

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

30. September 2011

Herrn
MDg Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter IV D
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Nur per E-Mail: Erlasse-Gewerbsteuer@bmf.bund.de

**Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 Gewer-
besteuergesetz; Überarbeitung der gleich lautenden Ländererlasse vom 4. Juli 2008
(BStBl I S. 630), GZ: IV C 2 - G 1422/07/10005 :003**

Sehr geehrter Herr Kraeusel,

mit Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme möchten wir die folgenden Hinweise zur Über-
arbeitung der Ländererlasse zu § 8 Nr. 1 GewStG geben.

I. Allgemeine Hinweise

Zu 2.: Hinzurechnungen von gewinnmindernden Aufwendungen

Rz. 2:

Im geänderten Anwendungsschreiben ist vorgesehen, dass

1. eine Hinzurechnung unterbleibt für aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
2. eine Hinzurechnung aber schon dann erfolgen soll, wenn eine auf einen Hinzurechnungsbestand gerichtete Rückstellung gebildet worden ist.

Die erste Klarstellung begrüßen wir. Allerdings sehen wir trotz der Ergänzung weitergehenden Klarstellungsbedarf dahingehend, dass auch unterjährig anfallende Herstellungskosten den Gewinn nicht mindern und damit auch für diese Herstellungskosten eine Hinzurechnung unterbleiben sollte. Dies gilt auch, wenn das hergestellte Wirtschaftsgut vor dem Bilanzstichtag verkauft wurde. Nur so ist sichergestellt, dass gleichartige Sachverhalte (Übergabe eines Wirtschaftsgutes entweder am 30.12. oder am 01.01. des Folgejahres) gewerbesteuerlich gleich behandelt werden. Zu 2.: Diese Gesetzesauslegung ist zweifelhaft. Zumindest muss im Fall der Auflösung der Rückstellung bei nicht erfolgter Inanspruchnahme eine Korrektur analog zu H 7.1 der Gewerbesteuerrichtlinien („Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung“) möglich sein.

Petitur:

Im Fall aktivierter Anschaffungs- oder Herstellungskosten schlagen wir folgende Formulierung vor:

„Demnach unterbleibt eine Hinzurechnung von Aufwendungen, wenn die Aufwendungen notwendige Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens sind (zu Bauzeit- und Erbbauzinsen vgl. Rdnr. 13).“

Im Fall der Auflösung der Rückstellung bei nicht erfolgter Inanspruchnahme sollte vorgesehen werden, dass eine Korrektur analog zu H 7.1 der Gewerbesteuerrichtlinien möglich ist.

Rz. 3:

In Rz. 3 ist vorgesehen, dass auch Konzernumlagen von der Hinzurechnung erfasst werden. Diese Aussage ist sehr allgemein und führt in der Praxis (insbesondere auch bei Betriebsprüfungen) zu erheblichen Problemen in Bezug darauf, wie die Beträge auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen sind.

Petitur:

Die Regelung sollte präzisiert werden.

Zu 4. Aufteilung gemischter Verträge

Rz. 6:

In Rz. 6 ist vorgesehen, dass das Entgelt bei gemischten Dienstleistungsverträgen - erforderlichenfalls durch Schätzung - auf die verschiedenen Leistungskomponenten zu verteilen ist. Diese Aussage ist ebenfalls zu allgemein und führt in der Praxis (insbesondere auch bei Betriebsprüfungen) zu erheblichen Problemen in Bezug darauf, wie die Beträge auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen sind.

Petition:

Auch diese Regelung sollte präzisiert werden.

Rz. 7:

Gemäß Rz. 7 scheidet bei einem gemischten Vertrag, bei dem das Vertragsverhältnis ein "einheitliches und unteilbares Ganzes darstellt", eine Aufteilung des Vertrages aus. Häufig liegen in der Praxis gemischte einheitliche Verträge vor, die zivilrechtlich nicht den Tatbestand eines Miet- bzw. Pachtvertrags für bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter erfüllen, bei denen die Unternehmen jedoch aus kalkulatorischen, aufsichtsrechtlichen oder anderen Gründen gezwungen sind, die Aufwendungen auf die unterschiedlichen Leistungskomponenten künstlich herunterzubrechen. Von der Finanzverwaltung wird teilweise die Auffassung vertreten, dass es sich bei diesen kalkulatorischen Einzelkomponenten ggf. um hinzurechnungspflichtige Entgelte nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG handelt.

