

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Hotelzimmer oder Ferienwohnungen für Arbeitnehmer: Gewerbesteuerliche Folgen einer Anmietung

Ist der Aufwand der Klägerin für die Anmietung von Unterkünften für ihre Arbeitnehmer dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnen? Mit dieser Frage beschäftigte sich das Sächsische FG.

Hintergrund

Der Unternehmenszweck einer GmbH (der Klägerin) war die Reinigung, Wartung und Instandhaltung von Abwasseranlagen. Für die Ausübung ihrer Tätigkeit im überregionalen Bereich mietete die Klägerin in den Streitjahren am Ausführungsort Hotelzimmer oder Ferienwohnungen für die Arbeitnehmer an. Die dadurch entstandenen Aufwendungen berücksichtigte sie in ihren Bilanzen als Betriebsausgaben.

Nach einer Außenprüfung wurden vom Finanzamt (Beklagter) Gewerbesteuermessbescheide erlassen, in denen die Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnet wurden. Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein, die vom Beklagten als unbegründet zurückgewiesen wurden. Die GmbH erhob in Folge Klage mit dem Begehren, die Aufwendungen für die Übernachtungen ihrer Arbeitnehmer nicht dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen und die entsprechenden Gewerbesteuermessbescheide daher entsprechend zu ändern. Als Begründung trug sie u. a. vor, dass entgegen der Ansicht des Beklagten die Hotelzimmer der Betreiber nicht als fiktives Anlagevermögen zuzuordnen seien. So gehörten gem. § 247 Abs. 2 HGB zum Anlagevermögen nur die Wirtschaftsgüter, die auf Dauer dazu bestimmt seien, dem Betrieb zu dienen. Bei dieser Prüfung sei der Geschäftsgegenstand des Unternehmens zu berücksichtigen, welcher das dauerhafte Vorhandensein dieser Wirtschaftsgüter voraussetze. So seien Wirtschaftsgüter stets dem Anlagevermögen zuzuordnen, wenn der Unternehmer auf den ständigen Gebrauch von diesen angewiesen sei, um seine Geschäfte durchführen zu können. Bei einer nur kurzfristigen Nutzung scheidet dies jedoch aus.

Die Klägerin sei keineswegs auf den ständigen Gebrauch von Hotelzimmern angewiesen. Ihrem Unternehmenszweck – Kanal-, Rohr- und Abflussarbeiten – übe sie fast ausschließlich im regionalen Bereich ohne Übernachtungen aus, sodass sie entsprechende Räumlichkeiten gerade nicht vorhalten müsse. Die kurzfristige Anmietung der Räumlichkeiten (maximal 5 Tage) führe nicht zu einer fiktiven Eigentümerstellung.

Entscheidung

Die zulässige Klage ist begründet. Der Beklagte hat die von der Klägerin entrichteten Aufwendungen für die Anmietung von Hotelzimmern und Ferienwohnungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Streitjahre zu Unrecht anteilig hinzugerechnet.

Maßgeblich für die Hinzurechnung ist eine fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters. Es ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre. Das Eigentum wird hierbei voraussetzungslos fingiert. Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (wie z. B. der Art des Wirtschaftsguts, der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, der Art des Betriebs, ggf. auch der Art der Bilanzierung). Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt, wobei es ausreicht, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen.

Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt.

Die Prüfung muss den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren. Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt. Die Zeitkomponente "dauernd" ist dabei nicht als reiner Zeitbegriff im Sinn von "immer" oder "für alle Zeiten" zu verstehen, denn die kurzzeitige Anmietung/-pachtung selbst für einige Stunden steht grundsätzlich der Annahme von Anlagevermögen nicht entgegen. Da die Fiktion des Eigentums jedoch nicht weiterreichen darf, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet, ist auch die angenommene Dauer des fiktiven Eigentums auf die Dauer des jeweiligen Miet- oder Pachtverhältnisses zu begrenzen. Eine solche kurzfristige fiktive Eigentümerstellung zwingt nicht dazu, stets Anlagevermögen anzunehmen.

Eine nur vorübergehende Eigentümerstellung ist gerade typisch für die Fälle des Umlaufvermögens. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist deshalb allein, ob der Gegenstand auf Dauer dem Betrieb dienen soll. Es ist darauf abzustellen, ob sich die betreffende Tätigkeit, das Eigentum des Steuerpflichtigen an dem Wirtschaftsgut unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird.

Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Folglich scheidet eine Zuordnung zum Anlagevermögen aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen und sie deshalb nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören würden.

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Beklagte zu Unrecht davon ausgegangen, dass die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen der Klägerin für die Anmietung von Hotelzimmern und Ferienwohnungen in den Streitjahren nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen waren. Es handelt sich bei den Hotelzimmern und Ferienwohnungen nicht um (fiktive) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens der Klägerin.

2. Sind Haftungsbeträge als Werbungskosten abziehbar?

Zahlungen aufgrund einer Haftung nach § 69 AO sind grundsätzlich nachträgliche Werbungskosten, wenn die haftungsauslösende Pflichtverletzung während der Tätigkeit als Geschäftsführer verursacht wurde und ein objektiver Zusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der beruflichen Tätigkeit besteht.

Hintergrund

Die Klägerin war Gesellschafterin der Firma B-GmbH und dort als Geschäftsführerin angestellt. Mit Haftungsbescheid vom 3.11.2015 nahm das Finanzamt A sie für die Verkürzung von Umsatzsteuer der B-GmbH nach §§ 69, 71 AO in Anspruch. Nach der Begründung des Haftungsbescheids erfolgte die Inanspruchnahme infolge der als Geschäftsführerin begangenen Pflichtverletzung. Die Klägerin hat den Haftungsbetrag von 162.400 EUR am 19.4.2016 auf das Konto des Finanzamts A eingezahlt und diesen Betrag in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 beim Wohnsitzfinanzamt B steuermindernd geltend gemacht. Dieses lehnte jedoch die Berücksichtigung ab.

In dem nach der erfolglosen Durchführung des Einspruchsverfahrens angestrebten Klageverfahren beantragte die Klägerin, den eingezahlten Haftungsbetrag als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu berücksichtigen. Die Zahlung sei bereits dem Jahr 2015 zuzuordnen, da die Steuerfahndung das Bankschließfach, in dem sich das Bargeld zur Zahlung befunden habe, im Jahr 2015 versiegelt habe. Daher sei ihre Verfügungsbefugnis schon 2015 entfallen.

Entscheidung

Das FG hat dem Finanzamt Recht gegeben und die Klage als unbegründet abgewiesen, weil die Ausgaben erst mit Einzahlung des Geldbetrags auf das Konto des Finanzamts A am 19.4.2016 und nicht bereits bei Beschlagnahme des Bankschließfachs geleistet worden seien.

Bei der Geschäftsführerhaftung sind Zahlungen aufgrund eines auf § 69 AO gestützten Haftungsbescheids nach Auffassung mehrerer FG grundsätzlich nachträgliche Werbungskosten, wenn die haftungsauslösende Pflichtverletzung während der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer verursacht wurde und ein objektiver Zusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der beruflichen Tä-

tigkeit besteht. Die Haftungsanspruchnahme beruht dann nicht auf der Stellung als Gesellschafter, sondern ausschließlich auf dem Verhalten als Geschäftsführerin.

Die aus der Haftungsanspruchnahme entstandenen Aufwendungen von 162.400 EUR sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständige Arbeit nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG jedoch nicht im Streitjahr 2015 zu berücksichtigen. Der Abfluss von Aufwendungen setzt eine Vermögensverschiebung zwischen 2 Rechtssubjekten voraus und muss daher "nach außen" erfolgen. Durch die Beschlagnahme des im Bankschließfach befindlichen Geldes im Jahr 2015 durch Versiegelung des Fachs kann noch nicht von einer Vermögensminderung bei der Klägerin und einem Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ihr Bargeld ausgegangen werden, da durch diese Maßnahme keine nach außen sichtbare Vermögensverschiebung zwischen der Klägerin und dem hier nicht beklagten Finanzamt A stattgefunden hat. Überdies wurde das Schließfach bei der Bank lediglich versiegelt. Es wurde kein Geld der Klägerin durch die Steuerfahndung mitgenommen.

3. Voraussetzungen für wirtschaftliche Eingliederung bei umsatzsteuerlicher Organschaft

Die wirtschaftliche Eingliederung kann nicht nur aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen.

