

# Breit aufstellen

## Fonds-Brief direkt

Aktuelle Informationen zu geschlossenen Fonds und anderen Kapitalanlagen

Ausgabe: 17. April 2013 · [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

### Steuerrecht

- > Auch im Einzelfall ungünstige Tonnagebesteuerung ist verfassungsmäßig
- > Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz

## Steuerrecht

- > Auch im Einzelfall ungünstige Tonnagebesteuerung ist verfassungsmäßig

Von Hannes Zerbin, Rödl & Partner Hamburg

Bei dem vom Finanzgericht Hamburg (Az. 6 K 205/11) am 20. Dezember 2012 entschiedenen Urteil ist abermals über die Frage gestritten worden, ob ein beim Übergang zur Gewinnermittlung durch Tonnagebesteuerung festgestellter Unterschiedsbetrag bei seiner Auflösung im Zuge der **Betriebsaufgabe** zu einem laufenden oder zu einem steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn führt.

Bei dem Kläger handelte es sich um einen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, die ihren Gewinn – beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2001 – nach § 5a Abs. 1 EStG („Tonnagesteuer“) ermittelt. Sie betrieb als sogenannte Ein-Schiffs-Gesellschaft ein Frachtschiff im internationalen Verkehr. Im Jahr 2003 stellte sie den Schiffsbetrieb ein und veräußerte das Frachtschiff, anschließend wurde die Gesellschaft liquidiert. Aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur sogenannten Tonnagesteuer, hatte die Gesellschaft einen Unterschiedsbetrag zwischen Buch- und Teilwerten für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, gesondert und einheitlich festzustellen. Der Unterschiedsbetrag ist zum Schluss des letzten der

Tonnagebesteuerung vorausgehenden Wirtschaftsjahres (Übergangsjahr) festzustellen, § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG.

Im Anschluss an eine bei der Ein-Schiffs-Gesellschaft durchgeführten Außenprüfung erließ das zuständige Finanzamt einen (Änderungs-) Bescheid auf den 31. Dezember 2000 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG. Darin wurde der Unterschiedsbetrag für das Frachtschiff festgestellt und dem Kläger entsprechend seiner Beteiligung zugerechnet. Gegen diesen Bescheid wurde Einspruch mit der Begründung eingelegt, dass der Unterschiedsbetrag als begünstigter Veräußerungsgewinn festzustellen sei, weil es sich hierbei um in mehreren Jahren entstandene stille Reserven handele. Da wegen dieser Rechtsfrage damals Verfahren beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig waren (BFH IV R 40/08 und IV R 42/10 – [siehe Fonds-Brief direkt vom 28. September 2011](#)) ruhte das Einspruchsverfahren insoweit. Nachdem sich diese Verfahren erledigt hatten, wies das Finanzamt den Einspruch unter Hinweis auf diese Urteile als unbegründet zurück.

Der Kläger beantragte im Finanzgerichtsverfahren, dass die laufenden Einkünfte aus dem Gewinnfeststellungsbescheid um die Höhe des Unterschiedsbetrags und die auf ihn entfallenden laufenden Einkünfte um entsprechend seinen Anteil gemindert werden. Zudem beantragte er die Veräußerungsgewinne in entsprechender Höhe festzustellen.

Das Finanzgericht Hamburg entschied, dass der festgestellte Unterschiedsbetrag beim Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen dem Gewinn hinzuzurechnen ist (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG). Die Hinzurechnung führt aber nicht zu einem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG. Veräußerungsgewinne setzen voraus, dass sie „im Rahmen der Aufgabe des Betriebes“ anfallen, es muss sich daher um eine Gewinnrealisierung handeln, die sich in den sachlich abgrenzbaren Formen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe vollzieht. Diese Voraussetzungen sind hier nicht gegeben, da die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags im sachlichen Zusammenhang hier mit dem **Wechsel der Gewinnermittlungsart** besteht.

