

Breit aufstellen

Fonds-Brief direkt

Aktuelle Informationen zu geschlossenen Fonds und anderen Kapitalanlagen

Ausgabe: 2. April 2014 · www.roedl.de

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

Steuerrecht

- > Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG mit Unionsrecht vereinbar?
- > Zeitpunkt der Anschaffung eines Windparks

Steuerrecht

- > Anrechnung ausländischer Steuern gemäß § 34c EStG mit Unionsrecht vereinbar?

Von Frank Dißmann, Rödl & Partner Nürnberg

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat durch Beschluss vom 9. Februar 2011 (Az. I R 71/10) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Rechtsfrage vorgelegt, ob die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß § 34c EStG im Hinblick auf die unionsrechtlichen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstößt. Zwischenzeitlich hat der EuGH mit Urteil vom 28. Februar 2013 (Az. C-168/11) entschieden, dass die Höchstbetragsanrechnung unionswidrig sei.

Bei dem Rechtsstreit ging es um in Deutschland zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, die in den einzelnen Veranlagungszeiträumen umfangreiche ausländische Kapitaleinkünfte bezogen haben. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde die ausländische Steuer auf die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte gemäß § 34c EStG im Rahmen einer Höchstbetragsrechnung auf die inländische Einkommensteuerschuld angerechnet. Die Kläger sahen in der Art und Weise der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und begeherten eine höhere Anrechnung der ausländischen Steuer.

Aufgrund des EuGH-Urteils hat der BFH nunmehr in seiner heute veröffentlichten Entscheidung vom 18. Dezember 2013 (Az. I R 71/10) den Unionsrechtsverstoß der Höchstbetragsberechnung nach Maßgabe des § 34c EStG bestätigt. Aufgrund des Welteinkommensprinzips sind in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagte natürliche Personen verpflichtet, sowohl ihre in- als auch ihre ausländischen Einkünfte zu versteuern. Um eine eventuelle Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte zu vermeiden, gewährt § 34c EStG eine Anrechnung ausländischer Steuern. Allerdings ist diese Steueranrechnung der Höhe nach beschränkt und zwar auf einen Anrechnungshöchstbetrag. Dieser Höchstbetrag ist im Rahmen einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, wobei die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Bei der Errechnung der Summe der Einkünfte als Nenner dieser Bruchrechnung können nach derzeitiger Rechtslage keine persönlichen oder familiären steuerlichen Vergünstigungen als Abzugsbeträge berücksichtigt werden. Gleichwohl mindern die erwähnten steuerlichen Vergünstigungen als Abzugspositionen die deutsche Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen, sodass jene Positionen im Ergebnis rechnerisch auch anteilig den ausländischen Einkünften zugeordnet werden können. In jenem anteiligen Umfang, in welchem diese Abzugspositionen auf die ausländischen Einkünfte entfallen, reduzieren sie folglich das Anrechnungsvolumen ausländischer Steuern.

Diese Berechnungsmethode hält der Senat im Einklang mit der EuGH-Entscheidung für unionsrechtswidrig und führt aus, dass sämtliche steuerliche Vergünstigungen, wie insbesondere Altersentlastungsbetrag, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, Sonderausgaben, Freibeträge für Kinder sowie außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung der „Summe der Einkünfte“ als Nenner der Bruchrechnung mindernd zu berücksichtigen sind. Ergänzend führt der BFH aus, dass auch der Abzug des Grundfreibetrags zu fordern sei. Ausdrücklich widerspricht der erkennende Senat die seitens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) geforderte neue Berechnungsvorgehensweise, nach der die aufgeführten Abzugsbeträge sowohl

bei der Ermittlung des Zählers (ausländische Einkünfte) als auch des Nenners (Summe der Einkünfte) synchron mindernd zu berücksichtigen seien. Das BMF hat nämlich dargelegt, dass nur bei einer synchronen Ermittlung des Quotienten vermieden werden könnte, dass die ausländischen Einkünfte zweifach von dem Abzug profitieren, nämlich einmal bei der tariflichen Einkommensteuer und ein weiteres Mal bei der Verhältnissberechnung. Diese neue Sichtweise des BMF wird seitens des BFH als mathematisches Fehlverständnis gerügt und verworfen. Demgegenüber verstößt die länderbezogene Begrenzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer (sogenannte Per-Country-Limitation) nicht gegen Unionsrecht.