Petition:

Es sollte festgehalten werden, dass in derartigen Fällen auf das zivilrechtliche Vertragsverhältnis abgestellt wird und eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung unterbleibt.

II. Einzeltatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG

Zu 1.: Hinzurechnung von Entgelten für Schulden nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG

Rz. 11, b) Durchlaufende Kredite

Zinsaufwendungen für durchlaufende Kredite sollen auch nach dem neuen Entwurf des Anwendungserlasses von der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung erfasst werden. Das kann zu Kaskadeneffekten führen, steht im Widerspruch zur steuerlichen Behandlung bei Lizenzen (gem. Rz. 40

unterbleibt die gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei den sogenannten "Durchleitungsrechten") und ist deshalb nicht nachvollziehbar.

Petition:

Für Zinsaufwendungen für durchlaufende Kredite sollte eine Ausnahme von der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung eingefügt und die Gewerbesteuer-Hinweise 2009 (H 8.1 (1) „Durchlaufende Kredite“) sollten zu gegebener Zeit entsprechend geändert werden.

Rz. 24 , k) Hinzurechnung bei Versicherungsunternehmen

Das BMF hat dem Versicherungsverband GDV gegenüber mit Schreiben vom 4. Mai 2009 (IV C 7 – G 1422/07/10005) bestätigt, dass auch für Zinsen auf Depotverbindlichkeiten aus dem in Rückdeckung gegebenen Versicherungsgeschäft die Grundsätze der Rz. 24 gelten. Diese Zinsen unterliegen damit nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, wenn das den Depotverbindlichkeiten aus dem in Rückdeckung gegebenen Versicherungsgeschäft entsprechende Aktivvermögen nach den in § 54 Abs. 1 i. V. m. § 66 Abs. 1a Satz 2 VAG genannten Vorgaben zu dem gebundenen Vermögen des Versicherungsunternehmens zählt.

Petition:

Wir regen an, den Inhalt dieses Schreibens in die Ländererlasse zu übernehmen, damit sich die Rechtslage vollständig aus den Ländererlassen ergibt (Gedanke der Rechtsbereinigung).

Rz. 19 ff., i) Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verhältnissen

Beim Forderungskauf im Rahmen des Factorings bzw. der Forfaitierung wird dem Verkäufer üblicherweise nicht der Nominalwert der verkauften Forderung(en) ausbezahlt, sondern ein Abzug vorgenommen, der neben dem Diskont auch Gebühren für die Verwaltung (z. B. Forderungseinzug) sowie einen Ausgleich für das vom Käufer übernommene Forderungsausfallrisiko enthält. Diese Verwaltungsgebühren und Ausgleichzahlungen sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung ebenfalls als Zinsaufwand der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Dies ist insofern widersprüchlich, als ausweislich des BMF-Schreibens zur Zinsschranke vom 4. Juli 2008 (IV C 7 – S 2742-a/07/10001) solche Aufwendungen gerade nicht als Zinsaufwand gelten sollen. Im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung sollte dies auch für den Bereich der Gewerbesteuer gelten.

Petition:

Verwaltungsgebühren und Ausgleichszahlungen beim Forderungskauf sollten bei der Ermittlung des der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegenden rechnerischen Aufwands nicht mit einbezogen werden.

Rz. 24a, I) Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO

Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO sollen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, der Hinzurechnung unterliegen. Betroffen sind insbesondere Nachzahlungszinsen für Umsatzsteuer sowie Altfälle an Gewerbesteuer. Eine Hinzurechnung dieser Zinsen ist jedoch aus unserer Sicht systemwidrig. Folgende Gründe sind dafür zu nennen:

Gemäß R 8.1 GewStR sind Entgelte für Schulden die Gegenleistung für die Nutzung von Fremdkapital und die vorzeitige Zurverfügungstellung von Kapital. Mit der Zahlung von Zinsen gemäß §§ 233 ff. AO wird lediglich ein vermeintlicher Vorteil aus einer verspäteten Steuerzahlung abgegolten. Sie sind vergleichbar mit der Zahlung von Säumniszuschlägen gemäß § 240 AO, die ebenfalls nicht nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen sind. Die Zahlung erfolgt nicht als Gegenleistung für die Nutzung von Fremdkapital bzw. für die vorzeitige Zurverfügungstellung von Kapital. Insbesondere die Zinsen gem. § 233a AO sind nicht mit Kapitalmarktzinsen vergleichbar, weil der Steuerpflichtige nur begrenzten Einfluss auf deren Anfall hat, insbesondere im Hinblick auf die Dauer von Betriebsprüfungen und die Höhe des Zinssatzes gesetzlich festgelegt ist. Auch insoweit herrschen keine Kapitalmarktbedingungen.