Hintergrund

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin, einer GmbH, deren Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer G war, war die Vermietung und Verwaltung von Wohn- und Gewerbeimmobilien. Zur Geschäftstätigkeit der Klägerin gehörte u. a. die Verwaltung von Mieteinheiten, die sich auf 12 mit Wohnhäusern bebauten Grundstücken befanden, die im Eigentum des G standen. Zudem mietete die Klägerin Büroräume von einer GbR, an der G zu 95 % beteiligt war.

Die Klägerin war Teil der "V Gruppe", der mehrere Kapitalgesellschaften sowie eine Kommanditgesellschaft (KG) angehörten und die bis Ende 2011 Dienstleistungen im Immobilienbereich anbot. Hierzu gehörten neben der Sanierung und dem Neubau von Wohn- und Geschäftshäusern die Finanzierungsberatung von Anlegern und Eigentümern, die Vermittlung, Vermarktung, Vermietung und Verwaltung von Objekten sowie die Projektentwicklung, wobei jede Gesellschaft ihren eigenen Geschäftsbereich hatte. Die KG trat als Spitze der Unternehmensgruppe auf.

Im Jahr 2014 beantragte die Klägerin die Herabsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre auf jeweils 0 EUR. Sie berief sich darauf, eine Organgesellschaft des G als Organträger gewesen zu sein. Die finanzielle und organisatorische Eingliederung ergebe sich aus der Eigenschaft des G als ihr geschäftsführender Alleingesellschafter. Ihre wirtschaftliche Eingliederung beruhe darauf, dass die GbR ihr Büroräume vermiete.

Einspruch und die nachfolgende erhobene Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Die Revision der Klägerin führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung an das FG. Das FG hat rechtsfehlerhaft das Bestehen einer Organschaft i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG verneint. Es hat insbesondere nicht beachtet, dass die Klägerin aufgrund von Verflechtungen mit anderen Gesellschaften der V Gruppe, die selbst Organgesellschaften des G sein könnten, in das Unternehmen des G wirtschaftlich eingegliedert sein kann.

Die wirtschaftliche Eingliederung setzt bei einer Organschaft nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sind.

Bei einer deutlichen Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung ist es dabei unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt. Es genügt dann, dass zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung vorhanden ist. Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen lediglich aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen. Hierfür reicht das Bestehen von mehr als nur unerheblichen Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft aus, ohne dass die Organgesellschaft wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein braucht.

Die wirtschaftliche Eingliederung kann nicht nur aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen.

Im Streitfall hat das FG eine wirtschaftliche Eingliederung im Hinblick auf die Erbringung von Hausverwaltungsdiensten durch die Klägerin an G zwar insoweit zutreffend verneint, als Hausverwaltungsdienste – wie Buchführungs- und Personalverwaltungsleistungen oder ein Winterdienst – grundsätzlich standardisierte Dienstleistungen sind, für die es zahlreiche, mit relativ geringem Aufwand austauschbare Anbieter gibt.

Die wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G kann sich aber im Streitfall aus der Bedeutung der Hausverwaltungsdienste für die Klägerin als Leistungserbringerin ergeben. Ob dies der Fall ist, lässt sich dem FG-Urteil nicht entnehmen.

Das FG hat zudem offengelassen, ob eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Klägerin und anderen Unternehmen der V Gruppe bestand. Dass die Klägerin nicht zum Gewinnausgleich gegenüber den anderen Unternehmen der V Gruppe verpflichtet war, schließt nicht aus, dass sich die wirtschaftliche Verflechtung aus anderen Gründen ergibt, zumal es das FG für möglich hielt, dass die Geschäftstätigkeit der Klägerin von den anderen Unternehmen der V Gruppe gefördert wurde.

Soweit das FG gegen die wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G anführt, dass die Klägerin mit G keine Provisionsvereinbarung getroffen habe, lässt es dabei außer Betracht, dass die Verflechtung auch zwischen Schwestergesellschaften bestehen kann. Insoweit hat es das FG zu Unrecht dahinstehen lassen, ob aus dem Fehlen einer eigenen Kundenakquise auf eine Förderung der Unternehmenstätigkeit der Klägerin durch die anderen Unternehmen der V Gruppe geschlossen werden könnte und ob eine wirtschaftliche Eingliederung dieser anderen Unternehmen in das Unternehmen des G vorlag.