

# STEUERRECHT IM FOCUS

*Ausgabe 1 März 2017*

# Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

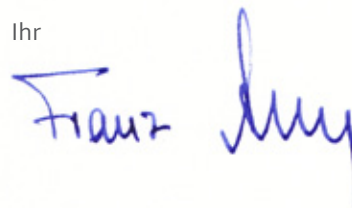
Freiberufler zahlen im Gegensatz zu Gewerbetreibenden keine Gewerbesteuer und haben das Privileg, ihren Gewinn anhand eines vereinfachten Berechnungsverfahrens ermitteln zu dürfen. Üben Freiberufler jedoch auch Tätigkeiten aus, die als gewerblich einzustufen sind, kann dies unangenehme Folgen haben. Ein Beispiel für eine mögliche gewerbliche Infizierung ist die sogenannte integrierte Versorgung in ärztlichen Gemeinschaftspraxen. Unser Steuerberater Christian Goldkuhle stellt den Hinweis der OFD vor, beschreibt die steuerlichen Konsequenzen und gibt Hinweise zur Vermeidung der Gewerblichkeit.

In unserer Ausgabe 1/2016 haben wir die umsatzsteuerlichen Folgen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgestellt. Der BFH hat nun im Juli 2016 ein wichtiges Urteil zur Geschäftsveräußerung bei nur teilweiser Fortführung der Verpachtung eines Geschäftshauses gefällt. In einem Aufsatz stellt unsere Steuerberaterin Bianca Kopp das Urteil und die erfreulichen steuerlichen Konsequenzen für den Veräußerer vor.

Der Staat fördert Steuerpflichtige, die Spenden zur Förderung gemeinnütziger und steuerbegünstigter Zwecke, Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung sowie Zuwendungen an politische Parteien leisten, durch steuerliche Anreize, d.h. die Spenden sind von der Steuer absetzbar. Vor der steuerlichen Vergünstigung hat der Staat aber leider noch einige formale Hürden aufgebaut, die beachtet werden sollten. In unserem letzten Artikel „Steuerlicher Spendenabzug“ werden die formalen Grundsätze für die Spender sowie die Zuwendungsempfänger dargestellt. Für alle Spender ist dieser Artikel unbedingt lesenswert.

Wir hoffen, dass wir auch in dieser Ausgabe aus der Vielzahl der steuerlichen Urteile eine interessante Mischung der für Sie relevanten Themen bearbeitet haben und wünschen Ihnen eine anregende Lektüre.

Ihr

A handwritten signature in blue ink that reads "Franz May". The signature is written in a cursive style with a blue arrow pointing to the right above the word "Franz".

## INHALT

<b>Einkommensteuer</b>	<b>3</b>
Integrierte Versorgung bei ärztlichen Gemeinschaftspraxen <i>Christian Goldkuhle, Steuerberater</i>	
<b>Erbschaftsteuer</b>	<b>4</b>
Die Anzeigepflicht bei Erbschaften oder Schenkungen <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Keine Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG bei mit ausländischer Steuer belastetem Vorerwerb <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/ Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
<b>Abgabenordnung</b>	<b>8</b>
Berichtigung von Steuerbescheiden wegen offenbarer Unrichtigkeit im Zusammenhang mit Feststellungen zum steuerlichen Einlagekonto <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>10</b>
Geschäftsveräußerung bei nur teilweiser Fort- führung der Verpachtung eines Geschäftshauses <i>Bianca Kopp, Steuerberaterin</i>	
<b>Gewerbsteuer</b>	<b>11</b>
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen (Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen) <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/ Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
<b>Bilanzsteuerrecht</b>	<b>13</b>
Betriebsaufspaltung bei Untervermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
<b>Vereinsrecht</b>	<b>14</b>
Steuerlicher Spendenabzug <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

# Integrierte Versorgung bei ärztlichen Gemeinschaftspraxen

Christian Goldkuhle  
Steuerberater

Mit Verfügung vom 16.08.2016 weist die OFD darauf hin, dass die gewerbliche Infizierung auch durch die sog. integrierte Versorgung in Gemeinschaftspraxen eintreten kann. Bei der integrierten Versorgung werden Verträge zwischen dem Arzt und der Krankenkasse abgeschlossen, nach denen die Krankenkasse dem Arzt für die Behandlung der Patienten Fallpauschalen zahlt. Diese Pauschalen decken sowohl die medizinische Betreuung als auch die Abgabe von Arzneien und Hilfsmittel ab. Die Vergütungen umfassen damit freiberufliche als auch gewerbliche Tätigkeiten.

Werden Fallpauschalen mit Gemeinschaftspraxen vereinbart, kommt es aufgrund des gewerblichen Anteils (Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln) nach Auffassung der obersten Finanzbehörden der Länder zu einer gewerblichen Infizierung im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG der gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis. Dies gilt auch für die Abgabe von sog. Faktorpräparaten nach § 47 Abs. 1 Nr. 2a des Arzneimittelgesetzes (AMG) durch die ärztlichen Gemeinschaftspraxen an Bluter zur Heimselbstbehandlung.

Im Grundsatz ist das Problem bereits im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Behandlung des Verkaufs von Kontaktlinsen und Pflegemitteln durch den Augenarzt, Artikeln zur Mundhygiene durch den Zahnarzt, Nahrungsergänzungsmitteln durch den Hausarzt sowie der Abgabe von Impfstoffen durch Ärzte angesprochen. Demnach führen Tätigkeiten eines Arztes im Rahmen seiner Praxis, die der ärztlichen Tätigkeit wesensfremd sind und mit der er in Konkurrenz zu anderen gewerblichen Anbietern tritt, zu gewerblichen Einkünften.

Werden im Rahmen der integrierten Versorgung jedoch Hilfsmittel verwendet, ohne deren Einsatz die ärztliche Heilbehandlung nicht möglich wäre, wie z. B. bei Einsatz künstlicher Hüftgelenke, künstlicher Augenlinsen sowie sonstiger Implantate und

Verbrauchsmaterialien, so sind diese derart eng mit der eigentlichen Behandlung verbunden, dass deren Abgabe nicht selbständig betrachtet werden kann, sondern als Bestandteil der ärztlichen Gesamtleistung gesehen werden muss. Insoweit erbringt der Arzt eine einheitliche, heilberufliche Leistung, bei der die Abgabe von Hilfsmitteln und Medikamenten einen unselbständigen Teil der Heilbehandlung darstellt und eine gewerbliche Tätigkeit, die eine gewerbliche Infizierung herbeiführen würde, nicht gegeben ist.

Dabei ist jedoch die vom BFH aufgestellte Geringfügigkeitsgrenze zu beachten, so dass es zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxen nur dann kommt, wenn die gewerblichen Nettoumsatzerlöse eine Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze und zusätzlich den Betrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum übersteigen. Diese Schwellenwerte hat der BFH mit Urteilen vom 27.08.2014 aufgestellt. Sie wurden mittlerweile von der Finanzverwaltung allgemein anerkannt, sodass die Geringfügigkeitsgrenzen über den Einzelfall hinaus für alle Gemeinschaftspraxen anwendbar sind.

*Praxistipp:* Werden die Bagatellgrenzen überschritten, kann die gewerbliche Infizierung vermieden werden, indem eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft gegründet wird. In diesem Ausgliederungsmodell übernimmt die Schwesterpersonengesellschaft die gewerbliche Betätigung der Gemeinschaftspraxis.

