

Inhalt:

1. Urteile bezüglich der Bildung einer Rückstellung für Leerstand
2. Europäischer Gerichtshof: "Gielen"-Sache

1. Risiko des Leerstands: Rückstellung gestattet?

Leerstand ist gerade in Zeiten der Rezession kein unbekannter Begriff. Die Frage stellt sich, welche Möglichkeiten das Ertragssteuerrecht bietet, enttäuschende Ergebnisse aufzufangen. Eine Möglichkeit ist die Bildung einer Rückstellung, sodass der Steuerpflichtige schon frühzeitig zukünftige Ausgaben oder auch Mindererträge berücksichtigen und auf diese Weise seinen steuerpflichtigen Gewinn verringern kann.

Die Kriterien zur Bildung einer Rückstellung für steuerliche Zwecke sind aber nicht unbedingt dieselben wie die, die für das Handelsbilanzrecht gelten. In der Praxis gibt es deshalb oft die Diskussion, ob einer Rückstellung in der Handelsbilanz auch für steuerliche Zwecke gefolgt werden kann. Im sogenannten "Baksteen"-Urteil hat der niederländische Oberste Gerichtshof (*Hoge Raad*) drei allgemeine Kriterien formuliert, unter denen ein Steuerpflichtiger eine Rückstellung bilden kann. Die Kriterien sind, dass

- (i) die zukünftigen Ausgaben ihren Ursprung in Fakten und Umständen haben, die vor dem Bilanzdatum gelegen sind,
- (ii) die Ausgaben diesem Zeitraum auch tatsächlich zugerechnet werden können und
- (iii) es ein angemessenes Maß der Sicherheit gibt, dass die Ausgaben entstehen werden..

2009 sind von zwei verschiedenen Gerichtshöfen Urteile in zwei separaten Sachen ergangen, aber zur selben Frage, ob eine Rückstellung für das Risiko des Leerstands gebildet werden kann. Die Fälle zeigen deutlich die Schwierigkeit der steuerlichen Haltbarkeit der Rückstellungen.

Gerichtshof Den Bosch

Der Steuerpflichtige verkauft einem Dritten ein Gebäude. Beide Parteien vereinbaren nachher, dass der Käufer das Gebäude dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von 10 Jahren vermietet wird. Der Steuerpflichtige selbst wird jedoch weniger als die Hälfte der Kapazität des Gebäudes benutzen. Der Vermietungsvertrag ermöglicht deshalb die Untervermietung. Für den Teil, den der Steuerpflichtige selbst nicht benutzt, beabsichtigt er, das Recht der Untervermietung anzuwenden.

Loyens & Loeff ist eine unabhängige „full service“ Kanzlei für die Benelux-Staaten mit insgesamt mehr als 750 Rechtsanwälten, Steuerberatern und Notaren.

Die Kanzlei zählt sechs Büros in den Benelux-Staaten und elf Büros in den Finanzzentren der Welt, seit 1991 auch in Frankfurt am Main. Loyens & Loeff hat umfangreiche Kenntnisse und Erfahrungen auf den Fachgebieten nationales und internationales Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, Immobilienrecht, M&A, Börseneinführungen, Privatisierungen, Venture Capital Transaktionen, Finanzprodukte, Baurecht, Arbeitsrecht, öffentliches Recht, Insolvenzrecht, EU und Kartellrecht. Unsere Mandanten sind vor allem in der größeren internationalen Wirtschaft tätig.

Immobilienteam

Eine der Praxisgruppen von Loyens & Loeff ist das Immobilienteam. Innerhalb dieses Teams arbeiten spezialisierte Rechtsanwälte, Steuerberater und Notare eng zusammen, um für jeden Fall die steuerlich und juristisch optimierte Struktur zu entwickeln. Das Immobilienteam hat eine langjährige Erfahrung in der Entwicklung von Investitionsstrukturen für unsere

Im ersten Vermietungsjahr ist die Untervermietung nur beschränkt erfolgreich gewesen. In seiner Steuererklärung möchte der Beteiligte eine Rückstellung für das Risiko des Leerstands für die kommenden Jahre bilden. Dieser Rückstellung wird vom Inspektor nicht gefolgt. Der Gerichtshof entscheidet, dass der Steuerpflichtige keine Rückstellung bilden kann, weil das Risiko des Leerstands dem Jahr, in dem der Leerstand tatsächlich auftritt, zugerechnet werden muss (Kriterium iii deshalb nicht erfüllt). Der Steuerpflichtige hat Revision beim Hoge Raad eingelegt.

Gerichtshof Den Haag

Der Steuerpflichtige mietet ein Gebäude für seine Unternehmenstätigkeiten. Der Mietvertrag gilt bis Ende 2003, wird aber für fünf zusätzliche Jahre verlängert. 2004 findet eine Reorganisation statt, in deren Rahmen die Unternehmenstätigkeiten des Steuerpflichtigen verlegt werden. Der Steuerpflichtige benutzt das Gebäude nicht mehr und versucht es unterzuvermieten, aber dies gelingt nicht.

Auch in diesem Fall bildet der Steuerpflichtige eine Rückstellung für das Risiko des Leerstands und auch hier ist der Inspektor hiermit nicht einverstanden. Der Gerichtshof urteilt jedoch, dass der Steuerpflichtige vertreten hat, dass zum Jahresende 2004 vorhersehbar war, dass das Gebäude in den Jahren 2005 bis 2009 nicht vermietet oder anders rentabel gemacht werden konnte. Also war das Gebäude nicht von Nutzen für den Steuerpflichtigen und deshalb durfte er eine Rückstellung bilden.

