



Themen dieser Ausgabe

- Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften
- Ausfall eines vom Gesellschafter gewährten Darlehens
- Pauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen
- Verzicht des Finanzamts auf Abgabe einer Feststellungserklärung des Grundbesitzwertes
- Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften

FG Hamburg, Beschluss v. 11.4.2018 – 2 V 20/18, BeckRS 2018, 6461

Der 2. Senat des Finanzgerichts Hamburg hat im Jahr 2017 dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) verfassungswidrig ist. Im Anschluss daran hat das Finanzgericht wegen dieser Verfassungsfrage vorläufigen Rechtsschutz gewährt.

Hintergrund: Nach § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) entfällt der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft vollständig, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50% der Anteile an der Gesellschaft übertragen werden.

Sachverhalt: An einer Kommanditgesellschaft, die Verluste erzielt, waren zum 31.12.2012 als Komplementärin die A-GmbH und als Kommanditisten die B-UG und C-GmbH beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der C-GmbH war die D-GmbH. An dieser sind zunächst E und F beteiligt. Im Jahr 2013 überträgt E seine gesamten Anteile (mehr als 50%) sukzessive an F. Der Bescheid 2013 über die gesonderte Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG wies einen verrechenbaren Verlust von 0 Euro aus. Hiergegen wurde Einspruch eingelegt. Am 1.2.2018 hat die Kommanditgesellschaft bei Gericht die Gewährung des vorläufigen

Rechtsschutzes begehrt. Sie stützt sich in ihrer Argumentation auf die Verfassungswidrigkeit der Verlustabzugsbeschränkung.

Entscheidung: Das Finanzgericht Hamburg hat dem Interesse des Steuerpflichtigen Vorrang eingeräumt. Im Rahmen der für die Aussetzungsentscheidung maßgeblichen „summarischen Prüfung“ sei eher zu erwarten, dass § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für nichtig erklärt werde. Bereits mit Beschluss vom 29.3.2017 hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit des Verlustuntergangs bei Übertragung von mehr als 25% bis 50% der Anteile innerhalb von 5 Jahren festgestellt und eine Nachbesserung des Gesetzestextes bis zum 31.12.2018 angeordnet. Das Fiskalinteresse, das der Gesetzgeber seinerzeit bei Einführung des § 8c KStG mit einer jährlichen Haushaltswirkung von EUR 1,45 Mrd. angegeben hatte, ändert in Anbetracht dessen aus Sicht des Finanzgerichts nichts.

Hinweis: Der Beschluss widerspricht der aktuellen Verwaltungspraxis. Laut Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15.1.2018 besteht für die Aussetzung der Vollziehung kein Grund. Auch wenn ein Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer Norm überzeugt ist und des-

halb das Bundesverfassungsgericht anruft, ist nicht automatisch auch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids auszusetzen. Denn bis zur endgültigen Entscheidung ist offen, ob das Bundesverfassungsgericht die Norm tatsächlich für nichtig erklärt. Zudem ist fraglich, ob dies

mit Wirkung für die Zukunft oder rückwirkend erfolgt. Mit dem Begehren nach vorläufigem Rechtsschutz muss der Steuerpflichtige auch in Kauf nehmen, dass bei erfolglosem Einspruch oder erfolgloser Klage Aussetzungszinsen nach § 237 AO anfallen.

Ausfall eines vom Gesellschafter gewährten Darlehens

FG Münster, Urteil v. 12.3.2018 – 2 K 3127/15 E, BeckRS 2018, 6860

Der Ausfall eines einer GmbH vom Gesellschafter gewährten Darlehens kann zu Verlusten aus Kapitalvermögen führen.

Hintergrund: Verzichtet im Falle eines Gesellschafterdarlehens an eine GmbH der Gesellschafter auf seine Forderung gegenüber der GmbH, liegt ein Forderungsverzicht vor, der bei der GmbH die steuerliche Bemessungsgrundlage erhöht, soweit das Darlehen nicht werthaltig ist. Beim Gesellschafter entsteht durch den Forderungsverzicht ein Verlust.

