

Newsletter

21. Mai 2008



Inhalt des Newsletters

- **BFH-Urteil vom 16. Januar 2008: Abweichung vom "Treuhänderlass"?**
- **Folgen des BFH-Urteils vom 13. Dezember 2007 zur Gewerbesteuerpflicht der Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG**
- **Anwendung der Vergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG bei Auflösung des Unterschiedsbetrags**
- **Entnahme in Höhe eines zusätzlich zur Haftsumme gezahlten Agios führt bei negativem Kapitalkonto nicht zu einer Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 6. März 2008)**
- **Keine Einkunftserzielungsabsicht bei Übertragung von Anteilen an einem geschlossenen Immobilienfonds innerhalb von 5 Jahren nach Erwerb (Urteil des FG Düsseldorf vom 10. Oktober 2007)**

-
- **BFH-Urteil vom 16. Januar 2008: Abweichung vom „Treuhänderlass“?**

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei der Übertragung einer mittelbar über einen Treuhänder gehaltenen Kommanditbeteiligung - ohne Eintragung als Kommanditist ins Handelsregister - durch Erbfall oder Schenkung der Gegenstand der Zuwendung der Herausgabeanspruch des Treugebers. Dieser ist als Sachleistungsanspruch mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen und nicht als Betriebsvermögen mit den Steuerbilanzwerten (vgl. koordinierter Ländererlass vom 14. Juni 2005 – S 3811 – 035 – 25199/05, sog. „Treuhänderlass“). Auch die Vergünstigungen nach §§ 13a (Freibetrag und Bewertungsabschlag) und 19a (Tarifentlastung bei Personen der Steuerklasse II und III) können in diesem Fall nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht in Anspruch genommen werden. Diese Auffassung der Finanzverwaltung wurde in der Literatur als unzutreffend kritisiert (z.B. Daragan, DB 2005, 2210; Wachter DStR 2005, 1844) .

Der BFH hat sich in einem gerade veröffentlichten Urteil mit den Voraussetzungen des Vollzugs einer Schenkung bei Einräumung einer Unterbeteiligung beschäftigt (BFH-Urteil vom 16. Januar 2008, II R 10/06). Er entschied, dass mit der schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil, die nicht die Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt, kein Vermögensgegenstand zugewendet wird. Da im Streitfall sämtliche Stimm-, Kontroll- und Verwaltungsrechte beim Schenker verblieben waren, konnte der Beschenkte keine Mitunternehmerinitiati-

ve ausüben, weshalb die Merkmale einer atypischen Unterbeteiligung nicht erfüllt waren. Daher wurde hier nach Auffassung des BFH kein bewertbarer Vermögensgegenstand, sondern lediglich ein bloßes Geflecht schuldrechtlicher Ansprüche übertragen.

Auch wenn es in dem zugrundeliegenden Fall nicht um ein Treuhandverhältnis ging, so finden sich in der Urteilsbegründung doch wichtige Aussagen zu den Anforderungen für das Vorliegen von Betriebsvermögen. So führt der BFH aus, dass § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG eine Zurechnung zum Betriebsvermögen fingiert. Das bedeutet u.E., dass bei Erfüllung der Voraussetzungen der Vorschrift grundsätzlich Betriebsvermögen anzunehmen ist. Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift ist nach Ansicht des BFH, dass der Beschenkte Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG geworden ist. Dafür erforderlich ist die Entfaltung von Mitunternehmerinitiative und die Übernahme von Mitunternehmerisiko. Da die Treuhandverhältnisse bei Beteiligungen an gewerblichen Fonds, insbesondere Schiffsfonds in der Regel so ausgestaltet sind, dass auch der nur mittelbar als Treugeber beteiligte Anleger Mitunternehmerinitiative ausübt und ein Mitunternehmerisiko trägt, könnten die genannten Ausführungen dafür sprechen, dass auch Übertragungen von treuhänderisch gehaltenen Fondsbeteiligungen aus Sicht des BFH – unabhängig von einer Eintragung als Kommanditist ins Handelsregister – erbschaft- und schenkungsteuerlich als begünstigtes Betriebsvermögen zu behandeln sind.

Die OFD Münster vertritt in ihren ergänzenden Hinweisen zum Treuhanderlass die Auffassung, dass auch bei der Übertragung einer atypischen Unterbeteiligung an einem Personenunternehmen kein begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG vorliegen würde (Verfügung OFD Münster, Sonstige Besitz- und Verkehrsteuern vom 30. März 2007). Die vorgenannten Ausführungen des BFH stehen dem entgegen.