Schlussfolgerung

Aus den entschiedenen Fällen ist wohl abzuleiten, dass nur in den Situationen, in denen es nachweisbar vorhersehbar ist, dass das Gebäude für den Steuerpflichtigen nicht von Nutzen ist, eine steuerliche Rückstellung für das Risiko des Leerstands gebildet werden kann. Die Entscheidung des Hoge Raad bleibt allerdings abzuwarten.

2. Optionsregelung rechtfertigt eine Diskriminierung der Niederlassungsfreiheit nicht (Gielen-Sache)

In der Gielen-Sache handelt es sich um einen Unternehmer (Herrn Gielen), der in Deutschland wohnt und arbeitet. Das Einzelunternehmen von Herrn Gielen unterhält eine Betriebsstätte in den Niederlanden. In seiner niederländischen Steuererklärung beansprucht Herr Gielen bei der Ermittlung des niederländischen Gewinns den sogenannten "Selbständigenabzug". Dieser Abzugsbetrag kann grundsätzlich geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige als Unternehmer Gewinne erzielt und während eines Kalenderjahres mindestens 1.225 Stunden für ein oder mehrere Unternehmen arbeitet (die Mindeststundenzahl).

deutschen Mandanten.

Disclaimer

Obwohl dieses Bulletin mit großer Sorgfalt zusammengestellt wurde, übernimmt die Kanzlei Loyens & Loeff keinerlei Haftung für die Folgen der Benutzung dieses Bulletins ohne die Einwilligung der Kanzlei. Der Inhalt dieses Bulletins dient zur allgemeinen Information und soll nicht als Beratung betrachtet werden.

Redaktion

Etienne Spierts
Alexander Fortuin
Sander Reintjens
Serge van Rijnsoever

Frankfurt am Main
+49 69 97 15 70

Bitte klicken Sie [hier](#), um sich auch dieser Mailingliste auszutragen.

Bitte klicken Sie [hier](#), um sich aus allen elektronischen Loyens & Loeff Veröffentlichungen auszutragen.

Für weitere Informationen zu unseren "newsletters" und "flashes" klicken Sie auf [diese Seite](#).

<http://www.loyensloeff.com>

Für einen ausländischen Steuerpflichtigen wie Herrn Gielen gilt, dass nur die Stunden angerechnet werden, die er in einer niederländischen Betriebsstätte arbeitet. Bei einem in den Niederlanden Ansässigen werden jedoch sowohl die in den Niederlanden als auch die im Ausland gearbeiteten Stunden berücksichtigt. Herr Gielen arbeitete insgesamt zwar mehr als die Mindeststundenzahl im Unternehmen, aber war weniger als 1.225 Stunden in der niederländischen Betriebsstätte tätig. Demzufolge wurde ihm der Abzug versagt. Hätte Herr Gielen optiert, wie ein inländischer Steuerpflichtiger behandelt zu werden, hätte er den Selbständigenabzug beanspruchen können. In diesem Fall wurde jedoch von dieser Optionsregelung kein Gebrauch gemacht.

Die Frage stellte sich, ob eine Diskriminierung vorliegt und wenn ja, ob der Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen gerechtfertigt ist, wenn ein ausländischer Steuerpflichtiger sich freiwillig für den Steuerstatus eines Gebietsansässigen entscheiden kann. In seinen Schlussanträgen vom 27.10.2009 hatte der Generalanwalt schon die Auffassung vertreten, dass eine Diskriminierung vorliegt und die Optionsregelung nicht als Mittel zur Heilung eines Rechtsverstößes angewendet werden kann.

In seinem Urteil stellt der Europäische Gerichtshof ("**EuGH**") fest, dass gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige sich im Hinblick auf den Selbständigenabzug in einer vergleichbaren Situation befinden, weil die Regelung nicht die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands betrifft. Der EuGH folgt dem Generalanwalt und entscheidet, dass die Regelung eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Sinne der Niederlassungsfreiheit (Artikel 49 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) darstellt.

Außerdem entscheidet er, dass die die Niederlassungsfreiheit beschränkende nationale Regelung auch dann mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, wenn ihre Anwendung fakultativ ist (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04). Für Recht wird erkannt, dass die Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegensteht, die in Bezug auf die Gewährung einer Steuervergünstigung diskriminierende Wirkungen für gebietsfremde Steuerpflichtige hat, selbst wenn diese Steuerpflichtigen hinsichtlich der betreffenden Vergünstigung die Regelung wählen können, die für gebietsansässige Steuerpflichtige gilt.

Die Frage stellt sich, ob die Argumentation in diesem Urteil auch in anderen Situationen, in denen ertragssteuerliche Bestimmungen gelten, die einen Unterschied zwischen gebietsfremden und gebietsansässigen Steuerpflichtigen macht, benutzt werden kann. Möglicherweise gilt dies für

die pauschale Besteuerung in Box 3, spezifischer: den Freibetrag. Nur unbeschränkt Steuerpflichtigen wird ein Vermögensfreibetrag gewährt – das heißt die Bemessungsgrundlage in der Box 3 wird um einen pauschalen Betrag verringert – während beschränkt Steuerpflichtige auf diesen kein Recht haben, es sei denn, dass sie für unbeschränkte Steuerpflicht optiert haben.

An dieser Stelle ist allerdings auch auf ein Urteil des Gerichts Breda vom 15.02.2010 (Nr. AWB09/1556) hinzuweisen, in dem entschieden wurde, dass ein ausländischer Steuerpflichtiger, der über einen steuerlich transparenten Fonds an niederländischen Immobilien beteiligt ist, auf Basis des EuGH-Urteils vom 05.07.2005 in der D-Sache (Nr. C-376/03) keinen Anspruch auf den Vermögensfreibetrag hat.