



Finanzbehörde Hamburg

- Steuerverwaltung -

Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

52 – O 1000 – 003/12

18.12.2013

Inhaltsverzeichnis

Einkommensteuer

- 1*. Tonnagesteuer: Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei Wechsel zur regulären Gewinnermittlung;
Höhe und Verteilung eines Aufstockungsgewinns nach § 5a Abs. 6 EStG 2
- 2*. Anwendung des § 15a EStG auf Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG;
anhängige Revision zu der Frage, ob festgestellte Verluste aus V+V mit positiven Einkünften
aus privaten Veräußerungsgeschäften aus derselben Beteiligung verrechnet werden können ... 3
- 3*. Besteuerung von Ferienwohnrechten bei Gesellschaftern der Hapimag AG
(§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) 3
- 5*. Gesonderte Feststellungen im Rahmen der Thesaurierungsbesteuerung
nach § 34a Abs. 3 und 10 EStG 4

* Diese Beiträge werden der Steuerberaterkammer Hamburg bekannt gegeben.

Einkommensteuer

1*. Tonnagesteuer: Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei Wechsel zur regulären Gewinnermittlung; Höhe und Verteilung eines Aufstockungsgewinns nach § 5a Abs. 6 EStG

Auf Bund-/Länder-Ebene wurde am 06.12.2013 abgestimmt, dass Ergänzungsbilanzen auch nach einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach §§ 4 und 5 EStG fortzuführen sind.

Ein Mitunternehmer, für den während der Tonnagesteuer eine positive Ergänzungsbilanz geführt wurde, kann demnach auch nach dem Wechsel weiterhin Abschreibungen auf die in seiner Ergänzungsbilanz ausgewiesenen anteiligen stillen Reserven vornehmen. Daran ändert sich auch nichts, wenn für dieselben Wirtschaftsgüter auf Gesamthandsebene Teilwertaufstockungen nach § 5a Abs. 6 EStG in der letzten „Schattenbilanz“ vorgenommen worden sind. Zu einer mehrfachen Abschreibung derselben Mehrwerte kommt es auf diese Weise nicht, weil die AfA in der Gesamthandsbilanz gemäß Beschluss der Bund-/Länder-Arbeitsgruppe Tonnagesteuer vom 20.02.2013 unverändert nach den AK/HK und nicht nach den aufgestockten Werten vorgenommen wird.

Zu klären war jedoch auch, in welcher Höhe es überhaupt zu Teilwertaufstockungen gemäß § 5a Abs. 6 EStG in der Gesamthandsbilanz kommt, wenn für dieselben Wirtschaftsgüter, die Anlass für die Teilwertaufstockungen waren, Korrekturposten zu den Gesamthandsbilanz-Wertansätzen in Ergänzungsbilanzen geführt werden.

Hierzu wurde folgende Auffassung abgestimmt: Die Teilwertaufstockungen nach § 5a Abs. 6 EStG führen nur insoweit zu einem (mit der Tonnagesteuer abgegoltenen) Gewinn, als die Summe der Teilwerte der aufgestockten Wirtschaftsgüter höher ist als die Summe ihrer Buchwerte in Gesamthands- und Ergänzungsbilanzen.

Dazu ein Beispiel, anhand der aus drei Gesellschaftern bestehenden ABC-OHG:

Der Teilwert des Seeschiffs beträgt bei Beendigung der Tonnagebesteuerung 90.000,- €, sein Buchwert in der Gesamthandsbilanz 30.000,- € und sein „Buchwert“ in der für A geführten Ergänzungsbilanz 10.000,- €. Dann führt die Teilwertaufstockung in der Gesamthandsbilanz zu einem (mit der Tonnagesteuer abgegoltenen) Gewinn in Höhe von 50.000,- € (und nicht etwa 60.000,- €!).

Auf diese Weise ist sichergestellt, dass nicht insgesamt mehr stille Reserven ausgewiesen werden, als tatsächlich vorhanden sind bzw. dass die Kapitalkonten am Ende des letzten Jahres der Tonnagebesteuerung, unter Einbeziehung des Ergänzungsbilanzkapitals, nicht höher sind, als der Betrieb tatsächlich wert ist. Im Beispielsfall der ABC-OHG ist das Eigenkapital bei Beendigung der Tonnagesteuer, unter der vereinfachenden Annahme, dass das Seeschiff das gesamte Betriebsvermögen darstellt, so hoch wie der Teilwert des Schiffs: 80.000,- € in der Gesamthandsbilanz zuzüglich 10.000,- € in der Ergänzungsbilanz des A.

Die Verteilung des Aufstockungsbetrags auf die Feststellungsbeteiligten ist, wie üblich, entsprechend dem vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel vorzunehmen.

