

# Deutsche Steuer-Zeitung

Herausgeber: Professor Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.; Professor Dr. Carl Otto Lenz, Generalanwalt beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften a.D.; Franz Josef Haas, Rechtsanwalt und Notar a.D., Fachanwalt für Steuerrecht;

Professor Dr. Christian Flämig, Universität Marburg;

Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut, München;

Professor Dr. Franz-Christoph Zeitler, Vizepräsident der Deutschen Bundesbank i.R.;

Dr. h.c. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

## DStZ-Aktuell

Bearbeiter: Thomas Carlé, M.B.L.-HSG, RA, FAStr, Köln [TC]; Anne Killat-Risthaus, StB, Dipl.-Finw., Frankfurt [AK]; Dennis Kleine-König, StB, Köln [DK]; Professor Dr. Thomas Köster, WP, StB, Aachen [TK]; Professor Dr. Joachim Schiffers, WP, StB, Ratingen [JS]; Elmar Urbach, RA, Dipl.-Finw., Köln [EU]; Dr. Annekatrin Veit, RAin, StB, München [AV].

### Gesetzgebung/Steuerrecht – Allgemein

#### BZSt: Abruffrist zur Regelabfrage bei Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer verlängert

BZSt v. 16.10.2014, [www.BZSt.de](http://www.BZSt.de).

EStG § 51a Abs. 2c Nr. 3.

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat die Abruffrist zur Regelabfrage bei Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer verlängert, da das BZSt nach wie vor einen hohen Eingang an Registrierungs- und Zulassungsanträgen von Kirchensteuerabzugsverpflichteten verzeichnet.

§ 51a Abs. 2c Nr. 3 EStG sieht vor, dass Kirchensteuerabzugsverpflichtete einmal jährlich im Zeitraum vom 1.9. bis 31.10. im automatisierten Verfahren abfragen, ob Kunden bzw. Anteilseigner zum Stichtag 31.8. des Jahres kirchensteuerpflichtig sind.

Damit wird ermöglicht, die Kirchensteuer bei Kapitalerträgen ab 1.1.2015 genauso wie die Kapitalertragsteuer weitestgehend direkt an der Quelle einzubehalten und abzuführen. Für Kirchenmitglieder erleichtert das automatisierte Verfahren die Erfüllung der steuerlichen Pflichten.

Damit auch die aktuell Antragstellenden noch für das Einführungsjahr 2015 die Informationen zur Kirchensteuerpflicht erhalten können, werden die Schnittstellen jedenfalls auch im November 2014 Datensätze entgegennehmen und beantworten.

Die Verlängerung gibt insbesondere den Antragstellern, die sich erst sehr spät für die Teilnahme am Verfahren entschieden haben, Gelegenheit, noch in 2014 die für den Kirchensteuerabzug in 2015 notwendigen Abfragen durchzuführen.

**Hinweis:** Teilnehmer, die bislang noch keine Registrierung bzw. Zulassung beantragt haben, werden daher gebeten, sich umgehend an das BZSt zu wenden.

[JH]

### Unternehmer und Freiberufler

#### Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

##### Sanierungsaufwand kann auch ohne Bescheid der Denkmalschutzbehörde Berücksichtigung finden

BFH v. 14.5.2014, X R 7/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

EStG § 7i Abs. 2; AO § 162 Abs. 5.

Im Urteilsfall erwarben die Kläger zwei unsanierte Eigentumswohnungen. Im Kaufvertrag war geregelt, dass rund 400 000 € der Anschaffungskosten auf die Sanierung entfallen. Eine entsprechende Bescheinigung der Denkmalbehörde beantragten die Kläger. Bevor diese Bescheinigung ergehen konnte, beantragten die Kläger einen Teil des Aufwands als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Das beklagte FA lehnte dies ab, da nach seiner Auffassung die Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde materiell-rechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung sei. Eine Berücksichtigung nach Maßgabe der §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO im Wege einer Ermessensentscheidung lehnte das beklagte FA ab, da der im Kaufvertrag ausgewiesene Betrag nicht hinreichend konkrete Bezüge zu den einzelnen Baumaßnahmen aufweise. Der anschließende Einspruch blieb ebenfalls erfolgslos, so dass die Klage geboten war. Das Sächsische FG gab der Klage mit Urteil 2 K 42/12 v. 22.2.2012, EFG 2012, 1001, überwiegend statt. Im Rahmen der Revision trug das be-

klagte FA vor, dass entgegen der Auffassung des FG keine Schätzungsbefugnis bestehe; ressortfremde Grundlagenbescheide fielen nicht in den Anwendungsbereich der §§ 155 Abs. 2 und 162 Abs. 5 AO. Das dem Verfahren beigetretene BMF betonte zudem, dass die Bescheinigung der Denkmalbehörde materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung sei und es den Finanzbehörden mangels eigener Sachkunde nicht möglich sei, zu überprüfen, ob geförderte Maßnahmen überhaupt durchgeführt worden sind. Die Revision des beklagten FA war insgesamt erfolgreich und führte zur Abweisung der Klage.

Der X. Senat betont in seiner Entscheidung, dass die Kläger lediglich die Antragstellung bei der Denkmalbehörde belegen können. Dem beklagten FA obliege aus diesem Grunde eine Ermessensentscheidung, ob auch ohne die Bescheinigung der Denkmalbehörde ein Abzugsbetrag und wenn ja in welcher Höhe zu berücksichtigen ist. § 155 Abs. 2 AO sei demnach so zu verstehen, dass der Folgebescheid auch dann erteilt werden könne, wenn der Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde. In diesem Fall müsse das jeweilige FA alle betroffenen Besteuerungsgrundlagen berücksichtigen und selbst überprüfen, was sich auch aus dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 Abs. 2 AO ergebe. Nach Maßgabe des § 162 Abs. 5 AO könnten feststellungsbedürftige Voraussetzungen ggf. auch geschätzt werden. Dabei handele es sich insgesamt um eine einheitliche Ermessensentscheidung. Die Schätzungsbefugnis in § 162 Abs. 5 AO gehe über die in § 162 Abs. 1 und Abs. 2 AO geregelte Schätzungsbefugnis hinaus, da sie alle in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen umfasse. Dies gelte dem Grunde nach auch bei der Anerkennung von Sanierungsaufwand, so dass das jeweilige FA auch bei noch fehlender Bescheinigung der Denkmalbehörde im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung zu entscheiden habe, ob und in welcher Höhe geltend gemachte Sanierungsaufwendungen bereits im Folgebescheid zu berücksichtigen sind. Hieraus ergebe sich jedoch kein Zwang, einen solchen Aufwand anzusetzen. Im vorliegenden Fall kommt der erkennende Senat des BFH vor diesem Hintergrund zu einem von der Entscheidung des FG abweichenden Ergebnis, denn der BFH geht davon aus, dass das beklagte FA eine Ermessensentscheidung i.S.d. §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO getroffen hat und diese nicht ermessensfehlerhaft war.

**Hinweis:** Die Entscheidung des X. Senats ist inhaltlich nicht zu beanstanden. § 162 Abs. 5 enthält anders als § 162 Abs. 1 und Abs. 2 AO keine endgültige Schätzungsbefugnis, sondern lediglich die Befugnis, eine vorläufige Entscheidung zu treffen. Hintergrund ist, dass § 162 Abs. 5 kein **tatsächliches „Nichtermittelnkönnen“** – wie dies in § 162 Abs. 1 Satz 1 AO der Fall ist – sondern ein **rechtliches „Nichtermittelnkönnen“** mangels Ermittlungskompetenz regelt, Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Tz. 87 (Januar 2010). Im vorliegenden Fall hatten die Kläger demnach dem Grunde nach die Möglichkeit, eine Berücksichtigung des Sanierungsaufwands auch vor Ergehen einer entsprechenden Bescheinigung der Denkmalbehörde zu verlangen; die vom beklagten FA getroffene Ermessensentscheidung fiel jedoch negativ aus und war als solche inhaltlich nicht zu beanstanden.

## Kapitalgesellschaften

### Bilanzierung von Steuererstattungsansprüchen und Steuernachzahlungen nach einer Betriebsprüfung; Umsetzung der sog. STEKO-Rechtsprechung bei Aktiengewinnen

OFD Nordrhein-Westfalen v. 18.8.2014, Kurzinformation Einkommensteuer 31/2014, DStR 2014, 1720.

**AEUV Art. 63 (EGV Art. 56); KStG 1999 § 8b Abs. 3; KAGG § 40a Abs. 1.**

Mit Schreiben v. 18.8.2014 in Form einer Kurzinformation Einkommensteuer hat die OFD Nordrhein-Westfalen zu Umsetzungsfragen der sog. STEKO-Rechtsprechung bei Aktiengewinnen aus Investmentfonds und der Bilanzierung von Steuererstattungsansprüchen und Steuernachzahlungen nach einer Betriebsprüfung Stellung genommen.

Hintergrund für den Erlass der Kurzinformation sind die Urteile des EuGH v. 22.1.2009 (C-377/07, BStBl II 2011, 95) und des BFH v. 22.4.2009 (I R 57/06, BStBl II 2011, 66 STEKO-Rechtsprechung).

Nach diesen Urteilen verstößt das Abzugsverbot für Gewinnminderungen auf Beteiligungen nach § 8b Abs. 3 KStG 1999 gegen die in Art. 56 EGV (nun Art. 63 AEUV) garantierte Kapitalverkehrsfreiheit, weil das Abzugsverbot im VZ 2001 auf Auslandbeteiligungen beschränkt war. Wegen der Anwendung dieser Rechtsprechung auf noch offene Fälle erfolgt der Hinweis auf das BMF-Schreiben v. 11.11.2010 (IV C 2 - S 2750-a/07/10006, BStBl I 2011, 40), mittlerweile ersetzt durch das BMF-Schreiben v. 16.4.2012 (IV C 2 - S 2750-a/07/10006, BStBl I 2012, 529).

Im Anschluss an diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil v. 28.10.2009 (I R 27/08, BStBl II 2011, 229) entschieden, die Beschränkung des Abzugsverbots für negative Aktiengewinne, die auf Beteiligungen inländischer Investmentvermögen an ausländischen Kapitalgesellschaften beruhen und durch Veräußerung oder Rückgabe von Anteilen an inländischen Investmentfonds im Jahre 2001 realisiert wurden, stehe ebenfalls nicht mit Art. 56 EGV (nun Art. 63 AEUV) in Einklang.

Das BMF hat daraufhin mit Schreiben v. 1.2.2011 (IV C 1 - S 1980-1/09/10006, BStBl I 2011, 201) dazu Stellung genommen, wie in den noch offenen Fällen zu verfahren ist. Danach entfällt für den VZ 2001 die Hinturechnung eines negativen Anleger-Aktiengewinns gem. § 40a Abs. 1 KAGG i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG in der damaligen Fassung. Um eine Korrektur bereits ermittelter und veröffentlichter Fonds-Aktiengewinne zu vermeiden, ist nach Rz. 6 des BMF-Schreibens v. 1.2.2011 (in BStBl I 2011, 201) aus praktischen Gründen eine Änderung der für die Investmentvermögen bekannt gegebenen Fonds-Aktiengewinne nicht erforderlich. Die Rechtsprechung kann auf Ebene der Anleger durch Korrektur der Anleger-Aktiengewinne umgesetzt werden. Dazu sind entsprechende Korrekturposten zu bilden.

Die Anwendung der STEKO-Rechtsprechung in Rechtsbehelfsverfahren führt einerseits für einzelne VZ zu Steuererstattungsansprüchen, andererseits auf Grund gegenläufiger Auswirkungen u.U. auch zu Steuernachzahlungen.

Vom FA bestrittene Steuererstattungsansprüche sind nach der Rechtsprechung des BFH zum ersten Bilanzstichtag zu aktivieren, der auf die vorbehaltlose Veröffentlichung der die Ansprüche begründenden Rechtsprechung und ggf. begleitender Regelungen des BMF folgt (BFH v. 31.8.2011, X R 19/10, BSTBl II 2012, 190, m.w.N.). Dementsprechend sind die auf der Anwendung der STEKO-Rechtsprechung beruhenden Steuererstattungsansprüche bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr erst zum 31.12.2011 zu erfassen. Dies gilt grundsätzlich auch für damit verbundene Ansprüche auf Erstattungszinsen nach § 233a AO.

Fraglich ist jedoch, zu welchem Bilanzstichtag Steuernachzahlungen, die sich als Folgewirkung aus der Umsetzung der Rechtsprechung ergeben, auszuweisen sind. Nach H 4.9 „Rückstellung für künftige Steuernachforderung“ Satz 2 EStH 2012 sind abzugsfähige Mehrsteuern, die sich auf Grund von geänderten Veranlagungen ergeben, grundsätzlich dem Jahr zu belasten, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Ob diese Regelung auch dann zu beachten ist, wenn – wie hier – die für die Steuernachzahlung maßgebende Gewinn erhöhung lediglich als Folgewirkung einer Gewinnminderung aus einem vorherigen Veranlagungszeitraum zustande kommt, erscheint zweifelhaft.

**Hinweis:** Eine letztendliche Entscheidung dieser Zweifelsfrage steht noch aus. Entsprechende Fälle sind bis zum Ergehen einer weiteren Weisung offen zu halten.

In diesem Zusammenhang sei auf die offenen Fälle zu § 40a Abs. 1 KAGG i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG vor dem BFH verwiesen (Az. I R 33/09 und I R 74/12). Die Urteile sind noch nicht veröffentlicht. Der BFH hatte für den VZ 2002 über die Nichtanwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG im Rahmen des § 40a Abs. 1 KAGG zu entscheiden und insbesondere über die Frage der Verrechnung von positiven und negativen Aktiengewinnen, auch bei Anfall innerhalb eines Investmentvermögens (Frage der Ablehnung der „Sal dierungstheorie“ des BMF).

Die Erkenntnisse des BFH aus den beiden Urteilen werden aber für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von erheblicher Bedeutung sein. Sobald die Entscheidungsgründe veröffentlicht sind, werden die Auswirkungen für 2001 und 2002, aber auch für 2003 zu überprüfen sein.