## Die Anzeigepflicht bei Erbschaften oder Schenkungen

Franz Anwey  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Nach Erbschaften oder Schenkungen wird oft die Frage gestellt, ob der Vorgang den Finanzbehörden anzuzeigen ist oder sich die Finanzbehörden bei einer der Parteien melden; und wenn eine Anzeigepflicht bestehen sollte, wer die Schenkung anzeigen muss, der Schenker oder der Beschenkte.

Um es vorweg zu nehmen: Erbschaften und Schenkungen unterliegen einer besonderen Anzeigepflicht gem. § 30 ErbStG.

Bei einer Erbschaft oder Schenkung handelt es sich um einmalige Steuervorgänge, die stichtagsbezogen und fast ausschließlich im privaten Bereich anfallen.

Die Anzeige soll der Finanzverwaltung den Sachverhalt zur Kenntnis bringen und damit die Steuererhebung ermöglichen. Ein weiterer Anlass zu Anzeigen ist dann gegeben, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder eine sonstige Steuervergünstigung nachträglich entfallen.

### Anzeigepflicht des Erwerbers

Die Anzeige soll der Finanzverwaltung die Prüfung erleichtern, ob und wen es im Einzelfall zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern hat. Die Anzeige ist deswegen von Bedeutung, weil es für den Bereich der Erbschaftsteuer keine allgemeine Steuerklärungspflicht für den Erwerber gibt, sondern eine Erklärungspflicht nur für den besteht, der hierzu vom Finanzamt aufgefordert wird.

Die Anzeige unterliegt keinen Formvorschriften, sondern besteht in einem formlosen Schreiben an das Finanzamt des Erblassers/Schenkens. Der Empfänger des Erwerbs muss also seine Anzeige bei dem Finanzamt des Gebers einreichen. Es ist jedoch unschädlich, bei fehlender Kenntnis des zuständigen Finanzamtes, wenn der Erwerber die Anzeige bei

seinem für die Verwaltung der ESt zuständigen Finanzamt macht.

Die Anzeige soll u.a. Angaben enthalten zu Name und Wohnort des Erblassers oder Schenkers und des Erwerbers, Todestag oder Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung, Gegenstand und Wert des Erwerbs, persönliches Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder zum Schenker sowie ggf. erfolgte frühere Zuwendungen des Erblassers oder Schenkers.

Gibt der Erwerber sofort eine Erbschaft- oder Schenkungssteuererklärung ab, gilt dies zugleich als Anzeige. Die Übersendung eines Erbaueinsetzungsvertrages reicht allerdings als Anzeige des Erwerbs nicht aus. Es genügt auch nicht, dass Vertragspartner komplizierte Verträge routinemäßig dem Finanzamt übersenden, um damit ihrer Anzeigepflicht wegen der in diesen Verträgen möglicherweise enthaltenen gemischten Schenkungen nachzukommen.

Wer ist der anzeigepflichtige Erwerber? Nach § 30 Absatz 1 ErbStG trifft die Anzeigepflicht den Erwerber, unabhängig davon, ob der Erwerb von Todes wegen oder im Rahmen einer Schenkung erfolgt. Die Pflicht des Erwerbers gilt auch für gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte sowie für Vermögensverwalter und für Bevollmächtigte.

Bei einem Erwerb mit mehreren Beteiligten trifft die Anzeigepflicht jeden einzelnen Erwerber. Jeder ist für seinen Erwerb anzeigepflichtig. Kein Beteiligter kann sich darauf berufen, dass er auf die Anzeige durch einen anderen Erwerber vertraut habe. Erwerber werden jedoch von ihrer Anzeigepflicht entlastet, wenn einer der Verpflichteten tatsächlich eine Anzeige gemacht hat.

Der Erwerb ist innerhalb einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Erwerb dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber von dem Erbfall oder von der Schenkung Kenntnis erlangt hat.

Bei Erbfällen wird eine zuverlässige Kenntnis von dem Anfall in der Regel jedenfalls noch nicht angenommen, solange eine letztwillige Verfügung noch nicht eröffnet worden ist und die Frist für die Ausschlagung der Erbschaft noch nicht begonnen hat. Es ist auch keine Anzeige zu erstatten solange die Frist zur Ausschlagung der Erbschaft läuft, weil während des Fristenlaufs der Erwerb noch nicht endgültig ist und die Anzeige als Annahme der Erbschaft gewertet werden könnte.

Auch im vermeintlich einfachen Fall der gesetzlichen Erbfolge muss der Erwerber sicher sein, dass kein Verwandter einer vorhergehenden Ordnung vorhanden ist und welchen Anteil er vom Nachlass erhält. Dazu muss sein Erwerb unangefochten bleiben

und anerkannt werden. Bestehen völlig unklare Rechtsverhältnisse, kann im Einzelfall eine Kenntnis erst mit der Erteilung des Erbscheins vorliegen.

Der Erwerber muss also zuverlässig und mit Gewissheit von seinem Erwerb Kenntnis erlangt haben, so dass von ihm erwartet werden kann, das Finanzamt zu verständigen.

Die Kenntnisnahme kann insbesondere bei Schenkungen problematisch sein. Es kann bei Schenkungen vorkommen, dass der Beschenkte den steuerpflichtigen Charakter seines Erwerbs falsch einschätzt, weil er z.B. das Geschäft für entgeltlich hält, die Finanzverwaltung den Sachverhalt auf Grund einer Wertdifferenz von Leistung und Gegenleistung als gemischte freigebige Zuwendung einstuft. Von einer Schenkung kann daher hier erst dann die Rede sein, wenn dem Erwerber der Charakter der Zuwendung als steuerpflichtiger Vorgang offenliegt. Erst dann kommt es zu einer Anzeigepflicht des Empfängers.

Nicht eindeutig ist, inwieweit ein noch nicht verwirklichter, aber möglicher Erwerb anzeigepflichtig sein kann ebenso wie Erwerbe, die unter einer aufschiebenden Bedingung zugewandt sind. Der BFH hat in 1999 entschieden, dass – was nachvollziehbar ist – solche Erwerbe erst bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung und damit mit dem Entstehen der Steuer anzeigepflichtig werden. 1997 hatte ein anderer Senat des BFH die Anzeigepflicht schon auf den bedingten Erwerb bezogen, auch wenn der Erwerb zu diesem Zeitpunkt noch unsicher ist und noch keine Steuerpflicht zur Folge hat. Zur Sicherheit sollte eine Anzeige daher auch bei einem Erwerb unter einer aufschiebenden Bedingung erfolgen, auch wenn keine Steuer ausgelöst wird.

Grundsätzlich unterliegt jeder steuerbare Erwerb der Anzeigepflicht. Unerheblich ist dabei, ob dieser Erwerb auch zu einer Steuerzahlungspflicht für den Erwerber führt. Auch Zuwendungen, die auf Grund von Freibeträgen nicht zu einer Steuerpflicht führen, sind anzeigepflichtig.

Allzu eng sollte aber die Rechtsnorm des § 30 ErbStG nicht ausgelegt werden. Die Handhabung sollte praktikabel bleiben. Gelegenheitsgeschenke sind daher von der Anzeigepflicht ausgenommen, um den Kindern nicht aufzuerlegen, eine Aufstellung ihrer Geburtstags- und Weihnachtsgeschenke beim Finanzamt einzureichen.

### **Anzeigepflicht des Schenkers**

Bei nicht beurkundungspflichtigen Schenkungen ist neben dem Erwerber auch der Schenker zu einer Anzeige verpflichtet. Begründet wird diese doppelte Anzeige mit der Definition des Steuerschuldners.

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG schulden in Schenkungsfällen nämlich sowohl der Beschenkte als auch der Schenker die Schenkungsteuer.