Sachverhalt: Der Kläger – eine natürliche Person – war einer von sechs Gesellschaftern einer GmbH. In 2003 schloss die GmbH mit einer Bank einen Darlehensvertrag ab. Als Sicherheit dienten neben den Bürgschaften zweier Gesellschafter die Verpfändung eines Festgeldkontos sowie Grundschulden des Klägers. Im Jahr 2007 stellte der Kläger der GmbH ein Darlehen zur Verfügung und erklärte Ende 2007 gegenüber der GmbH einen Rangrücktritt hinter alle Ansprüche anderer gegenwärtiger und zukünftiger Gläubiger der GmbH. Das Darlehen diente der Ablösung des in 2003 aufgenommenen Darlehens der GmbH. Ende 2011 veräußerte der Kläger seinen Geschäftsanteil. Zuvor verzichteten alle Gesellschafter auf die der GmbH gewährten Darlehen. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger einen Verlust aus der Beteiligung geltend. Dieser setzte sich aus dem Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals und dem Gesellschafterdarlehen zusammen. Das Finanzamt erkannte lediglich den Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals an. Der Einspruch blieb erfolglos.

Entscheidung: Die Klage ist begründet. Das Finanzamt hat bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG den Verlust aus der Veräußerung des Geschäftsanteils berücksichtigt. Jedoch war der Darlehensverlust bei

den Einkünften aus Kapitalvermögen als Verlust aus sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen. Zwar liegt im Streitfall keine Veräußerung einer Kapitalforderung im vorgenannten Sinn vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes führt aber auch der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der Vermögenssphäre zu einem Verlust nach § 20 Abs. 4 EStG. Aus § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG ergebe sich, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien. Dass auch der Fall der Rückzahlung ausdrücklich der Veräußerung gleichgestellt sei, mache deutlich, dass ein Rechtsträgerwechsel nicht erforderlich ist, sondern es entscheidend auf die endgültige ausbleibende Rückzahlung ankomme. Da auch die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter ohne Gegenleistung zu einem Veräußerungsverlust führe, sei es geboten, dieser den Ausfall einer Rückzahlung gleichzustellen. Wirtschaftlich betrachtet mache es nämlich keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußert, oder ob er sie behält. Soll mit der Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertänderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden, muss auch der durch zivilrechtlichen Verzicht ausgelöste Verlust einer Forderung steuerlich berücksichtigt werden. Der Forderungsverzicht führt zu einem endgültigen Ausfall der Kapitalforderung mit einer damit einhergehenden Einbuße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sodass eine steuerliche Berücksichtigung geboten ist.

Hinweis: Das Finanzgericht hat die Revision im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren X R 9/17 zugelassen.

Pauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen

BFH, Urteil v. 21.2.2018 – VI R 25/16, DStR 2018, S. 858

Für das Zusätzlichkeitserfordernis in § 37b EStG, wonach neben der betrieblichen Veranlassung der Zuwendung weiter gefordert ist, dass die Zuwendung zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des

Steuerpflichtigen erbracht wird, reicht es nicht aus, dass die Zuwendung des Steuerpflichtigen zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger hinzutritt.

Hintergrund: Wendet der Steuerpflichtige seinen Kunden, Geschäftspartnern oder Arbeitnehmern Geschenke oder Sachzuwendungen zu, kann er diese gemäß § 37b EStG pauschal mit 30% des Zuwendungswertes besteuern.

Sachverhalt: Die Klägerin betreibt einen Fachhandel für Fotografie. In den Jahren 2006 bis 2010 führte sie in mehreren Aktionszeiträumen ein Verkaufsförderungsprogramm durch. Teilnehmende waren beratende Fachverkäufer im stationären Handel und angestellte Fachverkäufer. Durch den Verkauf von Produkten der Klägerin konnten diese Fachverkäufer Bonuspunkte bei einem Dritten (A-GmbH) sammeln, die gegen Gutscheine und Sachprämien eingetauscht werden konnten. Dies wurde insbesondere durch die angestellten Fachverkäufer in Anspruch genommen. Die A-GmbH stellte der Klägerin die Gutscheine und Sachprämien in Rechnung. In den Lohnsteuer-Anmeldungen für die streitigen Lohnzahlungszeiträume unterwarf die Klägerin die ihr von der A-GmbH in Rechnung gestellten Prämien einer pauschalen Lohnbesteuerung mit 30%. Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung erging ein Nachforderungsbescheid. Der Einspruch und die daraufhin erhobene Klage blieben erfolglos. Bei der Klage wandte sich die Klägerin erstmals gegen die Besteuerung der der Höhe nach unstrittigen Zuwendungen aus dem Bonusprogramm nach § 37b EStG.