[JH]

### Kapitalertragsteuer kann bei Änderung des KSt-Bescheids erneut festgesetzt werden BFH v. 8.4.2014, I R 51/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

#### AO § 174, § 227.

Im Urteilsfall nahm die Klägerin die Dienstleistung einer Gesellschaft für Rücklagenmanagement in Anspruch. Diese zeichnete einen Vorzugsgeschäftsanteil im Nennwert von 1 500€ und erhielt im Gegenzug eine Vorzugsdividende i.H.v. rund 23 Mio. DM. Für diese Dividende meldete die Klägerin die Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag beim beklagten FA an und führte die entsprechenden Beträge ab. Die sich aus der Ausschüttung ergebende Minderung der Körperschaftsteuer i.H.v. rund

5 Mio. DM wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Körperschaftsteuerbescheid für 1999 berücksichtigt. Das für die Gesellschaft für Rücklagenmanagement zuständige FA vertrat die Auffassung, dass die vorliegende Gestaltung keine Gewinnausschüttung sondern die Rückzahlung eines Darlehens darstelle. Das beklagte FA folgte dieser Auffassung und gewährte die Körperschaftsteuerminderung nicht mehr. Der auf der Grundlage des § 164 AO geänderte Bescheid über Körperschaftsteuer 1999 wurde nicht angefochten. Die Klägerin beantragte daraufhin die Erstattung der Kapitalertragsteuer gem. § 44b Abs. 4 EStG bzw. Abs. 5 EStG und erstattete den entsprechenden Betrag. Die Klägerin forderte die Gesellschaft für Rücklagenmanagement anschließend auf, die Bescheinigung über die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer zurückzugeben und informierte, da dies nicht geschah, sowohl das beklagte FA als auch das für die Gesellschaft für Rücklagenmanagement zuständige FA hierüber. Das beklagte FA änderte im September 2004 erneut die Körperschaftsteuerfestsetzung für 1999 und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf; die Klägerin erhob hiergegen Einspruch und richtete sich gegen die vom beklagten FA vertretene Beurteilung der Dividende als Darlehensrückzahlung. Infolge des BFH-Urteils v. 28.6.2006, I R 97/05, BFH/NV 2006, 2207, mit dem der I. Senat des BFH feststellte, dass Gestaltungen der vorliegenden Art nicht in ein Darlehen umgedeutet werden können, änderte das beklagte FA den Körperschaftsteuerbescheid für 1999 erneut und berücksichtigte die Körperschaftsteuerminderung wieder. Zudem setzte das beklagte FA die Kapitalertragsteuer sowie den Solidaritätszuschlag in Höhe der ursprünglich erklärten Beträge fest und berief sich hierbei auf § 174 Abs. 4 AO. Es forderte die Klägerin auf, den Betrag abzuführen. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos, die anschließend geführte Klage vor dem FG des Saarlands hatte jedoch Erfolg (FG Saarland v. 21.6.2012, 1 K 1041/11, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)). Das FG stützte sich darauf, dass die Klägerin nicht zur erneuten Steueranmeldung verpflichtet gewesen sei und die Voraussetzungen für den Erlass eines Nacherhebungsbescheides nicht vorliegen. Die anschließend geführte Revision des beklagten FA hatte hingegen Erfolg. Der I. Senat kommt in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass der angefochtene Bescheid zwar nach Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist ergangen ist, dies jedoch unbeachtlich ist. Auf der Grundlage des § 174 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Satz 1 AO sei demnach maßgeblich, dass das beklagte FA schlussendlich im Körperschaftsteuerbescheid für 1999 das Vorliegen einer Gewinnausschüttung anerkannt und am gleichen Tage den angefochteten Bescheid zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer erlassen hat. Der BFH sieht insoweit die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO als erfüllt an, denn das beklagte FA hat eine irrite Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts angenommen, in dem es die Körperschaftsteuerminderung nicht gewährt hat. Nachdem dies auf Grund eines Rechtsbehelfs bzw. eines Antrags des Stpfl. zu seinen Gunsten geändert wurde, sei insoweit eine Änderung des Folgebescheids – hier betreffend die Kapitalertragsteuer – möglich. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei sie im vorliegenden Fall auch keine Dritte i.S.d. § 174 Abs. 5 AO, so dass es auf die nicht erfolgte Hinzuziehung im Einspruchsverfahren nicht ankomme. Zudem weist der BFH die Auffassung des FG zurück, wonach die Anforderungen eines Nacherhebungsbescheids gem. § 167 Satz 1 AO durch das beklagte FA zu erfüllen gewesen wären.

ren. Dessen Anforderungen seien nur dann zu beachten, wenn der Entrichtungspflichtige seiner Pflicht zur Steueranmeldung nicht genügt und er deshalb materiell-rechtlich betrachtet als Haftungsschuldner der Kapitalertragsteuer in Anspruch zu nehmen ist. Hieraus folgert der I. Senat, dass es sich um eine eigene Steuerschuld und nicht um eine fiktive Haftungsschuld handelt. Letzteres sei jedoch erforderlich, damit ein Nacherhebungsbescheid i.S.d. § 167 Satz 1 AO ergehen kann.

**Hinweis:** Der Entscheidung des I. Senats ist vollumfänglich zuzustimmen. Es ist nur folgerichtig, die Kapitalertragsteuerfestsetzung vorzunehmen, wenn bei der Körperschaftsteuer im Streitjahr davon aus gegangen wird, dass es sich um eine Dividendenauszahlung und nicht um eine Darlehensrückzahlung gehandelt hat. Ebenso nachvollziehbar sind die Ausführungen des I. Senats zu der Frage, ob es sich um einen Nacherhebungsbescheid i.S.d. § 167 AO handelt. Zutreffend differenziert der I. Senat zwischen eigener Steuer und einer Haftungsschuld. Da die Kapitalertragsteuer eine eigene Steuerschuld der Klägerin war, kann es auf die Voraussetzungen des § 167 Satz 1 AO nicht ankommen.

[TC]

### International tätige Unternehmen

#### **Erlass von Nachzahlungszinsen bei Verrechnungspreiskorrektur nicht zwingend geboten**

BFH v. 3.7.2014, III R 53/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

#### **AO § 227.**

Im Urteilsfall waren die Kläger im streitigen Zeitraum an einer inländischen Kommanditgesellschaft beteiligt. Im Zuge einer steuerlichen Betriebsprüfung erhöhte das beklagte FA das den Klägern zuzurechnende Beteiligungsergebnis. Grund für die Erhöhung war eine tatsächliche Verständigung über die Frage, in welcher Höhe das Ergebnis der inländischen Gesellschaft zu Gunsten einer österreichischen Schwestergesellschaft gemindert wurde und insoweit eine Verrechnungspreiskorrektur notwendig ist. Gegen die in Umsetzung der tatsächlichen Verständigung ergangenen Folgebescheide für die Einkommensteuer legten die Kläger Einspruch ein, da darin Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO festgesetzt wurden. Im Einspruchsverfahren beantragten sie, Nachzahlungszinsen i.H.v. rund 800 000 € aus Billigkeitsgründen zu erlassen, da sie aus der Verschiebung des Ergebnisses keinen Vorteil erlangt hätten und den in Deutschland zu zahlenden Nachzahlungszinsen keine Erstattungszinsen in Österreich gegenüber stünden. Das beklagte FA lehnte dies ab. Die anschließend geführte Klage blieb ebenfalls erfolglos (FG Nürnberg v. 25.2.2011, 7 K 3/10, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)). Diese Entscheidung wurde durch den BFH bestätigt.

Der III. Senat führt in seinem Urteil aus, dass ein Erlass von Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO grundsätzlich möglich ist. Die im Rahmen des Billigkeitsverfahrens gem. § 227 AO zu treffende Entscheidung der jeweiligen Finanzbehörde sei gerichtlich jedoch nur eingeschränkt überprüfbar. Ist der Ermessensspielraum der Behörde auf null reduziert, so dass nur eine Entscheidung ermessens-

gerecht ist, bestehe ein Anspruch auf Erlass. Einen solchen Anspruch kann der III. Senat vorliegend jedoch nicht erkennen. Aus Sicht des BFH ist es ohne Belang, dass der Erhöhung der Einkommensteuerschuld der Kläger, die zu Nachzahlungszinsen geführt hat, kein korrespondierender Erstattungsanspruch der österreichischen Gesellschaft gegenüber steht. Sinn und Zweck des § 233a AO sei es, den möglichen Liquiditätsvorteil abzuschöpfen, der aus der verspäteten Festsetzung der Steuer entsteht. Inwieweit hierdurch ein Schaden entsteht, sei unbedeutlich, so dass nur auf die Verhältnisse des jeweiligen Zinsschuldners abzustellen sei. Hinzu komme, dass es sich bei der österreichischen Schwestergesellschaft um eine Kapitalgesellschaft handele, deren Einkommensminderung sich nicht unmittelbar auf die Besteuerung der Kläger auswirkt. Aus diesem Grund sieht der BFH auch keine Notwendigkeit, darüber zu entscheiden, ob ein Verstoß gegen Unionsrecht vorliegt. Dies gilt umso mehr, da es sich aus Sicht des III. Senats des BFH um eine reine Inlandsentscheidung handelt, da nur die Verhältnisse der Kläger zu beurteilen waren.

**Hinweis:** Die Entscheidung des III. Senates ist dogmatisch zutreffend, im Ergebnis jedoch unbefriedigend. So wird mit Recht bezweifelt, ob ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat dem Gesetzeszweck gerecht wird. Mit Blick auf die Billigkeitserwägungen ergibt sich im vorliegenden Fall die Besonderheit, dass die vermeintliche Liquidität den Klägern wirtschaftlich betrachtet nicht zur Verfügung gestanden hat, denn sie wurde benötigt, um die – aus Sicht des beklagten FA – zu hohe Steuer in Österreich zu zahlen. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bei der Ermessensausübung wäre dieser Punkt m.E. zu berücksichtigen gewesen, auch wenn der III. Senat des BFH betont, dass es nur auf die Verhältnisse des Zinsschuldners der Nachzahlungszinsen ankommt. Der der Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt zeigt jedoch ein weiteres für die Praxis nicht zu unterschätzendes Element bei tatsächlichen Verständigungen. Offenbar wurde der Zinsaspekt bei der tatsächlichen Verständigung nicht berücksichtigt. In der Praxis ist es stets sinnvoll, mit dem jeweiligen FA über die Gesamtbelastung einschließlich der Zinsen zu sprechen und die Beträge in der tatsächlichen Verständigung an das Ergebnis auszurichten. Erfahrungsgemäß ist es für die Behörde nicht von Belang, auf welchen Tatbestand hin gezahlt wird. Für den Berater ist zu berücksichtigen, dass ein Außerachtlassen der Zinsbelastung ggf. haftungsrechtliche Konsequenzen haben kann, wenn der Mandant nicht darüber aufgeklärt wird.

[TC]

#### **Tatbestands- und Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 und der dazu ergangenen Übergangsvorschrift in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013; sog. treaty-override und Rückwirkungsverbot**

BFH v. 20.8.2014, I R 86/13, DStR 2014, 2065.

#### **EStG § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, § 50d Abs. 9 Satz 3, § 52 Abs. 59a Satz 9.**

Der BFH hat in seinem Beschluss erneut gegen das seit Langem strittige sog. treaty-override verfassungsrechtli-

che Bedenken vorgebracht und eine Entscheidung des BVerfG eingefordert. Bereits mit Beschluss v. 10.1.2012 (I R 66/09, BFHE 236, 304) – dort im Hinblick auf die Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG i.d.F. des StÄndG 2003 – und mit Beschluss v. 11.12.2013 (I R 4/13, NJW 2014, 1264) – dort zu der mit JStG 2009 eingefügten Regelung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG mit ihrer rückwirkenden Anwendung in allen offenen Fällen – hatte der BFH dem BVerfG diese Frage vorgelegt.

In dem neuerlichen Fall war streitig, ob der Arbeitslohn eines im Inland ansässigen und für eine irische Fluggesellschaft im internationalen Luftverkehr tätigen Piloten in Deutschland zu besteuern ist (Streitjahre 2007 bis 2010).

Konkreter Hintergrund des aktuellen Vorlagebeschlusses sind verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach eine abkommensrechtliche Freistellung von Einkünften ungeachtet eines Doppelbesteuerungsabkommens (hier: des DBA Irland 1962) nicht gewährt wird, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist oder soweit der StPfl. nicht nachweist, dass der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat oder wenn er nicht nachweisen kann, dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Infolge einer Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 schließt § 50d Abs. 8 EStG die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr im Sinne einer Spezialregelung aus. Dies gilt nach § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG rückwirkend in allen offenen Fällen. Der Vorlagebeschluss bezieht sich auf die Verfassungsmäßigkeit sowohl des in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG liegenden sog. treaty-override als auch der rückwirkenden Änderung von § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG.

Auch in diesem zu beurteilenden Fall eines Flugzeugführers einer irischen Fluggesellschaft ist der BFH der Auffassung, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gegen Völkervertragsrecht verstößt, dass für diesen Verstoß keine tragfähigen Gründe bestehen und dass der Kläger infolgedessen in seinem subjektiven Grundrecht auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung verletzt ist. Der BFH ist außerdem der Meinung, dass die Vorschrift dem Gleichheitsgebot widerspricht. Der BFH erkennt in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Völkerrechtsverstoß, der sich nicht nur im Sinne einer möglichen völkerrechtsfreundlichen Normauslegung auswirkt, sondern der in dem prinzipiellen Vorrang des Abkommens begründet ist und der aus verfassungsrechtlicher Sicht die Nichtigkeit der „abkommensüberschreibenden“ unilateralen Vorschrift nach sich zieht. Auch die gesetzlich vorgesehene Rückwirkung sei verfassungswidrig, weil sie das Vertrauen des Klägers in die vormals gesetzte Regelungslage verletze. Im Wesentlichen stellt der BFH drei Aspekte heraus, worauf sich die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH begründen:

1) Völkerrechtsverstoß: Nach dem alten – hier aber noch relevanten – DBA hatten Deutschland und Irland sich für Vergütungen, die an das Flugpersonal für die an Bord erbrachten Dienstleistungen gezahlt werden, auf die Freistellungsmethode und auf das Quellenprinzip verständigt. Die Vergütungen konn-

ten dort besteuert werden, wo sich der Ort der Geschäftsführung des Unternehmens befindet, das die Luftfahrzeuge betreibt – im Streitfall war dies Irland. Die Freistellung sei in Deutschland vorbehaltlos in nationales Recht überführt worden.

- 2) Verstoß gegen den Gleichheitssatz: Ausweislich der Gesetzesbegründung ging es dem Gesetzgeber bei der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG um die Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen StPfl. und für den BFH lässt sich eine solche Gleichheit jedoch vor dem Hintergrund der abkommensrechtlichen Vereinbarungen nicht rechtfertigen.
- 3) Rückwirkungsverbot: Um eine parallele Anwendbarkeit des § 50d Abs. 8 und 9 EStG sicherzustellen, wurde die Vorschrift im Zuge des AmtshilfeRLUmsG vom Juni 2013 dergestalt umformuliert, dass § 50d Abs. 8 EStG gegenüber § 50d Abs. 9 EStG nur noch insoweit vorrangig ist, als diese Vorschrift die Freistellung in einem weitergehenden Umfang einschränkt als § 50d Abs. 9 EStG. Die Neuregelung ist in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. Bei dieser Rückwirkung handelt es sich – so der BFH – um eine nicht zulässige sog. echte Rückwirkung.

