

3/2023



Finanzbehörde Hamburg
- Steuerverwaltung -

Fach-Info

Abteilungen 51 • 52 • 53

O 1000 - 2023/001 - 52

Nur für den Dienstgebrauch!

15.12.2023

Handlungsanweisungen und fachliche Informationen für die Hamburger Finanzämter

Inhalt

Einkommensteuer.....	2
2. § 5a EStG - Tonnagesteuer; AfA-Bemessungsgrundlage nach Teilwertaufstockung und Rückwechsel zur regulären Gewinnermittlung; Auflösung von Ergänzungsbilanzen	2
3. § 15a EStG - Freiwillig erbrachte Einlage und Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	3
10. § 41b EStG - Wegfall der eTIN ab 01.01.2023.....	4
Finanzgerichtsordnung	5
14. § 33 FGO - Energiepreispauschale (EPP); Rechtsweg und richtiger Beklagter bei einer Klage auf Gewährung der EPP	5

Einkommensteuer

2. § 5a Abs. 6 EStG - Tonnagesteuer; AfA-Bemessungsgrundlage nach Teilwertaufstockung und Rückwechsel zur regulären Gewinnermittlung; Auflösung von Ergänzungsbilanzen; BFH-Urteil IV R 15/23 (ehemals IV R 39/16) vom 27.07.23

Der Streitfall betraf einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012. Die Klägerin, eine KG, war mit Beginn dieses Jahres von der Tonnagesteuer zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zurückgewechselt, nachdem sie in der Steuerbilanz auf den 31.12.11 eine Teilwertzuschreibung gemäß § 5a Absatz 6 EStG auf das Handelsschiff vorgenommen hatte. In der Gewinnermittlung für das Streitjahr hatte die Klägerin AfA auf den um den Schrottwert gekürzten Teilwert des Schiffes vorgenommen. Das FA hatte im Gewinnfeststellungsbescheid die laufenden Einkünfte unter Außerachtlassung dieser AfA festgestellt und dieses Vorgehen damit begründet, dass durch eine Teilwertaufstockung nach § 5a Abs. 6 EStG kein zusätzliches Abschreibungsvolumen generiert werden könne (die Anschaffungskosten waren bereits während der Tonnagesteuer voll abgeschrieben worden). Dagegen klagte die Klägerin vor dem FG Hamburg.

Das FG entschied mit Urteil 6 K 235/14 vom 16.06.2016, dass in 2012 AfA für das Handelsschiff auf den um den Schrottwert gekürzten Teilwert zu gewähren sei. Dabei sei von einer Restnutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen. Über die Auswirkungen dieser Abschreibung auf die bisher in den Ergänzungsbilanzen vorgenommenen Abschreibungen sei, so das FG, nicht zu entscheiden, weil die Ergänzungsbilanzeinkünfte mit der Klage nicht angegriffen worden seien.

Dagegen richtete sich die vom FA eingelegte Revision, die dazu führte, dass der BFH das Urteil der Vorinstanz aufhob und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwies.

Nach Auffassung des BFH war Gegenstand des Verfahrens sowohl die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 festgestellte Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns als auch die Höhe der Ergänzungsbilanzgewinne, obwohl die Klägerin sich gegen Letztere in ihrem Klagebegehren nicht gewandt hatte. Die Vorentscheidung ist laut BFH aufzuheben, weil das FG verfahrensfehlerhaft die Höhe der Ergänzungsbilanzgewinne als selbständige Feststellung nicht geprüft hat, obwohl es sie bei dieser Fallkonstellation hätte prüfen müssen.

Die Höhe der Ergänzungsbilanzgewinne ist laut BFH Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens geworden, auch wenn es sich insoweit um eine nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage handelt. Eine nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage ist in die Prüfung einzubeziehen, wenn die Änderung einer anderen – ausdrücklich angefochtenen – Besteuerungsgrundlage zwangsläufig, im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung, Auswirkungen auch auf die nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage hat (Verweis auf das BFH-Urteil IV R 14/20 (IV R 42/16) vom 17.12.2020, Rz 30).

