

Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG

► DB0458534

Am 30. 8. 2011 hat das BMF einen Entwurf veröffentlicht (vgl. DB0458092), der die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG vom 4. 7. 2008 (BStBl. I 2008 S. 680) überarbeitet. In die Änderungen sind die seitens der Länder an das BMF herangetragenen Zweifelsfragen eingeflossen. Der Entwurf wurde an die Verbände zur Stellungnahme übersandt. Im Folgenden wird auf verschiedene Änderungen eingegangen.

I. Hinzurechnung von gewinnmindernden Aufwendungen

Eine Hinzurechnung von Aufwendungen i. S. der Vorschrift unterbleibt, wenn die Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens (z. B. Bauzeit- und Erbbauzinsen) aktiviert wurden (DB0458092, Rdn. 2). Hierbei handelt es sich lediglich um eine Klarstellung, da sich schon aus dem Einleitungssatz des § 8 Nr. 1 GewStG ergibt, dass die Hinzurechnung nur erfolgt, soweit die Beträge bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Auch in den Erhebungszeiträumen, in denen sich ggf. die Aufwendungen über Abschreibungen auf den Gewinn auswirken, sind diese nicht hinzuzurechnen, da sie ihren ursprünglichen Charakter (z. B. als Zinsen) verlieren (BFH-Urteil vom 30. 4. 2003 – I R 19/02, BStBl. II 2004 S. 192 = DB 2003 S. 1826). Sofern eine Rückstellung für einen Sachverhalt i. S. der Vorschrift gebildet wurde, ist der Aufwand hinzuzurechnen (DB0458092, Rdn. 2). Bei diesen Änderungen handelt es sich lediglich um Bestätigungen der bisherigen h. M.

Bei befristeten Arbeitsgemeinschaften gem. § 2a GewStG, d. h. bei Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht, gelten die Betriebsstätten der Arbeitsgemeinschaft anteilig als Betriebsstätten der Beteiligten. Grds. sind deshalb die gewerbsteuerlichen Folgen bei den Beteiligten zu ziehen. Der überarbeitete Erlass stellt klar, dass dies auch für die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG gilt. Ist der Gewinn, der den Beteiligten i. S. des § 2a GewStG zugerechnet worden ist, um Aufwendungen gemindert,

die nach § 8 Nr. 1 GewStG auf Ebene der Arbeitsgemeinschaft wieder hätten hinzugerechnet werden müssen, hat die Hinzurechnung bei den jeweiligen Beteiligten zu erfolgen.

II. Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1a GewStG)

1. Aufzinsungsbeträge nach § 6a Abs. 3 EStG

In dem bisherigen Erlass ist unter Rdn. 12 geregelt, dass sich aus der Abzinsung und der nachfolgenden Aufzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und von Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG keine Entgelte i. S. des § 8 Nr. 1 GewStG ergeben, da es an der Überlassung von Kapital fehlt. Diese Rechtsauffassung wurde auf die Aufzinsungsbeträge nach § 6 Buchst. a Abs. 3 EStG bei Pensionsrückstellungen erweitert. Der Zinsanteil in der Zuführung zu Pensionsrückstellungen unterliegt somit nicht der Hinzurechnung.

2. Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO

In Rdn. 24a des Entwurfs (DB0458092) wird klargestellt, dass Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO, die den Gewinn gemindert haben, nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen werden müssen. Da in dem Erlass die §§ 233 ff. AO genannt sind, ist davon auszugehen, dass dies sowohl für die Zinsen auf Steuernachforderungen (§ 233a AO), für Stundungszinsen (§ 234 AO) und auch für Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (§ 237 AO) gilt; Erstattungszinsen sind m. E. zu kürzen.

Nebenleistungen, die im Zusammenhang mit Steuern gem. § 10 Nr. 2 KStG, § 4 Abs. 5b EStG (z. B. KSt und GewSt) stehen, werden grds. schon über diese Normen dem Gewinn hinzugerechnet. Eine Hinzurechnung der Zinsen für diese Steuerschulden nach § 8 Nr. 1 GewStG kommt deswegen nicht mehr in Betracht. Hauptanwendungsfälle für die Rdn. 24a werden deshalb Zinsen für GewSt-Nachforderungen der Jahre bis 2007 aufgrund von Bp sein, da die GewSt für diese Erhebungszeiträume auch in späteren Jahren noch abzugsfähig ist und die Zinsen für

diese Steuerschulden damit den Gewinn mindern.

III. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG)

1. Leasingraten

Zu den Miet- und Pachtzinsen gehören auch die Aufwendungen des Mieters, die er über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht hinaus (§§ 582 ff. BGB) übernimmt. Hierbei handelt es sich um Instandhaltung, Versicherung usw. Nicht hinzuzurechnen sind Betriebskosten wie Strom und Heizung (DB0458092, Rdn. 29). Bisher war in der Literatur umstritten, ob diese Grundsätze auch für Leasingverträge gelten, dies wurde in dem jetzigen Entwurf bejaht.