Die Anzeigepflicht entsteht erst mit der endgültigen Ausführung der Schenkung. Mit einem bloßen Schenkungsversprechen entsteht noch keine Steuer, so dass bereits aus diesem Grund keine Anzeigepflicht entsteht.

### **Verzicht auf eine Anzeige**

Wenn sichergestellt ist, dass das zuständige FA auf andere Weise von dem Erwerb erfährt, kann auf eine Anzeige verzichtet werden.

Bei einer Erbschaft, die auf einer letztwilligen Verfügung des Erblassers beruht, die von einem Gericht, einem Notar oder einem deutschen Konsul eröffnet wird, entfällt grundsätzlich die Anzeigepflicht, sofern diese Vorgänge der Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare unterliegen. Aber auch in diesen Fällen ist eine Anzeige zwingend erforderlich, wenn sich im Nachlass Grundbesitz, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften befinden.

Bei Schenkungen unter Lebenden entfällt die Anzeigepflicht des Schenkers und des Beschenkten nur dann, wenn die Schenkung notariell beurkundet wurde. In diesen Fällen tritt die Anzeigepflicht des Notars ein.

Wird Auslandsvermögen übertragen, ist immer eine Anzeige an das zuständige Finanzamt erforderlich, auch wenn die Übertragung durch einen ausländischen Notar beurkundet wird, da dieser keiner Anzeigepflicht nach § 34 ErbStG unterliegt.

### **Strafrechtliche Hinweise**

Unterlässt der Erwerber die Anzeige, begeht er hierdurch zwar keine Steuerordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße geahndet werden könnte. Wird allerdings auf Grund der fehlenden Anzeige keine Steuer festgesetzt, kann sich der Erwerber unter Umständen einer Steuerhinterziehung bzw. einer leichtfertigen Steuerverkürzung strafbar machen.

Grundsätzlich kann Folgendes unterschieden werden:

Um eine Steuerhinterziehung handelt es sich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die Anzeigepflicht bekannt ist und er trotzdem keine Anzeige abgibt. Durch das Unterlassen der Anzeige wird die Finanzverwaltung über steuerliche erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen. Damit ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

Auch wenn der Steuerpflichtige bewusst eine falsche Anzeige abgibt, kann eine Steuerhinterziehung

vorliegen, da gegenüber der Finanzverwaltung über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht wurden.

Soweit die unrichtigen oder unvollständigen Angaben hingegen auf Unkenntnis des Steuerpflichtigen beruhen, z.B. weil ihm der genaue Umfang der Erbschaft zum Zeitpunkt der Anzeige nicht bekannt war, so dürfte keine Steuerhinterziehung vorliegen. Es besteht dann allerdings die Verpflichtung, die abgegebene Anzeige nachträglich und unverzüglich zu korrigieren. Wird die Korrektur nicht vorgenommen, kann wieder von einer Steuerhinterziehung ausgegangen werden.

### **Selbstanzeige**

Wurde es bisher bewusst oder aus Unkenntnis unterlassen, die Finanzbehörden über Schenkungen zu informieren, besteht die Möglichkeit der Abgabe einer Selbstanzeige.

Hierbei ist insbesondere die Verschärfung des Gesetzes zu beachten, die die Möglichkeiten der Strafbefreiung seit dem 01.01.2015 eingeschränkt hat.

Auch wenn keine Formvorschriften für eine Selbstanzeige bestehen, ist zu berücksichtigen, dass in der Nachmeldung zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart die unrichtigen oder unvollständigen Angaben vollständig korrigiert werden. Eine Nachlässigkeit in der Nachmeldung kann ggf. die gewünschte Straffreiheit verhindern.

### **Fazit**

Mit der gesetzlich normierten Anzeigepflicht wird dem – nicht immer steuerlich beratenen – Steuerpflichtigen ein Handeln gegen sein eigenes Interesse zugemutet und damit eine schwierige Aufgabe gestellt.

Zur Vermeidung strafrechtlich bedingter Weiterungen sollten aus Sicherheitsgründen, auch wenn bei notariell beurkundeten Schenkungen oder Erbschaften von einer Anzeige abgesehen werden kann, sämtliche Vorgänge unter Beifügung der entsprechenden Unterlagen innerhalb der dreimonatigen Frist den Finanzbehörden angezeigt werden. Die Anzeige sollte auch vorgenommen werden, wenn der Wert der Schenkung oder Erbschaft unterhalb der persönlichen Freibeträge liegt.

## Keine Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG bei mit ausländischer Steuer belastetem Vorerwerb

Frauke Tuschen

*Rechtsanwältin, Steuerberaterin und  
Fachberaterin für internationales Steuerrecht*

Der BFH hatte in einem Revisionsverfahren zur Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG zu entscheiden, ob auch bei einem nach ausländischem Recht besteuerten Vorerwerb desselben Vermögens die Steuerermäßigung des § 27 ErbStG zu gewähren ist.

Der Kläger und Revisionskläger ist Alleinerbe seiner 2007 verstorbenen Mutter. Die Mutter hatte bis zum Tode ihrer Tochter im Oktober 2004 bei dieser in Österreich gelebt und danach ihren Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt. Sie war Miterbin ihrer Tochter geworden. Der Nachlass wurde aber erst nach dem Tod der Mutter durch den eingesetzten Gerichtskommissar verteilt.

Der Kläger erhielt als Erbe seiner Mutter den auf diesen entfallenden Nachlass. Für den Erwerb der Mutter von der Tochter wurde in Österreich rund 12.000 Euro Erbschaftsteuer festgesetzt, die der Kläger bezahlte. In seiner Erbschaftsteuererklärung machte er diesen Betrag als Nachlassverbindlichkeit geltend und beantragte wegen des mehrfachen Erwerbs desselben Vermögens durch Personen der Steuerklasse 1 eine Ermäßigung nach § 27 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung. Das Finanzamt zog die Zahlung der österreichischen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit ab. Die Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG gewährte es nicht. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Das Finanzgericht war der Auffassung, dass die Anwendung des § 27 ErbStG eine Besteuerung des Vermögens mit Erbschaftsteuer nach dem deutschen Erbschaftsteuergesetz vorsieht, da die Voraussetzung für die Ermäßigung eine Besteuerung des Vermögens „nach diesem Gesetz“ verlange.

Da der Vorerwerb der Mutter im Oktober 2004 nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterlag, kommt eine Anwendung des § 27 ErbStG nicht in Betracht. Auch sei zum Zeitpunkt des Ablebens der Tochter die

Mutter keine Inländerin gewesen und zum Nachlass habe kein Inlandsvermögen gehört. Da das FG der Auffassung war, die Nichtanwendung des § 27 ErbStG verstoße nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des EU-Vertrages, verzichtete es auf eine Vorlage zum EUGH und wies die Klage ab. Es ließ aber die Revision zu.

Der BFH setzte mit Beschluss vom 20.01.2015 das Verfahren aus und legte dem EUGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 Abs. 1 i.V.m. Art 65 AEUV der Regelung des § 27 ErbStG entgegensteht.

Diese Frage hat der EUGH verneint (30.06.2016 C 123/15). Der EUGH sah zwar durch diese Regelung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegeben. Diese Beschränkung hielt er aber für erforderlich, um die Kohärenz des Steuersystems zu wahren. Nach den Feststellungen des Gerichtes besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem durch § 27 ErbStG zu gewährenden Steuervorteil und der früheren Besteuerung. Ziel der Vorschrift ist es, in gewissem Umfang eine Doppelbesteuerung von Vermögen zu vermeiden, das von nahen Verwandten erworben wird und bereits früher (in den letzten zehn Jahren) besteuert wurde. Bezogen auf dieses Ziel hält der EUGH es für verhältnismäßig, die Ermäßigung nur in den Fällen zu gewähren, in denen der Vorerwerb des Vermögens in Deutschland besteuert wurde.