Laut BFH ist mit dem Ansatz des Teilwerts nach § 5a Absatz 6 EStG im letzten Jahr der Gewinnermittlung nach der Tonnage untrennbar die Auflösung der bis dahin geführten Ergänzungsbilanzen verbunden. Der Teilwertansatz führt zwangsläufig dazu, dass im Gewinn der Klägerin für das Streitjahr enthaltene Ergänzungsbilanzverluste, die auf einer ratierlichen Auflösung der für das Handelsschiff bilanzierten Mehrwerte beruhen, nicht mehr berücksichtigt werden können. Das FG hat laut BFH gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, weil es das Klagebegehren unterschritten hat, indem es versäumte, die im Gewinnfeststellungsbescheid enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste als zwingende Folge des Teilwertansatzes gem. § 5a Abs. 6 EStG zu eliminieren, soweit diese auf der ratierlichen Auflösung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das mit dem Teilwertansatz aufgestockte Wirtschaftsgut beruhen (Verweis auf BFH-Urteil IV R 14/20 (IV R 42/16) vom 17.12.2020, Rz 34). In dieser Unterschreitung des Klagebegehrens liegt ein Verfahrensfehler, den der BFH auch ohne ausdrückliche Rüge von Amts wegen zu beachten hat.

Da der Teilwertansatz des Handelsschiffs in der Gesamthandsbilanz die Anschaffungskosten ersetzt, entfällt dadurch die Grundlage für die Bilanzierung von Mehr- oder Minderanschaffungskosten einzelner Gesellschafter in Ergänzungsbilanzen, die auf dieses Handelsschiff entfallen. Diese Ergänzungsbilanzen sind daher im Rahmen der letzten (Schatten-)Bilanzierung nach der Tonnagesteuer (hier: zum 31.12.2011) aufzulösen. Die Gesamthandsbilanz spiegelt nach Ansatz des Teilwerts den gesamten als Anschaffungskosten geltenden Betrag wider, an dessen Abschreibung alle Gesellschafter nur noch entsprechend ihrem Anteil am Gewinn teilhaben können (Verweis auf BFH IV R 35/16 vom 25.10.2018, BStBl II 2022 S. 412, Rz 45 ff).

Da das FG bisher keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen hat, welche der im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2012 enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste auf einer ratierlichen Auflösung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff beruhen, war die Sache nicht spruchreif, und das FG wird im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen treffen müssen. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass die vom FG gegebenenfalls durchzuführende Verringerung der Ergänzungsbilanzverluste nicht gegen das Verböserungsverbot verstößt. Er weist ferner darauf hin, dass im zweiten Rechtsgang eine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO derjenigen Gesellschafter, deren Ergänzungsbilanzgewinne sich daraufhin ändern werden, nicht erforderlich ist, weil die Änderung des jeweiligen Ergänzungsbilanzgewinns nur Folge eines Grundes ist, der den Bereich der gemeinschaftlichen Gewinnerzielung betrifft (Teilwertansatz in der Gesamthandsbilanz).

Der BFH setzt mit diesem Urteil seine frühere, in Rz 33 des Tonnagesteuer-Erlasses vom 10. Juli 2023 zitierte Rechtsprechung (IV R 35/16 vom 25.10.2018, BStBl II 2022, S. 412) fort. Das Urteil ist eine NV-Entscheidung und somit vom BFH nicht zur Veröffentlichung im BStBl freigegeben. Es ist dennoch über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden, da es die Verwaltungsposition unterstützt.

Für Rückwechsel ab VZ 2019 gilt für die weitere AfA § 5a Abs. 6 Satz 2 EStG.

Az.: S 2133a - 2023/003 - 52

3. § 15a EStG - Freiwillig erbrachte Einlage und Verlustausgleichsvolumen nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG; BFH-Urteil IV R 8/19 vom 10.11.22, BStBl II 2023, S. 332

Der BFH hat mit o.g. Urteil entschieden, dass die freiwillig geleistete Einlage eines Kommanditisten nur dann zur Erhöhung seines Verlustausgleichsvolumens i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG führt, wenn diese Einlage gesellschaftsrechtlich, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag, zulässig ist. Nur dann erhöht die Einlage den Verlustausgleich und -abzug des betroffenen Kommanditisten.