Die Zinsen, die Gewerbebetriebe nach § 233a AO zahlen, stammen praktisch ausschließlich aus Außenprüfungen. Im Rahmen der Prüfung wird gemäß § 202 AO ein Bericht erstellt. Dieser enthält Bilanzen für die Bilanzstichtage des Prüfungszeitraums. In diesen Bilanzen werden die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Mehrsteuern passiviert. Am jeweiligen Bilanzstichtag wussten aber weder der Steuerpflichtige noch das Finanzamt von diesen Schulden. Daher können sie dem Steuerpflichtigen auch nicht zur Verfügung gestellt worden sein. Damit liegen auch keine Schulden im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG vor.

Zweck des § 8 Nr. 1 GewStG war die Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanzierem Kapital. Der Betrieb sollte unabhängig von seiner Eigenkapitalquote besteuert werden. Eine Steuerschuld lässt sich im Unterschied zu übrigem Fremdkapital nicht durch eine Erhöhung des Eigenkapitals vermeiden, das gilt umso mehr als eine Erhöhung des Eigenkapitals keine Rückwirkung in den Prüfungszeitraum hätte. Nachzahlungszinsen dürfen daher auch aus wirtschaftlichen Gründen nicht unter die Hinzurechnung fallen.

Schließlich werden für Zwecke der Zinsschranke entsprechende Zinsen nicht als Zinsaufwand erfasst. Da das Ertragsteuerrecht eine einheitliche Rechtsordnung darstellt, sollten Nachzahlungszinsen auch nicht im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzuzurechnen sein.

Petium:

Zinsen für betriebliche Steuerschulden nach §§ 233 ff. AO dürfen nicht der Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG unterliegen.

Zu 4.: Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG

Rz. 29

Die Ausdehnung der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen in Rz. 29 auf Instandsetzungs- und Instandhaltungsmaßnahmen sowie Aufwendungen für die Versicherung des Miet- bzw. Pachtgegenstandes, die der Vermieter über seine gesetzliche Verpflichtung hinaus auf vertraglicher Basis übernommen hat, ist nicht mehr zeitgemäß und sollte deshalb unterbleiben. Die Hinzurechnung bestimmter Nebenkosten war vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Auslegung des Begriffs der Miet- und Pachtzinsen durch den BFH im Jahr 1975 und dessen Argumentation, die hälftige Hinzurechnung von Mieten und Pachten gehe von einem typisierten Reinertrag aus, eingefügt worden. Dahinter verbarg sich der gesetzliche Zweck, dass Mieterträge einmal der Gewerbesteuer unterliegen sollten, da eine Hinzurechnung beim Mieter nur erfolgte, soweit diese Mieterträge nicht beim Vermieter der Gewerbesteuer unterlagen. Auf die Rechtslage nach der Unternehmensteuerreform 2008 lässt sich diese Argumentation indes nicht übertragen, da es nicht mehr um die einmalige gewerbesteuerliche Erfassung der Mieterträge, sondern um die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen und die Gleichbehandlung von unterschiedlichen Finanzierungsarten geht. Dabei unterstellt der Gesetzgeber pauschale Finanzierungsanteile, z. B. in Mietaufwendungen. Die vertragliche Übernahme von Instandhaltungsaufwendungen durch den Mieter verteilt jedoch lediglich die Verantwortung für die Instandhaltungen und hat keinen Einfluss auf die Höhe eines Zinsanteils in der Miete.

Petium:

Die Ausdehnung der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen auf Instandsetzungs- und Instandhaltungsmaßnahmen sowie Aufwendungen für die Versicherung des Miet- und Pachtgegenstandes, die der Mieter über seine gesetzliche Verpflichtung hinaus auf vertraglicher Basis übernommen hat, sollte gestrichen werden. Die Gewerbesteuer-Hinweise 2009 (H 8.1 (4) „Miet- und Pachtzinsen“) sollten zu gegebener Zeit entsprechend angepasst werden.