Nach dieser Entscheidung wurde das Verfahren des BFH fortgesetzt. Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Die Steuerermäßigung des § 27 ErbStG ist nicht zu gewähren. Nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 1 ErbStG setzt die Steuerermäßigung voraus, dass für den Vorerwerb „nach diesem Gesetz“ eine Steuer zu erheben war.

Die Ermäßigung wird daher nicht gewährt, wenn eine Erbschaftsteuer nach ausländischem Recht festzusetzen war. Vorerwerbe, die nur im Ausland steuerpflichtig waren, führen nicht zu einer Minderung der Erbschaftsteuer für einen nachfolgenden im Inland steuerpflichtigen Erwerb. Die Voraussetzungen des § 27 ErbStG sind dann nicht erfüllt. Da im vorliegenden Fall der Vorerwerb nicht der deutschen Erbschaftsteuer unterlag, war es unerheblich, dass die anderen Voraussetzungen des § 27 ErbStG vorlagen.

### Fazit:

Da der EUGH die streitentscheidende Norm bestätigt hatte, konnte der BFH mit nach dem Wortlaut der Norm seine Entscheidung treffen, weil diese Regelung eindeutig ist. Sie gilt auch nach den Änderungen der Erbschaftsteuergesetze aus 2016 unverändert fort. Damit kommt auch bei einem zukünftigen Mehrfacherwerb eine Ermäßigung nach § 27 ErbStG nur zur Anwendung, wenn der Vorerwerb der deutschen Erbschaftsteuer unterlegen hat.

# Berichtigung von Steuerbescheiden wegen offener Unrichtigkeit im Zusammenhang mit Feststellungen zum steuerlichen Einlagekonto

Yvonne Gausemeier  
Steuerberaterin

Nach § 27 KStG sind unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften verpflichtet, die nicht in das Nennkapital geleisteten (offenen und verdeckten) Einlagen am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Zu- und Abgänge beim steuerlichen Einlagekonto, das außerhalb der Bilanz und nur für steuerliche Zwecke geführt wird, müssen jährlich erfasst und gemäß § 27 Abs. 2 KStG gesondert festgestellt werden.

Erhält eine GmbH, z.B. zusätzlich zur Einzahlung des Stammkapitals eine Einlage des Gesellschafters, so wirkt sich diese Einlage nicht auf das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft aus, so dass auch eine spätere Rückzahlung dieser Einlage grundsätzlich beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen führt.

Solche Einlagen des Gesellschafters sind im steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG zu erfassen, damit bei einer späteren Ausschüttung eine steuerfreie Einlagenrückgewähr von einer steuerpflichtigen Gewinnausschüttung unterschieden werden kann.

In der Praxis ist die Erfassung von Zugängen im steuerlichen Einlagekonto oftmals problembehaftet.

Es kommt immer wieder vor, dass tatsächlich geleistete Einlagen in der Feststellungserklärung des steuerlichen Einlagekontos und im Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 KStG nicht erfasst sind.

Die „versehentliche“ Nichterfassung von Einlagen ist zu einem nicht unerheblichen Teil auf die EDV-unterstützte Erstellung von Körperschaftsteuererklärungen zurückzuführen. Denn ein erfolgsneutraler bilanzieller Zugang in eine Kapitalrücklage führt nicht automatisch zu einer Übernahme in die Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlage-

konto. Dieser Zugang ist vielmehr separat in der Feststellungserklärung zu erfassen.

Aus der Nichterfassung einer Einlage im steuerlichen Einlagekonto können sich erhebliche nachteilige Folgen im Rahmen einer späteren Einlagenrückgewähr ergeben, wenn bestandskräftige Feststellungsbescheide im Sinne des § 27 Abs. 2 KStG vorliegen. Sind nämlich keine oder fehlerhafte Bestände des steuerlichen Einlagekontos festgestellt, führt die eigentlich steuerfreie Einlagenrückgewähr zu einer steuerpflichtigen Gewinnausschüttung.

Ob eine Nichterfassung von Einlagen bei bestandskräftigen Feststellungsbescheiden verfahrensrechtlich noch korrigiert werden kann, wird von den Finanzgerichten immer wieder unterschiedlich entschieden.

Dem Urteil vom FG Köln vom 7. April 2016 (AZ 13 k 37/15) liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Aufgrund von Anfangsverlusten verzichtete der alleinige Gesellschafter einer GmbH im Gründungsjahr 2006 auf einen Teilbetrag eines Darlehens in Höhe von 80.000 EUR, der bilanziell als Zuzahlung in die Kapitalrücklage eingestellt wurde. In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12.2006 erfasst der Steuerberater der GmbH diesen Sachverhalt nicht. Mangels Datenübertrag wurde der Bestand des Einlagekontos programmgesteuert in Höhe von 0 EUR ausgewiesen. In den Feststellungserklärungen der Jahre 2007 bis 2010 ist der Bestand in Höhe von 0 EUR ebenfalls übernommen worden.

Die Finanzverwaltung erließ entsprechende Bescheide. Mit Bescheiden vom 7. Juni 2011 wurden die Vorbehalte der Nachprüfung vor dem Hintergrund, dass eine steuerliche Betriebsprüfung nicht mehr vorgesehen war, in den Körperschaft- und Feststellungsbescheiden für das Kalenderjahr 2006 aufgehoben.

In der im Kalenderjahr 2012 erstellten Feststellungserklärung für das Kalenderjahr 2011 wurde durch den steuerlichen Berater der Bestand des steuerlichen Einlagekontos mit 80.000 EUR angegeben. Das Finanzamt widersprach dem und lehnt die Änderung des Feststellungsbescheides 2006 ab.

## Die dagegen gerichtete Klage der Steuerpflichtigen hatte Erfolg.

Das Finanzgericht entschied, dass der Feststellungsbescheid 2006 infolge einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO unter Berücksichtigung eines steuerlichen Einlagekontos von 80.000 EUR zu berichtigen ist.

Gemäß § 129 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungs-



aktes unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen.

Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind Unrichtigkeiten, die einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche mechanische Versehen, die in einem sonstigen, mechanischen, zumal unbewussten, „gewöhnheitsmäßigen“ unwillkürlichen Vertun bestehen. Offenbar ist eine Unrichtigkeit, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar und der Fehler auf bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen ist. Eine offenbare Unrichtigkeit kann auch vorliegen, wenn die Finanzbehörde eine bspw. in der Steuererklärung enthaltene offenbare Unrichtigkeit als eigene in den Bescheid übernimmt (sog. „Übernahmefehler“).

Gemeinsam mit den Steuerklärungen des Veranlagungszeitraums 2006 wurde der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 mit ausführlichen Erläuterungen zur Bildung der Kapitalrücklage und zur Reduzierung des Gesellschafterdarlehens dem Finanzamt zur Verfügung gestellt.

Das Finanzamt hat bei Erlass der bisherigen Bescheide die offenbare Unrichtigkeit des Steuerberaters als eigene in den Steuerbescheid übernommen. Das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit ergibt sich vor allem daraus, dass ein mechanischer Fehler zwischen dem Jahresabschluss und der Feststellungserklärung 2006 aufgetreten ist. Dieser bestand darin, dass ein Abgleich zwischen dem die Vorgänge zur Bildung der Kapitalrücklage detailliert schildernden Jahresabschluss und der Feststellungserklärung infolge unbeachtlichen unsorgfältigen Arbeitens unterblieben ist. Stattdessen wurde maschinell ein Wert von 0 EUR in der Feststellungserklärung angesetzt.