Dass die Finanzverwaltung nach dem Urteil von der Anwendung des Treuhanderlasses abrückt, sollte nicht erwartet werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich im Falle eines Rechtsstreits die Erfolgsaussichten einer Klage gegen eine Anwendung des Treuhanderlasses verbessert haben.

Da nach der geplanten Erbschaftsteuerreform vorgesehen ist, dass auch Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, wird die praktische Bedeutung des Treuhanderlasses für Schiffsfonds in Zukunft ohnehin geringer werden. Unterschiede zwischen der Bewertung der Beteiligung an einem Schiffsfonds als Betriebsvermögen und (bei mittelbarer Beteiligung über einen Treuhänder ohne Eintragung ins Handelsregister) als Herausgabeanspruch des Treugebers, ergeben sich dann nur noch in einer kleineren Zahl von Fällen, z.B. wenn der Fonds nach der Übertragung der Beteiligung über mindestens 15 Jahre fortgeführt werden würde und damit der im derzeitigen Gesetzesentwurf zur Erbschaftsteuerreform vorgesehene Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen in Höhe von 85% Anwendung fände. Solche langen Laufzeiten sind in der Praxis aber selten anzutreffen. Es ist jedoch möglich, dass im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens die vorgesehene Haltedauer von 15 Jahren noch reduziert wird.

o **Folgen des BFH-Urteils vom 13. Dezember 2007 zur Gewerbesteuerpflicht der Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG**

Wie im TPW-Newsletter vom 26. März 2008 berichtet wurde, hat der 4. Senat des BFH mit Urteil vom 13. Dezember 2007 (IV-R-92/05) - entgegen dem vorinstanzlichen Urteil des FG Hamburg - entschieden, dass die Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG bei der Veräußerung eines Schiffes der Gewerbesteuer unterliegt. Die Finanzverwaltung hatte diese Auffassung bereits im BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002 zur Anwendung von § 5a EStG (BStBl. I 2002, S. 614, Tz. 37) vertreten. In diesem Erlass schreibt die Finanzverwaltung darüber hinaus vor, dass die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG auf die Auflösung des Unterschiedsbetrags anzuwenden ist. Nach § 9 Nr. 3 GewStG wird der Gewerbeertrag um den Teil ge-

kürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Bei Schifffahrtsunternehmen, die ausschließlich den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, gelten dabei pauschal 80% des Gewerbeertrags als auf eine ausländische Betriebsstätte entfallend.

Derzeit verdichten sich die Anzeichen, dass die Finanzverwaltung nach dem BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 von ihrer Auffassung zur Anwendung der 80%-Kürzung bei der Auflösung des Unterschiedsbetrags abrücken will. Die Kürzung soll keine Anwendung mehr finden. Dies soll auch für Altfälle gelten, die noch nicht bestandskräftig sind. Eine aus Gründen des Vertrauensschutzes notwendige Übergangsregelung ist bislang offenbar nicht vorgesehen. Wenn die Finanzverwaltung tatsächlich ihre Auffassung zur 80%-Kürzung ändert, so stellt sich die Frage, ob und wie darauf reagiert werden kann.

Nach unserer Auffassung ist die 80%-Kürzung, zumindest für alle Altfälle, weiterhin zu gewähren. Dafür lassen sich folgende Argumente anführen:

1. *Gegenstand des Urteils des 4. Senates des BFH vom 13. Dezember 2007 war nicht die 80%-Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG*

Das Urteil des 4. Senates stellt scheinbar klar, dass zu dem "nach § 5a des EStG ermittelten Gewinn" i.S.v. § 7 Satz 3 GewStG auch die Auflösung des Unterschiedsbetrages gehört. Legt man diese Erkenntnis neben die systematischen Erwägungen des BFH, wonach die Fiktion des Tonnagegewinns in § 7 Satz 3 GewStG als "Gewerbeertrag nach Satz 1" die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG ausschließt, erscheinen Aussichten darauf, dass die Rechtsprechung die Kürzung noch gewähren wird, wohl eher als gering.

Bei näherer Betrachtung verbleiben jedoch Zweifel. In dem Urteil vom 13. Dezember 2007 war die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht Streitgegenstand. Das Finanzamt hatte die Kürzung gewährt, der Steuerpflichtige wandte sich gegen die danach verbleibende Gewerbesteuer mit der Begründung, die Auflösung des Unterschiedsbetrages sei generell nicht gewerbesteuerpflichtig. Insoweit unterlag er beim BFH. Auf die Kürzung des Gewinns nach § 9 Nr. 3 GewStG kam es folglich nicht an. Die Ausführungen des BFH dazu sind somit allenfalls ein "orbiter dictum", d.h. sie gehören nicht zu den tragenden Erwägungen der Entscheidung.

