

HWS Vogtland GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Bahnhofstraße 12, 08209 Auerbach
Tel.: 03744/ 8303-0
Fax: 03744/ 8303-99



Mandanteninformationen für Unternehmer November 2023

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. **Aufwendungen für ein Gästehaus am Ort eines Betriebs**

Wenn sich das Gästehaus am Ort eines Betriebs des Steuerpflichtigen befindet, greift das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht ein. Ein Betrieb des Steuerpflichtigen am Ort des Gästehauses muss nicht üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden.

Hintergrund

Der Kläger ist ein nach dem StBerG anerkannter Lohnsteuerhilfverein. Er unterhielt in den Streitjahren 2012 bis 2014 eine Reihe von Beratungsstellen, deren Leiter als freie Mitarbeiter für den Kläger tätig sind. Die Beratungsstellenleiter sind keine Arbeitnehmer und erzielen keine Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit.

Der Kläger mietete 2 Ferienapartments in X an. Sämtliche Aufwendungen für die Apartments behandelte er als abziehbare Betriebsausgaben und zog die darauf entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Die Apartments überließ der Kläger unentgeltlich an für ihn tätige Beratungsstellenleiter jeweils für eine Woche.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung für die Streitjahre vertrat das Finanzamt in den Änderungsbescheiden über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer vom 24.1.2018 u. a. die Auffassung, dass die gesamten Aufwendungen für die Apartments nicht abziehbare Betriebsausgaben i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG seien und die pauschale Steuer nach § 37b EStG, die im Jahr 2014 erhoben wurde, nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Die auf die angemieteten Apartments entfallenden Vorsteuerbeträge seien folglich auch nicht abzugsfähig.

Das FG wies die Klage ab. Es nahm an, die Aufwendungen für die Apartments in X seien nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

Entscheidung

Nach Auffassung des BFH hat das FG zu Unrecht das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG für Gästehäuser auf die Apartments in X angewandt.

Entgegen der Auffassung des FG verlangt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht, dass eine Stelle, eine Betriebsstätte oder ein Betrieb des Steuerpflichtigen in der räumlichen Nähe der Einrichtung auch üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden muss.

Der BFH hat bei der Prüfung des Merkmals, ob sich das Gästehaus "außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen" befindet, auf das Vorliegen einer Betriebsstätte abgestellt.

Über die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO hinausgehende Anforderungen sind an den Begriff des "Betriebs" i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht zu stellen. Insbesondere muss die Betriebsstätte nicht, wie die Finanzverwaltung in R 4.10 Abs. 10 Satz 3 EStR meint, üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht werden.

Dass zusätzlich "ein" Betrieb in der räumlichen Nähe der Einrichtung auch üblicherweise von den beherbergten Geschäftsfreunden aufgesucht werden müsse, also eine "besondere Betriebsbezogenheit" vorliegen müsse, lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen.

Entgegen der Auffassung des FG befinden sich die Wohnungen in X nicht außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen. Das FG hat nach Sachverhaltsaufklärung angenommen, dass der Kläger zur Überzeugung des FG habe nachweisen können, dass er in X im gleichen Gebäudekomplex über einen eigenen Schulungsraum als Betriebsstätte verfügt habe.

2. **Betreuungs- und Pflegeleistungen: Steuerfrei oder steuerpflichtig?**

Budgetassistenzleistungen auf dem Gebiet der Betreuung und Pflege, die von Klienten mit Schwerbehinderung aus ihrem "persönlichen Budget" bezahlt werden, sind nicht umsatzsteuerfrei, da die gesetzlich vorgegebene Kostenübernahmequote für anerkannte Einrichtungen mit sozialem Charakter so nicht erreicht werden kann.

Hintergrund

Der Kläger firmierte in den Streitjahren 2012–2015 unter "A-Gesellschaft", mit der er auch die Begleitung und Beratung von Menschen mit einer (Schwerst-) Behinderung im Bereich des Arbeitgebermodells "persönliches Budget" übernahm. Die Klienten zahlten die vom Kläger auf Grundlage des "Klienten-Vertrags" in Rechnung gestellten Beträge für die Budgetassistenzleistungen aus ihren eigenen Mitteln.