Eine ohne bzw. gegen den Willen der anderen Gesellschafter erbrachte Einlage ist gesellschaftsrechtlich nicht zulässig, die Leistung ist dann rechtsgrundlos erbracht und erhöht den bilanziellen Wert und das haftende Kapital der Gesellschaft nicht. Konsequenterweise hat sie dann auch keine Auswirkung auf das Verlustausgleichsvolumen.

Im Urteilsfall enthielt der Gesellschaftsvertrag keine ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit einer freiwilligen Einlage, auch nicht in den darin enthaltenen Regelungen zu den Gesellschafterkonten. Der BFH unterzog dabei insbesondere die Regelungen zu einem variablen Kapitalkonto II (Gewinnrücklagenkonto) und einem sog. Privatkonto einer eingehenden Prüfung (BFH aaO Entscheidungsgründe Rn 44 und 45).

Darüber hinaus prüfte der BFH noch, ob einzelnen konkreten Gesellschafterbeschlüssen wie z.B. der Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft implizit eine Zustimmung aller Gesellschafter zu einer freiwilligen Einlage des Kommanditisten zu entnehmen sein könne (Indizwirkung). Grundsätzlich hält er das offenbar für möglich, fand aber im Urteilsfall keine Belege dafür (BFH aaO Gründe Rn 51 ff).

Das im BStBl Teil II veröffentlichte Urteil ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Az.: S 2241a - 2023/001 - 52

10. § 41b Abs. 2 EStG - Wegfall der eTIN ab 01.01.2023

Bezug: Beitrag Nr. 15 im Fach-Info 1/2023 vom 17.04.2023

Im v. g. Fach-Info wurde auf den Wegfall der eTIN ab dem 01.01.2023 hingewiesen. Dieses bedeutet, dass Arbeitgeber und Sozialleistungsträger ab 2023 bei der elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen bzw. der Lohnersatzleistungen zwingend die Identifikationsnummer (IdNr.) der Arbeitnehmer bzw. Leistungsempfänger angeben müssen.

Anfang des Jahres wurde auf Bund-/Länder-Ebene beschlossen, dass Arbeitgeber in Ausnahmefällen die Lohnsteuerbescheinigung in Papierform an die Finanzämter senden dürfen, wenn der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber seine IdNr. trotz mehrmaliger Aufforderung nicht mitteilt.

Auf Bund-/Länder-Ebene wurde erneut erörtert, wie mit den Fällen, in denen Arbeitgebern und Sozialleistungsträgern die IdNr. des Arbeitnehmers bzw. des Leistungsempfängers nicht vorliegt, umzugehen ist.

Zum einen wurde geprüft, ob § 39 Abs. 3 EStG dahingehend (weit) ausgelegt werden kann, dass der Arbeitgeber – auch ohne Vollmacht seines Arbeitnehmers – eine IdNr. für diesen beantragen bzw. diese beim FA erfragen kann. Die Prüfung hat ergeben, dass eine Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO – ohne Vollmacht des Arbeitnehmers – aus datenschutzrechtlicher Sicht ausgeschlossen ist.

Hieraus folgt, dass Arbeitgeber in diesen Fällen ihrer Verpflichtung, die Lohnsteuerbescheinigung mit IdNr. elektronisch zu übermitteln, nicht nachkommen können. Eine alternative Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen in Papierform findet darüber hinaus keine Grundlage im Gesetz. **Der Beschluss, dass Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigungen in Ausnahmefällen in Papierform übermitteln können, wurde daher aufgehoben.**

Sofern dem Arbeitgeber die IdNr. seines Arbeitnehmers nicht bekannt ist und der Arbeitgeber nicht i. S. d. §§ 39 Abs. 3 oder 39e Abs. 8 EStG bevollmächtigt wurde, **ist die Steuerklasse VI anzuwenden** (§ 39c Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 38b Abs. 1 Nr. 6 EStG).