**Hinweis:** Gerade in jüngerer Vergangenheit machte der deutsche Gesetzgeber in erheblichem Maße von diesem umstrittenen Mittel Gebrauch, v.a. um eine „Keinmalbesteuerung“, also nicht besteuerte sog. weiße Einkünfte, zu vermeiden. Entsprechende DBA-Regelungen werden dabei einseitig durch abweichende nationale Vorschriften „überschrieben“.

[JH]

## Natürliche Personen

### Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

**Steuerermäßigung nach § 35a EStG ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen mit dem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG abgegolten sind**

BFH v. 5.6.2014, VI R 12/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

#### **EStG § 33b, § 35a.**

Streitig war im vorliegenden Fall die Höhe der nach § 35a EStG zu berücksichtigenden Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen, wenn der Ansatz eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG begehrt wird und die behinderungsbedingten Aufwendungen nicht in der tatsächlichen Höhe nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Der BFH hat entschieden, dass eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen ist, soweit für die Aufwendungen der Behinderten-Pauschbetrag geltend gemacht wird, wenn der StPfl. den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG in Anspruch

nimmt und nicht die tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 EStG ansetzt.

Mit der Inanspruchnahme des Pauschbetrags würden typische, unmittelbar mit der Behinderung zusammenhängende Kosten des Stpf., insbesondere sämtliche behinderungsbedingten Aufwendungen für das Vorhalten von Pflegeleistungen, abgegolten. Es sei unerheblich, ob tatsächlich eine Pflegebedürftigkeit besteht bzw. konkrete Pflegeleistungen in Anspruch genommen werden. Auch eine Beschränkung der Abgeltungswirkung auf die Mehraufwendungen für behinderungsbedingte Fahrten sehe das Gesetz nicht vor.

Auf Grund dieser Abgeltungswirkung seien Aufwendungen nicht nur in dem Umfang, in dem sie sich steuerlich ausgewirkt haben, und damit in Höhe des Behinderten-Pauschbetrags, sondern soweit die Abgeltungswirkung des § 33b EStG reicht und damit vollumfänglich i.S.d. § 35a Abs. 5 Satz 1 1. Halbsatz EStG berücksichtigt. Über den Behinderten-Pauschbetrag hinausgehende (abgegoltene) behinderungsbedingte Aufwendungen könnten deshalb nicht noch nach § 35a EStG berücksichtigt werden.

**Hinweis:** Eine Ungleichbehandlung zu Lasten Behinderter sah der BFH darin nicht, da behinderte Stpf. die Möglichkeit hätten, an Stelle des Behinderten-Pauschbetrags die tatsächlich angefallenen Kosten nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen.

In diesem Fall ist allerdings zu beachten, dass für den Teil der Aufwendungen, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG oder wegen der Gegenrechnung von Pflegegeld oder Pflegetagegeld nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch genommen werden kann (vgl. BMF v. 10.1.2014, IV C 4 – S 2296-b/07/0003:004, BStBl I 2014, 75, Tz. 32).

[AK]

### Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit

#### Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 24.9.2014, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

#### EStG § 19.

Mit diesem Gesetz beabsichtigt die Bundesregierung eine Anpassung des deutschen Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union sowie Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens.

Geändert wird u.a. § 19 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) in seinem Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Dieser sieht nach geltendem Recht vor, dass Sonderzahlungen des Arbeitgebers zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 VAG, Zahlungen in

der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG oder Sanierungsgelder nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Zahlungen des Arbeitgebers in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG und der Sanierungsgelder ergeben sich keine Änderungen (Gesetzentwurf, S. 46).

Bezüglich der Zahlungen des Arbeitgebers zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften wurde jedoch eine Regelungslücke gesehen, weil bei den zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften aufzubringenden Mittel des Arbeitgebers nicht nach deren Verwendung differenziert wird (Gesetzentwurf, S. 45). Es wird befürchtet, dass dem Arbeitgeber so ermöglicht wird, dem Grunde nach lohnsteuerpflichtige Arbeitgeberbeiträge zur Altersvorsorge der Arbeitnehmer durch steuerlich unbelastete Mittel zu ersetzen (Gesetzentwurf, S. 45).

Die Regelungslücke soll dadurch geschlossen werden, dass die Steuerfreiheit beschränkt wird auf

- die **erstmalige Bereitstellung der Kapitalausstattung** zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften oder
- **Zahlungen des Arbeitgebers zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung** (100 % bis 115 % der Solvabilitätsspanne) nach unvorhersehbaren Verlusten (Verluste, die das Unternehmen nicht zu vertreten hat wie Einbrüche am Kapitalmarkt) oder **zur Finanzierung der Verstärkung der Rechnungsgrundlagen** auf Grund einer vorhersehbaren und nicht nur vorübergehenden Änderung der Verhältnisse, wobei die Sonderzahlungen nicht zu einer Absenkung des laufenden Beitrags führen oder durch die Absenkung des laufenden Beitrags ausgelöst worden sein dürfen.

Die geänderte Fassung von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG soll erstmals für Zahlungen gelten, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes geleistet werden, § 52 Abs. 26a EStG-E. [AV]

### Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub für ein pensioniertes Vorstandsmitglied geldwerter Vorteil?

BFH v. 17.7.2014, VI R 69/13, DStR 2014, 2059.

#### EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

Streitig ist, ob die Gewährung einer Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub an ein früheres firmenspielberechtigtes Vorstandsmitglied einer Bank nach dessen Ausscheiden aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis zu Arbeitslohn führt. Der Kläger war bis 2007 als Vorstandsvorsitzender der A-Bank tätig. Die A-Bank hatte in den Jahren 1994 und 1995 insgesamt zwölf Firmenspielberechtigungen der X-GmbH, an der sie seinerzeit als Mindergesellschafter beteiligt war, für namentlich bezeichnete Vorstandsmitglieder und weitere Führungskräfte zum Preis von umgerechnet je 30 677,50 € erworben. Die für die Ausübung der Spielberechtigung zu Beginn des Jahres fällige Zahlung für Club- und Verbandsbeiträge an den Golfclub wurden der A-Bank jährlich für

jedes firmenspielberechtigte Mitglied des Golfclubs in Rechnung gestellt. Im August 1996 hatten die Gesellschafter der X-GmbH beschlossen, den firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern der A-Bank nach ihrem Ausscheiden aus dem Vorstand eine Ehrenmitgliedschaft zu gewähren, die von der Kaufpreiszahlung und den Jahresbeiträgen befreit ist. Auf der Grundlage dieses Beschlusses wurde auch dem Kläger nach seinem Ausscheiden aus dem Vorstand aus Altersgründen in 2007 eine Ehrenmitgliedschaft gewährt. Das FA sah die unentgeltliche Spielberechtigung als geldwerten Vorteils aus dem früheren Beschäftigungsverhältnis als Vorstand an.

Der BFH hat entschieden, dass nur dann Arbeitslohn vorliegt, wenn mit der Zuwendung die Arbeitsleistung des Vorstandsmitglieds entlohnt werden soll. Arbeitslohn liege in einem solchen Fall nicht allein deshalb vor, weil die Ehrenmitgliedschaft allen firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern einer Bank gewährt worden ist oder der Arbeitgeber an der Verschaffung der Ehrenmitgliedschaft mitgewirkt hat. Entscheidend sei vielmehr der Rechtsgrund der Zuwendung.

**Hinweis:** Diesbezüglich wird das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob die Gewährung der Ehrenmitgliedschaft eine Direktzuwendung der A-Bank an den Kläger ist, bei der die X-GmbH lediglich als „Zahlstelle“ fungierte, oder ob es sich um eine echte Drittzuwendung der X-GmbH handelt. Hierfür werde es aufzuklären haben, ob die A-Bank die Ehrenmitgliedschaft des Klägers bereits durch den Kauf der Firmenspielberechtigungen „miterworben“ hat und somit eine unmittelbare Leistung der A-Bank an den Kläger in Rede steht. Eine Zuwendung der A-Bank an den Kläger (und keine Drittzuwendung) liege auch dann vor, wenn die X-GmbH die Ehrenmitgliedschaft den Vorstandsmitgliedern der A-Bank aus im Gesellschaftsverhältnis zur A-Bank wurzelnden Gründen zugewandt haben sollte. In diesem Fall läge einerseits eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der X-GmbH gegenüber der A-Bank sowie eine Zuwendung der A-Bank gegenüber ihren Vorstandsmitgliedern vor, die, falls kein anderer Rechtsgrund vorliegt, als Arbeitslohn zu erfassen sei. Prüfmaßstab für eine vGA sei insbesondere, ob die X-GmbH auch dritten Personen, die nicht deren Gesellschafter waren, unter sonst gleichen Umständen ebenfalls solche Ehrenmitgliedschaften eingeräumt hat oder hätte.

Für den Fall einer echten Drittzuwendung wird das FG aufzuklären haben, ob die Ehrenmitgliedschaft auf Grund eigen(wirtschaftlich)er Interessen der X-GmbH, z.B. den Kläger und dessen Vorstandskollegen wegen deren Reputation und wirtschaftlichen Kontakten an den Golfclub zu binden, gewährt wurde oder aber Entgelt für die frühere Tätigkeit des Klägers für die A-Bank und insofern Teil seines Ruhegehalts ist. Anhaltspunkte dürften sich aus den wirtschaftlichen Hintergründen für die Gewährung der Ehrenmitgliedschaften ergeben und dem Umstand, ob die X-GmbH auch anderen Persönlichkeiten (Multiplikatoren), die nicht Arbeitnehmer der A-Bank waren, solche Ehrenmitgliedschaften einräumte.

## Einkünfte aus Kapitalvermögen

**BFH sieht Erstattungszinsen nach wie vor als steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen und die zeitliche Anwendungsregelung zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG als verfassungsgemäß an**

BFH v. 24.6.2014, VIII R 29/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

**EStG § 20 Abs. 1 Nr. 7; AO § 233a.**

Streitig war, ob die im Streitjahr 1996 gezahlten Erstattungszinsen nach § 233a AO gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 8 Satz 2 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Der BFH hat dies bejaht und die rückwirkende Anwendung der durch das JStG 2010 geschaffenen materiellen Norm auf alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen als verfassungskonform angesehen.

Mit der ausdrücklichen Normierung der Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010) habe der Gesetzgeber seinen Willen, diese der Besteuerung zu unterwerfen, klar zum Ausdruck gebracht. Ein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand anderslautenden geltenden Rechts habe sich nicht bilden können.

**Hinweis:** Der BFH hat damit an seiner bereits mit Urteil v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl II 2014, 168, geäußerten Rechtsauffassung festgehalten.

Betrachtet man die Rechtsentwicklung, so bleibt festzuhalten, dass der BFH zunächst – wie die Finanzverwaltung – der Auffassung war, dass Erstattungszinsen der Besteuerung als Kapitaleinkünfte unterliegen. Mit Urteil v. 15.6.2010 (VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503) hat er seine Rechtsprechung dann allerdings geändert und war der Auffassung, dass Zinsen i.S.v. § 233a AO, die das FA an den Stpf. zahlt (Erstattungszinsen), beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie auf Steuern entfallen, die gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar sind. Diesem im September 2010 veröffentlichten Urteil ist der Gesetzgeber jedoch mit einer Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG am 14.12.2010 entgegetreten und hat auch die Erstattungszinsen, die der BFH als nicht steuerbar ansah, rückwirkend ausdrücklich (wieder) der Besteuerung unterworfen. Den Zeitraum von September 2010 bis Dezember 2010 sieht der BFH als zu gering an, als dass sich in diesem Zeitraum ein Vertrauenschutz in den Fortbestand der Rechtsprechungsänderung hätte bilden können, zumal der Kläger im konkreten Fall in dieser Zeitspanne keine entsprechenden Vermögensdispositionen getroffen hat.

**Literatur:** Heuel/Felten, „Zur Steuerpflicht von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer“, BB 2011, 1126; Balliet, Besteuerung von Erstattungszinsen, DStZ 2012, 436.

[AK]

**Sog. cum-/ex-Geschäfte: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Handel mit Aktien**

BFH v. 16.4.2014, I R 2/12, DStR 2014, 2012.

**EStG § 20 Abs. 2a, § 36 Abs. 2 Nr. 2; KStG § 8 Abs. 2, § 31 Abs. 1; AO § 39 Abs. 1, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1.**

Der BFH hat sich in seinem Urteil v. 16.4.2014 zu der Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Handel mit Aktien und sog. cum-/ex-Geschäfte geäußert. Der I. Senat des BFH hat zu den sog. cum-/ex-Geschäften (Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag) entschieden, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen derjenige erzielt, dem die Anteile an dem Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 39 Abs. 1 AO rechtlich oder – wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über die Anteile hat – nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wirtschaftlich zuzurechnen sind. Wirtschaftliches Eigentum über die Anteile in diesem Sinne scheide bei cum-/ex-Geschäften mit Aktien aus, wenn der Erwerb der Aktien, wie im Streitfall, mit einem durch ein Kreditinstitut initiierten und modellhaft aufgelegten Gesamtvertragskonzept verbunden ist, nach dem der Initiator den Anteilserwerb fremdfinanziert, der Erwerber die Aktien unmittelbar nach ihrem Erwerb dem Initiator im Wege einer sog. Wertpapierleihe (bis zum Rückverkauf) weiterreicht und der Erwerber das Marktpreisrisiko der Aktien im Rahmen eines sog. (Total-Return-) Swapgeschäfts auf den Initiator überträgt. Mangels wirtschaftlichen Eigentums der Klägerin an den Aktien bestätigte der Senat die Ablehnung der Anrechnung von Kapitalertragsteuern, Zinsabschlag und Solidaritätszuschlägen durch das FA für das Streitjahr 2008.