Der Streitfall betraf das Kalenderjahr 2007 und die Gesetzeslage des § 34c EStG 2002. Neuerdings werden ausländische Kapitaleinkünfte bei Privatanlegern grundsätzlich im Rahmen der sogenannten Abgeltungsteuer erfasst. Eine Doppelbesteuerung bei ausländischen Einkünften wird weiterhin im Rahmen einer Anrechnungshöchstbetragsberechnung vermieden, die sich aber ausschließlich nach § 32d Abs. 5 EStG und einer eigenständigen Anrechnungsberechnung ergibt. Die Anrechnung gemäß § 34c EStG bleibt somit ausschließlich ausländischen Einkünften aus anderen Einkunftsarten vorbehalten, wie zum Beispiel aus ausländischen Arbeitsauskünften, Vermietungs- oder Gewerbeeinkünften). Dennoch ist die BFH-Entscheidung für diese Gruppe von Beziehen ausländischer Einkünfte vorteilhaft und zu begrüßen.

> Zeitpunkt der Anschaffung eines Windparks

Von Frank Dißmann, Rödl & Partner Nürnberg

Das niedersächsische Finanzgericht hat mit seiner Entscheidung vom 20. November 2013 (Az. 4 K 124/13) darüber geurteilt, zu welchem Zeitpunkt der Erwerber von Windkraftanlagen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Wirtschaftsgüter erlangt und damit berechtigt ist, Abschreibungen vorzunehmen. Bei der Klägerin handelt es sich um eine Personengesellschaft, deren Unternehmenszweck auf die Errichtung und der Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung gerichtet ist. Mit Vertrag vom 8. Oktober 2003 hat das Unternehmen „L“ mit der schlüsselfertigen Errichtung von fünf Windkraftanlagen beauftragt. Entsprechend dem Vertragswerk werden die Windkraftanlagen erst mit Feststellung der Mängelfreiheit durch ein entsprechendes Abnahmeprotokoll unter Übertragung der Gewährleistungsansprüche gegen die Vorlieferanten auf die Auftraggeberin übergehen.

Das Unternehmen „L“ beauftragt ihrerseits mit Vertrag vom 6. Juni 2004 das Unternehmen „E“ mit der Lieferung, Montage und Inbetriebnahme der Anlagen. Daraufhin setzte das Unternehmen „E“ in der Zeit zwischen dem 2. November 2004 und dem 8. November 2004 die

Windkraftanlagen in Betrieb. Am 8. September 2005 nahm das Unternehmen „L“ die Anlagen von dem Unternehmen „E“ ab. Die Einnahmen aus dem Betrieb der Anlagen flossen mit Beginn der Inbetriebnahme (ab November 2004) der Personengesellschaft zu und wurden von ihr in den Gewinnermittlungen für die Steuerjahre 2004 bis 2006 berücksichtigt. Die Windkraftanlagen wurden dabei als einheitliche Wirtschaftsgüter qualifiziert und nach einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 Jahren degressiven abgeschrieben. Daneben wurden Sonderabschreibungen gemäß § 7g EStG in Anspruch genommen.

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung eine Umqualifizierung der Windkraftanlagen dahingehend vorgenommen, dass statt einheitlicher Wirtschaftsgüter von vier selbstständigen Wirtschaftsgütern (Zuwegung, Standort Windpark, Umspannwerk mit Netzkosten und Windkraftanlage) ausgegangen wurde. Darüber hinaus wurden die Abschreibungen nicht mit Beginn des 1. November 2004 anerkannt, sondern erst mit der Abnahme der Windkraftanlagen durch das Unternehmen „L“ mit Wirkung zum 8. September 2005 berücksichtigt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist erst zu diesem Zeitpunkt aufgrund des erfolgten Abnahmeprotokolls von einer „Anschaffung“ für Abschreibungszwecke auszugehen.

Dem gegenüber vertrat die Fondsgesellschaft die Ansicht, dass eine „Anschaffung“ der Wirtschaftsgüter bereits im Jahr 2004 erfolgt sei, da die Erwerberin ab Inbetriebnahme der Anlagen bereits wirtschaftliche Eigentümerin geworden ist. Sie hat bereits die Einspeisevergütungen vereinnahmt und die Pachtzahlungen an die Grundstückseigentümer einschließlich der Versicherungsbeiträge alleine getragen. Der Umstand, dass die Bestätigung der Mängelfreiheit und damit die formelle Abnahme erst im September 2005 erfolgt ist, sei ohne Belang, weil die Bestimmung des Abnahmezeitpunkts alleine in ihrer - der Personengesellschaft - bzw. in der Hand des Unternehmens „L“ gelegen habe. Darüber hinaus habe die Weitertragung der Gefahr durch die Veräußerin keine wirtschaftliche Bedeutung gehabt, weil diese finanziell überhaupt nicht in der Lage gewesen sei diese Gefahr zu tragen.