Diesen Fehler hat sich das Finanzamt spätestens zum Zeitpunkt der Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung im Juni 2011 zu Eigen gemacht. Durch die Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung hat das Finanzamt deutlich gemacht, dass es den Angaben in den Jahresabschlüssen folgt und keine weitere Sachverhaltsaufklärung für erforderlich hält.

Zu diesem Zeitpunkt lagen der Finanzverwaltung zusätzlich die Jahresabschlüsse 2007 bis 2009 vor, in welchen der Erläuterungstext gleichlautend wiederholt und die Kapitalrücklage unverändert ausgewiesen worden ist. Insbesondere war in den Jahresabschlüssen auch die ursprüngliche Rücklagenbildung aus dem Kalenderjahr 2006 ersichtlich.

Durch die Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung und durch die antragsgemäßen mehrjährigen Veranlagungen unter Zugrundelegung mehrerer Jahresabschlüsse wurde nach Ansicht des Senats deutlich gemacht, dass die dortigen Angaben seitens der Finanzverwaltung für zutreffend erachtet werden und keine weitere Sachverhaltsaufklärung erforderlich ist. Hätte die Finanzverwaltung an den im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 gemachten Angaben gezweifelt, hätte eine Betriebsprüfung angeordnet werden können. Dies wurde jedoch bewusst unterlassen und stattdessen willentlich der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

Der Senat geht deshalb in seiner Urteilsbegründung davon aus, dass ein (über die theoretische Möglichkeit hinausgehender) Sach- oder Rechtsirrtum bei der Finanzverwaltung in jenem Zeitpunkt ausgeschlossen war.

Für eine offenbare Unrichtigkeit spricht auch, dass der Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals nach den Erfahrungen des Senats weder von Seiten der Steuerpflichtigen noch von Seiten der Finanzverwaltung besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird. Umso näher liegt es, im Falle von fehlerhaften Feststellungen ein mechanisches Versehen anzunehmen.

Gegen das o.g. Urteil hat das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Ob der BFH dem stattgibt, bleibt jedoch abzuwarten. Andere Finanzgerichte haben bisher die Berichtigung von Feststellungsbescheiden – jeweils einzelfallbezogen – **fast ausnahmslos abgelehnt**.

Unabhängig davon, ob ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erfasst ist, erhöht die geleistete Einlage beim einlegenden Gesellschafter aber die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft. Eine „vergessene“ Einlage steht damit zwar nicht für eine steuerneutrale Einlagerückgewähr zur Verfügung, aber kann – mit einer zeitlichen Verschiebung – über die erhöhten Anschaffungskosten bzw. Buchwerte bei späterer Veräußerung der Anteile oder bei Auflösung der Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden.

# Geschäftsveräußerung bei nur teilweiser Fortführung der Verpachtung eines Geschäftshauses

Bianca Kopp  
Steuerberaterin

Die im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen erzielten Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer. Voraussetzung hierfür ist, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Die Nichtsteuerbarkeit setzt einen einheitlichen Vorgang voraus.

Von großer und oftmals verkannter Bedeutung ist diese Vorschrift bei der Veräußerung von Immobilien. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für die Fälle anordnet, in denen sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren ändern. Da insbesondere bei der Herstellung oder Sanierung eines Gebäudes erhebliche Vorsteuerbeträge anfallen, können sich bei der Grundstücksveräußerung hohe umsatzsteuerliche Auswirkungen ergeben.

Sofern die Immobilientransaktion jedoch die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen erfüllt, tritt der Erwerber an die Stelle des Veräußerers. Die Geschäftsveräußerung löst keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG aus, der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum des § 15a UStG wird nicht unterbrochen. Stattdessen hat der Veräußerer dem Erwerber die erforderlichen Angaben zur korrekten Weiterführung des restlichen Berichtigungszeitraums zu machen.

Insbesondere in folgenden Fällen lag bereits bisher bei Immobilienveräußerungen unstreitig eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor:

- Veräußerung der einzigen vermieteten Immobilie eines im Übrigen nicht unternehmerisch tätigen Vermieters unter Übernahme der Mietverhältnisse durch den Käufer
- Veräußerung einer vermieteten Immobilie durch einen Unternehmer, der Inhaber eines Betriebes ist, unter Übernahme der Mietverhältnisse durch den Käufer
- Veräußerung eines von mehreren vermieteten Grundstücks unter Übernahme der Mietverhältnisse durch den Käufer.

Allgemein lässt sich festhalten, dass bei Grundstücksgeschäften die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG führt, da durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird.

Wird jedoch die vermietete Immobilie an den bisherigen Mieter veräußert und dieser setzt seine bisherige unternehmerische Tätigkeit dort fort, handelt es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, da der Erwerber die Vermietungstätigkeit eben gerade nicht fortführt. Dieser Vorgang ist deshalb steuerbar.

Der Bundesfinanzhof hatte nun einen Fall zu beurteilen, der beide Elemente beinhaltet (BFH, Urteil vom 06.07.2016 – XI R 1/15, veröffentlicht 21.09.2016):

Die Klägerin war Eigentümerin eines von ihr in den Jahren 1999 bis 2001 gebauten und seit Dezember 2000 vermieteten Geschäftshauses. Für sämtliche Vermietungsumsätze verzichtete sie auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG und nahm aus den Eingangsleistungen den vollen Vorsteuerabzug vor. Im Jahr 2007 veräußerte sie das Haus an eine Erwerberin, die die Mietverhältnisse mit zwei von drei Mietern unverändert fortsetzte, während sie das Erdgeschoss in der Folgezeit selbst unternehmerisch nutzte.

Das Finanzamt und im anschließenden Klageverfahren das Hessische Finanzgericht beurteilten den Sachverhalt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen mit der Folge, dass der Vorgang dem Umsatzsteuergesetz unterlag und mangels ausgeübter Option zur Vorsteuerkorrektur führte. In der Begründung führte das Gericht aus, dass das Vermietungsunternehmen des Verkäufers die gesamte Immobilie umfasste, es sich jedoch durch die eigenunternehmerische Nutzung des Erdgeschosses

durch den Erwerber um etwa die Hälfte seines Umfangs reduziert habe. Zur Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung sei es aber bei einem Vermietungsunternehmen erforderlich, dass dieses im bisherigen Umfang vom Erwerber weitergeführt wird.

Im anschließenden Revisionsverfahren wurde dem Bundesfinanzhof die Frage vorgelegt, ob eine partielle Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege, wenn eine voll vermietete Immobilie veräußert wird und der Erwerber diese teilweise zu eigenen unternehmerischen Zwecken nutzt und im Übrigen die Vermietungstätigkeit fortführt. Dieses war verbunden mit der Frage, ob Teile einer Immobilie (z.B. ein Stockwerk) Gegenstand einer Geschäftsveräußerung im Ganzen sein können.

Der Bundesfinanzhof gab der Revision statt und schloss sich im Wesentlichen der Auffassung der Klägerin an. Hinsichtlich der an die zwei bisherigen Mieter weiterhin vermieteten Räume liege eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und es komme insoweit zu keiner Änderung der Verhältnisse und damit auch zu keiner Vorsteuerkorrektur. Diese Auffassung stützt der BFH auf eine unionsrechtliche Auslegung des Begriffes Teilvermögen. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichtes kommt es hierbei nicht auf die zivilrechtlichen Verhältnisse (Teilung) an, vielmehr ist entscheidend, ob ein Erwerber die Wirtschaftsgüter als selbständiges Unternehmen fortführen könnte.