In den Ausführungen zu § 9 Nr. 3 GewStG beschäftigt sich der 4. Senat mit der Frage, ob das Argument der Kläger zutrifft, eine Gewerbesteuerpflicht der Auflösung des Unterschiedsbetrages würde dazu führen, im Ausland entstandene stille Reserven der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Dies verneint der BFH u.a. mit der Begründung "Zum einen hat das Finanzamt vorliegend die Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG gewährt ...". Isoliert betrachtet lässt sich der Satz so lesen, dass aus Sicht des 4. Senates eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG sicherstellen würde, dass es hier eben nicht zu einer ungerechtfertigten Besteuerung im Ausland gebildeter stiller Reserven kommen würde. Möglicherweise sieht der 4. Senat hierin also ein Argument für die Anwendung von § 9 Nr. 3 GewStG, auch wenn er sodann in dem Klammerzusatz darauf verweist, aus den Urteilen des 8. Senates des BFH vom 06.07.2005 ergebe sich eine andere Auffassung. Letztlich schließt der BFH die Passage mit der Formulierung ", sodass hier über die Anwendung dieser Kürzungsvorschrift nicht zu entscheiden ist."

Die Argumentationslinie des 4. Senates, die Gewerbesteuerpflicht der Auflösung des Unterschiedsbetrages auf § 7 Satz 3 GewStG zu stützen, ist jedenfalls nicht zwingend. Die Gewerbesteuerpflicht ließe sich auch aus § 7 Satz 1 GewStG herleiten.

Die eigentliche Ursache für die Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG beruht auf Vorgängen, die außerhalb der pauschalen Ermittlung des Tonnagegewinns liegen. Durch die Bildung der Unterschiedsbeträge und deren Auflösung soll die Versteuerung der vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung entstandenen stillen Reserven sichergestellt werden. Diese werden auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagebesteuerung "eingefroren". Die Ermittlung der Unterschiedsbeträge erfolgt mitnichten "pauschal", sondern auf Basis des Betriebsvermögensvergleiches (Differenz zwischen Teilwert und Buchwert). Die Bildung der Unterschiedsbeträge lässt sich somit gerade nicht als Teil der pauschalen Gewinnermittlung, sondern als quasi "letzter Akt" der normalen Gewinnermittlung begreifen. Folglich liegt gerade kein nach § 5a EStG „ermittelter“ Gewinn im Sinne von § 7 Satz 3 GewStG vor. Lediglich der Zeitpunkt der Auflösung der so entstandenen stillen Reserven wird durch § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG vorgegeben. Im Fall des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG befindet sich dieser Zeitpunkt darüber hinaus auch „wieder“ in dem Zeitraum der normalen Gewinnermittlung.

Die stillen Reserven wurden unter Geltung der §§ 7 Satz 1, 9 Nr. 3 GewStG gebildet. Insofern ist nicht einzusehen, weshalb diese Vorschriften nicht auch für ihre Auflösung gelten sollen. Es kann jedenfalls schwerlich Zweck des § 7 Satz 3 GewStG sein, vermeintliche einkommensteuerliche Begünstigungen, die sich aus § 5a EStG ergeben, an gewerbesteuerliche Nachteile zu koppeln.

Deswegen ist u.E. offen, ob der BFH in einem Fall, in dem die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG Streitgegenstand wäre, nicht doch die Gewerbesteuerpflicht aus § 7 Satz 1 GewStG folgert. Die weiteren Begründungserwägungen des BFH, insbesondere zur Abgeltungswirkung des § 5a für Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG, wären mit diesem Ergebnis kompatibel. Wie der BFH ausführt, steht die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages nicht im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe, sondern in Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart, weswegen sich auch im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung nach § 7 Satz 1 GewStG die Gewerbesteuerfreiheit des Unterschiedsbetrages nicht auf die anderslautende gewerbesteuerliche Behandlung von Gewinnen nach § 16 EStG stützen ließe.