Für diese Budgetassistenzleistungen machte der Kläger die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG (bis 30.6.2013) bzw. Buchst. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG geltend. Seine Budgetassistenzleistungen seien solche mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundene Leistungen. Das Finanzamt hingegen beurteilte die Leistungen als umsatzsteuerpflichtig.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG (mit Wirkung vom 1.7.2013: § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG) werden nach Auffassung des FG nicht erfüllt. Der Kläger sei keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, weil er mit seinen Budgetassistenzumsätzen die gesetzlich vorgegebene Sozialgrenze, d. h. Kostenübernahme durch gesetzliche Träger der sozialen Sicherheit in 40 %, bzw. ab 1.7.2013 in 25 % der Fälle, in den Streitjahren nicht erreichte. Die Kosten wurden bei keinem Klienten von einem in der Steuerbefreiungsvorschrift genannten gesetzlichen Träger übernommen ("vergütet"). In allen Fällen zahlten die Klienten die vom Kläger auf Grundlage des "Klienten-Vertrags" fakturierten Beträge aus ihren eigenen Mitteln. Es liegt mithin auch kein Fall einer zur Steuerfreiheit führenden mittelbaren Kostentragung durch einen gesetzlichen Träger der sozialen Sicherheit vor.

Die nationale Vorschrift des § 4 Nr. 16 UStG beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen bewirkt werden. Nach diesen Grundsätzen könnten die vom Kläger im Rahmen seines Unternehmens gegenüber den i. d. R. körperlich hilfsbedürftigen Personen erbrachten Budgetassistenzleistungen zwar grundsätzlich von dem sachlichen Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG erfasst sein. Dennoch scheitert die Anwendung der Befreiungsvorschrift bereits dem Grunde nach daran, dass das Unternehmen des Klä-

gers nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen ist, weil die in den Streitjahren normierte Sozialgrenze nicht erreicht wird.

3. Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen

Eine Schätzung der "bestimmten Zeit" als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen ist zulässig, wenn sie auf "allgemeingültigen Maßstäben" beruht. Daran fehlt es, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Sie gehört zu der in der Immobilienbranche tätigen A-Unternehmensgruppe. Innerhalb dieser Gruppe übernimmt sie die für die erfolgreiche Umsetzung geplanter Bauvorhaben erforderlichen Projektentwicklungsmaßnahmen und schließt dazu mit Projektgesellschaften der A-Gruppe Projektentwicklungs- und -durchführungsverträge ab. Für ihre Leistungen erhält sie als Regiekosten bzw. Regieerlöse bezeichnete Honorare, die Teil der für das jeweilige Objekt kalkulierten Gesamtinvestitionskosten oder Verkaufspreise sind. Die Regiekosten sind verteilt auf die voraussichtliche Laufzeit des jeweiligen Projekts in regelmäßigen Raten zu zahlen.

Im Streitjahr war die Klägerin an der Entwicklung von 12 großen Bauprojekten beteiligt. Die Vergütung der Klägerin für die mit Abschluss dieses Vertrags übertragenen Tätigkeiten (Leistungen der Klägerin für Projektentwicklung, technische und wirtschaftliche Projektbetreuung) bestand nach den Projektverträgen in einem pauschalen Tätigkeitshonorar. Das pauschale Tätigkeitshonorar wurde in monatlichen Raten fällig. Die Auszahlung der Monatsraten erfolgt jeweils am Ende eines Quartals für die Monatsraten des jeweiligen Quartals. Die Höhe der monatlichen Raten ergab sich aus einem Zahlungsplan.

Die Klägerin nahm in ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr eine passive Rechnungsabgrenzung von 5.028.080,21 EUR vor, der eine Aufteilung der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen in 5 Phasen zugrunde lag, während derer ein in einem Prozentsatz darzustellender Anteil der Gesamtleistung zu erbringen war. In einer u. a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung beanstandete der Prüfer den gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Es fehle der erforderliche zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den in den Projektverträgen zugrunde gelegten Zahlungsplänen und den durch die Klägerin zu erbringenden Leistungen. Die Leistungsermittlungen beruhten nur auf Schätzungen der Klägerin, deren Grundlagen nicht bekannt seien. Es sei allerdings von einem Erfüllungsrückstand der Klägerin zum 31.12.2008 auszugehen, der auf 2,5 Mio. EUR geschätzt werde; insoweit sei eine Rückstellung zu bilden.

Das Finanzamt folgte dem Bericht des Prüfers und erließ einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2008. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht wies die daraufhin erhobene Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 250 Abs. 2 HGB sollen gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip erst dann – durch Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens – erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es "Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag" darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Für eine bereits vollzogene Leistung darf eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen.

Wegen der für eine Rechnungsabgrenzung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen zeitlichen Zuordenbarkeit des Entgelts ("bestimmte Zeit") muss die noch ausstehende Gegenleistung zeitbezogen oder periodisch aufteilbar sein. Als Zeitmaßstab kann daher nur eine Größe anerkannt werden, die – wie etwa ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum – nicht von vornherein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt. Individuelle Schätzungen der Dauer der Ge-

genleistung hat die Rechtsprechung daher nicht als ausreichend angesehen, wohl aber eine Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe. Danach ist die Entscheidung des FG, die von der Klägerin im Streitjahr erhaltenen Honorarzahungen stellten in dem von ihr abgegrenzten Umfang nicht Ertrag für eine "bestimmte Zeit" nach dem Bilanzstichtag dar, nicht zu beanstanden. Auch die zeitliche Zuordnung der erhaltenen Zahlungen durch die Klägerin genügt nicht den Anforderungen an die Bildung eines passiven RAP, da es sich um nicht hinreichend kontrollierbare Schätzungen der Klägerin handelt.