Dies war im vorliegenden Sachverhalt nach Auffassung des BFH der Fall. Die weiterhin vermieteten Räume bilden einen selbständigen Unternehmensteil, der der Erwerberin eine selbständige, wirtschaftliche Vermietungstätigkeit ermöglicht. Durch die Übernahme der Mietverträge wird die Vermietungstätigkeit der Klägerin auch tatsächlich von der Erwerberin fortgesetzt.

Das Urteil ist für die betroffenen Steuerpflichtigen erfreulich. Die Finanzverwaltung hat es bereits in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass aufgenommen, so dass eine Bindung der Finanzverwaltung an diese neue Rechtsprechung ebenfalls gegeben ist. In der Praxis sollten Verkäufer aber trotzdem für den Fall, dass die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen doch nicht erfüllt sind, im notariellen Kaufvertrag vorsorglich soweit wie möglich zur Umsatzsteuer optieren. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund des BFH-Urteils zur zeitlichen Begrenzung der Optionsmöglichkeit, wonach dies nunmehr zwingend im notariellen Kaufvertrag erfolgen muss (BFH XI R 40/13).

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen (Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen)

Frauke Tuschen

Steuerberaterin, Rechtsanwältin,  
Fachberaterin für internationales Steuerrecht

Der BFH hatte in einem Revisionsverfahren zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung Stellung zu beziehen. In dem Verfahren ging es um die Hinzurechnung von Mietzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG. Dabei war streitig, ob das an ausländische Messgesellschaften gezahlte Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen als Mietzinsen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterfällt.

Die Klägerin und Revisionsklägerin war eine GmbH, welche als Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen tätig war. Sie organisierte die amtlichen Messebeteiligungen der Bundesrepublik Deutschland und des Freistaates Bayern. Die Auslandsprogramme der Bundesrepublik Deutschland und des Freistaates Bayern ermöglichen Unternehmen mit entsprechenden Standorten die Messebeteiligung auf den Gemeinschaftsständen zu günstigen Bedingungen. Grundlage für die Vergabe des Auftrages an die Klägerin zur Durchführung der Messebeteiligungen des Bundes bzw. des Freistaates Bayern waren die „Allgemeinen Bedingungen für Messeaufträge“ des Bundesministeriums für Wirtschaft vom 25.03.1996.

Zur Durchführung der Messebeteiligungen schloss die Klägerin im eigenen Namen Ausstellungsverträge mit den Veranstaltern der Messe ab. Dabei handelte es sich um standardisierte Formulare des jeweiligen Messeveranstalters, mit denen die Anmeldung zur Messe erfolgte.

Neben der „Buchung“ der Hallenfläche konnten auch weitere Leistungen des Messeveranstalters in Anspruch genommen werden, wie z.B. Standbau, Möblierung des Standes, Standdekoration oder zusätzliche Werbeleistungen. In allen Verträgen wurde das Entgelt für die Überlassung der Ausstellungsflächen nach der Anzahl der Quadratmeter bemessen. Teilweise beinhaltete das Entgelt neben der Überlassung von Ausstellungsflächen

weitere Leistungen wie Hallenreinigung und Sicherheitservice oder Telefon, Elektrizität und Ausschilderung.

Darüber hinaus schloss die Klägerin im eigenen Namen auch die Verträge über die Zulassung zum Gemeinschaftsstand mit den an den Messen teilnehmenden Unternehmen ab. Hierfür stellte sie den teilnehmenden Unternehmen den Beteiligungsbeitrag in Rechnung. Soweit die Aufwendungen für die Gemeinschaftsstände nicht durch die Beteiligungsbeiträge abgedeckt wurden, rechnete die Klägerin mit ihren Auftraggebern Bund bzw. Freistaat ab.

Die Klägerin ermittelte ihren Gewerbeertrag in der Weise, dass sie die Zahlungen des Bundes bzw. Freistaates und der am Gemeinschaftsstand teilnehmenden Unternehmen als Betriebseinnahmen gewinnerhöhend berücksichtigte. Die Zahlungen an die Messeveranstalter für die Zurverfügungstellung der Messeflächen berücksichtigte sie als Betriebsausgaben.

Das Finanzamt rechnete die Aufwendungen für die entgeltliche Überlassung der Ausstellungsflächen auf den Auslandsmessen nach § 8 Nr. 1 e GewStG 2008 dem Gewinn hinzu.

Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht waren erfolglos.

Das FG München war der Auffassung, dass die mit den Messeveranstaltern geschlossenen Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach als Miet- bzw. Pachtverträge i.S.d. BGB zu beurteilen sind und daher der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 e GewStG 2008 unterliegen. Soweit ausländisches Recht auf die Verträge anwendbar ist, ist nach Auffassung des FG für die Anwendung des § 8 Nr. 1 e GewStG ausreichend, wenn der Vertrag nach deutschem Recht als Miet- oder Pachtvertrag anzusehen wäre. Auch die weitere Voraussetzung der Vorschrift sei erfüllt, da die Mietzahlungen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erfolgen, die im Eigentum eines anderen stehen.

Diese Auffassung teilte der BFH nicht.

Die Einordnung der Verträge mit den Messeveranstaltern als Mietvertrag durch das FG war rechtsfehlerfrei. Die Entgelte erfolgten aber nicht für solche unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen.

Für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 e GewStG ist nach Auffassung des BFH darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre. Hier standen die angemieteten Flächen im Eigentum Dritter, so dass der eine Teil der Voraussetzung der Norm erfüllt wurde. Aber wäre die Klägerin Eigen-

tümerin der angemieteten Ausstellungsflächen, würden diese Flächen nicht zu ihren Anlagevermögen gehören. Diese Messe-Flächen hätte die Klägerin nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorhalten müssen, so dass hier die hypothetische Einordnung als Umlaufvermögen erfolgt.

Die Annahme von Anlagevermögen beim Mieter bzw. Pächter muss nach den Ausführungen des BFH auch im Rahmen der Fiktion den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren. Hier wurde die Klägerin als Durchführungsgesellschaft nur aufgrund auftragsbezogener Weisungen über die Teilnahme an einer konkreten Messe gegenüber den Messeveranstaltern tätig und mietete dann Flächen an, um diese dann anderen Unternehmen zur Nutzung anzubieten.

Nach dem Prüfungsmaßstab eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums an der jeweiligen Messefläche ist aber angesichts der Zufälligkeit der konkreten Auswahlentscheidung des Auftraggebers nicht davon auszugehen, dass die Klägerin ständig entsprechende Flächen für den Betrieb vorgehalten hätte.

Damit kommt das entscheidende Gericht zum Ergebnis, dass die Geschäftsbetätigung der Klägerin mit der Annahme fiktionalen Anlagevermögens an angemieteten Flächen unvereinbar ist.

#### **Fazit:**

Für einen besonderen Fall im Messegeschäft, hier einer Durchführungsgesellschaft, wurde mit der Entscheidung nun klargestellt, dass der § 8 Nr. 1 e GewStG keine Anwendung findet.

Leider wurden keine nützlichen Hinweise für andere Unternehmen gegeben, die Messestände für ihre eigenen betrieblichen Bedürfnisse anmieten und die Annahme von Anlagevermögen fraglich ist, weil das dauerhafte Vorhalten von Messeflächen nicht angezeigt ist.

Eine Anwendung der Entscheidung auf eine normale Messestandanmietung ist daher nicht möglich, ggf. ist eine weitere Prüfung im Einzelfall vorzunehmen. Auch sind weitere Entscheidungen zu § 8 Nr. 1 d und e GewStG abzuwarten.

