

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

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

Mit freundlichen Grüßen

### 1. **Betrieb einer Seniorenresidenz und erweiterte Gewerbesteuerkürzung**

**Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen kann nicht beansprucht werden, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Dies gilt z. B. bei dem Betrieb einer Seniorenresidenz, der eng mit einem benachbarten Gastgewerbe derselben Gesellschafter verwoben ist.**

#### **Hintergrund**

2 Brüder waren je zur Hälfte an einer GmbH beteiligt, die eine Seniorenresidenz betrieb. Das Gebäude war auf einem Grundstück der Brüder errichtet worden, das unmittelbar neben einem Hotel- und Restaurantbetrieb lag, den die Brüder als Kommanditisten über eine GmbH & Co. KG (KG) führten.

Die KG betrieb das Café im Gebäude der Seniorenresidenz. Die GmbH hatte die Räumlichkeiten hierzu mit privatwirtschaftlichem "Kaufvertrag" an die KG "übertragen bzw. abgetreten" (nach dem Wortlaut des Vertrags).

Durch die KG wurden diverse Servicedienstleistungen an die Bewohner der Residenz erbracht, z. B. die Reinigung der Wohnungen, ein Wäscheservice, ein Hausmeisterdienst und Verpflegungsleistungen. Hierzu hatten die Bewohner – neben den mit der GmbH geschlossenen Mietverträgen – separate Dienstleistungsverträge mit der KG abgeschlossen.

Die GmbH beantragte in ihrer Gewerbesteuererklärung die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen, da ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt werde. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die erweiterte Kürzung nicht anwendbar ist, da der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters diene.

#### **Entscheidung**

Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts hatte das Finanzamt die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu Recht versagt. Zwar hatte die GmbH eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt, der Grundbesitz hatte jedoch dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter, also der Hotel-KG, gedient. Dies ergab sich aus dem Umstand, dass die Wohnungsvermietung durch die GmbH und die Erbringung der Serviceleistungen durch die KG untrennbar miteinander verbunden und zu einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit zusammengefasst waren. Miet- und Dienstleistungsverträge waren den Bewohnern der Seniorenresidenz gleichzeitig vorgelegt worden, der Abschluss erfolgte im Paket. Für eine untrennbare Verbindung sprach zudem, dass die Wohnungen der Seniorenresidenz zu mehr als

---

dem Doppelten der ortsüblichen Miete vermietet worden waren, sodass hier Serviceelemente bereits eingepreist waren.

Der Grundbesitz diente nicht bereits deshalb dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter, weil die GmbH das Café an die KG überlassen hatte. Der betroffene Gebäudeteil war vielmehr der KG als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen. Für die Annahme eigenen Grundbesitzes ist nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum erforderlich, sondern es genügt ein wirtschaftliches Eigentum. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude wesentlicher Bestandteil des fremden Grund und Bodens geworden ist.

Für die gewerbesteuerliche Zurechnung des Grundbesitzes können auch Gebäudeteile eigenständige Wirtschaftsgüter sein. Grundbesitz kann auch im Falle der Bebauung auf fremden Grund und Boden und der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gebäudeteil zwischen wirtschaftlichen Miteigentümern dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters des Grundstücksunternehmens dienen und die erweiterte Kürzung ausschließen.

## 2. **Entfernungspauschale: Was ist eine Betriebsstätte?**

**Die Fahrten eines Gewerbetreibenden zwischen Wohnung und einer Betriebsstätte sind mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, wenn die Betriebsstätte den Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte entspricht.**

### **Hintergrund**

X unterhielt seit 2010 einen Abbruch- und Reinigungsbetrieb in R, wo er auch wohnte. Im Rahmen dieses Betriebs führte er Arbeiten auf dem Gelände seines (einzigen) Auftraggebers (A) in E aus.