Az.: 52 – S 2133a – 022/12

**2*. Anwendung des § 15a EStG auf Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG;
anhängige Revision zu der Frage, ob festgestellte Verluste aus V+V mit positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften aus derselben Beteiligung verrechnet werden können**

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil 6 K 3171/10 v. 15.10.2013 entschieden, dass gem. § 15a Abs. 4 EStG festgestellte Verluste von Kommanditisten einer GmbH & Co KG aus V+V nicht nur mit künftigen positiven Einkünften aus V+V aus derselben Beteiligung, sondern auch mit künftigen positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 EStG aus dieser Beteiligung zu verrechnen sein sollen.

Zur Begründung führt das FG aus, dass diese Einkünfte, obschon sie einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, doch immerhin aus derselben Einkunftsquelle stammten und zur Verrechnung bereitstehen müssten, weil anderenfalls „...eine solche Differenzierung (zu erg.: nach der Einkunftsart) das Gebot der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG auf Einkünfte aus V+V verletzen würde. Beteiligte vermögensverwaltender Kommanditgesellschaften würden im Hinblick auf die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit der Verluste schlechter behandelt als gewerbliche Mitunternehmer.“

In der Literatur wird von Druen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG-Kommentar, § 21 EStG Rn. B 261, eine hiervon abweichende Auffassung vertreten. Deshalb und auch wegen der fehlenden höchstrichterlichen Rechtsprechung zu dieser Rechtsfrage hat das FG die Revision zugelassen, die vom beklagten Finanzamt auch ausgeübt wurde. Das Revisions-Az. ist zurzeit noch nicht bekannt.

Gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO sind Einspruchsverfahren, bei denen der Einspruch auf dieses Verfahren gestützt wird, zum Ruhen zu bringen. Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu gewähren.

Az.: 52 – S 2241a – 002/12

**3*. Besteuerung von Ferienwohnrechten bei Gesellschaftern der Hapimag AG
(§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG)**

Mit Fach-Info 4/2013 hatte ich über ein Klageverfahren vor dem FG-Münster informiert, bei dem Gesellschafter der Hapimag erreichen wollen, dass die Überlassung von Ferienwohnungen nach dem internen Punktesystem eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt und die den Anlegern entstehenden Nebenkosten als Betriebsausgabe abzuziehen sind (11 K 4508/11 E).

Diese Rechtsauffassung wird von Seiten der Verwaltung nicht geteilt. Vielmehr ist in den Fällen der Hapimag-Gesellschafter in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 16.12.1992, BStBl. 1993 II S. 399) von Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (ab 2009 lediglich zu kürzen um den Sparerpauschbetrag, § 20 Abs. 9 EStG) auszugehen. Als Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 Abs. 2 EStG der übliche Mittelpreis am Verbrauchsort anzusetzen.

Das FG Münster ist mit Urteil vom 02.07.2013 der vorstehenden BFH-Rechtsprechung gefolgt. Von daher ist an der bisherigen Verwaltungsauffassung festzuhalten.

Das Urteil ist bestandskräftig (Revision wurde nicht eingelegt). Sollten gleichgelagerte Einspruchsverfahren ruhend gestellt worden sein, kann deren Bearbeitung wieder aufgenommen werden.

Az.: 52 – S 2252 – 049/09

5*. Gesonderte Feststellungen im Rahmen der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a Abs. 3 und 10 EStG

Vorweg noch einmal die Grundstruktur des § 34a EStG: Steuerpflichtige mit (ggf. auch nur anteiligen, aus einer Mitunternehmerschaft stammenden) Gewinneinkünften und Gewinnermittlung durch Bilanzierung können auf Antrag für nicht entnommene Gewinne einen Einkommensteuersatz von 28,25 % (inkl. Soli 29,80 %) erhalten. Begünstigungsfähig ist der um steuerfreie Gewinne und um hinzugerechnete, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben „bereinigte“ nicht entnommene Gewinn.

Allerdings müssen sie dafür in Kauf nehmen, dass die solcherart begünstigt besteuerten Gewinne zeitlich unbegrenzt in gesonderten Feststellungsbescheiden erfasst werden und in den Folgejahren zu sog. „Nachversteuerungen“ u.a. auf „Entnahmeüberhänge“ (d.h. die Entnahmen, saldiert mit den Einlagen, übersteigen den Gewinn des VAZ, es wurden also Vorjahresgewinne entnommen) führen, und zwar in Höhe von 25 % (inkl. Soli 26,37 %) auf bereits versteuerte Beträge. Auch andere Vorgänge wie z.B. eine Betriebsveräußerung können eine Nachversteuerung auslösen (s. § 34a Abs. 6 EStG).