Gegen dieses Ergebnis sprächen auch nicht die beiden Urteile des 8. Senates des BFH vom 6.7.2005. Diese hatten lediglich die Hinzurechnung während des Zeitraumes der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG entstandener Sondervergütungen zum Gegenstand, nicht hingegen die Hinzurechnung davor gebildeter stiller Reserven. Die Hinzurechnung von Sondervergütungen lässt sich schon deshalb als Teil des nach § 5a EStG „ermittelten“ Gewinns im Sinne von § 7 Satz 3 GewStG begreifen, weil die Gewinnermittlung hier anders funktioniert als im Rahmen der normalen Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG: es wird nicht korrespondierend ermittelt, d.h. die Hinzurechnung erfolgt nicht zeit- und betragsabhängig von einem Abzug der Sondervergütung auf Gesamthandsebene. Auch ist die Hinzurechnung nach h.M. eingeschränkt auf Sondervergütungen i.e.S. (nur SBV I; vgl. BMF v. 12.6.2002, Tz. 29 u. 34; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 5a Rnr. 172, 175).

Aus den vorstehenden Erwägungen heraus hatte die überwiegende Literatur bislang – mit der Finanzverwaltung – die Anwendung der Kürzung des § 9 Nr. 3 GewStG auf die Auflösung des Unterschiedsbetrages

als zulässig angesehen (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 Anm. 388 und Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz. 21; Weiland a.a.O. § 5a Rn. 286; Gosch in Kirchhof, EStG, 8. Auflage 2008, § 5a Rz. 16; Rosenke/Liedtke, FR 2007, S. 290, 292). Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der BFH die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG auf die Auflösung des Unterschiedsbetrages abgelehnt hat, ohne sich detailliert mit dieser Literaturlauffassung und ihren Gründen auseinandergesetzt zu haben.

2. Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO

Der Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO setzt voraus, dass ein Steuerbescheid aufgehoben oder geändert wird. Das bedeutet, dass bereits ein Steuerbescheid vorliegen muss, in dem die 80%-Kürzung gewährt wurde. Hieran wird es in vielen Fällen fehlen.

Weiterhin ist erforderlich, dass eine Verwaltungsvorschrift von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wird. Auch das ist nach Vorstehendem zweifelhaft. Wenn die Finanzverwaltung nun aber mit Hinweis auf die BFH-Urteile vom 6. Juli 2005 sowie 13. Dezember 2007 von ihrer im Tonnagesteuererlass dargestellten Auffassung der Gewährung der 80%-Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG abweichen sollte, so stehen nach ihrer Auffassung die BFH-Urteile im Widerspruch zur betreffenden Passage im Tonnagesteuererlass. Wird also im Einzelfall ein bereits ergangener Steuerbescheid geändert, wäre ein Antrag nach § 176 Abs. 2 zu erwägen.

3. Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO oder § 227 AO

Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. § 227 AO sieht dementsprechend im Falle der Unbilligkeit die Möglichkeit eines Erlasses von Steuern vor. Ein Billigkeitsgrund liegt nach h.M. auch nach einer Änderung von Verwaltungsvorschriften vor, wenn dadurch die Disposition des Steuerpflichtigen beeinträchtigt wird. Konnte der Steuerpflichtige mit der Anwendung der Verwaltungsvorschrift rechnen, so ist es unbillig, wenn seine auf dieses Vertrauen gestützten Dispositionen nachträglich beeinträchtigt werden. Eine Billigkeitsmaßnahme liegt zwar immer im Ermessen der Finanzverwaltung, das Ermessen der Verwaltung zum Erlass solcher Billigkeitsregelungen (z.B. einer allgemeinen Übergangs-

regelung oder einer Änderung im Einzelfall) kann aber auch reduziert sein.

Das Vorliegen eines Billigkeitsgrundes muss immer im Einzelfall geprüft werden. Soweit auf Basis der bisherigen Erlasslage Verkaufsentscheidungen gefällt wurden und ggf. auch Liquidationsgewinne ausgekehrt wurden, werden die Dispositionen des Steuerpflichtigen durch die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung i.d.R. erheblich beeinträchtigt. Es sollte daher in jedem Fall der Antrag auf Erlass einer Billigkeitsregelung nach §§ 163 bzw. 227 AO erwogen werden.

o Anwendung der Vergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG bei Auflösung des Unterschiedsbetrags

Strittig ist weiterhin, ob bei der Auflösung des Unterschiedsbetrags für die Einkommensteuer der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die Fünftelregelung bzw. der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG zur Anwendung gelangen. Die Finanzverwaltung will die Vergünstigungen nach §§ 16 und 34 EStG nicht gewähren. Nach ihrer Auffassung gehört der Unterschiedsbetrag zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG (BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002, a.a.O., Rz. 25).