Die Fahrten nach E unternahm X von R aus. Für diese Fahrten nutzte er während der Streitjahre 2012 bis 2014 zum Teil einen im Betriebsvermögen befindlichen Pkw.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die einzige Betriebsstätte des X sich auf dem Gelände des A in E befunden hat. Deshalb sind die Fahrten von R nach E als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte anzusehen und die entsprechenden Aufwendungen daher nicht nach Reisekostengrundsätzen zu berücksichtigen, sondern mit der Entfernungspauschale.

Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt und wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Es handelt sich um mit der Entfernungspauschale abgegoltenen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Nach der bis 2013 geltenden Begriffsbestimmung ist der Begriff der Betriebsstätte dadurch gekennzeichnet, dass er eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraussetzt, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufsucht. Bei dem Betrieb des Auftraggebers des X (A) in E handelte es sich sonach um eine Betriebsstätte des X. Das Merkmal der "Dauerhaftigkeit" war erfüllt. Denn X ging im Betrieb des A regelmäßig (aufgrund einer Vielzahl von Einzelaufträgen) seinen Tätigkeiten nach.

Der Annahme einer Betriebsstätte beim Betrieb des A in E steht nicht entgegen, dass X an seinem Wohnort in R eine weitere Betriebsstätte unterhalten hat. Nach der bis 2013 geltenden Rechtslage waren mehrere Betriebsstätten - eine in eigenen Räumlichkeiten und eine beim Auftraggeber - möglich.

Der Bundesfinanzhof lässt nach der Einführung des Begriffs der "ersten Tätigkeitsstätte" für Zeiträume ab 2014 ausdrücklich offen, ob der Betriebsstättenbegriff nunmehr entsprechend der Begriffsbestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auszulegen ist. Denn selbst wenn man dies annehmen würde, wären im Streitfall auch die Anforderungen dieser Vorschrift erfüllt.

Bei dem Betrieb des A handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung. X war dieser aufgrund der langjährigen sicheren Geschäftsbeziehung "dauerhaft zugeordnet". Er sollte für die gesamte Dauer des im Vorhinein befristeten Auftragsverhältnisses auf dem Betriebsgelände der A die erforderlichen Abbruch- und Reinigungsarbeiten erbringen. Dass X lediglich für höchstens ein Kalenderjahr tätig werden sollte, ist unbeachtlich. Schließlich hat das Finanzgericht auch gewürdigt, dass nach dem

---

Gesamtbild der Verhältnisse die Aufgabenerledigung in E sowohl nach inhaltlichen als auch nach zeitlichen Kriterien eindeutig den Mittelpunkt der betrieblichen Arbeit dargestellt hat.

### 3. Vorsteuerabzug ausnahmsweise auch ohne ordnungsgemäße Rechnung

**Liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, ist in der Regel der Vorsteuerabzug in Gefahr. Ausnahmsweise kann jedoch der Vorsteuerabzug auch ohne das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind.**

#### Hintergrund

Die Klägerin, eine in Asien tätige Rohstoffhändlerin, tätigte erstmals und einmalig im Jahr 2018 ein in Deutschland steuerbares Geschäft mit der Lieferantin B Ltd. und mit der Abnehmerin D über den Verkauf von Gas. Die Klägerin stellte der Abnehmerin D Umsatzsteuer von 896.933 EUR in Rechnung. Dagegen wies die Rechnung der B Ltd. an die Klägerin vom 12.12.2018 nur den Nettobetrag aus. Ein Umsatzsteuerausweis war nicht erfolgt, da beide Vertragsparteien irrtümlich zunächst von einem umsatzsteuerfreien Umsatzsteuerlager ausgegangen waren. Am 23.1.2019 erstellte die B Ltd. eine korrigierte Rechnung an die Klägerin mit erstmaligem Ausweis von Umsatzsteuer von 912.082 EUR.