Streitig war in 2008 die steuerliche Zurechnung von Dividendenerträgen und sonstigen Bezügen aus Aktien bei Wertpapiererwerben im Zusammenhang mit Finanzierungs-, Wertpapierleih- und (Total-Return-) Swapgeschäften sowie einem kurzfristigen Rückverkauf im Rahmen sog. cum-/ex-Geschäfte. Dabei ging es um die Gefahr einer doppelten bzw. mehrfachen Anrechnung von Kapitalertragsteuer. Konkret ging es um den folgenden Fall: Die X-GmbH erwarb in 2008 von einem in London ansässigen Broker jeweils vor dem Dividendenstichtag dividendenberechtigte Aktien eines inländischen Unternehmens („cum Dividende“) im außerbörslichen Handel („OTC“, „over the counter“). Die Lieferung erfolgte erst nach dem Dividendenstichtag „ex“ Dividendenanspruch (ohne Dividendenanspruch). Grund für die Lieferung „ex“ Dividende ist, dass die Aktiengesellschaft inzwischen die Ausschüttung ihrer Gewinne beschlossen hat, die Dividende aber noch nicht dem Erwerber, sondern dem bisherigen rechtlichen Anteilseigner zuzurechnen ist. Der Erwerber erhält deswegen von dem Verkäufer als „Ersatz“ für die entgangene Dividende einen Geldausgleich. Anschließend verkauft er die Aktien nun „ex“ Dividende zurück. Dem (bisherigen) Rechtsinhaber (als Dividendenempfänger) ebenso wie dem Erwerber (als Empfänger der Ausgleichszahlung) wird der Einbehalt von Kapitalertragsteuer durch die depotverwaltenden Kreditinstitute bescheinigt. Ist der Erwerber wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien, steht möglicherweise – neben dem rechtlichen Eigentümer – auch ihm der Anspruch auf Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer zu. Die X-GmbH überließ die Aktien der B-Bank darlehensweise mittels Wertpapier-

leihe und übertrug ihr entsprechend das Eigentum. Zur Kurssicherung wurden (Total-Return-) Swapgeschäfte abgeschlossen, nach denen die Wertsteigerungen die GmbH schuldete und die Wertverluste die B-Bank ausgleichen sollte. Zugleich waren 95 % der Dividenden an die B-Bank abzuführen. Mit ihrer KSt-Erklärung beantragte die X-GmbH die Anrechnung von Kapitalertragsteuer. Das FA lehnte dies mit der Begründung ab, die X-GmbH sei zu den Dividendenstichtagen weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin der Aktien gewesen, so dass ihr die Dividendenzahlungen steuerlich nicht zugerechnet werden könnten. Das FG Hamburg wies die dagegen erhobene Klage ab (FG Hamburg v. 24.11.2011, 6 K 22/10, EFG 2012, 351).

Auch die Revision blieb in der Sache ohne Erfolg. Nach Auffassung des BFH lag in dem entschiedenen Fall ein bloßer Durchgangserwerb vor. Denn dem jeweiligen Wertpapiergeschäft habe unabhängig davon, ob ein Inhaberverkauf oder ein sog. Leerverkauf vorlag, ein derart modellhaft aufgelegtes Gesamtvertragskonzept zu Grunde gelegen, das dem Erwerb von wirtschaftlichem Eigentum durch die Klägerin vor dem Dividendenstichtag oder zu einem späteren Zeitpunkt von vornherein entgegenstand. Die Wertpapiererwerbe hätten im untrennbaren Zusammenhang mit Finanzierungs-, Wertpapierleih- und (Total-Return-) Swapgeschäften sowie einem kurzfristigen Rückverkauf gestanden. Eine nennenswerte Inanspruchnahme der mit dem Inhaber der Wertpapiere verbundenen Rechte durch die Klägerin sei in Anbetracht dessen ausgeschlossen gewesen. Wirtschaftliches Eigentum wird vom BFH für den Fall verneint, dass auf der Grundlage eines konzeptionellen und standardisierten Vertragsgeflechts eines Kreditinstituts

- 1) das Kreditinstitut den Anteilserwerb fremdfinanziert,
- 2) der Erwerber die Aktien unmittelbar nach Erwerb dem Kreditinstitut mittels Wertpapierleihe (bis zum Rückverkauf) weiterreicht und
- 3) der Erwerber das Marktpreisrisiko der Aktien im Rahmen eines Total-Return-Swapgeschäfts auf das Kreditinstitut überträgt.

In einem solchen Fall, wie er hier vorliegt, habe der Erwerber (X-GmbH) aus den Aktien keine Kapitaleinkünfte erzielt. Damit fehle es an einer Grundlage für einen Anspruch auf Erstattung oder Anrechnung der Kapitalertragsteuer. Gleichwohl hob der BFH das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG Hamburg zurück. Das FG hat noch Unklarheiten über weitere Einkünfte der X-GmbH zu klären.

**Hinweis:** Cum-/ex-Geschäfte, also Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag, namentlich i.V.m. Leerverkäufen sind mittlerweile nicht mehr möglich. Mit dem OGAW-IV-Umsetzungsgesetz wurde mit Wirkung ab 1.1.2012 die Abzugsverpflichtung verlagert. Die ausschüttende Aktiengesellschaft leitet nunmehr die Bruttodividende, sprich ohne Kapitalertragsteuerabzug, an die auszahlenden Stellen weiter; die Abzugsverpflichtung liegt nunmehr bei dem inländischen Institut, das die Kapitalerträge gutschreibt bzw. auszahlt oder – falls die Gutschrift bzw. Auszahlung durch eine ausländische Stelle erfolgt – bei der letzten inländischen Stelle, die die Beträge an die ausländische Stel-

le weitergeleitet hat. Steuerausfälle sind mit dem neuen System damit ausgeschlossen.

[JH]

### **Verlust aus wertlos gewordenen Forderungen aus Termingeschäften führt zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen**

FG Düsseldorf v. 26.2.2014, 7 K 2180/13 E,  
[www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

#### **EStG § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4.**

In seiner Entscheidung v. 26.2.2014 hat sich das FG Düsseldorf mit der Frage der Verluste aus wertlos gewordenen Forderungen aus Termingeschäften auseinandergesetzt und entschieden, dass diese zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG führen. In Fällen, in denen die Option verfällt, ist ein wirtschaftlich sinnloses Veräußern der Optionsscheine nicht Tatbestandsmerkmal der anzuwendenden Norm; es wird vielmehr im Zeitpunkt des Verfalls verwirklicht.

Im Wesentlichen lag folgender Sachverhalt vor: Der Kläger hatte im Streitjahr 2011 200 000 X-Call-Optionscheine der Y-Bank mit einem Basispreis von 120 € für 24 087 € und 160 000 Z-Bank Call-Optionsscheine mit einem Basispreis von 8,0138 € für 13 625 € erworben. Die Optionsscheine wurden noch im gleichen Jahr als wertlos aus dem Depot des Klägers ausgebucht. Ihm wurden zusätzlich jeweils 30 € Gebühren in Rechnung gestellt. Den aus diesen Geschäften entstandenen Verlust machte der Kläger unter Hinweis auf den BFH (BFH v. 26.9.2012, IX R 50/09, BStBl II 2013, 231) als negative Einkünfte nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG geltend. Das FA versagte allerdings die Anerkennung unter Hinweis auf ein BMF-Schreiben v. 27.3.2013 (IV C 1 – S 2256/07/10005, BStBl I 2013, 403), wonach das vorgenannte Urteil auf Fälle des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG nicht anzuwenden sei.

Das FG Düsseldorf gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG gehöre zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der Gewinn bei Termingeschäften, durch die der Stpfl. einen Differenzausgleich erlangt. Termingeschäft im Sinne dieser Vorschrift sei auch das Optionsgeschäft. Hierzu zähle auch ein Geschäft, bei dem der Käufer einer Option gegen Zahlung eines Entgeltes das Recht erhält, an einem bestimmten Tag vom Verkäufer der Option den Verkauf einer bestimmten Menge eines Bezugsobjekts zu einem beim Kauf festgelegten Preis (Basis) zu verlangen (sog. Call-Option). Dieses Recht werde beendet, wenn es zu einem Differenzausgleich führt. Denn den Tatbestand erfülle nur, wer durch die Beendigung des erworbenen Rechts tatsächlich einen Differenzausgleich erlangt; die Vorschrift erfasse nur Vorteile, die auf dem Basisgeschäft beruhen. Dies könne geschehen, in dem das Basisgeschäft durchgeführt wird und die aus dem Termingeschäft Verpflichtete die entsprechenden Basiswerte liefert. Kommt es aber – wie bei Derivatgeschäften üblicherweise – nicht zu einem Basisgeschäft, werde das Termingeschäft anderweitig beendet, z.B. durch einen Barausgleich. Dieser Barausgleich sei der Differenzausgleich im Sinne der vorgenannten Norm. Das Gesetz erfasse mit dem Barausgleich nicht nur eine positive Differenz, sondern folgerichtig auch eine negative Differenz als Verlust; Vorteil

sei auch der Nachteil, soweit er auf den Basisgeschäft beruht (ständige Rechtsprechung des BFH zum insoweit gleichlautenden § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG). Wird die Option nicht ausgeübt und als wertlos von der Bank ausgebucht, bleibe das Termingeschäft zwar ohne Differenzausgleich im Basisgeschäft. Da aber auch eine negative Differenz steuerbar sei, müsse dies auch für das Weniger – das Nichtausüben einer wirtschaftlich wertlosen Option – schon wegen des Gebots der Gleichbehandlung des Gleichartigen (Art. 3 Abs. 1 GG) gelten, mit der Folge der Abziehbarkeit der Optionsprämien als Werbungskosten. Das Gesetz verlange vom Stpfl. kein wirtschaftlich sinnloses Verhalten, sondern besteuere ihn nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Stpfl. sei aber um die aufgewandten Optionsprämien gemindert, einerlei, ob es tatsächlich zu einem steuerbaren negativen Differenzausgleich kommt oder ob ein solcher von vornherein vermieden wird, in dem als wirtschaftlich einzig sinnvolles Verhalten die Option nicht ausgeübt wird. Dieser Nachteil beruhe ebenso wie der entsprechende Vorteil auf dem Basisgeschäft, denn er sei ausgelöst durch die Wertentwicklung des Bezugsobjekts im Zeitpunkt der Fälligkeit gegenüber dem Basiswert. Mithin werde das Recht auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil auch dann i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 a EStG beendet, wenn ein durch das Basisgeschäft indizierter negativer Differenzausgleich durch nicht ausschließende Forderung aus dem Termingeschäft vermieden wird. Nach diesen Maßstäben sei der Aufwand des Klägers für den Erwerb der Optionen als Erwerbsaufwand bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten sei in Fällen, in denen wie hier die Option verfällt, ein wirtschaftlich sinnloses Veräußern der Optionsscheine nicht Tatbestandsmerkmal der anzuwendenden Norm, es wird vielmehr im Zeitpunkt des Verfalls verwirklicht.

**Hinweis:** Nach diesen Maßstäben war der Aufwand des Klägers für den Erwerb der Optionen als Erwerbsaufwand bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Entgegen der Rechtsauffassung des FinVerw ist in Fällen, in denen wie hier die Option verfällt, ein wirtschaftlich sinnloses Veräußern der Optionsscheine nicht Tatbestandsmerkmal der anzuwendenden Norm, es wird vielmehr im Zeitpunkt des Verfalls verwirklicht.

Ähnlich wie das FG Düsseldorf hatte zuvor bereits das Thüringer FG entschieden, dass auch eine Berücksichtigung der Verluste in Betracht komme (FG Thüringen v. 9.10.2013, 3 K 1059/11, EFG 2014, 1305). In diesem Verfahren ist derzeit eine Revision beim BFH anhängig (Az.: VIII R 17/14).

[JH]

### **Veräußerung von Xetra-Gold-Wertpapieren führt nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen**

FG Baden-Württemberg v. 23.6.2014, 9 K 4022/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

#### **EStG 2009 § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, § 20 Abs. 4.**

In seiner Entscheidung v. 23.6.2014 hat sich das FG Baden-Württemberg mit der Frage der Veräußerung von Xetra-Gold-Wertpapieren auseinandergesetzt und ob

diese zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Diesbezüglich hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass ein Überschuss, den ein StPfl aus der Veräußerung sog. Xetra-Gold-Wertpapiere erzielt, nicht nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig ist.

Im Wesentlichen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Kläger hatte im September 2008 Xetra-Gold Wertpapiere erworben. Dabei handelte es sich um börsenfähige Inhaberschuldverschreibungen, die jeweils einen Anspruch auf Lieferung von einem Gramm Gold verbrieften. Durch Veräußerung dieser Wertpapiere im März 2010 erzielte der Kläger einen Veräußerungsgewinn, den das beklagte FA als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterwarf. Mit seiner nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage begehrte der Kläger eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2010 mit der Begründung, der Veräußerungsgewinn sei nicht steuerbar. Die Klage hatte Erfolg.

Die Wertpapiere erfüllten nach Ansicht des FG nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Nr. 7 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7 EStG, weil sie keine Kapitalforderung verbrieften. Xetra-Gold-Wertpapiere würden bereits keine Kapitalforderung verbrieften. Kapitalforderungen seien auf Geldleistungen gerichtete Forderungen ohne Rücksicht auf die Dauer der Kapitalüberlassung oder den Rechtsgrund des Anspruchs (vgl. BFH v. 4.12.2007, VIII R 53/05, BFHE 219, 339, BStBl II 2008, 563). Dies habe sich auch nach der Erweiterung des Tatbestands durch das UntStReformG 2008 nicht geändert. Zwar habe der Gesetzgeber durch die Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG im UntStReformG 2008 den Anwendungsbereich der Norm auf Kapitalforderungen aus Spekulationsanlagen, bei denen sowohl die Höhe des Entgelt als auch die Kapitalrückzahlung von ungewissen Ereignis abhängen, erweitert. Die damit erfassten Spekulationsanlagen mit hohem wirtschaftlichem Risiko hätten jedoch auf die Definition der Kapitalforderung keine Auswirkung. Die Erweiterung habe rechtlich nur zur Folge, dass der Anspruch auf die Rückzahlung des Kapitals und damit die auf eine Geldleistung gerichtete Forderung zwar der Höhe nach unsicher sein kann, dem Grunde nach jedoch bestehen muss. Der Kläger habe ausschließlich einen Anspruch auf Lieferung von Gold und nicht auf die Rückzahlung von Kapital. Die Inhaberschuldverschreibung habe daher für den Kläger ausschließlich einen Lieferanspruch verbrieft. Daher habe er auch kein Wahlrecht im Sinne einer Wahlschuld (§ 262 BGB) gegenüber der Emittentin gehabt und habe bei vertragsgemäßer Ausübung seine Rechte nicht die Möglichkeit eines Rückzahlungsanspruch gegenüber der Klägerin geltend machen können. Der Anspruch auf die Lieferung von Gold werde nicht dadurch zu einem Anspruch auf Geld, weil der Kläger die Möglichkeit hat, die Wertpapiere am Sekundärmarkt zu veräußern. Für den Begriff der Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sei es unerheblich, ob die Kapitalforderung durch ein handelbares Wertpapier verkörpert oder eine Schuldverschreibung verbrieft wird. Die Verwertung am Sekundärmarkt, und damit die Handelbarkeit, führe nicht zu einer Veränderung des Anspruchs gegenüber dem Emittenten.

