

## Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer März 2023

### 1. Drittanstellung bei einer KGaA: Hinzurechnung der Vergütungen

Ist bei einer KGaA die Komplementärin, eine GmbH & Co. KG, zu 100 % an ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin, einer GmbH, beteiligt, und sind in dieser GmbH sowohl Kommanditisten der KG als auch nicht an der KG beteiligte Personen Geschäftsführer, führt die Übertragung der Geschäftsführung der KGaA durch Anstellungsvertrag auf diese Personen (sog. Drittanstellung) nicht dazu, dass die dadurch ausgelösten Aufwendungen die Hinzurechnung bei der KGaA mindern.

#### Hintergrund

Komplementärin und Geschäftsführerin der X-KGaA ist die Y-GmbH & Co. KG (KG), der für die Geschäftsführung ein Aufwendungsersatz zustand. Komplementärin der Y-KG ist die S-GmbH, deren Anteile die Y-KG hält. Kommanditisten der Y-KG und Geschäftsführer der S-GmbH waren 3 Personen (K, R, H). Diese waren jeweils aufgrund eines Anstellungsvertrags zugleich zu Geschäftsführern der X-KGaA bestellt.

Das Finanzamt rechnete die Vergütungen für die Geschäftsführung, die Tantiemen und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der X-KGaA hinzu.

Dem folgte das FG und wies die Klage ab.

#### Entscheidung

Der X-KGaA sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sämtliche im Zusammenhang mit der Geschäftsführung angefallenen Vergütungen an ihre persönlich haftende Gesellschafterin nach § 8 Nr. 4 GewStG hinzuzurechnen.

§ 8 Nr. 4 GewStG ist eine Korrekturvorschrift zu § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG. Sie bezweckt, eine Doppelbelastung mit Ertragsteuer zu vermeiden. Wenn damit die Vergütung für die Geschäftsführung nicht der Körperschaftsteuer bei der KGaA unterliegt, stellt § 8 Nr. 4 GewStG im Gegenzug sicher, dass dieser Gewinnanteil der Gewerbesteuer unterliegt. Das ist unabhängig davon, ob der persönlich haftende Gesellschafter mit seinen Einkünften aus der KGaA selbst der Gewerbesteuer unterliegt. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Gewerbesteuer ordnet sodann § 9 Nr. 2b GewStG auf der Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters die Kürzung der nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewerbeertrag einer KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile an, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt wurden.

Aufwendungen, die einem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA entstehen, weil er die ihm übertragenen Geschäftsführungsaufgaben von anderen Personen (Fremdgeschäftsführern) wahrnehmen lässt, mindern die Hinzurechnung nicht. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind aus der Sicht der KGaA zu beurteilen. Deshalb sind sämtliche Vergütungen, die die Komplementäre der KGaA für die Geschäftsführung erhalten, derartige Gewinnanteile, auch soweit die Vergütungen den Aufwendungen entsprechen, die einem Komplementär durch Fremdgeschäftsführer entstehen. Gleiches gilt, wenn eine GmbH persönlich haftende und nach der Satzung geschäftsführungsbefugte und vertretungsrechte Gesellschafterin ist.

Die K, R, H waren bereits aufgrund gesetzlicher Regelung und satzungsgemäß mittelbar über die KG und die S GmbH zur Geschäftsführung der X-KGaA berufen. Persönlich haftende Gesellschafterin und damit Geschäftsführerin der KGaA war die Y-KG. Diese wurde durch ihre Komplementärin, die S-GmbH vertreten. Diese wiederum wurde durch ihre Geschäftsführer K, R, H vertreten. Die Übertragung der Geschäftsführung durch Anstellungsvertrag zwischen K, R, H einerseits und der X-KGaA andererseits (sog. Drittanstellung) steht dem nicht entgegen. Sie hebt die mittelbar bestehende organschaftliche Stellung der Geschäftsführer nicht auf. Dies folgt daraus, dass der Y-KG als persönlich haftender Gesellschafterin der X-KGaA ein Ersatzanspruch für die Aufwendungen, die ihr mit der Geschäftsführung entstehen, zusteht. Die Geschäftsführer üben damit faktisch und wirtschaftlich ihre Tätigkeit für

Rechnung der KG, vertreten durch die S GmbH, aus. Deren Tätigkeit ist dieser deshalb im Ergebnis der KG zuzurechnen.