Darüber hinaus vertrat der Kläger die Auffassung, dass in seinem Fall der Aufgabegewinn höher besteuert würde als bei einer Betriebsaufgabe außerhalb der Tonnagebesteuerung und daher eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vorliege. Nach Ansicht des Finanzgerichts liegt darin jedoch **keine Ungleichbehandlung**. Tatsächlich han-

delt es sich bei der Tonnagebesteuerung nach § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG, bei der ein Veräußerungsgewinn oder Aufgabegewinn neben dem laufenden Gewinn nicht gesondert berücksichtigt und besteuert wird, um eine zulässige Subventionierung der deutschen Seeschifffahrt und stellt die Steuerpflichtigen grundsätzlich besser. Da im Einzelfall die Regelbesteuerung günstiger sein kann, wenn aufgrund negativer wirtschaftlicher Entwicklungen tatsächlich keine Gewinne anfallen und der Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG höher ist als der Aufgabegewinn, führt dies nicht zur Verfassungswidrigkeit der Tonnagebesteuerung, denn es hätte dem Steuerpflichtigen freigestanden, auf einen entsprechenden Antrag zu verzichten.

Der BFH vertritt in den oben genannten Urteilen die Auffassung, dass die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG nicht steuerbegünstigt ist. Daher ist es Kommanditisten von Fondsgesellschaften nicht möglich, auf diese Gewinne den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG und die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG anzuwenden.

### Kontakt für weitere Informationen



Hannes Zerbin, LL.M. (London)

Diplom-Wirtschaftsjurist (Univ.)

Tel.: + 49 (40) 22 92 97 – 514

E-Mail: hannes.zerbin@roedl.de

## > Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz

Von Uta Mühe, Rödl & Partner Hamburg

Mit Urteil vom 8. November 2012 äußert sich der Bundesfinanzhof (BFH, Az. V R 15/12) zu der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung bei der entgeltlichen Zurverfügungstellung eines Grundstücks für Ausgleichsmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG).

Ein Angestellter (Kläger) erzielte Einnahmen aufgrund eines Vertrages, mit dem er der Gemeinde ein Grundstück zur Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG zur Verfügung stellte. Der Vertrag mit der Bezeichnung „Vereinbarung über die Nutzungsentschädigung nebst Bestellung einer Dienstbarkeit und Ankaufverpflichtung“ wurde im Jahr 2002 unter notarieller Beurkundung abgeschlossen. Gemäß Vertrag bewilligte der Kläger, dass die Gemeinde diese Grundbesitzungen für das Anlegen von

Ausgleichsmaßnahmen in Besitz nimmt und für das Anlegen einer mit der Unteren Landschaftsbehörde abgestimmten Ausgleichsmaßnahme verwendet. Folgende vertragliche Vereinbarungen wurden unter anderem getroffen:

- > Den durch die Gemeinde anzulegenden Ausgleichsmaßnahmen stimmt der Kläger unwiderruflich und auf Dauer zu.
- > Die erstellte Ausgleichsmaßnahme (extensiv genutztes Grünland und Anlage eines Teiches) ist durch den Eigentümer auf Dauer zu belassen.
- > Die entsprechenden Grundstücke werden der derzeitigen Nutzung als Acker für immer entzogen.
- > Die Gemeinde ist berechtigt, diese Ausgleichsmaßnahme zu betreiben und die Grundstücke zum Zweck des Betriebs und der Unterhaltung der durchgeführten Ausgleichsmaßnahme zu benutzen und betreten. Die Kosten des Unterhaltens gehen zu Lasten der Gemeinde.
- > Zahlung einer einmaligen Entschädigung.

Das Finanzamt unterwarf die Einnahmen des Klägers aus der Grundstücksüberlassung der Umsatzsteuer, woraufhin der Kläger Einspruch einlegte und erfolglos klagte. Zur Begründung führte das Finanzgericht an, dass es sich bei der Zahlung um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung gehandelt hat und nicht um eine Entschädigung für eine Wertminderung des Grundstückes.

Eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a Umsatzsteuergesetz (UStG) umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung liege nicht vor, weil die Gemeinde das Grundstück nicht so in Besitz genommen habe, als ob sie dessen Eigentümer wäre und auch nicht jede andere Person von der Nutzung des Grundstücks habe ausschließen können (der Kläger nutzte das Grundstück nach Anlegung der Ausgleichsmaßnahme, indem er die Wiesenflächen düngte und regelmäßig mähte). Die Gemeinde habe das Grundstück vielmehr zeitweise für das Anlegen der Ausgleichsmaßnahme in Besitz genommen. Das Nutzungs- und Betretungsrecht an dem Grundstück verblieb im Eigentum des Klägers. Dass keine vollständige Überlassung des Grundstücks, sondern lediglich eine Nutzungsbeschränkung vereinbart werden sollte, zeige sich auch an der Vertragsformulierung „Vereinbarung über Nutzungsbeschränkung nebst Bestellung einer Dienstbarkeit und Ankaufverpflichtung“. Gegen die Annahme einer Grundstücksvermietung spreche ferner die Verpflichtung des Klägers, die Durchführung der Ausgleichsmaßnahme unwiderruflich und auf Dauer zu dulden. Der damit einhergehende endgültige Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht über das Grundstück sei mit dem Wesen der Vermietung und Verpachtung als zeitlich beschränkte Gebrauchsüberlassung nicht vereinbar.

Der BFH verkündete mit seinem Urteil, dass das Finanzgericht zutreffend entschieden habe. Die Überlassung der Grundstücke an die Gemeinde zwecks Verwendung für eine Ausgleichsmaßnahme unterliegt der Regelbesteuerung und wird nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG erfasst.

Die Grundstücksüberlassung ist nicht als steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG anzusehen. Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit vorliegt, richtet sich umsatzsteuerlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (BFH-Urteil,

7. Juli 2011, Az. V R 41/09). Das grundlegende Merkmal des Begriffs der „Vermietung von Grundstücken“ gemäß der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt.

Entscheidend ist der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben. Danach liegt hier keine Vermietung vor. Zwar habe der Kläger der Gemeinde das Recht zur Inbesitznahme eingeräumt, um die Ausgleichsmaßnahme auf dem Grundstück vornehmen zu können. Dabei stand aber nicht im Vordergrund der Gemeinde die Möglichkeit zu verschaffen, Dritte wie ein Eigentümer von der Nutzung ausschließen zu können.

Um den naturschutzrechtlichen Verpflichtungen nachkommen zu können, musste das Grundstück umgestaltet werden. Das wird durch die tatsächliche Nutzung bestätigt, in deren Rahmen der Kläger die Grünflächen gemäht und gedüngt hat. Darüber hinaus scheidet eine Vermietung auch aus, weil der Kläger der Gemeinde das Nutzungsrecht nicht für eine bestimmte Zeit überlassen hat. Dies würde einen begrenzten Zeitraum voraussetzen, nämlich durch konkrete Bezeichnung oder Kündigungsrecht.

Das BFH-Urteil vom 11. November 2004 (Az. V R 30/04) steht dem nicht entgegen. Hier wurde entschieden, dass die Ein-

räumung der Berechtigung zur Überspannung eines Grundstücks dann als Vermietung und Verpachtung zu beurteilende Nutzungsüberlassung auf Zeit ist, wenn damit nicht der endgültige und vollständige Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht verbunden ist. Bei Grundstücken führe weder die Überlassung einer verhältnismäßig geringen Grundfläche für die Aufstellung von Strommasten noch die Überspannung zu einem Verlust der Herrschaftsmacht an den Grundstücken.

Im vorliegenden Fall kommt es aber durch die unwiderruflich und dauerhafte Überlassung des Nutzungsrechts, die Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen und den umfassenden Entzug von Nutzung zu einem endgültigen und dauerhaften Verlust der Herrschaftsmacht des Klägers über das Grundstück. Folglich ist diese Art der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG eine steuerpflichtige Leistung.

### Kontakt für weitere Informationen



**Uta Mühle**  
Steuerassistentin  
Tel.: + 49 (40) 22 92 97 - 517  
E-Mail: uta.muehe@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, 17. April 2013

**Herausgeber:** Rödl Rechtsanwalts-gesellschaft 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 Führlein**  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

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

**Layout/Satz:** **Frauke Zistl**  
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.