Bezüglich der Übermittlung von Daten über Lohnersatzleistungen gilt Folgendes:

Auch die Sozialleistungsträger haben ab dem Veranlagungszeitraum 2023 bei der Datenübermittlung ausschließlich die IdNr. als Ordnungsmerkmal anzugeben (§ 41b Abs. 2 S. 1 EStG gilt gem. § 32b Abs. 3 S. 1 EStG entsprechend).

Den Sozialleistungsträgern steht das maschinelle Anfrageverfahren (MAV) beim Bundeszentralamt für Steuern zur Verfügung, um die IdNr. des Leistungsempfängers zu erfragen (§ 32b Abs. 3 EStG i. V. m. § 22a Abs. 2 EStG). Dieses hat der Sozialleistungsträger zwingend zu nutzen, wenn der Leistungsempfänger trotz Aufforderung seine IdNr. nicht mitteilt.

Zu dieser Thematik soll ein BMF-Schreiben herausgegeben werden. Wann mit einer Veröffentlichung gerechnet werden kann, ist nicht bekannt.

Az.: S 2378 - 2022/004 - 52

Fach-Info 3/2023 vom 15.12.2023

Finanzgerichtsordnung

14. § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO - Energiepreispauschale (EPP)

Zum Rechtsweg und zum richtigen Beklagten für eine Klage auf Gewährung der Energiepreispauschale

Beschluss des FG Münster vom 5. September 2023 [11 K 1588/23 Kg (PKH)]

Leitsatz: Das FG hat entschieden, dass bezüglich der Auszahlung der Energiepreispauschale - jedenfalls soweit sie noch nicht i. S. des § 115 Abs.2 EStG ausgezahlt ist - der Finanzrechtsweg eröffnet ist. Außerdem stellt das Gericht klar, dass richtiger Beklagter für eine Klage auf Gewährung der Energiepreispauschale das Finanzamt und nicht der Arbeitgeber ist.

Sachverhalt: Der Antragsteller war in 2022 bei einem Unternehmen (Beklagter in der Hauptsache) in Vollzeit beschäftigt. Er beehrte mit der in der Hauptsache erhobenen Klage, den Beklagten zur Auszahlung der EPP in Höhe von 300 € nach §§ 115 ff EStG zu verurteilen.

Lösung des Gerichts: Nach § 120 Abs. 1 EStG sind auf die EPP die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. Auch wenn es sich bei der EPP materiell um eine Sozialleistung mit Subventionscharakter handelt, ist sie damit - zumindest rechtstechnisch - als eine Steuervergütung ausgestaltet. Ihre Auszahlung betrifft deshalb einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 37 Abs. 1 AO. Damit liegt eine abgabenrechtliche Streitigkeit vor, die in die Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO fällt.

Darüber hinaus macht das Gericht deutlich, dass Ansprüche auf Steuervergütungen gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen sind. Für die Klage gegen den Arbeitgeber besteht daher kein Rechtsschutzinteresse, da dieser nicht Schuldner der EPP ist. Im Übrigen erfüllt der Arbeitgeber durch die Auszahlung der EPP keine arbeitsvertragliche Leistungs- oder Zahlungspflicht, sondern eine ihm durch den Gesetzgeber auferlegte Pflicht einer Zahlstelle. Solange die EPP noch nicht im Sinne des § 115 Abs. 2 EStG ausgezahlt worden ist, muss der Gläubiger der EPP daher grundsätzlich gemäß § 115 Abs. 1 EStG gegenüber dem Finanzamt die Festsetzung durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung geltend machen.

Weitere Rechtsprechung: Die Ansicht des FG Münster steht im Einklang mit dem ergangenen Beschluss des LArbG Düsseldorf (Beschluss vom 5. Oktober 2023 – 3 Ta 240/23–) und dem Urteil des ArbG Lübeck (Urteil vom 1. Dezember 2022 – 1 Ca 1849/22 –, dieses aber noch nicht rechtskräftig, da sofortige Beschwerde eingelegt und noch nicht entschieden).

Az.: FG 1021 – 2023/001 - 51