Das unmittelbare Anstellungsverhältnis mit der X-KGaA stellt sich wirtschaftlich gesehen als Abkürzung des Zahlungswegs hinsichtlich des bestehenden Ersatzanspruchs der Y-KG gegenüber der X-KGaA dar. Der Aufwendungsersatz durch die KGaA wurde unmittelbar durch Zahlung an die Geschäftsführer geleistet. Dies gilt gleichermaßen für Fremdgeschäftsführer, die nicht beteiligt waren, als auch für Geschäftsführer, die Kommanditisten der KG waren (K, R, H ab Erwerb des Kommanditanteils). Für Zwecke des § 8 Nr. 4 GewStG kann insoweit nicht auf den einzelnen Geschäftsführer abgestellt und eine Hinzurechnung teilweise ausgeschlossen werden, da einzig die juristische Person als persönlich haftende Gesellschafterin zur organschaftlichen Vertretung der KGaA berufen ist.

### **Entscheidung**

Der BFH wies die Revision zurück. Auch bei einem Quotennießbrauch ist einkommensteuerrechtlich erforderlich, dass der Nießbraucher in gleicher Weise wie der Gesellschafter an der Willensbildung der Gesellschaft mitwirken kann.

Dem Nießbraucher an einem Gesellschaftsanteil können die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte aus VuV ganz oder zum Teil persönlich zuzurechnen sein, obwohl er zivilrechtlich kein Gesellschafter wird. Die Zurechnung setzt voraus, dass ihm eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht. Dazu müssen dem Nießbraucher (zusätzlich zum Nießbrauchsrecht) weitere Rechte, insbesondere Stimmrechte, eingeräumt werden.

Beim Quotennießbrauch kann dazu nicht auf das Außenverhältnis abgestellt werden, da der einzelne Gesellschafter das Nutzungsüberlassungsverhältnis nicht allein (sondern nur gemeinschaftlich mit den anderen Gesellschaftern) beherrscht. Es kommt daher darauf an, ob und inwieweit der Quotennießbraucher anstelle des Gesellschafters die wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben kann. Er muss daher den Gesellschafter bei der Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft wirksam beschränken können und deshalb bei wirtschaftlicher Betrachtung selbst (ggf. "anteilig") als Gesellschafter anzusehen sein. Seine Rechtsstellung muss mithin der des Gesellschafters vor allem im Hinblick auf die Ausübung der wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte so angenähert sein, dass der Gesellschafter insoweit jedenfalls nicht ohne den Nießbraucher handeln kann.

Da Stimmrechte einheitlich ausgeübt werden müssen, wird dem Quotennießbraucher eine an die Stellung des Gesellschafters "angenäherte" Position nur eingeräumt, wenn er die wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte des Gesellschafters nicht nur diesem gegenüber (intern) ausüben, sondern auch durchsetzen kann. Das erfordert, dass der Nießbraucher den Gesellschafter zumindest "blockieren" und damit verhindern kann, dass der Gesellschafter Entscheidungen mitbeschließt, die dem Willen des Nießbrauchers entgegenstehen. Die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs müssen sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen – auch über die Grundlagen der Gesellschaft - nicht gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.

Nach dem zwischen X und S bestehenden Vertrag sollte bei Fragen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich der Mitwirkungsrechte betreffen, das Stimmrecht allein vom Gesellschafter ausgeübt werden. Aufgrund dieser Klausel wird dem Nießbraucher keine Position vermittelt, die ihn in die Lage versetzt, anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben. Damit sind die (dem Quotennießbrauch anteilig unterfallenden) Einkünfte aus VuV nicht dem Nießbraucher S, sondern dem Gesellschafter A zuzurechnen.

## **2. 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 Nachzah-

lungszinsen 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. Insofern bestehe ein Anspruch auf Erlass der Nachzahlungszinsen.

### 3. **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 aufgebrauchten 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 aufgebrauchte 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 aufgebrauchte 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.

#### 4. **Umsatzsteuer bei Apotheken: Was passiert bei Insolvenz des Abrechnungsdienstleisters?**

**Ein selbstständiger Apotheker, der Heil- und Arzneimittel an eine Krankenkasse liefert, vereinbart 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 Abrech-

nungszentrum 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.

5. **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 angelegte 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 pauschalieren 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 War-

tungsarbeiten 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.

## 6. 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.