**Hinweis:** Das Revisionsverfahren gegen die Entscheidung ist beim BFH unter dem Az. VIII R 35/14 anhängig.

## Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer

### Schenkungsteuerrechtliche Behandlung eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht

BFH v. 20.5.2014, II R 7/13, DStR 2014, 1919.

### ErbStG 1997 § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Satz 1, § 10 Abs. 6 Satz 5, § 25 Abs. 1.

Im Streitfall schenkte der Kläger im Jahr 2002 seinem Sohn (S) einen Gesellschaftsanteil an einer GmbH und behielt sich den Nießbrauch an dem Anteil vor. Das FA berücksichtigte bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für den Anteilserwerb antragsgemäß die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG. Den Nießbrauch berücksichtigte das FA bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG wegen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG sowie auf Grund des in § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG geregelten Abzugsverbots nicht. Der nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht abgezogene Betrag führte lediglich zu der in dieser Vorschrift vorgesehenen Stundung der Schenkungsteuer.

In 2007 verzichtete der Kläger mit Wirkung zum 1.1.2008 unentgeltlich auf das ihm zustehende Nießbrauchsrecht und übernahm die dadurch ausgelöste Schenkungsteuer.

Das FA folgte bei der dem Kläger gegenüber vorgenommenen Festsetzung der Schenkungsteuer für den Verzicht auf das Nießbrauchsrecht nicht der Ansicht des Klägers, dass der bei der Anteilsübertragung gebene Wert des Nießbrauchs in vollem Umfang von dessen Wert zum Zeitpunkt des Verzichts abgezogen werden müsse. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

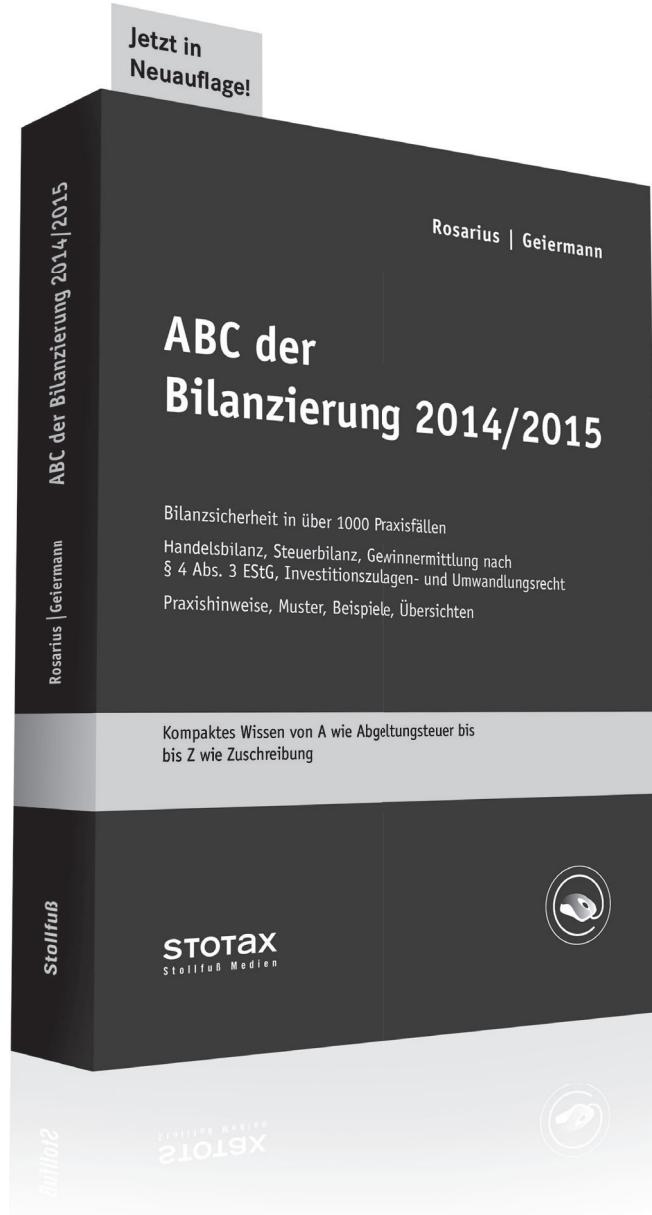
Der BFH gab der Revision statt und führte aus, eine als Folge des Abzugsverbots nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG mögliche zweimalige steuerliche Erfassung des Nießbrauchs sowohl bei der Nichtberücksichtigung als Abzugsposten als auch beim späteren Verzicht würde dem in § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG verankerten Bereicherungsprinzip widersprechen. Dieses gebiete die Anknüpfung der Besteuerung an die (Netto-)Bereicherung des Erwerbers und schließe damit die mehrfache steuerliche Erfassung eines Vermögenszuwachses aus. Eine Doppelerfassung des Nießbrauchsrechts als Folge des Abzugsverbots müsse deshalb bei der Besteuerung des späteren Nießbrauchverzichts durch den Abzug des bei der Besteuerung des nießbrauchbelasteten Gegenstands tatsächlich unberücksichtigt gebliebenen (Steuer-)Werts des Nutzungsrechts von der Bemessungsgrundlage (Steuerwert) für den Rechtsverzicht beseitigt werden.

Der bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für den Anteilserwerb nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht von der Bemessungsgrundlage der Steuer abgezogene Teilbetrag sei somit nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer für den Nießbrauchverzicht einzubeziehen.

Der Anteil am Wert des Nießbrauchs, der bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für den Anteilserwerb nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG nicht von der Bemessungsgrundlage der Steuer abgezogen worden ist, sei ebenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer für den Nießbrauchverzicht einzubeziehen.

# Bilanzen und Steuern sicher im Griff!

Dieses Werk ist Bestandteil des  
Online-Fachportals Stotax First:  
[www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)



## Darum geht es:

- Praxisgerechte Darstellung von Bilanzsachverhalten für den Jahresabschluss
- Jahresabschlusserstellung
- Erläuterungen unter Berücksichtigung des Handels- und Steuerrechts



Rosarius | Geiermann  
**ABC der Bilanzierung 2014/2015**

### Ratgeber

kartoniert, ca. 573 Seiten.  
Preis € 59,80  
ISBN 978-3-08-318914-5  
In Vorbereitung für Dezember 2014



Rosarius | Geiermann  
**ABC der Bilanzierung 2014/2015**  
**Online-Datenbank**  
Preis mtl. € 4,80  
ISBN 978-3-08-188909-2  
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Jetzt bestellen!



**STOTAX**  
Stofffuß Medien

Dass die in § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG angeordnete Abzugsbeschränkung auf der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG beruht, stehe dieser Beurteilung nicht entgegen. Die Folgen der Abzugsbeschränkung würden nicht rückgängig gemacht, wenn der nach dieser Vorschrift bei der Bemessung der Steuer für den Anteilserwerb nicht abgezogene Teilbetrag des Werts des Nießbrauchs bei der Bemessung der Steuer für den Nießbrauchverzicht unberücksichtigt bleibt. Sinn und Zweck des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG würden es nicht erfordern, dass die Summe der Steuerwerte der Bereicherung des Bedachten aus dem Anteilserwerb und dem Nießbrauchverzicht abweichend von den zivilrechtlichen Wertverhältnissen höher sein muss als der Steuerwert, den dessen Bereicherung nach Anwendung der Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG gehabt hätte, wenn er den Anteil von vornherein ohne Nießbrauchvorbehalt übertragen erhalten hätte.

Entscheidend für die Festsetzung der Schenkungsteuer sei die Bereicherung des S als Bedachtem. Dies gelte unabhängig davon, dass der Kläger die Entrichtung der von S geschuldeten Steuer selbst übernommen hat. Dies habe gem. § 10 Abs. 2 ErbStG lediglich zur Folge, dass als Erwerb der Betrag gelte, der sich bei einer Zusammenrechnung des Erwerbs nach § 10 Abs. 1 ErbStG mit der aus ihm errechneten Steuer ergibt. Die Übernahme der Steuer durch den Schenker ändere somit nichts daran, dass die Bereicherung des Beschenkten abgesehen von der vom Schenker übernommenen Schenkungsteuer nach den allgemeinen Vorschriften zu bestimmen sei. Bei einer Anteilsübertragung unter Nießbrauchvorbehalt und einem vorzeitigen Verzicht des Nießbrauchers auf den Nießbrauch komme es somit auf die Bereicherung des Anteilserwerbers und nicht des Schenkens (Nießbraucher) an.

**Hinweis:** Der BFH stellt mit der Entscheidung klar, dass die Bemessungsgrundlage für die Steuer auf den Nießbrauchverzicht um den vollen früheren Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs gekürzt werden muss, auch soweit er ohne Anwendung des § 25 ErbStG nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG anteilig nicht abziehbar gewesen wäre.

[EU]

### Vollzug einer Schenkung bei unentgeltlicher Zuwendung einer atypisch stillen Beteiligung

BFH v. 17.7.2014, IV R 52/11, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de).

**BGB § 518 Abs. 1 Satz 1, § 518 Abs. 2; EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; AO § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst a.**

Im Streitfall ist die Klägerin eine durch M als Alleingesellschafter gegründete GmbH. Von 1999 bis 2004 war zunächst die Ehefrau des M als stille Gesellschafterin an der Klägerin beteiligt. M gewährte der Klägerin in 2002 ein Darlehen, das am 31.12.2004 mit 5 894 € valutierte.

Mit privatschriftlichem, nicht notariell beurkundetem Schenkungsvertrag vom 2.1.2005 versprach M seiner Tochter, ihr von seiner Darlehensforderung gegenüber der Klägerin einen Teilbetrag i.H.v. 5 000 € unentgeltlich zuzuwenden. Mit diesem Betrag sollte die Tochter ihre Einlageverpflichtung aus einem Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft erfüllen.

Die Zahlungsverpflichtung sollte im Weg der Verrechnung erfüllt werden. Die Tochter nahm die Schenkung an und die Klägerin stimmte ihr zu.

Am 5.1.2005 trat die Tochter der Klägerin mit einer Einlage i.H.v. 5 000 € als atypisch stille Gesellschafterin bei; dem stimmte die Klägerin zu. Laut der Beitrittserklärung wurde die Einlage i.H.v. 5 000 € mit dem Darlehensanspruch, den die Tochter gegen die Klägerin hatte, verrechnet.

Das FA erkannte die im Rahmen des Feststellungsverfahrens geltend gemachte atypisch stille Gesellschaft der Klägerin mit der Tochter des M nicht an. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das FG gab der Klage statt und gelangte zu der Auffassung, dass der Schenkungsvertrag vom 2.1.2005 und der Gesellschaftsvertrag vom 5.1.2005 zivilrechtlich wirksam zustande gekommen seien. Beide Verträge hätten zwar der notariellen Beurkundung bedurft. Der Formfehler sei jedoch nach § 518 Abs. 2 BGB durch Vollzug der Schenkung geheilt.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Es führte aus, es sei allgemeines Erfordernis der steuerlichen Berücksichtigung von Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen, dass die Vereinbarungen, die Grundlage der Besteuerung werden sollen, ernsthaft gemeint sind und damit die Gewähr ihrer tatsächlichen Durchführung für die Zeitdauer ihrer Gültigkeit bieten. Maßgebliches Beweisanzeichen für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung sei insoweit der Abschluss der Vereinbarung in einer Form, die Zweifel an ihrer zivilrechtlichen Rechtswirksamkeit nicht aufkommen lässt.

Ein Vertrag über die Gründung einer stillen Gesellschaft sei zwar grundsätzlich nicht formbedürftig. Eine Beurkundungspflicht könne sich jedoch aus der Kopplung mit einem formbedürftigen Schenkungsversprechen ergeben. Ist Gegenstand des Schenkungsversprechens die Einlage in eine stille Gesellschaft, so erstrecke sich die Formbedürftigkeit des Schenkungsversprechens (§ 518 Abs. 1 Satz 1 BGB) auch auf den Gesellschaftsvertrag. Nichts anderes könne aber dann gelten, wenn – wie im Streitfall – eine Forderung zugewendet wird, mit der der Beschenkte seine Einlageverpflichtung aus einer bereits eingegangenen oder aber im Schenkungsvertrag schon avisierten Beteiligung an einer stillen Gesellschaft bewirken soll.

Sind nach den vorstehenden Grundsätzen der Schenkungs- und der Gesellschaftsvertrag jeweils nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB formbedürftig, sei die dort vorgeschriebene notarielle Beurkundung aber nicht eingehalten worden, so sei zu prüfen, ob der bestehende Formmangel nach § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt worden ist.

Der BFH schloss sich insoweit der Entscheidung des BGH an, dass die unentgeltliche Zuwendung einer durch den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags entstehenden Unterbeteiligung mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags i.S.v. § 2301 Abs. 2, § 518 Abs. 2 BGB vollzogen sei (BGH v. 29.11.2011, II ZR 306/09, DStR 2012, 471). Er geht davon aus, dass die dort dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze nicht nur für den Fall einer atypischen Unterbeteiligung, sondern ebenso für den Fall einer atypisch stillen Gesellschaft gelten.