Rz. 29a

Mit dieser neu hinzugefügten Rz. soll klargestellt werden, dass im Fall der Weitervermietung von Wirtschaftsgütern auf jeder Stufe eine Hinzurechnung stattfindet und eine Saldierung von Mietaufwendungen und -erträgen unterbleibt. Ebenso wie die Regelung in Rz. 11 (vgl. oben) kann auch diese Regelung zu Kaskadeneffekten führen. Bei reinen Durchvermietungen, die aus wirtschaftlichen bzw. zivilrechtlichen Erwägungen notwendig sind, findet durch das Saldierungsverbot von Mieteinnahmen mit -ausgaben eine Übermaßbesteuerung statt, die mit der Gesetzesintention nicht ansatzweise vereinbar ist. In diesen Fällen findet keine Fremdfinanzierung statt. Es erschließt sich im Übrigen nicht, warum in diesem Fall von der systematisch richtigen steuerlichen Behandlung wie bei Lizenzen („Durchleitungsrechte“, Rz. 40) abgewichen wird.

Petitum:

Die geplante Regelung sollte unterbleiben.

Rz. 29b

a) In Rz. 29b bedarf es einer für die deutsche Tourismusindustrie wichtigen Klarstellung, die den Reisevorleistungseinkauf (z. B. Hoteleinkauf) von Reiseveranstaltern betrifft. Da es sich insoweit um den Einkauf von Umlaufvermögen und keinesfalls um die Anmietung von Anlagevermögen handelt, ist eine Hinzurechnung u. E. eindeutig ausgeschlossen.

Nach gängigem Verständnis ist eine Hinzurechnung nur für diejenigen Wirtschaftsgüter vorzunehmen, die im Eigentumsfall dem Anlagevermögen zuzurechnen wären. Dies gilt beispielsweise, wenn ein Hotel in gepachteten Räumen betrieben wird, da der Hotelbetrieb an sich, das Anbieten von Übernachtungsleistungen mit zusätzlichen Dienstleistungselementen, den Hauptzweck des im Inland ansässigen Gewerbebetriebs eines Hoteliers ausmacht.

Die Beurteilung fällt hingegen anders aus, wenn ein Unternehmer mit Übernachtungsleistungen handelt, er also am Markt nicht als Hotel auftritt, sondern als Ein- und Verkäufer der Übernachtungsleistungen, die naturgemäß durch das Hotel als Subunternehmer erbracht werden. In einem derartigen Fall kann die eingekaufte Übernachtungsleistung – zivilrechtlich handelt es sich um einen gemischten Vertrag mit Überlassungscharakter von Wohnraum und damit formalrechtlich nur scheinbar um ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG – nicht Anlage-, sondern nur Umlaufvermögen darstellen, so dass eine Hinzurechnung per se ausscheidet.

Dies muss umso mehr gelten, als ein Reiseveranstalter üblicherweise eine Mehrzahl von Reiseleistungen, zu denen auch die Übernachtungsleistung gehört, bündelt, dadurch ein neues Produkt kreiert und anschließend vertreibt, welches zivilrechtlich nicht länger nach Grundsätzen des Miet-

oder Pachtrechts, sondern nach Maßgabe des Reisevertragsrechts gem. §§ 651a ff. BGB zu beurteilen ist. Die wirtschaftliche Veredelung der eingekauften Übernachtungsleistung in ein rechtlich und wirtschaftlich eigenständiges Produkt macht deutlich, dass ein Reiseveranstalter seinen Gewerbebetrieb nicht wie ein Hotel führt, sondern dass er als „Händler mit Reiseleistungen“ temporär beschränkte und individualisierte Nutzungsmöglichkeiten bei Hotels, Airlines, Cruiselines, Restaurants, Anbietern von Events, etc. einkauft und diese durch Paketierung zu einer Reise zusammenfasst, um sie sodann am Markt abzusetzen. Zum Anlagevermögen, auch zum fiktiven Anlagevermögen eines Reiseveranstalters gehören im Regelfall gerade keine Hotels, keine Flugzeuge, keine Theater, keine Restaurants etc. Damit muss eine auf den ersten Blick scheinbar gegebene Hinzurechnung von Miet-/Pachtzinsen z. B. für den Hoteleinkauf bereits dem Grunde nach ausscheiden. Nunmehr enthält Rz. 29b des Entwurfs folgenden Passus: *„Bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen oder bei kurzfristigen Kfz-Mietverträgen scheidet eine Hinzurechnung regelmäßig aus.“* Diese nach unserem Dafürhalten auf den Reisevorleistungseinkauf bei Reiseveranstaltern anzuwendende klare Regelung – Hotelplätze werden in der Reisebranche immer für eine kurzfristige Nutzung eingekauft – hat in der Praxis gleichwohl zu Irritationen geführt und sollte unseres Erachtens daher dergestalt klarstellend ergänzt werden, dass das typische Reiseveranstaltergeschäft keinen Hinzurechnungstatbestand auslöst.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass neben Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen und bei kurzfristigen Kfz-Mietverträgen auch beim Leistungseinkauf durch Reiseveranstalter im typischen Reisegeschäft eine Hinzurechnung ausscheidet.

