war:

- Die Klägerin durfte einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht bilden. Denn dieser setzt voraus, dass die monatlich geleisteten Zahlungen ein Entgelt für eine „bestimmte Zeit“ darstellen. Ob sich die Leistung des Unternehmers, und damit auch das Entgelt des Vertragspartners auf eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag bezieht, richtet sich nach **allgemeingültigen Maßstäben**, die **objektiv kontrollierbar** sind. Schätzungen des Unternehmers genügen hingegen nicht.
- Tatsächlich hat die Klägerin die „bestimmte Zeit“ nur geschätzt, indem sie ihre Gesamtleistungen in fünf Phasen aufgeteilt, die Dauer der einzelnen Phasen geschätzt und das Entgelt auf die einzelnen Phasen im Schätzungswege aufgeteilt hat. Die Schätzungen waren jedoch nicht kontrollierbar und stimmten auch nicht, weil die geschätzten Laufzeiten im Nachhinein tatsächlich länger waren.
- Eine Passivierung als erhaltene Anzahlung war ebenfalls nicht möglich, weil dies nur bei **zeitpunktbezogenen** Leistungen des Unternehmers (z. B. einem Warenverkauf) möglich ist, nicht aber bei einer **zeitraumbezogenen** Leistung wie im Streitfall, die sich auf eine Bauphase bezieht. Hier war nur ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zulässig, der im Streitfall jedoch an dem Kriterium der bestimmten Zeit scheiterte.
- Eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands auf der Passivseite ist zwar zulässig, soweit sich der Unternehmer

mit seiner Leistung im Rückstand befindet. Hierzu hätte die Klägerin jedoch konkret vortragen müssen, inwieweit ihr Vertragspartner bereits in Vorleistung getreten ist und sie sich mit ihren Leistungen im Rückstand befand. Ein derartiger konkreter Vortrag ist seitens der Klägerin nicht erfolgt.

Hinweise: Es blieb aber bei der vom Finanzamt anerkannten Rückstellung in Höhe von 2,5 Mio. €, weil der BFH nicht „verbösern“ durfte.

Das Urteil ist wichtig für Unternehmer, die zeitraumbezogene Leistungen z. B. im Bereich der Beratung oder Betreuung erbringen. Die vor Abschluss der Leistung erhaltenen Zahlungen können nur dann passivisch abgegrenzt werden, wenn sich ein bestimmter Zeitraum nach dem Bilanzstichtag objektiv bestimmen lässt. Ist dies nicht möglich, ist im Ergebnis nur eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zulässig, für die jedoch konkrete Aufzeichnungen zu führen sind und aus denen sich ergibt, inwieweit die bis zum Bilanzstichtag erhaltenen Zahlungen höher sind als die vom Unternehmer bis zum Bilanzstichtag erbrachten Leistungen.

Bei Einnahmen bis zur Höhe von 800 € hat der Unternehmer ein Wahlrecht, einen Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Alle Steuerzahler

Erbschaftsteuer: Einkommensteuer für rückwirkend erklärte Betriebsaufgabe

Die Einkommensteuer, die aufgrund einer von den Erben nach dem Tod des Erblassers und Betriebsinhabers rückwirkend erklärte Betriebsaufgabe entsteht, ist keine erbschaftsteuerliche Nachlassverbindlichkeit. Sie mindert daher nicht die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer.

Hintergrund: Bei der Erbschaftsteuer mindert sich der Wert des Nachlasses um sog. Nachlassverbindlichkeiten. Zu den Nachlassverbindlichkeiten gehört u. a. auch die Einkommensteuer, die auf Einkünfte des Erblassers entfällt.

Sachverhalt: Die Kläger waren Miterben des im Jahr 2016 verstorbenen Erblassers E, der bis zu seinem Tod einen Bauernhof betrieben hatte. Nach dem Tod des E erklärten die Erben eine Betriebsaufgabe für den Bauernhof, und zwar drei Monate rückwirkend; eine solche Rückwirkung ist gesetzlich möglich. Hierdurch kam es zu einem einkommensteuerlichen Aufgabegewinn mit einer entsprechenden Einkommensteuer des Erblassers für 2016. Die Kläger machten diese Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer geltend. Das Finanzamt erkannte die Nachlassverbindlichkeit nicht an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage ab:

- Zwar gehört zu den Nachlassverbindlichkeiten auch die Einkommensteuer des Erblassers, wenn sie entweder bis zum Tod des Erblassers festgesetzt worden ist, oder aber wenn sie auf Einkünfte des Erblassers entfällt, die dieser bis zu seinem Tod erzielt hat.
- Im Streitfall waren diese Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt. Denn weder war die Einkommensteuer für 2016 für E vor seinem Tod festgesetzt worden, noch hatte der Erblasser den Aufgabegewinn erzielt. Die Einkommensteuer auf

DIE MANDANTEN | INFORMATION

den Aufgabegewinn war nämlich erst aufgrund der rückwirkend von den Klägern erklärten Betriebsaufgabe entstanden. E selbst hatte keine Aufgabeerklärung bis zu seinem Tod abgegeben, so dass der Bauernhof mit seinem Tod auf die Kläger als Miterben überging.

Hinweise: Anders wäre zu entscheiden gewesen, wenn der Erblasser noch den Tatbestand für die Entstehung der Einkommensteuer **selbst verwirklicht** hätte, die Höhe der Einkommensteuer im Todeszeitpunkt aber noch nicht genau festgestanden hätte, weil die Erben noch mögliche steuerliche Wahlrechte ausüben konnten. Der Streitfall unterschied sich jedoch hiervon, weil es erst durch die von Miterben erklärte Betriebsaufgabe zu einem rückwirkenden Aufgabegewinn gekommen ist.