[EU]

## DStZ-Themen

### **Entwurf des Zollkodexanpassungsgesetzes oder schlicht „Jahressteuergesetzes 2015“**

Dr. Ulrike Höreth, RA/FAStR / Brigitte Stelzer, RA/StB, Stuttgart

*Am 24.9.2014 brachte das Bundeskabinett den Gesetzentwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, das inhaltlich aber nichts anderes als ein Jahressteuergesetz 2015 (JStG 2015) darstellt und der Einfachheit halber im Folgenden als solches bezeichnet wird, in das Gesetzgebungsverfahren ein.*

*Mit dem Gesetz sollen insbesondere die Regelungen der Abgabenordnung an die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex angepasst werden, der die bisherige Verordnung (EG) Nr. 2913/92 (Zollkodex) spätestens zum 1.5.2016 ablöst. Daneben dient das Gesetz der Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und EU-Rechtsprechung und der Umsetzung von Rechtsanpassungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts. Zudem geht es bei einzelnen Regelungen um die Sicherung des Steueraufkommens und die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.*

*Nicht gänzlich auszuschließen ist, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch weitere Änderungen in den Gesetzentwurf aufgenommen werden. So ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Bundesländer im März 2014 den Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2013 vorgelegt haben, der bislang aber nicht weiterverfolgt wurde. Angesichts der unterschiedlichen politischen Mehrheitsverhältnisse in Bundestag und Bundesrat könnten durchaus Maßnahmen daraus als Verhandlungsmasse im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2015 dienen.*

*Gemäß dem derzeit bekannten Zeitplan soll der Bundestag voraussichtlich am 5.12.2014 abschließend über das Gesetz beraten und über die Annahme des Gesetzes entscheiden. Der Bundesrat könnte dann am 19.12.2014 seine Zustimmung zu dem Gesetz erteilen, so dass das Gesetzgebungsverfahren noch vor Jahresende abgeschlossen werden könnte.*

*Der Gesetzentwurf des JStG 2015 beinhaltet in der vom Bundeskabinett in das Gesetzgebungsverfahren eingebrachten Fassung – neben den Änderungen in der Abgabenordnung – u.a. die im folgenden Beitrag dargestellten Maßnahmen.*

Inhalt	Seite
I. Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf .....	786
II. Steuerbefreiung für den INVEST-Zuschuss für Wagniskapital .....	786
III. Teilabzugsverbot bei Wertminderungen von im Betriebsvermögen gewährten Gesellschafterdarlehen...	786
IV. Definition der Kriterien für eine Erstausbildung .....	786
V. Änderungen bei der Alters-Basisversorgung .....	787
1. Auszahlung der Basisrente.....	787
2. Anhebung der Förderhöchstgrenze .....	787
VI. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte .....	787
VII. Besteuerung des geldwerten Vorteils anlässlich Betriebsveranstaltungen .....	787
VIII. Konkretisierung der steuerlichen Erfassung von Arbeitgeber-Sonderzahlungen zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften .....	788
IX. Modifizierung der optionalen Einzelveranlagung von Ehegatten .....	788
X. Berücksichtigung eines Kindes bei Übergangszeit zwischen Ausbildungsabschnitt und freiwilligem Wehrdienst .....	788
XI. Systemwechsel bei der Berechnung des Anpassungshöchstbetrags .....	788
XII. Kapitalertragsteuerabzug bei Bestandsabsetzung .....	789
XIII. Änderungen im Außensteuergesetz .....	789
1. Definition grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen .....	789
2. Ausdehnung der zinslosen Stundungsregelung .....	789
XIV. Umsatzsteuerrechtliche Änderungen .....	791
1. Umsatzsteuerbefreiung von Dialyseleistungen.....	791
2. Schnellreaktionsmechanismus zur vorübergehenden Einführung neuer Tatbestände bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers .....	791
3. Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei Vorratsgesellschaften.....	791

### I. Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf

Mit einem neu geschaffenen § 3 Nr. 34a EStG-E soll der Arbeitgeber die Möglichkeit erhalten, seine Arbeitnehmer mit steuerfreien Serviceleistungen zu unterstützen und so die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu erleichtern.

Die Steuerfreiheit umfasst Dienstleistungen in Gestalt von Beratungs- oder Vermittlungsleistungen für Betreuungspersonen für Kinder oder pflegebedürftige Angehörige, die vom Arbeitgeber beauftragte Fremdfirmen erbringen, § 3 Nr. 34a Buchst a EStG-E.

Darüber hinaus soll der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bis zu einem Freibetrag von 600 € je Kalenderjahr Kosten für die kurzfristige Betreuung von Kindern unter 14 Jahren (bzw. behinderten Kindern) und pflegebedürftigen Angehörigen steuerfrei ersetzen können, die aus zwingenden beruflich veranlassten Gründen entstehen (sog. Notbetreuungskosten), § 3 Nr. 34a Buchst. b EStG-E. Dazu gehören Aufwendungen für eine zusätzliche, außergewöhnliche Betreuung, etwa durch dienstlich veranlasste Fortbildungsmaßnahmen des Arbeitnehmers, eines zwingenden beruflichen Einsatzes zu außergewöhnlichen Dienstzeiten oder auch bei Krankheit eines Kindes bzw. eines pflegebedürftigen Angehörigen.

Damit sollen ab Inkrafttreten der Regelung gem. Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E zum 1.1.2015 erstmalig auch im Privathaushalt des Arbeitnehmers anfallende Betreuungskosten in eng umgrenztem Rahmen steuerlich begünstigt sein.

### II. Steuerbefreiung für den INVEST-Zuschuss für Wagniskapital

Im Mai 2013 wurde vom Bundeswirtschaftsministerium zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Beteiligungskapital der sog. INVEST-Zuschuss für Wagniskapital eingeführt. Business Angels erhalten danach für ihre Investments (i.H.v. 10 000 € bis 250 000 €) in nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften einen Zuschuss von 20 % der investierten Summe.

Der INVEST-Zuschuss soll im Rahmen des JStG 2015 rückwirkend ab dem VZ 2013 steuerfrei gestellt werden, § 3 Nr. 71, § 52 Abs. 4 Satz 2 EStG-E. Dadurch sollen die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für Wagniskapitalfinanzierungen nachhaltig verbessert werden. Es soll zu einer verstärkten Mobilisierung von privatem Beteiligungskapital kommen.

### III. Teilabzugsverbot bei Wertminderungen von im Betriebsvermögen gewährten Gesellschafterdarlehen

Der Anwendungsbereich des in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG geregelten Teilabzugsverbots soll auf die Fälle von Substanzverlusten wegen der Hingabe von Darlehen an eine Körperschaft bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von mehr als 25 % ausgedehnt werden, sofern das Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen gewährt wird, § 3c Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG-E.

Damit reagiert der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH. Mit Urteilen vom 18.4.2012<sup>1)</sup> hatte der BFH entschieden, dass Wertminderungen von im Betriebsvermögen gewährten Gesellschafterdarlehen auch dann nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen, wenn die Darlehensüberlassung nicht fremdüblich und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Durch die Aufnahme einer § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG entsprechenden Regelung im EStG soll eine Übermaßbesteuerung dadurch vermieden werden, dass spätere Wertaufholungen nach einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung oder vergleichbare Sachverhalte nicht der vollen Besteuerung unterliegen, sondern entsprechend der steuerlichen Behandlung der vorangegangenen Teilwertabschreibung nur zu 60 %, § 3c Abs. 2 Satz 5 EStG-E.

Zudem soll die bisherige Auffassung der FinVerw<sup>2)</sup> kodifiziert werden, wonach bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, an der der Überlassende zu mehr als 25 % beteiligt ist (etwa in Betriebsaufspaltungsfällen), das Teilabzugsverbot auch für die auf den unentgeltlichen Teil entfallenden Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten anzuwenden ist, sofern die Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu nicht fremdüblichen Konditionen erfolgt, § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG-E.

**Hinweis:** Nach Auffassung des Gesetzgebers hängen die Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten in diesem Fall ganz oder teilweise mit den aus dem Betriebsunternehmen erwarteten Einkünften des Gesellschafters, somit den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils, zusammen.

Die Modifizierungen in § 3c Abs. 2 EStG-E sollen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2014 beginnen, § 52 Abs. 5 Satz 4 EStG-E.

### IV. Definition der Kriterien für eine Erstausbildung

Nach geltendem Recht sind Aufwendungen eines Stpf. für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, wenn dies nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, bis zu 6 000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar.<sup>3)</sup> Dagegen sind Aufwendungen für eine zweite Ausbildung grundsätzlich in vollem Umfang als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, sofern ein Veranlassungszusammenhang zur späteren Einkünftezielung besteht.

Der bis dato nicht hinreichend geklärte und von der Rechtsprechung des BFH<sup>4)</sup> weit ausgelegte Begriff der Erstausbildung soll gesetzlich definiert und damit

1) BFH v. 18.4.2012, X R 5/10, BStBl II 2013, 785, X R 7/10, BStBl II 2013, 791.

2) BMF v. 8.11.2010, IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl I 2010, 1292.

3) § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

4) BFH v. 28.2.2013, VI R 6/12, BFH/NV 2013, 1166.

besser von der Zweitausbildung abgegrenzt werden, § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG-E.

Um als Berufsausbildung zu qualifizieren, muss es sich zum einen um eine geordnete Ausbildung mit einer Dauer von mindestens 18 Monate bei vollzeitiger Ausbildung handeln. Eine geordnete Ausbildung soll dann anzunehmen sein, wenn diese auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers basiert.

Zum anderen ist erforderlich, dass die Durchführung einer Abschlussprüfung vorgesehen ist und somit ein definiertes Ausbildungsziel besteht. Sieht der konkrete Ausbildungsplan hingegen keine Abschlussprüfung vor, ist erforderlich, dass die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung abgeschlossen wird.

**Hinweis:** Durch die Einführung der Mindestdauer und des planmäßigen Abschlusses werden u.a. Kurse zur Berufsorientierung oder zur Berufsvorbereitung als Erstausbildung im steuerlichen Sinne ausgeschlossen. Auch die bisher nach der Rechtsprechung des BFH als Erstausbildung genügenden Ausbildungen, z.B. zum Rettungssanitäter, gelten künftig nicht mehr als Erstausbildung.

Für Fälle, in denen ohne Durchlaufens einer Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten dennoch die Abschlussprüfung abgelegt werden kann, wie z.B. im Handwerksbereich, in dem unter bestimmten Voraussetzungen eine Zulassung zur Gesellenprüfung möglich ist, ist eine Auffangregelung vorgesehen. Das erfolgreiche Absolvieren der Abschlussprüfung gilt hier als abgeschlossene Erstausbildung.

**Hinweis:** Eine abgebrochene Berufsausbildung, auch nach Ablauf der Mindestdauer von 18 Monaten, qualifiziert hingegen nicht mehr als Erstausbildung.

Die Konkretisierungen des Begriffs der Erstausbildung sollen ab dem 1.1.2015 gelten, Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E.

## V. Änderungen bei der Alters-Basisversorgung

### 1. Auszahlung der Basisrente

Analog zur Riester-Rente soll ab 1.1.2015 (Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E) die Basisrente bei einer entsprechenden Vereinbarung zwischen dem Stpf. und dem Anbieter seines Vertrages nicht nur monatlich, sondern zusammengefasst in einem Jahresbetrag ausgezahlt werden können. Zudem stellt der Gesetzgeber klar, dass die Abfindung einer Kleinbetragsrente möglich sein soll, § 10 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 3 und 4 EStG-E.

### 2. Anhebung der Förderhöchstgrenze

Das Abzugsvolumen für Beiträge zu Gunsten einer Basisversorgung im Alter, etwa in der gesetzlichen Rentenversicherung, der berufsständischen Versorgung oder der privaten Basisrente, soll ab 1.1.2015 (Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E) von 20 000 € auf 24 000 € angehoben werden, § 10 Abs. 3 Satz 1 EStG-E.

## VI. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte

In Reaktion auf die mehrfache Kritik des Bundesrechnungshofs an den Vorgaben zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte soll § 13a EStG überarbeitet werden. Der Gesetzgeber hält dabei an der pauschalen Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe fest, will diese durch die Modifizierungen allerdings weiter vereinfachen und zielgenauer ausgestalten.

So sind insb. folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten soll die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen künftig nach geänderten Voraussetzungen offenstehen, wenn sie Sondernutzungen aufweisen, § 13a Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG-E.
- Die bisherige Differenzierung nach Hektarwerten soll abgeschafft werden. Vielmehr ist ein einheitlicher Grundbetrag für die landwirtschaftlichen Flächen sowie ein Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung je Vieheinheit oberhalb von 25 Vieheinheiten vorgesehen, § 13a Abs. 4 EStG-E.
- Die Betriebseinnahmefassung und die Berücksichtigung von Betriebsausgabenpauschalen für die forstwirtschaftliche Nutzung soll künftig nach § 51 EStDV erfolgen, § 13a Abs. 5 EStG-E.
- Bei den Sondernutzungen sollen neben den Flächenobergrenzen zudem Flächengrenzen gelten, bei deren Überschreitung je Sondernutzung ein Gewinn von 1 000 € festzusetzen ist, § 13a Abs. 6 EStG-E.
- Schließlich werden in § 13a Abs. 7 EStG-E Sondergewinne für z.B. den Verkauf von wertvollem Anlagevermögen gesondert aufgeführt.

Die Regelungen sollen erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden sein, das nach dem 30.12.2015 endet, § 52 Abs. 22a EStG-E.

## VII. Besteuerung des geldwerten Vorteils anlässlich Betriebsveranstaltungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei herkömmlichen Betriebsveranstaltungen gehören als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn. Der BFH lehnte in seiner neuesten Rechtsprechung zu Betriebsveranstaltungen die bestehenden Verwaltungsgrundsätze teilweise ab.<sup>5)</sup> Im Rahmen des JStG 2015 sollen nun in erster Linie die bisherigen Verwaltungsgrundsätze gesetzlich festgeschrieben werden.

Danach wird in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-E der Begriff der Betriebsveranstaltung definiert. In Satz 2 wird klargestellt, dass Zuwendungen alle Aufwendungen des Arbeitgebers sind und zwar gleichgültig, ob es sich dabei um einem Arbeitnehmer individuell zurechenbare Aufwendungen handelt oder ob die Aufwendungen in einem rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten bestehen.

5) BFH v. 16.5.2013, VI R 94/10, BFH/NV 2013, 1846, VI R 7/11, BFH/NV 2013, 1848.

**Hinweis:** Damit sind im Unterschied zur bisherigen Handhabung<sup>6)</sup> auch unübliche Geschenke (Geschenke mit einem Wert ab 1.1.2015 über 60 €) mit einzubeziehen.

Sofern die Zuwendungen den Wert von 150 € (bisher 110 €) pro Veranstaltung nicht übersteigen und die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht, stellen diese keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E. Diese Freigrenze gilt gem. dem darauf folgenden Satz 4 unverändert für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich. In Abweichung zu § 8 Abs. 2 EStG ist in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 EStG-E geregelt, dass der geldwerte Vorteil für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitperson entfallenden Aufwendungen zu bewerten ist.

**Hinweis:** Folglich sind die Kosten, die auf die Begleitperson entfallen, beim jeweiligen Arbeitnehmer bei Überprüfung der 150-€-Grenze zu berücksichtigen und führen im Ergebnis zu einer spürbaren Verschlechterung der steuerlichen Situation des Arbeitnehmers.

Reisekostenvergütungen – und zwar Geld- und Sachleistungen gleichermaßen – im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen sind künftig nicht nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 6 EStG-E.

Die Regelung soll ab 1.1.2015 anzuwenden sein, Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E.

