

## Themen dieser Ausgabe

- Verlustrücktrag trotz schädlichen Beteiligungserwerbs
- Gesetzesentwurf zur Verlustverrechnung bei Körperschaften
- Ergänzungsbilanz eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA
- Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten II
- Aufwendungen für in die häusliche Sphäre eingebundenen Räume
- Geschäftsveräußerung bei nur teilweiser Fortführung der Vermietung
- Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug möglich

### Verlustrücktrag trotz schädlichen Beteiligungserwerbs

*FG Münster, Urteil v. 21.7.2016 - 9 K 2794/15, EFG 2016, S. 1546*

**Hintergrund:** Werden bei einer Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person übertragen (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste steuerlich nicht mehr abziehbar. Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte einer Körperschaft an einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Personen übertragen, so sind nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.

**Sachverhalt:** Eine Gesellschafterin übertrug im November 2013 ihre Beteiligung an der Klägerin, einer GmbH, in Höhe von 50% auf die beiden anderen Gesellschafter. Der Klägerin entstand im Jahr 2013 ein Verlust, den sie in das Jahr 2012 zurücktragen wollte. Das Finanzamt vertrat unter Berufung auf das einschlägige Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen die Auffassung, dass infolge der Anteilsübertragung der Verlust des Jahres 2013 nur anteilig zurückgetragen werden könne.

**Entscheidung:** Der Verlust der Klägerin kann in das Jahr 2012 zurückgetragen werden. Zwar sieht das Körperschaftsteuergesetz vor, dass die nicht genutzten

Verluste nicht mehr abziehbar sind. Es wird aber nichts darüber ausgesagt, ob ein Verlustabzug im Wege des Rücktrags und/oder des Vortrags nicht mehr möglich sein soll. Dies mag auf den ersten Blick für die Verwaltungsauffassung sprechen. Bei Berücksichtigung von Sinn und Zweck der einschlägigen Vorschrift ist dies allerdings nicht überzeugend. Die Regelung soll lediglich verhindern, dass früher entstandene Verluste durch einen Beteiligungserwerb wirtschaftlich übertragen und durch personell veränderte Gesellschaften genutzt werden können (sog. Mantelkauf). Bei einem Verlustrücktrag liegt eine solche personelle Veränderung nicht vor, denn wirtschaftlich nutzen nur diejenigen Anteilseigner den Verlust, die ihn während ihrer Beteiligungszeit auch erwirtschaftet hatten.

**Hinweis:** Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, da das Urteil von den vom Bundesministerium für Finanzen erlassenen Grundsätzen abweicht.

### Gesetzesentwurf zur Verlustverrechnung bei Körperschaften

Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Download unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzesentwurf/Gesetzesentwurfe\\_Arbeitsfassungen/2016-09-14-Verlustverrechnung-bei-Koerperschaften.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzesentwurf/Gesetzesentwurfe_Arbeitsfassungen/2016-09-14-Verlustverrechnung-bei-Koerperschaften.html)

**Hintergrund:** Die bisherige Besteuerungspraxis hat gezeigt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel beim Verlustabzug für Körperschaften Fälle aufgetreten sind, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteils-

eignerwechsel in einer Körperschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheint. Die mit dem Gesetzentwurf angestrebte Neuausrichtung zielt darauf ab, dass nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin genutzt werden können, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und wenn eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist. Umgekehrt führt der Wegfall des Geschäftsbetriebs ohne einen Anteilseignerwechsel dazu, dass Altverluste steuerlich nicht mehr genutzt werden können, soweit diese nicht durch stille Reserven gedeckt sind.

**Inhalt des Entwurfs:** Unternehmen, die für die Unternehmensfinanzierung auf die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind, soll eine Nutzung der nicht genutzten Verluste weiterhin möglich sein, sofern sie denselben Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel fortführen. Die bestehenden Regelungen werden daher durch einen neuen § 8d KStG ergänzt. Danach soll der Verlustwegfall dann nicht eintreten, wenn die Körperschaft im Wesentlichen folgende Bedingungen erfüllt:

1. Der seit drei Jahren bestehende Geschäftsbetrieb bleibt unverändert.
2. Die Körperschaft darf sich nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen.
3. Die Körperschaft darf kein Organträger sein bzw. werden.
4. In die Körperschaft dürfen keine Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Wertes eingebracht werden.

Werden die Bedingungen nicht mehr erfüllt, entfällt der noch bestehende sog. fortführungsgebundene Verlustvortrag zum Zeitpunkt des Wegfalls der vorgenannten Bedingungen.