Beispielsweise ist noch die Revision eines Konzertveranstalters anhängig (BFH IV 24/11), der bezüglich der Hinzurechnung seiner Aufwendungen für die kurzfristige Anmietung verschiedener Veranstaltungsimmobilien geklagt hatte. Auch hier liegt eine fallbezogene Anmietung vor, der im gedachten Erwerbsfall die Annahmen von Anlagevermögen entgegenstehen kann.

# Betriebsaufspaltung bei Untervermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Manfred Kröger  
Steuerberater

Durch BFH-Urteil vom 10. Mai 2016 (X R 5/14) hat der Bundesfinanzhof ein Urteil des Finanzgerichts Münster bestätigt, wonach eine Betriebsaufspaltung nicht auf die Fälle begrenzt ist, in denen der vermietete Gegenstand im Eigentum des Besitzunternehmens steht bzw. bei diesem als Anlage- oder Umlaufvermögen bilanzierungsfähig ist. Nach Auffassung der Richter liegt eine sachliche Verflechtung auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige nicht der Eigentümer der vermieteten Räumlichkeiten ist, sondern diese selbst angemietet hat.

Eine Betriebsaufspaltung kommt (in den meisten Fällen gewollt) insbesondere aus Haftungsgründen in Betracht. Bei der Aufspaltung eines Unternehmens in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen verbleibt das Anlagevermögen (z.B. Grundstücke und Gebäude, Patente etc.) beim Besitzunternehmen. Dem Betriebsunternehmen – oftmals eine GmbH – wird das Anlagevermögen vermietet. Die GmbH haftet nur mit ihrem eigenen Vermögen.

Für den Fall einer echten Betriebsaufspaltung (Besitz- und Betriebsunternehmen sind durch Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens entstanden) hatte der BFH bereits in Vorjahren entschieden, dass eine Untervermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen ausreichend ist. Im Streitfall handelte es sich jedoch um eine unechte Betriebsaufspaltung, die angenommen wird, wenn das Betriebs- und das Besitzunternehmen als getrennte Unternehmen errichtet wurden. Noch problematischer ist allerdings der Fall, in dem das „Besitzunternehmen“ erst durch die Anmietung durch den Gesellschafter und Vermietung an die GmbH entsteht.

Damit eine Betriebsaufspaltung vorliegt, muss zwischen den Unternehmen eine enge sachliche und personelle Verflechtung bestehen:

Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitz- dem Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Das sind Wirtschaftsgüter, die für die Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Bei der Überlassung eines bebauten Grundstücks kann in aller Regel von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausgegangen werden.

Für eine personelle Verflechtung ist es erforderlich, dass die hinter der Besitz- und der Betriebsgesellschaft stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, und somit, dass sie beide Unternehmen beherrschen. Eine Beherrschung kann insbesondere unterstellt werden, wenn eine Person mehr als 50 % der Stimmrechte in beiden Unternehmen besitzt.

Liegt eine Betriebsaufspaltung vor, hat das mehrere steuerliche Konsequenzen.

Die eigentlich vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) wird in eine gewerbliche Tätigkeit (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) umqualifiziert. Diese Einkünfte werden nunmehr gewerbesteuerpflichtig.

Die Anteile der Betriebs-GmbH werden notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens und sind somit steuerverhaftet.

Während die Gewerbesteuerpflicht sich durch die ganz oder teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG ausgleicht, ist die Steuerverhaftung der Anteile an der Betriebs-GmbH insbesondere bei einer „zufällig bzw. versehentlich“ entstandenen Betriebsaufspaltung eine „tickende Zeitbombe“:

## Beispiel:

Max Muster ist seit 2000 Alleingesellschafter einer Bau-GmbH. Die GmbH-Anteile hält er im Privatvermögen. Große Gewinne hat die GmbH bis jetzt nicht erzielt. Im Jahr 2004 will Herr Muster mit seiner GmbH expandieren. Zu diesem Zweck schließt er direkt mit dem Landwirt L einen Mietvertrag über ein Grundstück ab, das als alleinige Lagerfläche für die GmbH dienen soll. Der Landwirt wünschte aus Haftungsgründen keinen Mietvertrag mit der GmbH. Max Muster mietet entsprechend privat das Grundstück an und schließt einen Untermietvertrag mit seiner GmbH ab. Im Jahr 2015 – die GmbH ist inzwischen stark gewachsen und macht größere Gewinne, reicht das Grundstück nicht mehr aus. Die GmbH erwirbt ein größeres Grundstück. Der Untermietvertrag und der Mietvertrag mit dem Landwirt werden aufgelöst, da das alte Grundstück nicht mehr benötigt wird.

## Folge:

Durch die Anmietung des Grundstücks und die Vermietung an seine GmbH ist im Jahr 2004 – ungewollt und unbemerkt - eine Betriebsaufspaltung entstanden. Dies ist geschehen, obwohl Max Muster nicht Eigentümer des Grundstücks ist. Die GmbH-Anteile sind demnach im Jahr 2004 als zwingende Folge in das Betriebsvermögen einzulegen. Im Jahr 2015 löst sich die Betriebsaufspaltung auf. Als wiederum zwingende Folge sind die GmbH-Anteile zum Verkehrswert in das Privatvermögen zu entnehmen. Da der Wert der GmbH-Anteile in der Zwischenzeit deutlich angestiegen ist, ergibt sich das Problem, dass ein Entnahmegewinn zu versteuern ist, obwohl sich nichts an den Eigentumsverhältnissen geändert hatte und Max Muster auch keine Liquidität durch einen Verkauf zugeflossen ist. Diese Folgen hätten vor Beendigung des Mietvertrages durch andere Gestaltungen vermieden werden können. Häufig werden solche Fälle allerdings erst später durch Betriebsprüfung entdeckt und dann ist eine Gestaltung nicht mehr möglich.

## Steuerlicher Spendenabzug

Birgit Meier-Anwey  
Steuerberaterin

Spenden stellen eine wesentliche Finanzierungsquelle für Vereine und Stiftungen dar. Im Einkommensteuergesetz werden sie grundsätzlich als „Zuwendungen“ bezeichnet. Der steuerliche Begriff der Spenden umfasst freiwillige Zuwendungen an bestimmte Empfänger, die innerhalb bestimmter Höchstgrenzen beim Zuwendenden steuerlich abzugsfähig sind. Grundvoraussetzung dafür ist jedoch, dass die Zuwendungen für ganz bestimmte, steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Somit gibt es vier wesentliche Definitionsmerkmale für eine Spende:

- Der Leistende muss durch die Spende wirtschaftlich belastet sein.
- Die Spende muss freiwillig erfolgen.
- Es darf keine Gegenleistung erfolgen.
- Der Zuwendungsempfänger muss als gemeinnützige Organisation anerkannt sein.

Der Begriff der Spende umfasst dabei sowohl einmalige Leistungen wie auch fortlaufende Leistungen. Dazu zählen unter anderem Mitgliedsbeiträge, die unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt sind.

Die wirtschaftliche Belastung bedeutet, dass der Zuwendende tatsächlich mit einem Liquiditätsabfluss belastet sein muss. Reine Zeitspenden sind steuerlich irrelevant. Ganz anders sieht es aus, wenn der Zuwendende auf den ihm zustehenden Auslagenersatz oder z.B. Sitzungsgelder im Nachhinein verzichtet. Man spricht in diesen Fällen von einem abgekürzten Zahlungsweg; der Spender erhält den Aufwändungsersatz und spendet diesen dann zurück.