### VIII. Konkretisierung der steuerlichen Erfassung von Arbeitgeber-Sonderzahlungen zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften

Nach geltendem Recht führen Zahlungen des Arbeitgebers zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nicht zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Daraus resultierte nach den Feststellungen des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) eine Regelungslücke, die eine mittlerweile modellhafte Gestaltung zuließ. Danach entnehmen Arbeitgeber aus der aus unversteuerten Zahlungen gebildeten Solvabilitätsspanne Mittel und verwenden diese zur Finanzierung der zuvor herabgesetzten Arbeitgeberbeiträge zur Altersvorsorge der Arbeitnehmer. Die Regelungslücke besteht darin, dass bei den zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften aufzubringenden Mitteln des Arbeitgebers nicht nach deren Verwendung differenziert wird. Dadurch wird es dem Arbeitgeber ermöglicht, dem Grunde nach lohnsteuerpflichtige Arbeitgeberbeiträge zur Altersvorsorge der Arbeitnehmer durch steuerlich unbelastete Mittel zu ersetzen. Diese Regelungslücke soll dadurch geschlossen werden, dass

- die Ausnahme von der Besteuerung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 erster Halbsatz EStG-E ausdrücklich auf die erstmalige Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften und
- auf Zahlungen des Arbeitgebers zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung nach unvorhersehbaren Verlusten oder zur Finanzierung

der Verstärkung der Rechnungsgrundlage auf Grund einer unvorhersehbaren und nicht nur vorübergehenden Änderung der Verhältnisse beschränkt wird.

Die geänderte Fassung von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 EStG-E soll erstmals für Zahlungen gelten, die nach dem Tag der Verkündung dieses Gesetzes geleistet werden, § 52 Abs. 26a EStG-E.

### IX. Modifizierung der optionalen Einzelveranlagung von Ehegatten

In § 26a Abs. 2 EStG-E soll die optionale Einzelveranlagung von Ehegatten mit Wirkung ab dem VZ 2015 neu strukturiert und vereinfacht werden, Art 12 Abs. 2 JStG 2015-E.

### X. Berücksichtigung eines Kindes bei Übergangszeit zwischen Ausbildungsabschnitt und freiwilligem Wehrdienst

Ein volljähriges Kind soll ab 2015 auch dann als Kind im steuerlichen Sinne berücksichtigt werden können, wenn es sich in einer Zwangspause von höchstens vier Monaten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und Zeiten der Ableistung des freiwilligen Wehrdienstes befindet, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG-E. In diesem Falle soll das Kind dennoch im Rahmen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt werden können, so dass auch während der Übergangszeit zwischen beiden Abschnitten Anspruch auf Kindergeld oder auf den Freibetrag gem. § 32 Abs. 6 EStG besteht.

### XI. Systemwechsel bei der Berechnung des Anpassungshöchstbetrags

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>7)</sup> und des BFH<sup>8)</sup> sind unbeschränkt Stpfl., die einen Teil ihrer Einkünfte im Ausland bezogen haben und bei denen die ausländische Steuer auf die inländische Steuerlast angerechnet wird, gegenüber unbeschränkt Stpfl. benachteiligt, die ihre gesamten Einkünfte im Inland bezogen haben, weil bei ihnen die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände durch die Berechnungsformel des Anrechnungshöchstbetrags in § 34c Abs. 1 EStG nicht vollständig berücksichtigt werden.

Diesem Einwand soll ab 1.1.2015 durch einen Systemwechsel bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern Rechnung getragen werden. So soll der Anrechnungshöchstbetrag künftig dergestalt ermittelt werden, dass der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens einschließlich der ausländischen Einkünfte ergebende durchschnittliche Steuersatz auf die ausländischen Einkünfte angewendet wird, § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG-E. Danach wird die deutsche Steuer berücksichtigt, die tatsächlich auf die ausländischen Einkünfte entfällt, so dass es künftig zu keiner Benachteiligung von ausländischen gegenüber inländischen Einkünften kommt.

6) R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 LStR.

7) EuGH v. 28.2.2013, C-168/11, BFH/NV 2013, 889.

8) BFH v. 18.12.2013, I R 71/10, BStBl II 2013, 500.

**Hinweis:** Für Veranlagungszeiträume bis 2014 soll § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG in der bis zum 31.12.2014 geltenden Fassung in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass an Stelle der Wörter „Summe der Einkünfte“ die Wörter „Summe der Einkünfte abzüglich des Altersentlastungsbetrags (§ 24a EStG), des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG), der Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b und 10c EStG), der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG), der berücksichtigten Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG) und des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG)“ treten, § 52 Abs. 34a EStG-E. Darüber hinaus ist keine Rückwirkung der Neuregelung vorgesehen.

Die Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer wird von der Berechnungsweise der Einkommensteuer gelöst. So gilt für Körperschaftsteuersubjekte die bisher geltende Rechtslage unverändert fort, § 26 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 KStG-E. Dies begründet der Gesetzgeber damit, dass Körperschaftsteuersubjekte über keine Privatsphäre verfügen.

## XII. Kapitalertragsteuerabzug bei Bestandsabsetzung

In der Regel nimmt eine Wertpapiersammelbank für die von ihr verwahrten Aktienbestände auch die Dividendenregulierung vor. Allerdings kann ein Kunde Aktienbestände ganz oder teilweise von dieser Dividendenregulierung und damit von der Auszahlung der Dividende über die Wertpapiersammelbank ausschließen. Bei derartigen Aktien handelt es sich dann um sog. abgesetzte Bestände. Auch auf Dividendenzahlungen derartiger abgesetzter Bestände ist der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG. Allerdings wird nach der Absetzung für diese Bestände durch die Wertpapiersammelbank keine Dividende angefordert. Vielmehr veranlasst der Anleger hier eigenständig die Regulierung der Dividende. Auf diese Weise kann er unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 2 EStG (Freistellung im Steuerabzugsverfahren gem. Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzrichtlinie oder DBA) die Dividende ohne Steuerabzug direkt beziehen.

§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. c EStG-E verpflichtet ab 1.1.2015 (Art. 12 Abs. 2 JStG 2015-E) bei abgesetzten Beständen grundsätzlich die ausschüttende Gesellschaft als auszahlende Stelle zum Steuerabzug. Die Wertpapiersammelbank hat dazu den Schuldner der Kapitalerträge über den Umfang der Bestandsabsetzung zu informieren.

## XIII. Änderungen im Außensteuergesetz

### 1. Definition grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen

Bei der Umformulierung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG-E handelt es sich laut Gesetzesbegründung um eine Klarstellung der bisherigen Regelung. Es soll eindeutig definiert werden, bei welchen grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen die Einkünfte zu korrigieren

sind, wenn deren Bedingungen, insbesondere deren Verrechnungspreise, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

So liegt eine Geschäftsbeziehung nach dem geplanten Wortlaut vor, wenn ein wirtschaftlicher Vorgang (Geschäftsvorfall) oder mehrere wirtschaftliche Vorgänge entweder beim Stpfl. oder bei einer nahestehenden Person zu Einkünften i.S.v. §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG führen oder führen würden, wenn der bzw. die Geschäftsvorfälle im Inland stattfinden würden und wenn die Beteiligten unbeschränkt steuerpflichtig wären, § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst a AStG-E.

Eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG liegt ebenso vor, wenn dem wirtschaftlichen Vorgang keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu Grunde liegt. In § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AStG-E soll eine solche gesellschaftsvertragliche Vereinbarung als eine Vereinbarung definiert werden, die unmittelbar die rechtliche Stellung eines Gesellschafters verändert.

Zudem soll in § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG-E der Begriff der Geschäftsbeziehungen durch den Begriff „Geschäftsvorfall“ ersetzt werden. Dies soll der Klarstellung dienen, dass ein einzelner Geschäftsvorfall Gegenstand einer schuldrechtlichen Vereinbarung ist, wohingegen eine Geschäftsbeziehung aus einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit dazugehörigen schuldrechtlichen Vereinbarungen bestehen kann.

Die Neuregelungen sollen erstmals für den VZ 2015 anzuwenden sein, § 21 Abs. 22 AStG-E.

### 2. Ausdehnung der zinslosen Stundungsregelung

Zur europarechtskonformen Ausgestaltung der in § 6 Abs. 1 AStG vorgesehenen Besteuerung der in Anteilen i.S.v. § 17 EStG enthaltenen stillen Reserven im Falle des Wegzugs wurde mit dem SEStEG vom 7.12.2006<sup>9)</sup> in § 6 Abs. 5 AStG eine Stundungsregelung aufgenommen. Die zu diesem Zweck für EU/EWR-Sachverhalte vorgesehene zinslose Stundung der Steuer bis zum Eintritt eines Realisationstatbestands ist bisher jedoch nicht auf den in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG enthaltenen sonstigen Ersatztatbestand anzuwenden. Diese Vorschrift erfasst die sonstigen Fälle, in denen Deutschland nach DBA den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils i.S.v. § 17 EStG freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen muss. Daraus kann u.a. die Besteuerung der stillen Reserven der von einem unbeschränkt Stpfl. gehaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft resultieren. Laut Rechtsprechung des EuGH<sup>10)</sup> ist eine sofortige Einziehung der geschuldeten Steuer europarechtswidrig.

Aus diesem Grund wird mit § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG-E die für die übrigen Besteuerungstatbestände des § 6 Abs. 1 AStG bestehende Stundungsregelung ausgedehnt.

Die Stundungsregelung soll auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle anzuwenden sein, in denen der Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG erfüllt wurde, § 21 Abs. 23 AStG-E.

9) BGBI I 2006, 2782.

10) EuGH v. 23.1.2014, C-164/12, BFH/NV 2014, 478.

# Ein „Dorsch“ für alle Zölle



## Darum geht es:

- Umfassende Kommentierung zum Zollrecht, Einfuhrumsatzsteuerrecht, Außenwirtschaftsrecht und Marktordnungsrecht
- Erläuterungen zu 25 nationalen und europarechtlichen Gesetzen und Verordnungen
- Kommentierung des Zollkodex und der ZKDVO

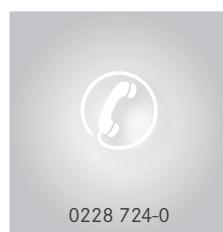


*Dorsch*  
**Zollrecht**  
**Loseblattwerk inklusive Online-Datenbank und DVD**  
4 Ordner, zz. ca. 8.500 Seiten.  
Preis € 148,-  
ISBN 978-3-08-253800-5



*Dorsch*  
**Zollrecht**  
**Online-Datenbank (ohne Printprodukt)**  
Preis mtl. € 27,50  
ISBN 978-3-08-173800-0  
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Jetzt bestellen!



#### XIV. Umsatzsteuerrechtliche Änderungen

##### 1. Umsatzsteuerbefreiung von Dialyseleistungen

Zur Anpassung an die Entwicklung im Gesundheitswesen soll die in § 4 Nr. 14 UStG enthaltene Steuerbefreiungsnorm dahingehend erweitert werden, dass nunmehr zusätzlich auch Einrichtungen erfasst werden, mit denen Verträge nach § 127 i.V.m. § 126 Abs. 3 SGB V über die Erbringung nichtärztlicher Dialyseleistungen bestehen, § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. hh UStG-E.

Damit wird die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung von Leistungen dieser Einrichtungen mit nach § 95 SGB V zugelassenen Dialysezentren erreicht.

Dabei soll die Umsatzsteuerbefreiung am ersten Tag des auf die Verkündung folgenden Quartals in Kraft treten, Art. 12 Abs. 3 JStG 2015-E.

##### 2. Schnellreaktionsmechanismus zur vorübergehenden Einführung neuer Tatbestände bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Tritt in vielen Fällen der Verdacht auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall auf, die voraussichtlich zu erheblichen und unwiederbringlichen Steuerausfällen führt, soll das BMF ermächtigt werden, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats den Umfang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter bestimmten Voraussetzungen zeitlich beschränkt für die Dauer von maximal neun Monaten zu erweitern (sog. Schnellreaktionsmechanismus), § 13b Abs. 10 UStG-E.

**Hinweis:** Die längerfristige Beibehaltung der zunächst in der Verordnung geregelten Erweiterung der Steuerschuldnerschaft wäre im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens in das UStG aufzunehmen.

Die Regelung soll am ersten Tag des auf die Verkündung folgenden Quartals in Kraft treten, Art. 12 Abs. 3 JStG 2015-E.

##### 3. Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei Vorratsgesellschaften

Derzeit sind weder Vorratsgesellschaften, noch einen Firmenanteil übernehmende Unternehmer zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet, wenn sie bzw. er kein Neugründer ist oder die gesetzlichen Betragsgrenzen nicht überschritten werden.

Auf Veranlassung des Rechnungsprüfungsausschusses des Deutschen Bundestags sollen Vorratsgesellschaften nun ab dem Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Ausübung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und Unternehmer, die einen Firmenmantel übernehmen, ab dem Zeitpunkt der Übernahme verpflichtet werden, im laufenden und folgenden Kalenderjahr ihre Voranmeldungen monatlich abzugeben, § 18 Abs. 2 Satz 5 UStG-E.

Die monatliche Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen soll verpflichtend für diesen Adressatenkreis erstmalig für Voranmeldungszeiträume gelten, die nach dem Ende des Quartals, in dem die Verkündung des Gesetzes erfolgt, enden, § 27 Abs. 21 UStG-E.

### Die geplante Neuregelung der Selbstanzeige und ihre Auswirkungen auf die Praxis

Dr. Andreas Neuendorf, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Premiga Saligmann, Rechtsanwältin<sup>1)</sup>

Am 24.9.2014 hat die Bundesregierung eine weitere Verschärfung der Selbstanzeige beschlossen. Sie setzt damit die Linie fort, die der Gesetzgeber mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 eingeschlagen hatte. Befeuert von der Rechtsprechungsänderung des BGH hin zu einer restriktiveren Auslegung der Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige im Jahr 2010<sup>1)</sup>, hatte der Gesetzgeber die Tatbestandsmerkmale der Selbstanzeige deutlich enger gefasst:

- Eine wirksame Selbstanzeige musste fortan vollständig alle unverjährten Steuerstrafaten einer Steuerart offenlegen und die diesbezüglich unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben berichtigen (§ 371 Abs. 1 AO), sog. Berichtigungsverbund.
- Die Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 AO wurden erweitert: Bereits die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung gegenüber dem Täter oder dessen Vertreter hinsichtlich wenigstens einer in den Berichtigungsverbund fallenden Steuerstrafat sperrt seither nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO die Selbstanzeige für den gesamten Berichtigungsverbund.
- Auch wurde mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz eine strafbefreende Selbstanzeige für Taten ausgeschlossen, die zu einer Steuerverkürzung von mehr als 50 000 € pro Tat geführt haben, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO. In diesen Fällen kann der Täter nur noch ein Absehen von Strafverfolgung unter den Voraussetzungen des neu eingefügten § 398a AO erreichen, d.h. durch Zahlung eines Zuschlags i.H.v. 5 % der durch diese Tat hinterzogenen Steuer sowie fristgemäßer Nachentrichtung der durch die Tat verkürzten Steuer.<sup>2)</sup>

<sup>1)</sup> Dr. Andreas Neuendorf und Premiga Saligmann sind bei Ernst & Young in Düsseldorf tätig. Die Autoren beraten schwerpunktmäßig in den Bereichen Steuerstrafrecht und Steuerverfahrensrecht.