**Hinweis:** Über die Anwendung der neuen Vorschrift auf einen Beteiligungserwerb entscheidet die Körperschaft selbst, indem sie einen entsprechenden Antrag stellt. Das Gesetz soll rückwirkend zum 1.1.2016 in Kraft treten.

## Ergänzungsbilanz eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA

*FG Hessen, Urteil v. 31.5.2016 - 4 K 1879/13, EFG 2016, S. 1517*

**Hintergrund:** Ergänzungsbilanzen sind Teil der Gewinnermittlung einer Personengesellschaft. Sie

stellen selbständige Bilanzen dar und finden ausschließlich im Steuerrecht Anwendung. Sinn und Zweck ist die Korrektur von einzelnen Posten in der Steuerbilanz für einzelne Personengesellschafter, um eine zutreffende Erfassung des jeweiligen Beteiligungsanteils der Mitunternehmer zu gewährleisten.

**Sachverhalt:** Die Klägerin ist alleinige Gesellschafterin einer GmbH, die wiederum persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) einer KGaA ist. 2004 beschloss die Hauptversammlung der KGaA die Erhöhung des Grundkapitals. Da ihre Anschaffungskosten den Betrag des steuerlichen Kapitalkontos überstiegen, bildete die GmbH eine Ergänzungsbilanz. Der Mehrwert entfiel vollständig auf den Firmenwert und wurde beginnend im Wirtschaftsjahr 2003/2004 abgeschrieben. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass bei einem Komplementär einer KGaA Abschreibungen in einer Ergänzungsbilanz nicht zulässig seien. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung.

**Entscheidung:** Zwar hat die Rechtsprechung die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei Mitunternehmerschaften zugelassen, eine solche besteht zwischen KGaA-Kommanditisten und KGaA-Komplementär jedoch nicht. Die Bildung von Ergänzungsbilanzen für einen persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA ist somit gesetzlich nicht vorgesehen. Dementsprechend ist es nicht zulässig, dem Komplementär einer KGaA besondere steuerrechtliche Abschreibungen auf die dem Betriebsvermögen der KGaA zuzurechnenden Wirtschaftsgüter zu gewähren.

**Hinweis:** Die Revision war zuzulassen, weil die in Rechtsprechung und Literatur umstrittene Frage, ob der Komplementär einer KGaA Ergänzungsbilanzen bilden kann, höchstrichterlich bisher nicht entschieden worden ist und weil beim Bundesfinanzhof ein entsprechendes Revisionsverfahren anhängig ist, das hinsichtlich des zu beurteilenden Sachverhalts jedoch anders gelagert ist. Hierbei steht zur Frage ob ein persönlich haftender Gesellschafter einer im Wege der formwechselnden Umwandlung entstandenen kapitalistisch geprägten GmbH & Co. KGaA eine Ergänzungsbilanz bilden kann.

## Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten II

*BFH, Urteil v. 14.6.2016 - IX R 22/15, DStR 2016, S. 2274*

**Hintergrund:** Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind dann nicht als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In

diesem Fall sind sie nur im Rahmen der Abschreibung zu berücksichtigen. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen netto 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

**Sachverhalt:** Der Kläger erwarb Ende 2006 ein bebautes Grundstück. In den Streitjahren 2007 bis 2009 führte er Instandsetzungs- und Renovierungsmaßnahmen durch. Die dafür insgesamt angefallenen Aufwendungen machte der Kläger in den Streitjahren als sofort abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen lediglich im Rahmen der Gebäudeabschreibung.

**Entscheidung:** Zu den üblicherweise jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten zählen Schönheitsreparaturen nicht, da diese im Regelfall nicht jährlich vorgenommen werden. Das Finanzgericht hat nach Ansicht des BFH zu Recht den überwiegenden Teil der geltend gemachten Aufwendungen für die vorgenommenen Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen als anschaffungsnahe Herstellungskosten beurteilt. Das Finanzgericht hat jedoch zu Unrecht auch die für die Wartung der Heizungsanlage angefallenen Kosten den anschaffungsnahe Herstellungskosten zugeordnet. Insoweit handelt es sich um regelmäßig jährlich anfallende Wartungsarbeiten, die nicht im Zusammenhang mit etwaigen Umbau-, Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen stehen. Die hierfür entstandenen Kosten können daher in den jeweiligen Streitjahren als Werbungskosten abgezogen werden.

**Hinweis:** Nach diesem Urteil ist darauf zu achten, dass grundsätzlich sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes vorgenommen werden, zusammengerechnet werden. Eine Separierung sei nicht zulässig. Übersteige die Gesamtsumme der innerhalb von drei Jahren angefallenen Renovierungskosten sodann 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes, könne der Aufwand nur nach den Abschreibungs-Regelungen steuermindernd geltend gemacht werden.