Das Niedersächsische Finanzgericht hat sich dieser Auffassung im Urteil vom 7. Dezember 2006 (16 K 10427/05) angeschlossen. Es versagte die Anwendung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG bei Gewinnen aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags und hielt ebenso § 34 EStG für hierauf nicht anwendbar. Begründet hat das Gericht seine Entscheidung u. a. damit, dass es sich bei dem Unterschiedsbetrag der Sache nach nicht um einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 16 EStG handele.

Der BFH hatte mit Gerichtsbescheid vom 10. Mai 2007 das betreffende Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 7. Dezember 2006 aufgehoben. Der BFH vertritt in dem Bescheid die Auffassung, dass der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG bei Auflösung des Unterschiedsbetrags zu gewähren sei. Da die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags eine Folge der Veräußerung des Schiffes sei, sei der gewerbliche Gewinn in Höhe des Unterschiedsbetrages bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs erzielt worden und deshalb als Veräußerungsgewinn zu beurteilen. Zu der Frage der Anwendung des § 34 EStG auf den Unterschiedsbetrag geht der BFH in dem Bescheid nur am Rande ein. Er führt aus, dass sich der Ausschluss der Steuerermäßigung des § 34 EStG nach § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG nur auf den pauschal ermittelten Gewinn, nicht aber auf den hinzu-

zurechnenden Unterschiedsbetrag beziehe.

Nachdem der Gerichtsbescheid ergangen war, beantragte die Finanzverwaltung in dem Streitfall mündliche Verhandlung, änderte jedoch danach den angefochtenen Steuerbescheid, erkannte den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG an und erklärte die Hauptsache für erledigt. Dadurch wurde ein BFH-Urteil zu der Streitfrage verhindert. Der Gerichtsbescheid gilt als nicht ergangen (§ 90a Abs. 2 FGO).

Das o.g. Urteil des 4. Senates vom 13. Dezember 2007 könnte hier in eine für den Steuerpflichtigen nachteilige Richtung weisen, im Ergebnis ist die Frage aber ebenfalls noch offen.

Die Finanzverwaltung bleibt jedoch trotz des Gerichtsbescheids des BFH in allen anderen Fällen bei ihrer Auffassung und will die Vergünstigungen der §§ 16 und 34 EStG bei den Unterschiedsbeträgen nicht anerkennen.

- **Entnahme in Höhe eines zusätzlich zur Haftsumme gezahlten Agios führt bei negativem Kapitalkonto nicht zu einer Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 6. März 2008)**

Im Streitfall ging es um eine Schifffahrtsgesellschaft, die bis zum Streitjahr nur Verluste erzielt hatte (keine Gewinnermittlung nach der Tonnage). Dies hatte für alle Kommanditisten zu negativen Kapitalkonten geführt. Die Kommanditisten hatten neben ihrer Pflichteinlage ein Agio i.H.v. 5% entrichtet. Im Streitjahr wurden von den Kommanditisten Entnahmen für Kapitalertragsteuer getätigt. Das Finanzamt rechnete den Kommanditisten die Entnahmen als durch Einlagenminderung entstandene Gewinne im Sinne des § 15a Abs. 3 EStG zu. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage der Schifffahrtsgesellschaft statt. Der BFH wies nun mit Urteil vom 6. März 2008 (IV R 35/07) die Revision des Finanzamtes zurück und bestätigte das Urteil des Finanzgerichtes, wonach im Streitfall keine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG erfolgen dürfe.

Nach § 15a Abs. 3 EStG ist einem Kommanditisten – im Falle einer vorangegangenen Verlustnutzung – der Betrag seiner Entnahme als Gewinn zuzurechnen, soweit durch die Entnahme ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht und soweit aufgrund der Entnahme keine Haftung für den Kommanditisten entsteht. Nach Auffassung des BFH resultierte im Streitfall aus den Entnahmen der Kapitalertragsteuer ein Wiederaufleben der Haftung der Kommanditisten nach §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 Satz 1 HGB, sodass § 15a Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung gelangen konnte.

