



- Teilwertaufholung für Anteile an Kapitalgesellschaften
- Erweiterte Kürzung bei Überlassung von Betriebsvorrichtungen
- Ausweis der Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Steuerbilanz
- Nicht ausreichend begründete vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung
- Anerkennung von Verlusten beim Betrieb einer Photovoltaikanlage
- Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen

Teilwertaufholungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

FG Münster, Urteil v. 23.1.2017 - 9 K 3180/14 K,F, BeckRS 2017, 105754

Hintergrund: Hintergrund ist die im Jahr 2004 neu eingeführte Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz, wonach die Körperschaftsteuerbefreiungen für Gewinne im Zusammenhang mit der Beteiligung an anderen Kapitalgesellschaften für Kapitalanlagen bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie bei Pensionsfonds nicht gelten.

Sachverhalt: Der Kläger ist eine körperschaftsteuerpflichtige Pensionskasse und hält Anteile an verschiedenen Spezialinvestmentfonds. In den Jahren 2002 bis 2004 hatte der Kläger Teilwertabschreibungen auf die Fonds vorgenommen, von denen sich jedoch nur diejenigen des Jahres 2004 mindernd auf den steuerlichen Gewinn ausgewirkt hatten. Im Streitjahr 2005 nahm der Kläger Teilwertaufholungen auf die Fonds vor, die er - mit Ausnahme von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 5 % - als steuerfrei ansah. Dies begründete er damit, dass die Teilwertabschreibungen in den Jahren 2002 und 2003 steuerlich ebenfalls nicht berücksichtigt wurden. Demgegenüber behandelte das Finanzamt die Teilwertaufholungen in vollem Umfang als steuerpflichtig, weil sie zunächst mit den zuletzt vorgenommenen und damit steuerwirksamen Teilwertabschreibungen des Jahres 2004 zu verrechnen seien.

Entscheidung: Die neu eingeführte Vorschrift gilt grundsätzlich auch für die im Streitfall betroffenen Anteile an den Spezialinvestmentfonds. Die Steuerpflicht für Wertaufholungen korrespondiert mit den zuvor vorgenommenen Teilwertabschreibungen. Wenn sich diese steuermindernd ausgewirkt haben, müssen auch die Wertaufholungen steuerfrei sein. Im Streitfall sind die Wertaufholungen zunächst von den zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibungen des Jahres 2004 vorzunehmen, die bereits steuerwirksam waren. Diese Verrechnungsreihenfolge „Last in - First out“ ist sachgerecht und korrespondiert mit dem Zweck der Neuregelung. Es ist folgerichtig, eine Verrechnung zuerst innerhalb des neuen Regelungssystems vorzunehmen. Erst wenn der jeweilige „Zwischen“-Buchwert erreicht ist, sind die steuerfreien Teilwertabschreibungen rückgängig zu machen. Diese Berechnungen sind allerdings für jeden Fonds getrennt vorzunehmen. Da das Finanzamt dies nicht vollständig beachtet hatte, kam es zu einer teilweisen Stattgabe der Klage.

Hinweis: Der Senat hat wegen grundsätzlicher Bedeutung der streitigen Rechtsfrage die Revision zum Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 21/17 zugelassen.