## Aufwendungen für in die häusliche Sphäre eingebundenen Räume

*BFH, Urteil v. 22.3.2016 - VIII R 24/12, DStR 2016, S. 2154*

**Hintergrund:** Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen, die kein

häusliches Arbeitszimmer sind, können gleichwohl unbeschränkt als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar sein, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen.

**Sachverhalt:** Die Beteiligten streiten um den Abzug der Kosten für einen beruflich genutzten und in die häusliche Sphäre eingebundenen Raums. Der betreffende 37 qm große Raum befand sich im Untergeschoss der von der Klägerin angemieteten Wohnung. Im Untergeschoss waren ansonsten noch eine Diele, eine Wohnküche, ein Gäste-WC und ein weiteres Arbeitszimmer vorhanden. Der Raum war mit einem Schreibtisch, einem Flipchart, einem langen Tisch mit sechs Stühlen, einem Regal und einem Kachelofen mit umlaufender Bank ausgestattet. Von hier aus konnte man einen Balkon betreten. Im Obergeschoss der Wohnung befanden sich ein Bad und ein Wohn- sowie ein Schlafzimmer. Finanzamt und Finanzgericht verneinten einen Betriebsausgabenabzug, da von einer nicht unerheblichen privaten Mitbenutzung des Raums auszugehen sei.

**Entscheidung:** Entspricht ein Raum nach seinem äußeren Bild durch seine Einrichtung mit Büromöbeln dem Typus des Arbeitszimmers, muss er als Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug überdies nachweisbar (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werden. Entspricht ein Raum nach seinem äußeren Bild nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, gilt der für die Abzugsbeschränkung maßgebliche Grund der nicht auszuschließenden privaten Mitbenutzung nicht, wenn sich bereits aus der Ausstattung des Raums und/oder wegen seiner Zugänglichkeit durch dritte Personen eine private Mitbenutzung ausschließen lässt. Auf dieser Grundlage scheidet wegen der für den Senat bindend festgestellten nicht untergeordneten privaten Mitbenutzung des Raums im Untergeschoss der Wohnung der Kläger der Betriebsausgabenabzug aus.

**Hinweis:** Vorliegend beruhte die Vermutung einer "privaten Nutzung von nicht nur untergeordneter Bedeutung" auf dem Ausstattungsmerkmal "Kachelofen mit Sitzbank" sowie dem Umstand, dass das Zimmer einen Balkon hatte und mit einem langen Tisch ausgestattet war, der sich für private Bankette eignete. Dies kann man allerdings auch anders sehen, denn auch häusliche Arbeitszimmer muss man beheizen und ein langer Tisch eignet sich besonders gut für übersichtliche Ablagen. Vielleicht hätte die Klägerin nicht den größten Raum der Wohnung mit Balkon als Arbeitsraum wählen sollen. Der Bundesfinanzhof berief sich auf die ihn bindenden Feststellungen des Finanzgerichts.

## Geschäftsveräußerung bei nur teilweiser Fortführung der Vermietung

*BFH, Urteil v. 6.7.2016 - XI R 1/15, DStR 2016, S. 2207*

**Hintergrund:** Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb von einem Unternehmen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert, so liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Ein vermietetes Grundstück gilt in diesem Falle als selbstständiger Teilbetrieb.

**Sachverhalt:** Die Klägerin war Eigentümerin eines von ihr gebauten und vermieteten Geschäftshauses. Für sämtliche Vermietungsumsätze verzichtete sie auf eine umsatzsteuerliche Steuerbefreiung und nahm aus den Eingangsleistungen den vollen Vorsteuerabzug vor. Mitte 2007 veräußerte sie das Geschäftshaus an die E-GmbH (Erwerberin). Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung erfolgte nicht. Die Erwerberin führte die Mietverhältnisse mit zwei Mietern (C und D) unverändert fort, während sie das Erdgeschoss in der Folgezeit selbst unternehmerisch nutzte. Die Klägerin nahm in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2007 keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor. Das Finanzamt dagegen nahm eine Vorsteuerberichtigung vor, da eine Geschäftsveräußerung weder ganz noch teilweise vorliege.