Nach §§ 171 Abs. 1 HGB ist die Haftung des Kommanditisten ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Soweit die Einlage aber zurückbezahlt wird, gilt sie gem. § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB als nicht geleistet, was ein Wiederaufleben der Haftung zur Folge hat. Der BFH sah im Streitfall in der Entnahme der Kapitalertragsteuer eine Zurückzahlung der Einlage im Sinne des § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB. Daneben führt der BFH aus, dass eine die Haftsumme übersteigende Pflichteinlage - also ggf. auch ein Agio – nur dann als "Polster" für haftungsunschädliche Entnahmen zur Verfügung stehe, wenn sie nicht bereits durch Verluste verbraucht ist. Insoweit deckt sich das Urteil mit einem neueren Hinweisbeschluss des BGH (v. 9.7.2007, II ZR 95/06). Im Streitfall waren die Einlagen komplett durch Verluste verbraucht. Ist das Kapitalkonto des Kommanditisten negativ, muss nach BFH-Auffassung also davon ausgegangen werden, dass es durch die Entnahme weiter unter die Haftsumme sinkt. Eine Zurechnung der Entnahme nach § 15a Abs. 3 EStG kommt somit nicht in Betracht, da das Wiederaufleben der Haftung die Anwendung der Vorschrift verhindert.

Soweit die Finanzverwaltung auch in anderen, ähnlich gelagerten Fällen eine Zurechnung nach § 15 a Abs. 3 EStG vorgenommen hat, hat das Urteil auch Auswirkungen auf diese Fälle, sofern sie noch nicht bestandskräftig sind.

- **Keine Einkunftserzielungsabsicht bei Übertragung von Anteilen an einem geschlossenen Immobilienfonds innerhalb von 5 Jahren nach Erwerb (Urteil des FG Düsseldorf vom 10. Oktober 2007)**

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 10. Oktober 2007 (7 K 2177/04 F) entschieden, dass bei Erzielung von Verlusten aus einem geschlossenen Immobilienfonds der Verkauf der Fondsanteile innerhalb von 5 Jahren nach der Anschaffung die Annahme rechtfertigt, dass bei Erwerb keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Verlusten ist stets das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht. Im Streitfall hatte der Kläger nach Erwerb der Anteile an einem Immobilienfonds im Jahr 1994 in den Jahren 1994 und 1995 Verluste aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ende 1996 übertrug er die Fondsanteile unentgeltlich auf seinen Sohn. Das Finanzamt versagte die steuerliche Anerkennung der Verluste mit der Begründung, dass aufgrund der vorzeitigen Übertragung der Anteile von Beginn an keine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe. Das Finanzgericht teilt in seinem Urteil diese Auffassung.

Nach der Urteilsbegründung muss der Steuerpflichtige die Absicht haben, während der Dauer der Vermögensnutzung

einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Veräußert bzw. verschenkt der Steuerpflichtige das Objekt zu einem Zeitpunkt, zu dem ein Totalüberschuss noch nicht erzielt werden konnte, spreche dies in der Regel gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit. Nach der Rechtsprechung des BFH werde eine von vornherein bestehende Übertragungsabsicht bereits durch eine Übertragung innerhalb von 5 Jahren nach Erwerb indiziert (BFH vom 9. Juli 2002, IX R 47/99). Der Steuerpflichtige könne diese Indizwirkung allerdings

erschüttern, indem er nachweist, dass der Entschluss zur Übertragung erst nachträglich aufgrund neu eingetretener Umstände erfolgte. Diesen Nachweis konnte der Kläger im Streitfall nicht erbringen. Somit ging das Finanzgericht aufgrund der Übertragung innerhalb von 3 Jahren nach Erwerb von einer von Beginn an bestehenden Übertragungsabsicht und damit dem Nichtvorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht des Klägers aus.

Ausgewertete Quellen:

Veröffentlichung des BMF (www.bundesfinanzministerium.de)
Rechtsprechung des BFH (www.bundesfinanzhof.de)
Rechtsprechung des BGH (www.bundesgerichtshof.de)
Aktuelle Rechtsprechung des EuGH (www.curia.eu.int)

Verantwortlich für den Inhalt:

TPW Todt & Partner KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Welckerstraße 8, 20354 Hamburg
Postfach 30 54 30, 20317 Hamburg
Telefon: 040/22819-0

Christian Hensell, RA / StB, Durchwahl -364
Dr. Christian Reibis, StB, Durchwahl -122

Die Inhalte des Newsletters werden mit größtmöglicher Sorgfalt recherchiert. Gleichwohl übernehmen wir keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der bereit gestellten Informationen. Insbesondere sind die Informationen allgemeiner Art und stellen keine Steuerberatung dar. Der Newsletter erhebt außerdem keinen Anspruch auf Vollständigkeit zu recherchierender steuerlicher Informationsquellen im Internet. Die Auswahl der Informationsquellen, auf die verwiesen wird, unterliegt unserer subjektiven Wertung.