Aus gegebenem Anlass möchte ich Sie auf einige Aspekte der in § 34a EStG vorgesehenen gesonderten Feststellungen hinweisen:

a) Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3, Abs. 9 und Abs. 11 EStG

Gemäß § 34a Abs. 3 S. 2 und 3 EStG ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs- oder Mitunternehmeranteils zum Ende des jeweiligen VAZ gesondert festzustellen. „Nachversteuerungspflichtiger Betrag“ ist dabei, entsprechend der Legaldefinition in § 34a Abs. 3 EStG, der Nettobetrag des im VAZ nach § 34a Abs. 1 EStG begünstigt besteuerten Gewinns, zuzüglich der Summe der aus den Vorjahren stammenden begünstigt besteuerten (Netto-)Gewinne („Netto“ meint hier: nach Abzug der darauf entfallenden Einkommensteuer). Zuständig für diese gesonderte Feststellung ist gemäß § 34a Abs. 9 EStG das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt, das diese gesonderte Feststellung auch mit dem Einkommensteuerbescheid verbinden kann.

Dieser Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 3 EStG ist bindender Grundlagenbescheid für eine im Folgejahr durchzuführende Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG („...ist...eine Nachversteuerung durchzuführen, **soweit** zum Ende des vorangegangenen VAZ ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Abs. 3 festgestellt wurde.“). Ohne Vorjahresfeststellungsbescheid für den nachversteuerungspflichtigen Betrag ist also keine Nachversteuerung zulässig. Wurde ein zu niedriger Wert festgestellt und kann diese Feststellung auch nicht mehr geändert werden, muss sich auch die Nachversteuerung auf diesen zu niedrigen Wert beschränken.

b) Feststellung der Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weiterer für § 34a EStG relevanter Besteuerungsgrundlagen nach § 34a Abs. 10 EStG

Während die Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags verbindlich vorgegeben ist, stellt § 34a Abs. 10 EStG eine andere gesonderte Feststellung, nämlich die der Höhe der Entnahmen und Einlagen des jeweiligen VAZ und ggf. auch noch anderer für die Anwendung des § 34a EStG relevanter Besteuerungsgrundlagen, wie z.B. steuerfreier Gewinne oder nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben (s. Gesetzesbegründung, BT-Drucksache 16/10494 oder 16/11108, über google aufrufbar), in das pflichtgemäße Ermessen desjenigen Finanzamts, das für die gesonderte Einkünftefeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a oder b AO zuständig ist.

Eine gesonderte Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG setzt also immer voraus, dass auch eine gesonderte Einkünftefeststellung nach § 180 Abs. 1 AO erfolgt. Ihr Sinn und Zweck ist, das Wohnsitzfinanzamt mit den Daten zu versorgen, die es braucht, um § 34a EStG bei der Einkommensteuerveranlagung zutreffend anwenden zu können. Die gesonderte Feststellung nach § 34a Abs. 10 EStG kann mit der Einkünftefeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a oder b AO verbunden werden.

Warum die Vorschrift als „Kann“-Vorschrift ausgestaltet ist, wird in der Gesetzesbegründung wie folgt erläutert: „Das Feststellungsverfahren ist kein Selbstzweck. Durch die Ausgestaltung als Kann-Vorschrift soll gewährleistet werden, dass auf diese Feststellung verzichtet werden kann, solange dem zuständigen Finanzamt keine Erkenntnisse darüber vorliegen, dass der Steuerpflichtige die begünstigte Besteuerung tatsächlich in Anspruch nehmen will. Eine Feststellung der relevanten Werte ist insbesondere dann angezeigt, wenn das für die Gewinnfeststellung zuständige Finanzamt Kenntnis darüber hat (z.B. aufgrund einer entsprechenden Benachrichtigung durch das Wohnsitzfinanzamt), dass der Steuerpflichtige die begünstigte Besteuerung tatsächlich in Anspruch nehmen will, oder wenn für das Vorjahr ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a Abs. 3 EStG festgestellt worden ist.“

In Fällen der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung ist der Feststellungserklärung die Anlage FE 4 beizufügen, wenn einzelne Mitunternehmer für ihre Einkommensteuerveranlagung die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG beantragen. Hingegen sind bei gesonderter Einkünftefeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO auf der Anlage FG Angaben zur Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns unabhängig davon zu machen, ob der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung einen entsprechenden Antrag stellt.

Bei der Einkommensteuerveranlagung ist in Fällen mit (einheitlicher und) gesonderter Einkünftefeststellung darauf zu achten, dass eine beantragte Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (bzw. Gewinnanteils) nur gewährt wird, wenn auch ein entsprechender Feststellungsbescheid nach § 34a Abs. 10 EStG erlassen wurde. Fehlt er (noch), ist sein Erlass beim zuständigen Feststellungsfinanzamt anzuregen. Eine formlose (z.B. telefonisch erteilte) Mitteilung des Feststellungsfinanzamts über die benötigten Daten reicht nicht aus.

Az.: 52 – S 2290a – 002/12