



**Finanzbehörde Hamburg**

- Steuerverwaltung -

# Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

52 – O 1000 – 003/12

03.09.2014

## Inhaltsverzeichnis

### Einkommensteuer

- 1\*. Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG in (ggf. mehrstöckigen) Mitunternehmerschaften; Erfassung von Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bei mittelbarer Beteiligung bereits auf der Ebene der Untergesellschaft; BFH-Urteil IV R 22/10 v. 12.02.2014.....2
- 2\*. Keine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG bei Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG; BFH-Urteil IV R 10/11 v. 26.06.2014.....3
- 3\*. Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz; hier: Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG).....4
- 5\*. Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 Abs. 1 EStG; Begriff der "Summe aller positiven Einkünfte"; anhängige Revision III R 7/14.....7

### Einkommensteuer

- 1\*. Anwendung des § 4 Absatz 4a EStG in (ggf. mehrstöckigen) Mitunternehmerschaften; Erfassung von Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bei mittelbarer Beteiligung bereits auf der Ebene der Untergesellschaft; BFH-Urteil IV R 22/10 vom 12.02.2014, BStBl II nn**

Der BFH hatte in o.g. Urteil über einen Sachverhalt zu entscheiden, bei dem eine GmbH & Co KG an einem Cash-Pool-System teilnahm, in dem die Muttergesellschaft, eine über verschiedene Personengesellschaften mittelbar an dieser GmbH & Co KG beteiligte AG, jeweils am Tagesende den aktuellen Schuldsaldo der GmbH & Co KG auf deren Bank-Girokonto übernahm und ausglich, also der KG jeweils in dieser Höhe ein Darlehen gewährte, für das bankübliche Zinsen berechnet wurden. Die alleinige Kommanditistin der GmbH & Co KG, der der Gewinn nach Ab-

\* Diese Beiträge werden der Steuerberaterkammer Hamburg bekannt gegeben.

zug einer Haftungsvergütung für die GmbH in voller Höhe zustand, hatte in jedem Streitjahr Entnahmen getätigt, die höher waren als der steuerliche Gesamtgewinn der GmbH & Co KG (unter Einbeziehung von Verlusten aus der Ergänzungsbilanz).

Das Finanzamt hatte für die an die Muttergesellschaft gezahlten Schuldzinsen Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG vorgenommen. Es hatte die der mittelbar beteiligten Muttergesellschaft zustehenden Schuldzinsen nicht in der (Gesamt-) Gewinnermittlung der GmbH & Co KG als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfasst. Sie waren allerdings in der Gewinnermittlung der AG selbst enthalten.

Der BFH entschied, dass der Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4a EStG darin bestehe, den Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen teilweise rückgängig zu machen, nämlich insoweit, als er durch Überentnahmen und damit durch außerbetriebliche Vorgänge veranlasst ist. Die Anwendung der Abzugsbeschränkung setze deshalb voraus, dass die Schuldzinsen in der (steuerlichen Gesamt-) Gewinnermittlung der jeweiligen Mitunternehmerschaft tatsächlich auch aufwandswirksam waren.

Im Urteilsfall hätten die an die (mittelbar beteiligte) Mitunternehmerin zu zahlenden Schuldzinsen aber schon vom Grundsatz her nicht aufwandswirksam werden können, weil die eingetretene Belastung des Gesamthandsergebnisses durch die parallel dazu vorzunehmende Hinzurechnung als Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (auf Ebene der steuerlichen Gesamtbilanz) wieder neutralisiert worden wäre. Damit bestätigt der BFH Rz 32 des BMF-Schreibens zu § 4 Abs. 4a EStG vom 17.11.2005, BStBl I 2005, 1019.

Dass die gebotene Hinzurechnung der Sondervergütungen im Urteilsfall wegen fehlerhafter Rechtsauffassung tatsächlich unterblieben war, hatte auf die Entscheidung keinen Einfluss. Für die Nicht-Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG ist es erforderlich und ausreichend, dass die Schuldzinsen bei korrekter Erfassung (gesamt-) ergebnisneutral geblieben wären. Eine kompensatorische Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG zum Ausgleich für die unterbliebene und – aus verfahrensrechtlichen Gründen – auch nicht mehr nachholbare Erfassung der Zinseinnahmen der mittelbar beteiligten Darlehensgläubigerin als Sondervergütungen ist unzulässig.

Zur Erfassung der Zinseinnahmen als Sondervergütungen führt der BFH aus, dass bei Sachverhalten mit mehrstöckigen Personengesellschaften die zutreffende Zuordnung zur jeweiligen Gewinnermittlungsebene zu beachten sei. Über Sonderbetriebsvermögen eines unmittelbar beteiligten Gesellschafters sei im Feststellungsverfahren bei derjenigen Gesellschaft zu entscheiden, bei der dieses Sonderbetriebsvermögen bestehe. Gleiches gelte für den mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligten Gesellschafter, der gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG über eine ununterbrochene Mitunternehmerkette beteiligt ist.

Das Urteil wird im BStBl Teil II veröffentlicht.