Erweiterte Kürzung bei Überlassung von Betriebsvorrichtungen

FG Hessen, Urteil v. 6.12.2016 - 8 K 1064/13, EFG 2017, S. 507

Hintergrund: Nach dem Gewerbesteuergesetz wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitzes gekürzt. An die Stelle der Kürzung tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Sachverhalt: Die Rechtsvorgängerin der Klägerin, eine GmbH und Co. Vermietungs-KG, erwarb 2001 von der Stadt ein Grundstück. Am selben Tag schloss sie über den erworbenen Grundbesitz einen Miet- und Ankaufrechtsvertrag mit der B über die Vermietung eines noch zu errichtenden Zentrums. Die Klägerin aktivierte in ihren Jahresabschlüssen die gesamte Immobilie und bewertete sie mit den gesamten angefallenen und von ihr auch getragenen Investitionskosten. Eine Herausrechnung oder ein gesonderter Ausweis der Betriebsvorrichtungen fand nicht statt. Für die Veranlagungszeiträume ab 2004 beantragte die Klägerin die erweiterte Grundstücks-kürzung. Das Finanzamt gelangte zu der Auffassung, dass Betriebsvorrichtungen auf dem Grundstück vorhanden seien, die in den Gesamtinvestitionskosten enthalten und deren Kosten damit von der Klägerin getragen worden seien. Deswegen könne die erweiterte Grundstücks-kürzung für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 nicht gewährt werden.

Entscheidung: Das Finanzamt hat die beantragte erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen zu Recht versagt,

Ausweis der Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Steuerbilanz

BFH, Urteil v. 10.8.2016 - I R 25/15, BFH/NV 2017, S. 155

Hintergrund: Der sogenannte Rangrücktritt ist ein gängiges Mittel, um eine insolvenzrechtliche Überschuldung zu vermeiden. Im Wesentlichen ist das Ziel des Rangrücktritts, durch Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner die Tilgung der Verbindlichkeit nachrangig gegenüber allen anderen Verbindlichkeiten anderer Gläubiger zu vollziehen.

Sachverhalt: In den für die Streitjahre (2000 bis 2002) erstellten Bilanzen der Klägerin, einer GmbH, waren Gesellschafterdarlehen passiviert. Zur Abwendung einer Krise der Gesellschaft vereinbarte die Klägerin mit ihren Gesellschaftern im Jahr 2002, dass die Gesellschafterforderungen hinter die Forderungen anderer Gläubiger zurücktreten und ihre Befriedigung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangt werden kann. Das Finanzamt vertrat hierzu im Anschluss an eine Außenprüfung die Ansicht, dass die Gesellschafterdarlehen in den Steuerbilanzen der Streitjahre nicht mehr ausgewiesen werden dürfen. Der Klage hat das Finanzgericht stattgegeben.

weil die Klägerin in den Streitjahren nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltete bzw. nutzte. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von so genannter untergeordneter Bedeutung ist. Die genannte Ausschließlichkeit der begünstigten Tätigkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet insbesondere, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Die Klägerin überließ der B in den Streitjahren gegen Entgelt nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz, sondern auch Betriebsvorrichtungen und weitere bewegliche Wirtschaftsgüter. Die Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die nicht zu dem Grundvermögen gehören, stellt keine Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz, sondern eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich regelmäßig begünstigungsschädlich auswirkt. Die erweiterte Kürzung war im vorliegenden Falle zu versagen, obwohl der Anteil der überlassenen Betriebsvorrichtungen an den Gesamtinvestitionskosten für das Grundstück und damit auch der Anteil an den in Abhängigkeit von den Investitionskosten vereinbarten Mietzahlungen weit unter 10 % liegt.

Hinweis: Die Revision ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 22/17 anhängig. Zu einem in der Urteilsbegründung zitierten Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29.4.2015 - 13 K 2407/11 ist die Revision gerade auch im Hinblick auf die „Unschädlichkeit marginaler Mitvermietungen“ unter dem Aktenzeichen I R 45/15 beim Bundesfinanzhof anhängig.

Entscheidung: Das Finanzgericht hat der Klage gegen die vorgenannten zu den Streitjahren 2000 und 2001 ergangenen Bescheide im Ergebnis zu Recht stattgegeben. Es ist nicht darauf einzugehen, ob die im Streitfall getroffenen Rangrücktrittsabreden dazu führen, dass die von den Abreden betroffenen Gesellschafterdarlehen in der Steuerbilanz der Klägerin nicht ausgewiesen werden dürfen, weil die Rangrücktritte erst 2002 vereinbart worden sind und deshalb nach dem Stichtagsprinzip frühestens zum 31.12.2002 den steuerbilanziellen Ausweis der hiervon betroffenen Darlehen beeinflussen konnten. Demgemäß waren die Gesellschafterdarlehen für die zuvor endenden Wirtschaftsjahre (Streitjahre 2000 und 2001) ungeachtet dessen zu passivieren, ob die Klägerin über ein hinreichendes Vermögen verfügt, um diesen und ihren weiteren Verpflichtungen nachzukommen. Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliegt dem Passivierungsverbot. Nicht zu folgen ist die Ansicht, der Wegfallgewinn (Ausbuchung der Gesellschafter-