Die Freiwilligkeit einer Spende impliziert, dass es keine rechtliche Verpflichtung zur Leistung dieser Spende gibt. Die Kirchensteuer ist beispielsweise keine Zuwendung im steuerlichen Sinne, da ihre Zahlung gesetzlich verankert ist. Verzichtet ein Übungsleiter von Beginn an auf seinen Aufwändungsersatz, da diese Vorgehensweise im Verein so üblich ist und von ihm erwartet wird, handelt es sich nicht um eine abzugsfähige Zuwendung, da der Verzicht faktisch nicht freiwillig erfolgt ist. Vergleichbares gilt für einen Forderungsverzicht gegen Spendenquittung. Die Forderung muss, um bei Verzicht eine Spendenquittung zu erhalten, tatsächlich entstanden sein. Der Gläubiger muss (theoretisch) die Möglichkeit haben, seinen Anspruch durchzusetzen und wirksam darauf zu verzichten.

Ebenfalls Voraussetzung für das Vorliegen einer abzugsfähigen Spende ist, dass die Leistung ohne eine Gegenleistung erfolgt ist. Der Kauf eines Loses ist daher keine Spende. Auch das Bezahlen eines Essens oder der Eintritt in ein Konzert sind grundsätzlich Leistungen gegen eine Gegenleistung und stellen daher keine Spende dar. Ganz anders sieht es jedoch aus, wenn der Eintritt in ein Konzert oder ein Kino kostenlos ist und am Ende steht dort eine Spendensammelbox. Auch der Klingelbeutel oder der Opferstock in einer Kirche führen zu einer Spende. Auch wenn in diesen Fällen ein hoher sozialer bzw. moralischer Druck aufgebaut wird, gibt es für den Zuwendenden grundsätzlich keine Verpflichtung für die Leistung einer Spende und über die Höhe einer Spende. Der Teilnehmer kann sich auch ohne Spende vom Ort des Geschehens entfernen.

Je nach Art der Zuwendung unterscheidet man zwischen Geldspenden, Sachspenden und Aufwändungsleistungen, die eine Sonderform der Geldspende darstellen. Die einfachste Form der Spende ist immer die Geldspende. Dabei ergibt sich grundsätzlich keine Schwierigkeit der Bewertung der Zuwendung. Darüber hinaus gibt es die Vereinfachungsregel gemäß § 50 Abs. 4 EStDV. Danach reicht bei Spenden bis 200 EUR grundsätzlich die Buchungsbestätigung des Kreditinstitutes bzw. der Kontoauszug als

Zuwendungsbestätigung. Innerhalb eines gewissen von den Finanzbehörden festgelegten Zeitraums gilt dieses auch für Zuwendungen im Zusammenhang mit Katastrophenfällen auf bestimmte Spendensonderkonten.

Bei Sachspenden gibt es Sonderregelungen zur Bewertung des hingegebenen Gegenstandes. Grundsätzlich sind sämtliche Wirtschaftsgüter zuwendungsfähig mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Die Sachspenden werden mit ihrem gemeinen Wert bewertet. Wurde das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung aus einem Betriebsvermögen entnommen, wird die Zuwendung mit dem Entnahmewert zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer angesetzt. Hat bei Wirtschaftsgütern im Privatvermögen keine Gewinnrealisierung stattgefunden, werden diese mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt.

Zu den Aufwandszuwendungen zählen z.B. der Verzicht auf die Erstattung von Auslagen wie Kilometergeldern, Benzinkosten und Auslagen von ehrenamtlich Tätigen. Diese Zuwendungen dürfen jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich abgezogen werden. Der Anspruch auf die Erstattung der Auslagen muss durch die Satzung oder durch einen Vertrag explizit eingeräumt worden sein. Der Empfänger muss also theoretisch in der Lage sein, seinen Anspruch rechtlich durchzusetzen. Dann muss auf diesen Anspruch wirksam verzichtet worden sein. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein. Um die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen wirksam zu gewährleisten, empfehle ich den Vereinen dringend, ein entsprechendes Regularium im Verein einzuführen und die Handhabung dieser Zuwendungen zu regeln.

Kennzeichnend für die Spende ist die Freiwilligkeit und die Leistung ohne Gegenleistung. Die Spenden sind dem ideellen Bereich zuzuordnen und unterliegen weder der Ertrag- noch der Umsatzsteuer. Besonderes Augenmerk muss man hier auf das Sponsoring legen. Beim Sponsoring kann sowohl eine Gegenleistung als auch die Förderung des ideellen Zwecks Anlass für die Zuwendung sein. Bandenwerbung bei einem Sportverein hat auf der einen Seite eine Werbewirkung für den Sponsor, auf der anderen Seite wird die Zuwendung zur Förderung des Sports gewährt. Es ist daher zu unterscheiden, ob die gemeinnützige Organisation keine Gegenleistung erbringt, eine geringfügige Gegenleistung erbringt oder eine erkennbare Gegenleistung erbringt. In den ersten beiden Fällen ist die Zuwendung grundsätzlich dem ideellen Bereich zuzuordnen und die Zuwendung ist im Rahmen der Höchstgrenzen abzugsfähig. Im dritten Fall der erkennbaren Gegenleistung ist die Zuwendung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen mit der Konsequenz der Ertrag- und Umsatzsteuerpflicht. Dafür darf keine Spendenquittung ausgestellt werden.

Zwingende Voraussetzung für den steuerlichen Abzug einer Zuwendung (Spende) ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Zuwendungsbescheinigung.

Die Finanzbehörden zeigen sich in diesem Punkt sehr formalistisch und haben im Netz herunterladbare Vordrucke zur Verfügung gestellt. Diese von der Finanzverwaltung bekannt gemachten Formulare sind verbindliche Muster. Nach diesem Muster dürfen sie jedoch auch selbst hergestellt werden. Die Formulierungen der vorgegebenen Textpassagen sind jedoch wörtlich einzuhalten. Anschreiben, ein individueller Briefkopf oder Danksagungen dürfen nur auf der Rückseite angebracht werden. Die Größe der Zuwendungsbescheinigung darf das DIN A4 Format nicht überschreiten. Es dürfen alle vom Verein verfolgten steuerbegünstigten Zwecke genannt werden. Es bedarf keiner besonderen Kenntlichmachung, für welchen konkreten Zweck die Zuwendung erfolgt. Der zugewandte Betrag muss in Ziffern und Buchstaben genannt sein. Sachspenden müssen ausführlicher beschrieben werden. Die Angabe, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt, ist durch Ankreuzen von Ja/Nein stets kenntlich zu machen.

Die steuerbegünstigte Körperschaft ist verpflichtet, ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Dieses kann auch in elektronischer Form erfolgen. Sowohl der Freistellungsbescheid der gemeinnützigen Organisation als auch der Feststellungsbescheid der Satzung müssen jeweils mit Datum, Steuernummer und zuständigem Finanzamt in der Zuwendungsbestätigung genannt sein.

Ein wichtiges Thema in diesem Zusammenhang ist für alle Verantwortlichen im Verein die Spendenhaftung. Das Einkommensteuergesetz nimmt denjenigen in Haftung, der „vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.“ In solchen Fällen erhebt das Finanzamt 30 % pauschaliert auf den in den fehlerhaften Zuwendungsbestätigungen bescheinigten Betrag. Ich rate den Vereinen daher dringend an, die Verwaltung der Spendenzuflüsse und die Ausstellung der Spendenquittungen in eine geschulte Hand zu legen.

## Impressum:

**Herausgeber:**  
**Franz Anwey**  
**Wirtschaftsprüfer / Steuerberater**  
**Verler Str. 6, 33332 Gütersloh**

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter der Adresse [www.anwey.de](http://www.anwey.de) in der Rubrik „Aktuelles“.

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.