Die Vorsteuer von 912.082 EUR machte die Klägerin erstmals in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2019 geltend und beantragte die Verrechnung mit der Umsatzsteuer für 2018 von 890.163 EUR. Das Finanzamt lehnte die beantragte Verrechnung ab. Da die im Ausland ansässige Klägerin für 2019 keine inländischen Umsätze erzielt hatte, konnte der Vorsteuerabzug für 2019 nicht im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden. Auch eine Erstattung im Vorsteuervergütungsverfahren kam nicht in Betracht, da nach Ansicht des Finanzamts keine Gegenseitigkeit gegeben war.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Klägerin der Vorsteuerabzug bereits für das Jahr 2018 zustand. Die Klägerin ist für das Jahr 2018 im Regelbesteuerungsverfahren gem. § 18 Abs. 3 UStG zu veranlagern. Für den Veranlagungszeitraum 2019, in dem erstmals eine ordnungsgemäße Eingangsrechnung mit Umsatzsteuerausweis vorlag, wäre das besondere Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG anstatt der Regelbesteuerung anzuwenden gewesen. Jedoch wäre die Vorsteuervergütung ausgeschlossen, da die Klägerin in einem Staat ansässig ist, in dem die Gegenseitigkeit der Vorsteuervergütung nicht gegeben ist.

Das Vorsteuervergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG findet für 2018 keine Anwendung, da die Klägerin mit der Gaslieferung an D im September 2018 eine im Inland steuerbare Lieferung ausgeführt hat. Im Gegensatz zum besonderen Vergütungsverfahren ist das oben genannte Gegenseitigkeitserfordernis in dem im vorliegenden Fall anzuwendenden Regelbesteuerungsverfahren gem. § 18 Abs. 3 UStG nicht anwendbar. Ein Unternehmer kann den Vorsteuerabzug grundsätzlich erst geltend machen, wenn er in Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Die ursprüngliche Rechnung der B Ltd. vom 12.12.2018 ohne gesondertem Umsatzsteuerausweis berechnete danach die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug.

Vorliegend ist der Vorsteuerabzug aus der Lieferung der B Ltd. jedoch auch ohne ordnungsgemäße Rechnung möglich. Ausnahmsweise kann aufgrund des Grundprinzips der Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug ohne Erfüllung der formellen Anforderungen gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Diese waren hier gegeben, da die umsatzsteuerbelastete Eingangsleistung für die Erbringung einer steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsleistung verwendet worden ist. Insoweit ließ sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin bereits aufgrund der im Jahr 2018 vorliegenden Unterlagen ermitteln.

Die zunächst fehlerhafte Rechnung ist zudem durch die berichtigten Rechnungen vom 23.1.2019 mit Rückwirkung geheilt worden. Somit war die Klägerin auch deshalb im Streitjahr 2018 zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wird eine zunächst nicht den Anforderungen der §§ 14, 14a UStG entsprechende ausgestellte Rechnung später nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug aufgrund der berichtigten Rechnung für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Allerdings wäre nach den Kriterien der BFH-Rechtsprechung eine

---

Rückwirkung der Rechnung nicht möglich, weil diese in hohem Maße fehlerhaft war (u. a. kein Umsatzsteuerausweis, mangelhafte Leistungsbeschreibung).

Der am 23.1.2019 berichtigten Rechnung kommt aber aufgrund der besonderen Konstellation des Streitfalls und abweichend von der Rechtsprechung des BFH eine Rückwirkung für den Besteuerungszeitraum 2018 zu. Schließlich ist es nicht sachgerecht, im Streitfall die Rückwirkung zu verneinen, da dies zu einem endgültigen Versagen des Vorsteuerabzugs führen würde. Vorliegend gingen die Vertragspartner zunächst von der Anwendung der Umsatzsteuerlager-Regelung des § 4 Abs. 4a UStG aus. Dabei ist zu berücksichtigen, dass B Ltd. die Rechnungen bereits im Januar 2019 berichtet hat. Damit wurde die Korrektur zwar erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums vorgenommen, jedoch zu einem so frühen Zeitpunkt, dass bei Ablauf der Abgabefrist der Umsatzsteuererklärung für 2018 feststand, dass und in welchem Umfang die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es wäre daher nicht gerechtfertigt, den Vorsteuerabzug endgültig allein an dem formellen Kriterium scheitern zu lassen, dass die Rechnung erst im Januar 2019 vorgelegen hat.