Im Ergebnis zutreffend hat das FG es auch abgelehnt, die im Streitjahr erhaltenen Honorare in dem von der Klägerin begehrten Umfang als erhaltene Anzahlungen zu passivieren. Eine Passivierung erhaltener Anzahlungen auf Bestellungen ist dort vorzunehmen, wo Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung erfolgen. Als Leistung kommt hierbei auch eine Dienstleistung in Betracht. Eine Vorleistung ist dann nicht mehr anzunehmen, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist.

Das Ziel der Passivierung einer Anzahlung, ein vereinnahmtes Entgelt erst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn es durch Erbringung der dafür noch ausstehenden Gegenleistung realisiert ist, ist zwar mit dem Zweck eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens vergleichbar. Anders als ein Entgelt, für das ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann, ist eine zu passivierende Anzahlung jedoch weder selbst auf einen bestimmten Zeitraum bezogen, noch hängt ihre Bilanzierbarkeit von einer zeitraumbezogenen Gegenleistung ab. Handelt es sich also bei der Leistung, für die die Zahlung erfolgt, um eine zeitraumbezogene und keine zeitpunktbezogene Leistung, kann die Passivierung der Zahlung nur im Wege eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach Maßgabe des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, nicht aber als Anzahlung passiviert werden.

4. **Rechtsfähige private Stiftungen: Keine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos**

Für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts fehlt eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Denn der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst keine Vermögensmassen.

Hintergrund

Die Klägerin, eine rechtsfähige private Stiftung des bürgerlichen Rechts, wurde im Jahr 2010 durch den Stifter X gegründet und mit einem Anfangsvermögen ausgestattet. Stiftungszweck ist die Förderung der eigenen Familie des X (Familienstiftung).

Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2013 reichte die Klägerin eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 ein. Darin gab sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und dessen Endbestand zum 31.12.2013 an.

Das Finanzamt lehnte die Feststellung eines Bestands des steuerlichen Einlagekontos ab, da die Rechtsform der Stiftung nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst wird. Zudem fehlt ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis zwischen Stiftung und Stifter. Die Stiftung gewährt keine Mitgliedschaftsrechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung am Vermögen der Stiftung gleichstünden. Ein Einspruch blieb erfolglos.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt und verpflichtete das Finanzamt, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2013 mit 0 EUR gesondert festzustellen.

Entscheidung

Der BFH hat der Revision des Finanzamts stattgegeben. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine ausreichende Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin zum 31.12.2013 besteht.

Die Regelung des § 27 Abs. 1 KStG ist insoweit nicht ausreichend belastbar. Denn die Klägerin ist keine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, sondern eine rechtsfähige private Stiftung des

bürgerlichen Rechts i. S. d. §§ 80 ff. BGB, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als sonstige juristische Person des privaten Rechts der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

Darüber hinaus wird die Klägerin auch nicht vom Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG erfasst. Diese Vorschrift sieht eine sinngemäße Anwendung von § 27 Abs. 1 bis 6 KStG nur für andere unbeschränkt steuerpflichtige "Körperschaften und Personenvereinigungen" vor. Rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts sind aber weder Körperschaften noch Personenvereinigungen, sondern gehören zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von Körperschaften und Personenvereinigungen abgrenzt (z. B. in § 1 Abs. 1 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Die Einordnung als Vermögensmasse ergibt sich daraus, dass bei solchen Stiftungen weder eine Beteiligung der Begünstigten (Destinatäre) am Vermögen möglich ist noch Mitgliedschaftsrechte bestehen.

Das FG und die mittlerweile h. M. in der Literatur geht davon aus, dass § 27 Abs. 7 KStG auch rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts erfasst. Dies wird überwiegend damit begründet, dass diese Stiftungen an ihre Destinatäre Leistungen erbringen könnten, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtig seien. Da diese Vorschrift auch auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Bezug nehme, müssten Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto führen. Die Nichterwähnung der Vermögensmassen in § 27 Abs. 7 KStG sei ein Versehen des Gesetzgebers.

Der BFH folgt dem nicht. Entscheidend ist, dass die Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbereichs der gesonderten Feststellung nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG auf rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG widerspricht. Allein der Umstand, dass Leistungen der Klägerin zu Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen können, reicht nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerade nicht aus, um ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen.

Für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts fehlt nach der im Streitjahr maßgebenden Rechtslage eine den Anforderungen des § 179 Abs. 1 AO genügende Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.