b) In Rz. 29b heißt es, dass Miet- und Pachtzinsen dann für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt werden müssen, wenn die Wirtschaftsgüter für den Fall, dass sie im Eigentum des Mieters oder Pächters stünden, dessen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Danach würden „bspw. auch die von einem Bauunternehmer für die einmalige Anmietung von Baumaschinen geleisteten Mietaufwendungen“ der Hinzurechnung unterliegen. Dies gilt laut Entwurf selbst dann, wenn die Anmietung lediglich stunden- oder tageweise erfolgt. Bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen oder bei kurzfristigen Kfz-Mietverträgen soll eine Hinzurechnung regelmäßig ausscheiden. Hingegen sind Mietaufwendungen des Unternehmers für die Anmietung von Unterkünften, die unmittelbar der originären Tätigkeit zuzuordnen sind (z. B. Baumontage), hinzuzurechnen. Hierdurch werden gleiche Tatbestände unterschiedlichen Rechtsfolgen unterzogen. Kraftfahrzeuge zählen ebenso wie etwa Baumaschinen oder Bagger zum Anlagevermögen im Sinne von § 8 Nr. 1d GewStG. Es ist daher nicht gerechtfertigt, dass die Miete für eine kurzfristige Nutzung eines Lkw nicht zu einer Hinzurechnung führt, die Miete einer kurzfristigen Nutzung eines Baggers hingegen schon. Ebenso ist es nicht gerechtfertigt, dass die Anmietung von Unterkünften

durch ein Bauunternehmen für die Mitarbeiter der Baumontage im Gegensatz zur kurzfristigen Hotelnutzung wegen der Teilnahme an einem geschäftlichen Termin der Hinzurechnung unterliegt. Beide Nutzungen sind der originären Nutzung zuzuordnen.

Petitur:

Bei Verträgen über kurzfristige Anmietung von Unterkünften für Bauarbeiter oder bei kurzfristigen Baumaschinen-Mietverträgen sollte eine Hinzurechnung ebenfalls ausscheiden.

c) In Rz. 29 wird klargestellt, dass die Laufzeit von Miet- und Pachtverträgen für die Beurteilung einer Hinzurechnung ohne Bedeutung sei. Diese Ausführungen sollen durch Rz. 29b konkretisiert werden. Dabei werden allerdings neue Fragen aufgeworfen:

So bleibt der Zusammenhang zwischen dem zitierten BFH-Urteil vom 29.11.1972 und dem angeführten Beispiel eines Bauunternehmers, bei dem für die einmalige Anmietung von Baumaschinen die Hinzurechnung greifen soll, unklar. In dem angeführten BFH-Urteil geht es um Wirtschaftsgüter, die immer wieder für eine kurze Dauer angemietet wurden. Der Urteilswortlaut macht deutlich, dass es um die Frage geht, ob ohne dauerhaftes Zurverfügungstehen eines Wirtschaftsguts eine bestimmte Tätigkeit überhaupt ausgeführt werden kann oder nicht: *„Die Steuerpflichtige betreibt die Vermietung von Containern. Diese Tätigkeit lässt sich [...] wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben, wenn das Eigentum an den Containern langfristig erworben [...] wird.“* Dieser Zusammenhang wird im neuen Erlassentwurf nicht deutlich.

Dadurch muss befürchtet werden, dass im Rahmen von Betriebsprüfungen kurzfristige Anmietungen bei der Hinzurechnung generell berücksichtigt werden, da sie in vermeintlich direkten Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Weitere Konkretisierungen sind dringend erforderlich. Kurzfristige Anmietungen sollten nur dann hinzugerechnet werden, wenn sie ständig für das gleiche Wirtschaftsgut erfolgen. Nur in solchen Fällen ist davon auszugehen, dass die Anmietungen im engen Zusammenhang stehen mit der betrieblichen Tätigkeit.