forderung in der Steuerbilanz) sei im Falle seiner Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis durch eine Einlage zu kompensieren, die nicht nach dem Teilwert der Gesellschafterforderungen, sondern nach deren Nennwert bemessen werden müsse.

Nicht ausreichend begründete vorzeitige Anforderung der Einkommensteuererklärung

BFH, Urteil v. 17.1.2017 - VIII R 52/14, DStR 2017, S. 934

Hintergrund: Gegenstand des Urteils war die Aufforderung des Finanzamtes an die Kläger, ihre Einkommensteuererklärung abzugeben. Nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen verlängert sich die gesetzliche Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (31.5.) bis zum Ende des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres, wenn die Steuererklärung durch eine Person i.S. des Steuerberatungsgesetzes (z.B. einen Steuerberater) angefertigt wird. Allerdings bleibt es dem Finanzamt vorbehalten, die Erklärung für einen Zeitpunkt vor Ablauf dieser Frist anzufordern. Es handelt sich hierbei um eine Ermessensentscheidung, die zu begründen ist.

Sachverhalt: Im Streitfall hatte das Finanzamt von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und die Kläger aufgefordert, die Einkommensteuererklärung für 2010 bis zum 31.8.2011 (und damit vorzeitig) einzureichen. Allerdings war aus der formelhaften Begründung, das Finanzamt handle „im Interesse“ einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens, nicht erkennbar, aus welchem Grund die Abgabefrist im konkreten Fall verkürzt wurde. Die von einem Steuerberater angefertigte Erklärung ging am 7.12.2011 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt setzte daraufhin einen Verspätungszuschlag in Höhe von 880 € fest. Der Bundesfinanzhof gab den Klägern Recht.

Anerkennung von Verlusten beim Betrieb einer Photovoltaikanlage

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 - 1 K 841/15, BeckRS 2017, 108494

Hintergrund: Die Berücksichtigung eines gewerblichen Verlustes kann nur beansprucht werden, wenn dieser aus einem originären Gewerbebetrieb herrührt. Dies erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird. Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn in diesem Sinne. Fehlt eine solche Gewinnerzielungsabsicht, liegt eine steuerlich unbeachtliche private Tätigkeit und damit ein sogenannter Liebhabereibetrieb vor.

Sachverhalt: Der Kläger erwarb einen Anteil an einem Erbbaurecht an Grundstücken verbunden mit dem Recht,

Hinweis: Mit dem Urteil bestätigt der Senat das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.4.2015 - I R 44/14.

Entscheidung: Sowohl die Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe der Steuererklärung als auch die Festsetzung des Verspätungszuschlags waren rechtswidrig. Zwar hätte der Begründungsmangel durch das sog. Nachschieben einer Begründung beseitigt werden können. Eine solche Heilung des Verfahrensmangels kommt jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht mehr in Betracht, wenn sich die Aufforderung zur termingebundenen Abgabe vor der Einlegung eines Einspruchs durch die Abgabe der Steuererklärung bereits erledigt hat. Aufgrund der Rechtswidrigkeit der Aufforderung war auch der vom Finanzamt festgesetzte Verspätungszuschlag rechtswidrig und aufzuheben, da die Kläger die Steuererklärung noch innerhalb der allgemein bis zum 31.12.2011 verlängerten Frist eingereicht hatten.

Hinweis: Das vorliegende Urteil betrifft die Rechtslage bis 31.12.2017. Im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verlängern sich ab VZ 2018 die Fristen zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für unberatene Steuerpflichtige bis zum 31.7. des Folgejahres bzw. für beratene Steuerpflichtige bis zum 28./29.2. des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres.