Az.: S 2144-2009/011-52

## **2\*.Keine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG bei Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG; BFH-Urteil IV R 10/11 vom 26.06.2014**

Im Fach-Info-Beitrag zu 6/2013, Tz. 3, hatten wir auf die damals noch anhängige Revision IV R 10/11 verwiesen. Dieses Verfahren, das einen Sachverhalt des § 5a Abs. 4 S. 3 Nr. 2 EStG zum Gegenstand hatte, nämlich die Tilgung eines Fremdwährungsdarlehens, ist mittlerweile entschie-

den. Sollten Einspruchsverfahren im Hinblick auf dieses Verfahren zum Ruhen gebracht worden sein, sind sie jetzt weiter zu betreiben.

Der BFH hat entschieden, dass auf einen Gewinn i.S.d. § 7 Satz 3 GewStG, nämlich auf einen nach § 5a EStG ermittelten Gewinn, keine gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG vorzunehmen ist. Er hat (in den Entscheidungsgründen, Rz 18) klargestellt, dass § 7 Satz 3 GewStG nicht lediglich auf § 5a Abs. 1 EStG, sondern auf § 5a EStG insgesamt verweist, so dass eben auch „der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags“ nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG nicht der Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG unterliegt. Damit hat er die Verwaltungsauffassung bestätigt.

Allerdings erging dieses Urteil zu einem Sachverhalt mit fortdauernder Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG, worauf auch im Tenor („...während der Gewinnermittlung nach der Tonnage...“) ausdrücklich hingewiesen wird, und nicht zu einem Rückwechselfall mit ratierlicher Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG.

Wie wir Ihnen im Fach-Info-Beitrag zu 6/2013, Tz. 3, berichteten, wurde im Juli 2013 auf Bund-Länder-Ebene abgestimmt, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG bei keinem der Hinzurechnungstatbestände des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG zum Tragen kommt, insbesondere auch nicht bei einer Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG, also bei ratierlicher Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach Rückwechsel zur Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG.

An dieser weitergehenden Auffassung ist festzuhalten. Sie wird durch das o.e. BFH-Urteil zwar nicht direkt bestätigt, weil der BFH keinen Anlass hatte, sich mit dieser Frage zu befassen. Aus den Entscheidungsgründen lassen sich allerdings Argumente ableiten, die geeignet sind, die Verwaltungsposition auch hinsichtlich § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG zu stützen:

Zum einen liegt gemäß BFH der Sinn und Zweck der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG ausschließlich darin, die systemwidrige Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen mit Gewerbesteuer auf denjenigen Teil des Gewerbeertrags zu beseitigen, der durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt wird. Die Vorschrift soll eine sachgerechte und einfache Ermittlung des nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Anteils des Gewerbeertrags am gesamten Gewerbeertrag des Schifffahrtsunternehmens gewährleisten (BFH aaO, Rz 20).

Der BFH untersucht, ob die stillen Reserven, die im Unterschiedsbetrag festgehalten sind, auch tatsächlich „nach Maßgabe des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff GewStG zu 80 % durchgehend im Ausland entstanden sind“, und kommt zu dem Schluss, dass dies keineswegs so sein müsse (BFH aaO, Rz 23), da „mit dem Unterschiedsbetrag keine Aussage darüber getroffen“ werde, „ob und ggf. in welchem Umfang die stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der der Steuerpflichtige i.S.d. § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben hat“.

Daher kommt er zu folgendem, für den Fiskus günstigen Ergebnis: Nach dem Sinn und Zweck des § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG wäre die Kürzung überhaupt nur dann auf Gewinne aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen anwendbar, wenn „im Einzelfall im Zeitpunkt der Auflösung die Prüfung voraus“-gegangen wäre, „ob das betreffende Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Wechsels zur Tonnagegewinnermittlung zu einem Betrieb gehörte, der die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllte. Dass der Gesetzgeber eine entsprechende Einzelfallprüfung gewollt hat, ist nicht ersichtlich.(Rz 23)“ Diese Feststellung würde jedoch auf alle Tatbestände des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG zutreffen, also auf jeden Tatbestand der Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen. Demnach wäre die Kürzungsvorschrift, nach ihrem vom BFH nochmals bestätigten Sinn und Zweck, grundsätzlich auf keinen Gewinn aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen anwendbar.

Zum anderen erscheint es unter Bezugnahme auf die Entscheidungsgründe vertretbar, zu sagen, dass bei Rückwechselfällen mit Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG die späte-

re Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG immer noch ein Element der Gewinnermittlung nach der Tonnagebesteuerung enthält, nämlich den „Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags“ (BFH aaO, Rz 18 und 19). Dieser „Auflösungsgewinn“ ist (auch noch nach dem Rückwechsel) ein „Gewinn nach § 5a EStG“, und § 7 Satz 3 GewStG kommt insoweit zum Tragen.

Az.: S 2133a-2012/019-52

### **3\*. Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz; hier: Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen**

Durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013 wurde § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG um Sonderregelungen für die Bewertung von Privatentnahmen bei Nutzung betrieblicher Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge ergänzt. Danach werden die Kosten für das Batteriesystem pauschal aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die private Nutzungsentnahme herausgerechnet.