Der erkennende Senat hat die zwischenzeitlich erhobene Klage gegen die steuerliche Behandlung durch das Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen. Die Abschreibungen auf die Windkraftanlagen sind zu Recht erst ab September 2005 zu gewähren, da erst zu diesem Zeitpunkt eine „Anschaffung“ gemäß § 9a Einkommensteuereinführungsvorordnung vorliegt. Der steuerliche Anschaffungszeitpunkt liegt vor, wenn der Erwerber eines Wirtschaftsgutes nach dem Willen der Vertragsparteien zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber in dem Sinne erlangt hat, dass er als dessen wirtschaftliche Eigentümer anzusehen ist. Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung erfordert dies den Übergang vom Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten. Sind am Bilanzstichtag nicht alle vorbezeichneten Merkmale erfüllt, Bedarf es einer wertenden Beurteilung anhand der Verteilung der mit

dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand verbundenen Chancen und Risiken.

Die Personengesellschaft hat zwar bereits im November 2004 mit Aufstellung und Montage der Windkraftanlagen den Besitz in der Erwartung des Eigentumserwerbs erlangt und die Nutzungen aus den Wirtschaftsgütern gezogen, weil ihr die Einspeisevergütungen aus dem Betrieb der Anlagen endgültig zugeflossen sind. Allerdings weist das Finanzgericht darauf hin, dass die Erwerberin nicht bereits vor dem 8. September 2005 die mit den Wirtschaftsgütern verbundenen Lasten getragen hat. Die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der Anlagen ist bis zu diesem Zeitpunkt nicht auf die Klägerin übergegangen. Maßgeblich für den Zeitpunkt des Gefahrenübergangs sind die zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen. Dementsprechend sah das Vertragswerk einen Gefahrenübergang erst mit der Feststellung der Mängelfreiheit und der Übertragung der Gewährleistungsansprüche vor. Diese sind entsprechend dem Abnahmeprotokoll erst am 8. September 2005 erfolgt. Die Tatsache, dass die Personengesellschaft den Kaufpreis für die Windkraftanlagen schon vor der Abnahme vollständig an das Unternehmen „L“ gezahlt hat, führt nicht zu einem früheren Gefahrenübergang. In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt auch die Aufteilung der Windkraftanlagen in vier selbstständige Wirtschaftsgüter entsprechend der BFH-Entscheidung vom 14. April 2011 (Bundessteuerblatt II 2011, 696) berichtigt. Zutreffend geht das Finanzamt nunmehr lediglich von einer Aufteilung der Windkraftanlagen auf drei Wirtschaftsgüter (Windkraftanlage, Umspannwerk sowie

Zuwegung) aus, sodass sich für die einzelnen Wirtschaftsjahre insgesamt höhere Abschreibungsbeträge als bei vier selbstständigen Wirtschaftsgütern ergeben.

Die Revision ist zugelassen worden, da die Frage, ob der ausstehende Übergang von Lasten und Gefahr trotz vorigen Übergangs von Besitz und Nutzungen tatsächlich dem Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes entgegensteht. Bevor der Bundesfinanzhof höchstrichterlich zu dieser für die Praxis entscheidende Fragestellung Rechtssicherheit schaffen kann, sollte eine Inbetriebnahme der Windkraftanlagen vor dem tatsächlichen Übergang von Gefahr und Lasten vermieden werden. Diese Thematik spielt insbesondere für geschlossene Beteiligungsfonds im Bereich Erneuerbare Energien eine Rolle.

Kontakt für weitere Informationen



Frank Dißmann

Diplom-Kaufmann

Steuerberater

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 10 20

E-Mail: frank.dissmann@roedl.de

Breit aufstellen

„Steuern, Finanzen, Recht – unsere Mandanten haben das Vertrauen zu uns, dass wir Ihre Angelegenheiten mit breit aufgestellten Kompetenzen verfolgen.“

Rödl & Partner

„Jeder Menschenturm beginnt mit einer breit aufgestellten Basis, damit die Castellars an der Spitze einen sicheren Stand haben.“

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellars und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellars und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellars de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Fonds-Brief direkt, 2. April 2014

Herausgeber: **Rödl Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mbH**
 Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg
 Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 1012 | www.roedl.de
 fondsbrief-direkt@roedl.de

Verantwortlich für den Inhalt:
Martin Führlin
 Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Redaktion/Koordination:
Frank Dißmann
 Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Layout/Satz: **Petra Brecejl**
 Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.