#### 4. Zu Überentnahmen bei Einnahmenüberschussrechtern

**Auch bei Einnahmenüberschussrechtern ist periodenübergreifend zu ermitteln, ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Diese sind bei Einnahmenüberschussrechtern nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht ermittelt wird.**

##### Hintergrund

Der Kläger war in den Jahren 2010, 2011 und 2013 als Architekt in einer Einzelpraxis tätig und erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Er ermittelte seinen Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung. Die Gewinne wurden gesondert festgestellt. Hinzurechnungsbeträge für nicht abzugsfähige Schuldzinsen enthielten die Gewinnermittlungen nicht.

Das Finanzamt ging davon aus, dass für den Zeitraum vom Inkrafttreten der Vorschrift nach dem 31.12.1998 bis zum Ende des Jahres 2002 periodenübergreifend eine Überentnahme des Klägers in Höhe von 35.467 EUR vorlag. Ausgehend von diesem Anfangswert und den Gewinnen, Einlagen und Entnahmen der Folgejahre ermittelte das Finanzamt eine Überentnahme zum 31.12.2009 in Höhe von 131.073 EUR.

Für die Streitjahre ergaben sich danach Überentnahmen (2010: 112.104 EUR; 2011: 169.944 EUR; 2013: 178.656 EUR), obwohl in den Streitjahren 2010 und 2013 für sich betrachtet die Höhe der Entnahmen jeweils niedriger als die Summe aus den Gewinnen und Einlagen des Klägers war. Unter Berücksichtigung der abzugsfähigen Zinsen für Investitionsdarlehen und des gesetzlichen Kürzungsbetrags von 2.050 EUR berechnete das Finanzamt aus den verbliebenen Schuldzinsen für die Streitjahre Hinzurechnungsbeträge in Höhe von gerundet 2.309 EUR (2010), 3.713 EUR (2011) und 1.335 EUR (2013). Die sich hieraus ergebenden höheren Gewinne der Streitjahre stellte das Finanzamt in den geänderten Feststellungsbescheiden entsprechend fest.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

##### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück.

Bei Steuerpflichtigen mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist im Rahmen der sinngemäßen Anwendung der Vorschrift der Betrag der Überentnahmen periodenübergreifend zu ermitteln ist. Dies folgt aus dem Grundtatbestand in § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG ("Überentnahmen"), insbesondere aber aus der Berechnungsvorschrift in § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG.

So können Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.

Die Begrenzung der Überentnahme eines Gewinnermittlungszeitraums auf die Höhe eines (vereinfacht ermittelten) niedrigeren bilanziellen negativen Eigenkapitals sieht das Gesetz nicht vor. Eine solche

---

Auslegung widerspräche auch dem Normzweck der sinngemäß anzuwendenden Regelungen in § 4 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG und dem Zweck der Einnahmenüberschussrechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG als vereinfachter Gewinnermittlungsmethode.

Überentnahmen können auch in Gewinnermittlungszeiträumen gegeben sein können, in denen die Entnahmen geringer als die Summe aus dem Gewinn und den Einlagen des Gewinnermittlungszeitraums sind.

§ 4 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG sind im Rahmen der sinngemäßen Anwendung auf Einnahmenüberschussrechner nicht in der Weise auszulegen, dass ein periodenübergreifend ermittelter Überentnahmebetrag auf die Höhe eines (vereinfacht ermittelten) niedrigeren bilanziellen negativen Eigenkapitals zu begrenzen ist.