2. Weitervermietung

Geht man von dem Gesetzeswortlaut aus, muss das gemietete Wirtschaftsgut durch den Mieter benutzt werden. Hier stellte sich bisher die Frage, ob die Weitervermietung des Wirtschaftsguts durch den Mieter dazu führt, dass die Hinzurechnung entfällt, da der Mieter das Wirtschaftsgut nicht unmittelbar selbst nutzt. In Rdn. 29a (DB0458092) wird klargestellt, dass im Fall der Weitervermietung auf jeder Stufe der Überlassung eine Benutzung vorliegt und damit eine Hinzurechnung geboten ist. Eine Saldierung von Aufwendungen und Erträgen ist nicht erlaubt.

3. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Hinzurechnungspflichtig sind nur Miet- und Pacht aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Da gemietete Wirtschaftsgüter i. d. R. vom Mieter nicht aktiviert werden, wird von der Finanzverwaltung für die Prüfung des Tatbestandsmerkmals „Anlagevermögen“ fiktiv unterstellt, dass sich die Wirtschaftsgüter im Eigentum des Mieters befinden (DB0458092, Rdn. 29b). Auf die Laufzeit der Verträge kommt es dabei grds. nicht an. Auch kurzfristige Verträge können zur Hinzurechnung führen. Der Erlass führt hier die einmalige (auch stunden- oder tageweise) Anmietung von Baumaschinen durch Bauunternehmen an sowie die Miet aufwendungen für die Anmietung von Unterkünften bei einer Baumontage. Diese

Aufwendungen werden hinzugerechnet, da sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der originären Tätigkeit stehen. Eine Hinzurechnung bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen oder bei kurzfristigen Kfz-Verträgen scheidet dagegen regelmäßig aus (Rdn. 29b).

4. Nutzung von Stromnetz und Schienennetz

Entgelte für die Nutzung des Stromnetzes fallen gem. Rdn. 29c, 29d (DB0458092) nicht unter die Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG. Diese Änderung wird insbesondere von den Energieversorgungsunternehmen mit übergreifenden Netzkooperationen, die die gewerbsteuerlichen Nachteile der Hinzurechnung nicht durch Organschaft vermeiden konnten, begrüßt werden. Entgelte für die Nutzung von Schienennetzen stellen laut Entwurf dagegen Mietaufwendungen dar und sind hinzuzurechnen.

5. Erbbauzinsen

In Rdn. 32 und 32a (DB0458092) wird die aktuelle BFH-Rspr. (BFH-Urteil vom 18. 3. 2009 – I R 9/08, BStBl. II 2010

S. 560 = DB 2009 S. 1574) aufgenommen. Erbbauzinsen für bebaute Grundstücke sind in einen Zins- und Tilgungsanteil für das Bauwerk und in ein Entgelt für die Nutzung des Grund und Bodens aufzuteilen. Der Zinsanteil, der auf das Bauwerk entfällt, unterliegt der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.

IV. Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)

Da der Gesetzeswortlaut das Tatbestandsmerkmal „Rechte“ nicht weiter definiert, wird im Erlass der Begriff genauer erläutert. Als Rechte i. S. der Vorschrift gelten Rechte an immateriellen Vermögensgegenständen, denen unabhängig von der Überlassung ein eigener Vermögenswert beizumessen ist und an welchen eine geschützte Rechtsposition besteht (Rdn. 33). Aufwendungen für die Überlassung von ungeschützten Erfindungen, Know-how, Firmenwert, Kundenstamm usw. unterliegen nicht der

Hinzurechnung. Nicht unter die Hinzurechnung fallen auch die Mautgebühr sowie die Künstlersozialabgabe.

V. Fazit

Mit dem Entwurf werden zwar ein paar Zweifelsfragen geklärt, die z. T. auch zu begrüßen sind, wie z. B. die Behandlung der Mautgebühren. Es bleiben aber weiterhin eine Reihe von Fragen offen. Hier sind beispielhaft die Problematik des Zusammenspiels zwischen der Hinzurechnung von Zinsen und der Zinsschranke sowie verschiedene ungeklärte Fragen im Bereich der Ausnahmeregelung der Durchleitung von Rechten zu nennen. Die unterschiedliche Behandlung von Entgelten für die Nutzung des Stromnetzes und des Schienennetzes durch die Finanzverwaltung ist m. E. nicht nachvollziehbar und auch vom Sinn und Zweck der Hinzurechnungsnorm nicht gedeckt.

WP/StB Katja Lewang,

Partnerin bei HLB Stückmann, Bielefeld

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Entwurf online: DB0458092.