Entscheidung: Die Revision ist zulässig und begründet. Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst nicht alle Zuwendungen an sich. Die Vorschrift beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl. Weiter setzt die Norm ausdrücklich die betriebliche Veranlassung der Zuwendung voraus und fordert darüber hinaus, dass diese Zuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Steuerpflichtigen erbracht werden. Dass die Zuwendung des Steuerpflichtigen zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger hinzukommt, reicht deshalb nicht aus. Im Streitfall werden die Prämien nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht, sondern stellen die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof ging zudem auf die Zulässigkeit der Klage ein, da sich die Klägerin im Einspruchsverfahren gegen den Vorbehalt der Nachprüfung und erst im Klageverfahren gegen die Anwendung des § 37b EStG richtete. Hier hat der Bundesfinanzhof die Zulässigkeit der Klage bestätigt.

Verzicht des Finanzamts auf Abgabe einer Feststellungserklärung des Grundbesitzwertes

BFH, Urteil v. 29.11.2017 – II R 52/15, DStR 2018, S. 961

Verzichtet das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen ausdrücklich auf die Abgabe einer förmlichen Feststellungserklärung und fordert ihn stattdessen zu bestimmten Angaben auf, verletzt es seine Ermittlungspflicht, wenn die geforderten Angaben für die Ermittlung des für die Grundbesitzbewertung maßgebenden Sachverhalts nicht ausreichen und es keine weiteren Fragen stellt. Erfüllt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall seinerseits seine Mitwirkungspflichten, indem er die vom Finanzamt gestellten Fragen zutreffend und vollständig beantwortet, ist das Finanzamt nach Treu und Glauben an einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gehindert, wenn es später Kenntnis von steuererhöhenden Tatsachen erlangt.

Hintergrund: Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Grundstücke je nach Grundstücksart unterschiedlich bewertet. Zuständig für die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte ist das Finanzamt, in dem das Grundstück belegen ist (Lagefinanzamt).

Sachverhalt: Die Kläger waren zu gleichen Teilen Erben von verschiedenen Miet- und Geschäftsgrundstücken. Die Erbschaftsteuerstelle des Finanzamts bat daraufhin um

Übermittlung der Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer. Die Feststellungserklärung sollte ausdrücklich nur für einige Grundstücke abgegeben werden. Für die restlichen Grundstücke verzichtete das Finanzamt auf die Feststellungserklärung und bat lediglich um Mitteilung von Informationen. Die Kläger kamen dieser Aufforderung umfassend nach. Anschließend erließ das Finanzamt unter Vorbehalt der Nachprüfung die Feststellungsbescheide der Grundbesitzwerte auf Grundlage des Substanzwertverfahrens. Im Rahmen einer später durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass eines der Grundstücke mit verschiedenen Produktions-, Lager- und Bürogebäuden bebaut war. Der Betriebsprüfer ermittelte daraufhin einen neuen Grundbesitzwert auf Grundlage des Ertragswertverfahrens, welcher mehr als doppelt so hoch wie der ursprünglich festgesetzte Grundbesitzwert war. Die Kläger legten daraufhin Einspruch wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung ein. Das Finanzamt wies den Einspruch wegen Vorliegens neuer Tatsachen ab. Das Finanzgericht wies die hiergegen eingereichte Klage ab.

Entscheidung: An einer Änderung wegen neuer Tatsachen ist das Finanzamt wegen Treu und Glauben gehindert. Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 AO sind alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands

sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Nachträglich bekannt geworden sind Tatsachen, wenn sie das Finanzamt beim Erlass des geänderten Steuerbescheids noch nicht kannte. Eine Änderung des Steuerbescheids aufgrund dieser Norm zum Nachteil des Steuerpflichtigen kann nach den Grundsätzen von Treu und Glauben ausgeschlossen sein, wenn dem Finanzamt die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wären. Der Steuerpflichtige muss demgegenüber seine Mitwirkungspflichten vollumfänglich erfüllen. Das Finanzamt verletzt seine Ermittlungspflicht, wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen nicht nachgeht. Verzichtet das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen ausdrücklich auf die Abgabe einer förmlichen Erklärung und fordert ihn stattdessen zu bestimmten Angaben auf, verletzt es seine Ermittlungspflicht, wenn die geforderten Angaben für die Ermittlung des für die Steuerfestsetzung maßgebenden

Sachverhalts nicht ausreichen und es auch später vor Erlass des Steuerbescheids keine weiteren Fragen stellt. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, auf Grundlage der maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften zu prüfen, ob die vom Finanzamt erbetenen Angaben eine zutreffende Steuerfestsetzung ermöglichen oder ob dazu weitere Angaben erforderlich wären. Das Stellen von entscheidungserheblichen Fragen fällt in den Verantwortungsbereich des Finanzamts.