Grunderwerbsteuer: Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs

Die Grunderwerbsteuer für einen grunderwerbsteuerbaren Verkauf wird aufgehoben, wenn der Verkauf innerhalb von zwei Jahren rückgängig gemacht wird und der Verkauf innerhalb der gesetzlichen Anzeigefrist der Grunderwerbsteuerstelle des Finanzamts angezeigt worden war. Dabei genügt es, wenn der Notar den Verkauf innerhalb der für den Steuerschuldner geltenden Anzeigefrist angezeigt hat.

Hintergrund: Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich mit Abschluss eines Grundstückskaufvertrags oder bei einem Verkauf von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft, wenn dadurch bestimmte Beteiligungsquoten überschritten bzw. erreicht werden. Der Gesetzgeber lässt bei Rückgängigmachung des Grundstückskaufvertrags innerhalb von zwei Jahren eine Aufhebung der Grunderwerbsteuer zu. Die Grunderwerbsteuer kann aber nur dann aufgehoben werden, wenn der Erwerbsvorgang fristgerecht, d. h. innerhalb von zwei Wochen, und in allen Teilen vollständig angezeigt worden ist.

Sachverhalt: Die Klägerin war im Jahr 2016 an einer grundbesitzenden GmbH mit 90,1 % beteiligt. Weitere Gesellschafterin war eine AG mit einer Beteiligung von 9,9 %. Mit notariellem Vertrag vom 22.12.2016 verkaufte die AG ihre Beteiligung an der GmbH an die Klägerin; dieser Verkauf war grunderwerbsteuerbar. Der Verkauf musste aber noch von einem weiteren Vorstandsmitglied der AG genehmigt werden. Die Genehmigung wurde am 23.12.2016 erteilt und ging am 30.12.2016 beim Notar ein. Der Notar übersandte eine Veräußerungsanzeige an das für die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt, das die Unterlagen an das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt weiterleitete, wo sie am 12.1.2017 eingingen. Das Finanzamt setzte daraufhin Grunderwerbsteuer fest. Am 12.6.2018 wurde der

Anteilsverkauf rückgängig gemacht. Die Klägerin beantragte die Aufhebung der Grunderwerbsteuer; das Finanzamt lehnte dies ab, weil der Anteilsverkauf vom 22.12.2016 nicht innerhalb von zwei Wochen angezeigt worden sei.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) hob die Grunderwerbsteuer auf und gab der Klage statt:

- Eine Aufhebung der Grunderwerbsteuer ist nicht nur bei der Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags, sondern auch bei der Rückgängigmachung eines Anteilskaufvertrags möglich.
- Entgegen der Auffassung des Finanzamts ist der Anteilsverkauf vom 22.12.2016 fristgerecht, d. h. innerhalb von zwei Wochen, und auch vollständig angezeigt worden. Es genügt nämlich, wenn einer von mehreren Anzeigepflichteten (Notar oder Steuerschuldner) der Anzeigepflicht ordnungsgemäß und fristgerecht nachkommt.
- Zwar hat der Notar seine eigene Anzeigepflicht nicht fristgerecht erfüllt; denn er hätte innerhalb von zwei Wochen, nach dem 22.12.2016, dem für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt die Veräußerungsanzeige übersenden müssen; dort ist sie jedoch erst am 12.1.2017 und damit nach Ablauf der Zwei-Wochen-Frist eingegangen. Jedoch hat der Notar die **Anzeigepflicht der Klägerin erfüllt**; denn für die Klägerin begann die Zwei-Wochen-Frist erst mit der Kenntnisnahme von der am 30.12.2016 beim Notar eingegangenen Genehmigung des Vertrags durch das weitere Vorstandsmitglied. Mit dem Eingang der Veräußerungsanzeige am 12.1.2017 bei dem für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt ist die Anzeige damit innerhalb der für die Klägerin als Steuerschuldnerin geltenden Anzeigefrist eingegangen.

Hinweise: Im Ergebnis hat der Notar die Anzeigepflicht der Klägerin innerhalb der für die Klägerin geltenden Anzeigefrist erfüllt. Dies war möglich, weil es zwei unterschiedliche Anzeigepflichteten gab, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten begannen, nämlich für den Notar mit dem Anteilskaufvertrag und für die Klägerin mit der Kenntnisnahme der Genehmigung durch das Vorstandsmitglied. Im Streitfall kam auch noch Glück hinzu – denn der Notar hatte die Veräußerungsanzeige an das falsche Finanzamt übersandt, nämlich an das für die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt. Es genügte jedoch, dass dieses die Anzeige rechtzeitig an das Grunderwerbsteuer-Finanzamt weiterleitete und die Anzeige dort vor Ablauf der Frist einging.

Die Erfüllung der Anzeigepflicht als Voraussetzung für die Aufhebung der Grunderwerbsteuer soll dem Anreiz entgegenwirken, eine Anzeige zu unterlassen und damit einer Besteuerung des Grundstückskaufvertrags oder Anteilskaufvertrags zu entgehen.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Dezember 2023

- | | |
|-------------------|---|
| 11.12.2023 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 14.12.2023 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 27.12.2023 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 27.12.2023
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 21.12.2023 |