Es sollte auch klargestellt werden, dass Mieten für Wirtschaftsgüter nicht in jedem Fall einen Finanzierungsanteil enthalten und somit nicht der Hinzurechnung unterliegen können. Das ist insbesondere der Fall bei der Vermietung von Wirtschaftsgütern von geringem Wert. Als Beispiel kann hier die Miete von Gasflaschen dienen. Die Mieterträge für Gasflaschen – ohne Einbeziehung des Gases – auf Seiten des Vermieters dürften die Kosten für die Anschaffung innerhalb kürzester Zeit übersteigen, so dass in der Berechnung des Mietzinses ein Finanzierungsanteil keine Rolle spielt.

Petitur:

Die Ausführungen zu kurzfristigen Nutzungsüberlassungen in Rz. 29b bedürfen weiterer Konkretisierungen.

d) In der Betriebsprüfungspraxis werden neuerdings auch „Mieten“ für Messestände hinzugerechnet. Dies halten wir aus mehreren Gründen für unzutreffend:

Zunächst ist davon auszugehen, dass bei kurzfristigen Nutzungsverhältnissen der Finanzierungscharakter der Entgeltzahlung regelmäßig in den Hintergrund tritt (vgl. Franke/Gageur, BB 2008, S. 1704, 1705). Bereits nach der ratio legis entfällt daher eine Legitimation zur Hinzurechnung, da diese lediglich bezweckt, einen Finanzierungsanteil zu erfassen. Konsequenterweise ist die kurzfristige Miete von Hotelzimmern in Rz. 29b des koordinierten Ländererlasses im Entwurf weiterhin ausgenommen. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb dies für Messestände nicht gelten soll.

Weiterhin ist eine Tatbestandsvoraussetzung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, dass das jeweilige Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen des Nutzenden zuzurechnen wäre, wenn es in seinem Eigentum stünde. Auch hiervon ist im Falle von Messeständen nicht auszugehen, da sie im Anschluss an die Messe in der Regel entsorgt werden. Lediglich einzelne Bestandteile – wie bspw. die tragenden Streben der Messestände – werden für weitere Aufbauten aufgehoben. Die Stände werden deshalb entsorgt, weil sie den sich ständig ändernden Designtrends und den jeweils neuen Produkten des Unternehmens angepasst werden müssen. Stünden sie im Eigentum des Unternehmens, wären sie daher als Umlaufvermögen einzuordnen, zumal sie auch nicht dem Hauptbetrieb des Unternehmens dienen würde.

Schließlich ist der Charakter als Mietvertrag grundsätzlich zu hinterfragen. Denn lediglich die Grundfläche des Messestandes – also der „nackte Boden“ – wird angemietet. Der größte Teil des fälschlich als „Miete“ bezeichneten Entgelts entfällt auf die Herstellung der sog. Aufbauten, also auf den eigentlichen Messestand. Außerdem werden mit dem Entgelt auch Dienstleistungen – wie bspw. Abbau des Messestandes und Reinigung – abgegolten. Nach seinem Gepräge handelt es sich daher weit überwiegend um einen Werkvertrag, mit geringfügigen Dienstleistungs- und Mietelementen. Handelt es sich demnach nicht um einen Mietvertrag, kann das Entgelt bereits aus diesem Grund nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterworfen werden.

Petitum:

Wir bitten, Satz 5 in Rz. 29b wie folgt zu fassen:

„Bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen, sowie über die kurzfristige Nutzung von Messeständen oder bei kurzfristigen Kfz-Mietverträgen scheidet eine Hinzurechnung regelmäßig aus.“

Rz. 29c / 29d

Netzzugangsentgelte sollen zum Teil Hinzurechnungstatbestände darstellen. Dies ist ungerechtfertigt. Während Entgelte für die Nutzung eines Stromnetzes gem. Rz. 29d nicht den Tatbestand einer Hinzurechnung erfüllen, schreibt Rz. 29c ohne Begründung die Hinzurechnung von Entgelten für Teilnehmeranschlussleitungen („letzte Meile“) und die Nutzung von Schienennetzen vor.