Hinweis: Zudem entschied der Bundesfinanzhof über die Frage, ob der Feststellungsbescheid geändert werden durfte, obwohl die Festsetzungsfrist abgelaufen war. Zwar stand der Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung, jedoch erlischt dieser, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Für die Festsetzungsfrist gilt dies gemäß § 181 Abs. 5 S. 1 AO sinngemäß. Die Norm bewirkt kein „Wiederaufleben“ des entfallenen Nachprüfungsvorbehalts.

Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

BVerfG, Urteil v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, DSStR 2018, S. 791

Das Bundesverfassungsgericht hat am 10.4.2018 die Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern sind nach Ansicht der Richter jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Der Gesetzgeber hat bis zum 31.12.2019 Zeit für eine Neuregelung. Nach Verkündung der Neuregelung dürfen die beanstandeten Bewertungsregeln noch für weitere fünf Jahre angewendet werden, jedoch nicht länger als 31.12.2024.

Hintergrund: Bei der Grundsteuer wird der Grundbesitzwert ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Grundbesitzers besteuert. Zuerst erfolgt die Einheitswertfeststellung. Anschließend wird auf Grundlage des Einheitswerts der Grundsteuermessbetrag festgesetzt. Im letzten Schritt wendet die Gemeinde des Belegenheitsortes des Grundstücks ihren Grundsteuerhebesatz auf den Grundsteuermessbetrag an. Gegenstand der Verletzung des Gleichheitssatzes ist die Einheitswertfeststellung. Maßgeblich für die Einheitswerte sind bisher die Wertverhältnisse zum 1.1.1964.

Sachverhalt: Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts liegen fünf Verfahren, drei Richtervorlagen des Bundesfinanzhofs und zwei Verfassungsbeschwerden zugrunde. In den Verfahren ging es um Eigentümer von bebauten Grundstücken in verschiedenen „alten“ Bundeslän-

dern, die jeweils vor den Finanzgerichten gegen die Festsetzung des Einheitswerts ihrer Grundstücke geklagt hatten. In den daraufhin folgenden Revisionsverfahren hat der Bundesfinanzhof die Verfahren ausgesetzt und das Bundesverfassungsgericht zur potentiellen Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes angerufen. Die zwei Verfassungsbeschwerden beruhen ebenfalls auf der Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes.

Entscheidung: Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen sind mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gleichheitssatz unvereinbar. Dieser verlangt im Steuerrecht auf Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Wertbemessung. Ausgangspunkt des Gleichheitssatzes ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Aussetzung einer erneuten Hauptfeststellung der Einheitsbewertung über einen langen Zeitraum führt systembedingt in erheblichem Umfang zu Ungleichbehandlungen durch ungleiche Bewertungsergebnisse. Das System der Einheitsbewertung für Grundbesitz ist davon geprägt, dass in regelmäßigen Zeitabständen eine allgemeine Wertfeststellung (Hauptfeststellung) stattfindet. Diese Hauptfeststellung soll nach § 21 Abs. 1 BewG alle sechs Jahre für bebaute und unbebaute Grundstücke erfolgen. Der Gesetzgeber hat den Zyklus der Hauptfeststellungen nach der auf den 1.1.1964 bezogenen Hauptfeststellung ausgesetzt und nicht mehr aufgenommen. Die seither andauernde Aussetzung der erforderlichen Hauptfeststellung führt in zunehmendem Maße zu Wertverzerrungen innerhalb des Grundvermögens. Eine Auseinanderentwicklung zwischen Verkehrswert und festgestelltem Einheitswert ist zwar an sich verfassungsrechtlich nicht bedenklich, jedoch müssten hierzu die Einheitswerte in allen Fällen untereinander in

Relation zum Verkehrswert gleichbleiben. Eine ausreichende Rechtfertigung ist auch nicht aus Gründen der Vermeidung von zu großem Verwaltungsaufwand oder der Typisierung und Pauschalierung gegeben.

Hinweis: Laut Vertreter der Bundesregierung werde an einer Neuregelung der Grundsteuer innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist „mit Hochdruck“ gearbeitet. Auch in Zukunft solle die Grundsteuer den Kommunen als wichtige Einnahmequelle bestehen bleiben.



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 Bochum

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

Standort Hannover

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

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