**Entscheidung:** Das Finanzgericht hat zu Unrecht angenommen, dass hinsichtlich des an C und D verpachteten Gebäudeteils keine Geschäftsveräußerung vorliegt. Hinsichtlich der an C und D verpachteten Räume liegt keine Änderung der Verhältnisse vor. Die Lieferung des Gebäudes von der Klägerin an die Erwerberin ist insoweit nicht steuerfrei, sondern als Geschäftsveräußerung nicht steuerbar. Entgegen der Annahme des Finanzgerichts sind die an C und D vermieteten Räume ein selbstständiger Unternehmensteil. Der in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verwendete Begriff des Teilvermögens, das Gegenstand einer Geschäftsveräußerung sein kann, verlangt bei teilweiser Vermietung eines Grundstücks nicht, dass der vermietete Grundstücksteil ein "zivilrechtlich selbständiges Wirtschaftsgut" ist.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof grenzt den Sachverhalt von dem Fall ab, dass ein vermietetes Gebäude teilweise leer steht, der Erwerber die bestehenden Mietverträge fortsetzt und beabsichtigt, die leerstehenden Räume zu vermieten. Darin sieht der Bundesfinanzhof eine Geschäftsveräußerung, die das gesamte Gebäude umfasst. Die Präzisierung der Rechtsprechung ist für andere Fälle von Bedeutung, z.B. für Realteilungen von Personengesellschaften (etwa freiberufliche Sozietäten), die danach fast immer Geschäftsveräußerungen sind, soweit die Realteiler die

unternehmerischen Tätigkeiten der geteilten Gesellschaft partiell fortsetzen.

## Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug möglich

*EuGH, Urteil v. 15.9.2016 - C 518/14, DStR 2016, S. 2211*

**Hintergrund:** Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden kann, wenn eine Rechnungsberichtigung erfolgt ist.

**Sachverhalt:** Die Klägerin gab für die Jahre 2008 bis 2011 an, einen Vorsteuerabzug aus den ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen sowie aus den Rechnungen eines Werbegestalters vorgenommen zu haben. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass ein Vorsteuerabzug aus den Abrechnungen nicht möglich sei, da diese keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers enthielten. Noch während der Außenprüfung ergänzte die Klägerin die Dokumente um die Angabe der Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Das Finanzamt ließ den Vorsteuerabzug in den Streitjahren nicht zu, da die Voraussetzungen erst zum Zeitpunkt der Berichtigung der Rechnungen, d. h. im Jahr 2013, vorlagen. Das Finanzgericht Niedersachsen beschloss, das Verfahren auszusetzen und dem Europäischen Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen: Ist die vom Europäischen Gerichtshof festgestellte Ex-nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung insoweit relativiert, als der Europäische Gerichtshof in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte? Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten, oder kann diese später ergänzt werden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt?

**Entscheidung:** Das Recht auf Vorsteuerabzug kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Das Grundprinzip der Mehrwertsteuernutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Der Besitz einer Rechnung, die die vorgesehenen Angaben enthält, stellt eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar.

**Hinweis:** Mit diesem Urteil widerspricht der Europäische Gerichtshof deutschem Recht, nach dem

bei der Berichtigung einer Rechnung durch Hinzufügung einer in der ursprünglich ausgestellten Rechnung fehlenden Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer das Recht auf Vorsteuerabzug erst zum Berichtigungszeitpunkt ausgeübt werden kann. Mit einem ähnlichen Urteil entschied der Europäische Gerichtshof in einem das portugiesische Recht betreffenden Fall, dass eine Rechnung, die nur die

Bezeichnung der erbrachten Dienstleistungen ohne Konkretisierung des Beginns des Abrechnungszeitraums enthielt, die Rechnungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Allerdings ist auch hier der Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat.



RECHTSANWÄLTE • WIRTSCHAFTSPRÜFER • STEUERBERATER

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB  
Jungfernstieg 30 . D-20354 Hamburg . Tel.: +49 40 35006-0 . Fax: +49 40 35006-133  
Friedrichstraße 188 . D-10117 Berlin . Tel.: +49 30 8092999-0 . Fax: +49 30 8092999-33  
Gellertstraße 6 . D-30175 Hannover . Tel.: +49 511 543688-31 . Fax: +49 511 543688-34  
Meinolphusstraße 6-10. D-44789 Bochum. Tel.:+49 234 610688 0 . Fax: +49 234 610688 20  
Semerteichstraße 54-56. D-44141 Dortmund. Tel.: +49 231 108771 0 . Fax: +49 231 108771 13  
[www.BRL.de](http://www.BRL.de) . [info@BRL.de](mailto:info@BRL.de)

*Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN, Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB.*  
© BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

V.i.S.d.P. StB Nina Schütte, LL.M. - Jungfernstieg 30 - D-20354 Hamburg