Die Neuregelungen sind ab dem 01.01.2013 anzuwenden für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die vor dem 01.01.2023 angeschafft, geleast oder zur Nutzung überlassen werden.

Hintergrund: Die Besteuerung des Vorteils der privaten Nutzung betrieblicher Fahrzeuge bemisst sich grundsätzlich anhand des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung (1-Prozent-Regelung). Elektrofahrzeuge sind teurer als Kraftfahrzeuge mit einem herkömmlichen Verbrennungsmotor. Damit die Anwendung der 1%-Regelung bei Elektroautos nicht zu höheren Nutzungsentnahmen/geldwerten Vorteilen führt als bei vergleichbaren konventionellen Fahrzeugen, wird der Bruttolistenpreis des Elektrofahrzeuges um einen typisierten Wert für das (teure) Batteriesystem gemindert.

Mit BMF-Schreiben vom 05.06.2014 werden weitere Einzelheiten zur Anwendung der Neuregelung (mit Beispielen) dargelegt, insbesondere:

- Definition der Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeuge iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- Benötigte Angaben in der Zulassungsbescheinigung zur Identifizierung eines solchen Fahrzeugs (Codierungen)
- Bestimmung der Höhe des pauschalen Abschlags pro Kilowattstunde (kWh-Wert) der Batteriekapazität (kann der Zulassungsbescheinigung entnommen werden) und dem Anschaffungsjahr bei Neufahrzeugen, bei Gebrauchtfahrzeugen nach dem Jahr der Erstzulassung (s. Tabelle in Rz. 3 des BMF-Schreibens)
- Begrenzung des pauschalen Abschlags auf einen Höchstbetrag (s. Tabelle in Rz. 3 des BMF-Schreibens)
- Kein pauschaler Abzug bei gesondertem Entgelt für die Überlassung des Batteriesystems
- Bei Ermittlung des tatsächlichen privaten Nutzungsanteils (Fahrtenbuchmethode) ist die AfA-Bemessungsgrundlage um den pauschalen Abschlag für das Batteriesystem zu kürzen. Ein gesondertes Entgelt für das Batteriesystem darf nicht in die Gesamtkosten einfließen.
- In Leasing-Fällen Aufteilung der Leasingrate auf Fahrzeug und Batterie und Minderung der Gesamtkosten um den auf das Batteriesystem entfallenden Anteil.

Zusammengefasst wird der Nutzungswert für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge in den nächsten 10 Jahren wie folgt steuerlich begünstigt:

- Ermäßigung des Bruttolistenpreises um 500 Euro pro Kilowattstunde Batteriekapazität, maximal 10.000 Euro, für bis zum 31.12.2013 angeschaffte Fahrzeuge, also auch für bereits im Betriebsvermögen vorhandene Fahrzeuge.
- Minderung der 500 Euro um jährlich 50 Euro für jedes Jahr der Anschaffung nach 2013.
- Minderung des Höchstbetrages von 10.000 Euro um jährlich 500 Euro für jedes Jahr der Anschaffung nach 2013.

Az.: S 2177-2012/001-52

**5\*.Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages nach § 35 Abs. 1 EStG; Begriff der „Summe aller positiven Einkünfte“; anhängige Revision III R 7/14**

Gemäß § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG ergibt sich die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich wie folgt: Der Quotient aus der Summe der positiven Einkünfte nach § 15 EStG und der Summe aller positiven Einkünfte wird multipliziert mit der tariflichen Steuer (zu Einzelheiten s. § 35 Abs. 1 Sätze 3 - 5 EStG).

Der BMF-Erlass vom 24.02.2009, BStBl I 2009, 440, regelt hierzu in Rz 16 außerdem, dass „positive Einkünfte“ im Sinne dieser Berechnungsformel immer bezogen auf die jeweilige Einkunftsquelle zu verstehen sind und dass keinerlei Saldierung zwischen positiven und negativen Einkünften erfolgen darf, weder innerhalb der gleichen Einkunftsart (als horizontaler Verlustausgleich) noch zwischen verschiedenen Einkunftsarten (als vertikaler Verlustausgleich).

Diese Gesetzesauslegung steht jetzt auf dem Prüfstand, nachdem das FG Münster im nicht rechtskräftigen Urteil 13 K 4566/10 E vom 12.12.2013 gegen diese Verwaltungsauffassung entschieden und sowohl die quellenbezogene Einkünfteermittlung als auch die Versagung des horizontalen Verlustausgleichs bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags beanstandet hatte. Nach der vom Gericht angewandten Berechnungsmethode ergab sich ein höherer Ermäßigungsbetrag, weil der Nenner des Quotienten kleiner war als vom beklagten Finanzamt ermittelt.

Das Revisionsverfahren wird beim BFH unter dem Az. III R 7/14 geführt.

Einsprüche, die sich auf dieses anhängige Verfahren stützen, ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu gewähren.

Az.: S 2296a-2014/001-52