U. E. dürfen Netzzugangsentgelte grundsätzlich nicht der Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 GewStG unterliegen. Die Nutzung von Netzen der oben genannten Art ist gesetzlich geregelt. Gegenstand eines solchen Infrastrukturnutzungsvertrages ist ein Pflichtleistungspaket, das weitaus mehr beinhaltet, als die bloße Überlassung zur Nutzung. Darüber hinaus können noch Zusatz- und Nebenleistungen vereinbart werden. Insgesamt handelt es sich um ein Leistungsbündel, das sich wesentlich von Mietverträgen im Sinne des § 535 BGB unterscheidet. Keines der Vertragselemente erfüllt die Voraussetzungen eines Mietvertrages i. S. d. § 535 BGB. Insbesondere werden die Infrastrukturanlagen nicht zum Besitz überlassen. Vielmehr wird eine zeitlich begrenzte Mitbenutzung zusammen mit anderen gewährt. Diesen Teil der Leistung bezeichnet der Gesetzgeber lediglich als Gestattung der Nutzung. Es handelt sich mithin um einen Gestattungsvertrag.

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit dem BFH-Urteil vom 09.11.1983 (I -R -188/79, BStBl. 1984 II, S.149), welches das Entgelt für die Benutzung von Kaianlagen von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG a. F. ausschließt, da wesentliche Merkmale eines Mietvertrags fehlen.

Beim Zugang zur Teilnehmeranschlussleitung kann schon deshalb kein Mietvertrag nach § 535 BGB über eine Leitungsnutzung vorliegen, weil durch diesen Zugang zwar der Endkunde direkt vom jeweiligen Telekommunikationsanbieter kontaktiert werden kann, der dafür benutzte Leitungsweg aber nicht vom Anbieter, sondern ausschließlich vom Netzeigentümer bestimmt wird. Eine konkrete bestimmbare „Mietsache“ im Sinne von § 535 BGB ist nicht gegeben. Insofern liegt hier auch ein Unterschied zur Nutzung eines Schienennetzes vor.

Enthält ein Vertrag, wie am Beispiel des Infrastrukturnutzungsvertrags gezeigt, eine Vereinbarung über mehrere untrennbar miteinander verbundene Leistungskomponenten, so soll nach Rz. 6 des Erlassentwurfs von einem gemischten Vertrag auszugehen sein, bei dem das Entgelt auf die verschiedenen Leistungskomponenten aufzuteilen ist. Eine Aufteilung ist dann ausgeschlossen, wenn bei einem gemischten Vertrag das Vertragsverhältnis ein unteilbares Ganzes darstellt.

Rz. 7 des Erlassentwurfs führt weiter aus, dass eine Hinzurechnung unterbleiben soll, wenn im Einzelfall eine Leistung, die keinen Tatbestand des § 8 Nr. 1 GewStG erfüllt, derart im Vordergrund steht, dass sie dem Gesamtvertrag das Gepräge gibt. Wendet man diese Grundsätze auf die Nutzung auf die vorgenannten Infrastrukturnutzungen an, darf sich keine Hinzurechnung ergeben, da die Leistungen der Infrastrukturbetreiber, die keinen Tatbestand nach § 8 Nr. 1 GewStG darstellen, dem Vertrag eindeutig das Gepräge geben. Ebenso wenig handelt es sich um die zeitlich befristete

Überlassung eines Rechts i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Autobahnmaut für schwere Nutzfahrzeuge sowie Entgelte für die Nutzung eines Stromnetzes werden in den Rz. 34 und 34a des Entwurfs ebenfalls explizit von diesen Hinzurechnungen ausgenommen.

Petitur:

Entgelte für Teilnehmeranschlussleitungen („letzte Meile“) und für die Nutzung von Schienennetzen sollten ebenso wenig der Hinzurechnung unterliegen wie Entgelte für die Nutzung eines Stromnetzes.

Zu 5.: Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG

Rz. 33

Rz. 33 führt in einer allgemeinen Definition von subjektiven Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern den Begriff der „geschützten Rechtsposition“ aus. Es wird im weiteren jedoch nicht klar, ob darunter nur Rechte fallen, die einem öffentlich-rechtlichen Schutz (z. B. Patent-/ Markenrecht) unterliegen, oder ob darunter auch Rechte fallen, die über eine individualvertragliche Vereinbarung geschützt werden.

Petitur:

Der Begriff „geschützte Rechtsposition“ sollte im Zusammenhang mit Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern klar gestellt werden.

Wir bitten, unsere Hinweise bei der abschließenden Bearbeitung der Erlasse zu berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.