Teilflächen zur Errichtung einer Photovoltaikanlage zu benutzen, sowie von einer Personengesellschaft zu Alleineigentum zwei Photovoltaikanlagen. Diese plante nach ihrem Verkaufsprospekt einen Solarpark aus unabhängigen Einzelanlagen, deren erzeugte Energie über einen jeweils integrierten Zähler erfasst, für jede Anlage abgerechnet und zusammengefasst in das öffentliche Versorgungsnetz eingespeist wird. Der Prospekt enthielt eine Ertragsprognose. Hiervon wich die tatsächliche Leistung der Anlagen ab. Gutachter zur Ursachenerforschung wurden beauftragt. Zur Finanzierung der Anlagen nahm der Kläger ein Darlehen auf. Anstelle einer laufenden Tilgung schloss er eine fondsgebundene Rentenversicherung ab, die er an die finanziere-

rende Bank abtrat. Mit dieser vereinbarte er eine weitere fondsgebundene Rentenversicherung. Die Einnahmen reichten zur Deckung der Ausgaben für das Darlehen nicht aus. Der Kläger widersprach dem Darlehensvertrag und begehrte erfolglos die Rückabwicklung. Die Bank senkte daraufhin jedoch den Sollzinssatz. Der Kläger erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2012 Verluste aus Gewerbebetrieb von 9.678 €. Das Finanzamt berücksichtigte diese nicht. Sei der zu erwartende Totalgewinn negativ, fehle die Gewinnerzielungsabsicht. Es liege eine steuerlich unbeachtliche private Tätigkeit, ein Liebhabereibetrieb, vor.

Entscheidung: Die Gewinnerzielungsabsicht ist zweistufig zu prüfen: Sie besteht aus einer Ergebnisprognose (vorliegend ausgehend von einem Prognosezeitraum von 20 Jahren, der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Anlagen) und der Prüfung der einkommensteuerrechtlichen Relevanz der Tätigkeit. Bei einer positiven Ergebnisprognose ist die Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen; bei einer negativen Prognose ist weiter zu prüfen, welche Gründe dafür verantwortlich sind. Im Streitfall ergibt sich im Prognosezeitraum ein Totalverlust. Selbst wenn der Senat den klägerischen Berechnungen folgt und diese zur Grundlage der Ergebnisprognose macht, entsteht bis zum Jahr 2032 ein Verlust. Hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Relevanz der Tätigkeit des Klägers spricht der Beweis des ersten Anscheins beim Betrieb von Photovoltaikanlagen für eine Gewinnerzielungsabsicht, der hier durch die negative Total-

gewinnprognose erschüttert wird. Die verlustbringende Tätigkeit beruht vorliegend jedoch nicht auf persönlichen Gründen. Der Kläger hat im Rahmen seiner Möglichkeiten alles unternommen, um Verluste gering zu halten. Der Kläger hat die Verluste nicht einfach hingenommen und Maßnahmen zur Verbesserung des betrieblichen Ergebnisses ergriffen, wie die Überprüfung der Verkabelung des Solarparks und der Module und Reinigung der Moduloberflächen. Dadurch sind die Einnahmen auch gestiegen. Auch hat der Kläger die Ausgaben durch Gespräche mit der Bank reduziert. Im Verkaufsprospekt ist auch nicht mit einer Steuerersparnis durch mögliche Verluste aus dem Betrieb des Solarparks geworben worden. Vielmehr wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass „eine PV-Anlage, die keine Gewinne abwirft, auch vom Finanzamt nicht als abschreibungswürdig anerkannt werden kann“. Auch die Verknüpfung der Finanzierung der Photovoltaikanlagen mit Rentenversicherungen ist nicht schädlich. Der Steuerpflichtige ist bezüglich Finanzierung und Kapitalverwendung frei.

Hinweis: Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Klärungsbedürftig ist unter anderem die Frage, ob die Verneinung einer erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht auch dann steuerlich unbeachtliche Motive voraussetzt, wenn ein Totalgewinn selbst dann nicht erzielt werden kann, wenn der Ergebnisprognose alle für den Steuerpflichtigen günstigen Annahmen zugrunde gelegt werden.

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen

BFH, Urteil v. 23.2.2017 - V R 16/16, V R 24/16, DStR 2017, S. 777

Hintergrund: Anders als in den damals gültigen Verwaltungsanweisungen entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.8.2013 - V R 37/10, dass Bauträger für bezogene Leistungen nicht Steuerschuldner nach dem Umsatzsteuergesetz sind. Dieser Auffassung schloss sich das Bundesministerium für Finanzen mit Schreiben vom 5.2.2014 an. Der Gesetzgeber besserte für die Zukunft nach und schuf eine Übergangsregelung für Altfälle (Stichtag: 15.2.2014), um bei Rückerstattung der gezahlten Steuern an den nur vermeintlichen Steuerschuldner (Bauträger) den eigentlichen Steuerschuldner (Bauhandwerker) nachträglich belasten zu können. So ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, wenn der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert und beide davon ausgegangen waren, dass der Leistungsempfänger die Steuer auf die vom Leistenden erbrachte Leistung schuldet; darüber hinaus wird die Erfüllungswirkung der Abtretung des Zahlungsanspruchs des Leistenden gegen den Leistungsempfänger an das Finanzamt geregelt.

Sachverhalt: Die Klägerin (eine GmbH) erbrachte Maurerarbeiten gegenüber einer Bauträger-GmbH. Letztere wurde vom Finanzamt - entsprechend der damaligen Verwaltungsanweisung - als steuerpflichtige Leistungsempfängerin in Anspruch genommen. Nach der o.g. Entscheidung des Bundesfinanzhofs beantragte die Bauträger-GmbH beim Finanzamt die Erstattung der Umsatzsteuer, die sie in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldnerin zu sein. Das

Finanzamt setzte daraufhin die Umsatzsteuer gegenüber der Klägerin fest. Hiergegen berief sich die Klägerin auf den Schutz ihres Vertrauens in die von der Finanzverwaltung praktizierte Rechtslage. Das Finanzgericht der ersten Instanz billigte die Umsatzsteuerfestsetzung, verpflichtete aber das Finanzamt dazu, das Angebot der Klägerin auf Abtretung ihres Anspruchs gegen die Bauträger-GmbH auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer anzunehmen. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Vorinstanz im Ergebnis.

Entscheidung: Die gesetzliche Übergangsregelung schließt den allgemeinen Vertrauensschutz gegenüber einer belastenden Änderung aus. Entgegen dem Urteil des Finanzgerichts der ersten Instanz darf das Finanzamt die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann ändern, wenn diesem ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht. Diese zusätzliche Änderungsvoraussetzung ergibt sich aus dem Zweck, dem Sinnzusammenhang und dem Wortlaut, wobei zudem der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung zu berücksichtigen ist.

Hinweis: Der Bauhandwerker wird auf diese Weise vollständig von der Umsatzsteuer auf seine Leistungen entlastet; er steht dann so, wie er stünde, wenn alles von vornherein richtig beurteilt worden wäre.



BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB

Standort Hamburg

Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
Tel.: +49 40 35006-0
Fax: +49 40 35006-133

Standort Berlin

Pariser Platz 4 A
10117 Berlin
Tel.: +49 30 565556-0
Fax: +49 30 565556-133

Standort Hannover

Gellertstraße 6
30175 Hannover
Tel.: +49 511 543688-31
Fax: +49 511 543688-34

Standort Bochum

Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
Tel.: +49 234 610688 0
Fax: +49 234 610688 20

Standort Dortmund

Semerteichstraße 54-56
44141 Dortmund
Tel.: +49 231 108771 0
Fax: +49 231 108771 13

Standort Frankfurt

Westhafenplatz 1
60327 Frankfurt
Tel.: +49 69 1200 7471-10
Fax: +49 69 1200 7471-13

E-Mail: info@BRL.de

www.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