<sup>2)</sup> BGH v. 20.5.2010, 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 ff.

<sup>2)</sup> Ausführlich zu den Änderungen der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz Hechtner, DStZ 2011, 265 ff.

An diesen drei Stellschrauben setzt der beschlossene Regierungsentwurf an. Zusätzlich soll eine weitere Wirksamkeitsvoraussetzung eingeführt werden: die fristgerechte Entrichtung der auf die hinterzogene Steuer entfallenden Hinterziehungszinsen nach § 235 AO sowie der Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, soweit diese auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen sind. Ergänzend soll ein neuer Tatbestand der Anlaufhemmung für Steuern auf Kapitalerträge aus Drittstaaten eingeführt werden.

Im Folgenden werden die nach aktuellem Stand geplanten Änderungen erläutert und die Auswirkungen auf die Praxis der Selbstanzeige kritisch beleuchtet.

Inhalt	Seite
I. Ausdehnung des Berichtigungsverbunds .....	792
II. Entrichtung der Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen als weitere Wirksamkeitsvoraussetzung .....	793
III. Änderungen der Sperrtatbestände .....	793
1. Neue Sperrtatbestände .....	794
a) Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschaub ..... b) Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung .....	794
2. Verschärfung bestehender Sperrtatbestände .....	794
a) Keine Straffreiheit bei Steuerverkürzung über 25 000 € pro Tat .....	794
b) Verschärfung der Sperrgründe der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung und der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens .....	794
3. Erleichterungen .....	795
a) Korrektur von Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen .....	795
b) Einschränkung von Sperrtatbeständen .....	795
IV. Neufassung des § 398a AO .....	797
V. Neuer Tatbestand der Anlaufhemmung .....	797
VI. Fazit und Ausblick .....	798

**Literatur:** Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, Zehn Anmerkungen zur Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige durch das „Schwarzgeldbekämpfungsge- setz“, wistra 2011, 281; Geuenich, Referentenentwurf zur Verschärfung der Selbstanzeige und des Steuerstrafrechts veröffentlicht, NWB 2014, 2763; Hechtner, Die strafbefreiende Selbstanzeige nach den Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz – Strafbefreiende Selbstanzeige erster und zweiter Klasse mit Zu- schlagn, DStZ 2011, 265; Herrmann, Erneute Verschärfung der Selbstanzeige und ihre Auswirkungen in der Praxis, PStR 2014, 199; Thonemann-Micker/Kanders, Verschärfungen der Selbstanzeige und Handlungsempfehlungen zur Jahreswende, DB 2014, 2125.

### I. Ausdehnung des Berichtigungsverbunds

Ab dem 1.1.2015 soll der Berichtigungsverbund erheblich ausgeweitet werden.

Nach bisheriger Rechtslage sind alle strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart (vollständig) zu berichtigen (§ 371 Abs. 1 AO). Da die strafrechtliche Regelverjährungsfrist fünf Jahre beträgt (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB), ist i.d.R. ein Zeitraum von fünf Jahren zu korrigieren. Für die Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die strafrechtliche Verjährungsfrist zehn Jahre, § 376 Abs. 1 AO, so dass in diesen Konstellationen bereits nach geltendem Recht ein Zeitraum von zehn Jahren zu korrigieren ist.

Die beabsichtigte Neufassung des § 371 Abs. 1 AO sieht vor, dass über die strafrechtlich unverjährten Zeiträume hinaus mindestens alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre korrigiert werden. Diese fiktive Zehn-Jahres-Frist soll die zehn zurückliegenden Kalenderjahre vor dem Jahr

der Abgabe der Selbstanzeige umfassen.<sup>3)</sup> Sie ist weder eine steuerrechtliche noch eine strafrechtliche Frist.

Zweck dieser Neuregelung soll sein, den Finanzbehörden die Festsetzung der auf Grund der Steuerhinterziehung noch nicht festsetzungsverjährten Steuern zu ermöglichen, ohne auf Schätzungen zurückgreifen zu müssen.<sup>4)</sup> Eine solche Erwägung erscheint zumindest praxisfern, da die Änderungen von Steuerfestsetzungen die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist eingespielte Routine für die Finanzämter ist und in der Praxis jedenfalls nicht solche Probleme aufwirft, die die vorgeschlagene Neuregelung notwendig erscheinen lassen. In den typischen Selbstanzeigefällen, in denen ausländische Bankverbindungen erstmals offenbart werden, werden vielfach bereits die Angaben für alle nicht festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträume korrigiert, und selbst in den Fällen, in denen der StpfL nur die strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten offengelegt, kann das Finanzamt im Rahmen des Besteuerungsverfahrens die Mitwirkungspflicht des StpfL nach § 90 AO zu den nicht strafbefangenen Zeiträumen einfordern und Angaben zu den weiteren, nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht festsetzungsverjährten Zeiträumen verlangen.<sup>5)</sup> Zudem dürfte das Instrument der fiktiven Zehn-Jahres-Frist in den Hinterziehungsfällen zu kurz greifen, in denen nie eine Steuererklärung abgegeben worden ist. Hier ergibt sich unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Festsetzungsfrist von 13

3) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a. Der Regierungsentwurf kann abgerufen werden unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetz-e/2014-09-24-Aenderung-AO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetz-e/2014-09-24-Aenderung-AO.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (zuletzt abgerufen am 8.10.2014).

4) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 1.

5) Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

Jahren. Vor diesem Hintergrund wird die gewollte Vereinfachung nicht erreicht.

Immerhin ist zu begrüßen, dass die Bundesregierung den Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums dogmatisch entschärft hat, der noch eine Verlängerung der strafrechtlichen Regelverjährung der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre vorsah<sup>6)</sup>. Die sich aus einer solchen Verlängerung ergebenden „systematischen Verwerfungen“<sup>7)</sup> lassen sich durch die fiktive Zehn-Jahres-Frist vermeiden.

Durch den erweiterten Berichtigungsverbund steigt das Risiko einer unwirksamen Selbstanzeige erheblich. Denn letztlich reicht alleine die Unvollständigkeit hinsichtlich einer Tat aus, um die strafbefreiente Wirkung der gesamten Selbstanzeige auszuschließen.<sup>8)</sup>

Auch für die Finanzverwaltung zeichnen sich durch die geplante Gesetzesänderung weitreichende Folgen ab, deren praktische Umsetzung noch nicht absehbar erscheinen: Die Ausdehnung des Berichtigungsverbunds hat für die Straf- und Bußgeldsachenstelle zur Folge, dass sie zur Überprüfung der Vollständigkeit der Selbstanzeige grundsätzlich für zehn Jahre ermitteln muss. Dabei kann sie nicht, wie bislang, eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für länger zurückliegende Zeiträume (außerhalb des Berichtigungsverbunds) vornehmen, sondern muss eine exakte Ermittlung des zehnjährigen Berichtigungszeitraums verlangen bzw. selbst ermitteln. In Zukunft werden demnach mehr personelle Ressourcen dafür eingeplant werden müssen, im Rahmen ggf. schwieriger und zeitaufwendiger Ermittlungen eine exakte Aufarbeitung zu erzielen.<sup>9)</sup>

Natürlich stellt sich jetzt bereits die Frage, ob überhaupt in jedem Fall eine exakte Aufarbeitung möglich ist – insbesondere, wenn die Sachverhalte schon länger zurück liegen und die Ermittlungen deshalb wenig aussichtsreich sind. Die Probleme verschärfen sich noch einmal, wenn die geplante Aufbewahrung für wichtige Geschäftsunterlagen von zehn auf sieben Jahre verkürzt wird (so zuletzt gefordert im gescheiterten Jahressteuergesetz 2013).<sup>10)</sup>

Konsequenterweise wird die Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung nach § 371 AO, leichten Steuerverkürzung gem. § 378 Abs. 3 AO, aber auch der einfach Berichtigungsanzeige nach § 153 AO an Bedeutung zunehmen. Damit einhergehend werden die bisherigen Probleme der Abgrenzung der subjektiven Tatbestandsmerkmale, die lediglich ein unsicheres Abgrenzungskriterium darstellen, sowie das Fehlen von Vorsatz und Leichtfertigkeit eine erhöhte Darlegungslast erfordern.

Welche Auswirkungen sich dadurch in Zukunft ergeben werden, ist im Einzelnen noch nicht absehbar. Denn gerade für Unternehmen ist bislang nicht geklärt, ob und wie eine mögliche Ausgestaltung eines neuen Unternehmensstrafrechts aussehen wird. Das generelle Verhältnis von Unternehmensstrafrecht, individueller Strafbarkeit und möglicher Strafbefreiungen bleibt abzuwarten. Bisherige Ansätze, wie beispielsweise der Entwurf eines Verbandsstrafgesetzbuchs des Landes Nordrhein-Westfalen<sup>11)</sup> oder auch der Gegenentwurf des Bundesverbands der Unternehmensjuristen (BUJ)<sup>12)</sup>, sehen die Möglichkeiten, Selbstanzeigeformen aufzunehmen, dif-

ferenziert.<sup>13)</sup> In diesem Zusammenhang sei jedoch bereits darauf hingewiesen, dass die Tax Compliance-Maßnahmen der Unternehmen mit dem Ziel, eine enthaftende Wirkung für verantwortliche Organe und Manager zu entfalten, in Zukunft wohl noch deutlicher zunehmen und erheblich an Bedeutung gewinnen werden.<sup>14)</sup> Letztendlich wird nur durch diese Art präventiver Maßnahmen über eine ausreichende Dokumentation ordnungsgemäßer Steuerprozesse steuerstrafrechtlichen Risiken wirksam entgegengewirkt und mögliche Bedenken der Behörden hinsichtlich eines Fahrlässigkeitsvorwurfs oder gar schuldhaften Verhaltens ausgeräumt.<sup>15)</sup>

## **II. Entrichtung der Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen als weitere Wirksamkeitsvoraussetzung**

Die Entrichtung der Hinterziehungszinsen nach § 235 AO und der Nachzahlungszinsen nach § 233a AO, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen sind, soll als weitere Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige normiert werden, § 371 Abs. 3 AO-RegE. Ausgenommen sind Selbstanzeigen, die die Begrichtigung von Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen i.S.d. geplanten § 371 Abs. 2a Satz 1AO-RegE (dazu unten unter III.3.a) betreffen, § 371 Abs. 3 Satz 2 AO-RegE. Hier genügt, wie nach der bisherigen Rechtslage, die fristgerechte Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer.<sup>16)</sup>

Die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO bei leichtfertiger Steuerverkürzung soll nicht von dieser Wirksamkeitsvoraussetzung abhängig gemacht werden.<sup>17)</sup> Entsprechend wird der Wortlaut des § 378 Abs. 3 AO nur redaktionell angepasst.

## **III. Änderungen der Sperrtatbestände**

Weit reichende Änderungen sind auch für die Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 AO geplant.

So wird der bestehende Katalog der fünf Sperrtatbestände um zwei weitere Sperrtatbestände – Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschaub sowie das Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung – erweitert. Der bisherige Schwellenwert des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO soll von mehr als 50 000 € auf mehr als 25 000 € verkürzter Steuer pro Tat abgesenkt werden. Folglich ist bereits bei einer Hinterziehung von mehr als 25 000 €

6) RefE, Artikel 1 Nummer 5.

7) So selbst RefE, Begründung B. zu Artikel 1 Nummer 5.

8) Geuenich, NWB 2014, 2763.

9) Herrmann, PStR 2014, 199.

10) Herrmann, PStR 2014, 199.

11) Abzurufen unter [http://www.justiz.nrw.de/JM/justizpolitik/jumiko/beschluesse/2013/herbstkonferenz13/zw3/TOP\\_II\\_5\\_Gesetzentwurf.pdf](http://www.justiz.nrw.de/JM/justizpolitik/jumiko/beschluesse/2013/herbstkonferenz13/zw3/TOP_II_5_Gesetzentwurf.pdf) (zuletzt abgerufen am 8.10.2014).

12) Abzurufen unter [http://www.buj.net/resources/Server/BUJ-Stellungnahmen/BUJ\\_Gesetzgebungsvorschlag\\_OWiG.pdf](http://www.buj.net/resources/Server/BUJ-Stellungnahmen/BUJ_Gesetzgebungsvorschlag_OWiG.pdf) (zuletzt abgerufen am 8.10.2014).

13) So z.B. § 30 Abs. 8 Satz 2 OWiG n.F. des BUJ-Entwurfs.

14) Dazu etwa Geuenich/Kiesel, BB 2012, 155 ff.

15) Geuenich/Kiesel, BB 2012, 155.

16) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe b.

17) RegE, Begründung B. zu Nummer 5.

pro Tat nur noch ein Absehen von Strafverfolgung unter den Voraussetzungen des § 398a AO möglich.

Im Rahmen der bestehenden Sperrtatbestände werden aus Sicht der Bundesregierung Regelungslücken geschlossen, zugleich zur Verfahrensvereinfachung punktuell das Vollständigkeitsgebot durchbrochen und damit partielle Selbstanzeigen in einzelnen Bereichen wieder ermöglicht.

## 1. Neue Sperrtatbestände

### a) Erscheinen eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschauf

Neu eingeführt wird der Sperrgrund des Erscheinens eines Amtsträgers zur Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschauf, § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e AO-RegE. Nach bisher h.M.<sup>18)</sup> erzeugte dieser Umstand keine Sperrwirkung. Die zeitliche Reichweite des neuen Sperrgrunds ist allerdings sehr begrenzt, da unmittelbar nach Beendigung der Nachschau eine strafbefreiende Selbstanzeigemöglichkeit wieder auflebt.<sup>19)</sup> Wegen der bestehenden Möglichkeit, direkt zu einer Außenprüfung überzugehen, § 27b Abs. 3 UStG bzw. § 42g Abs. 4 EStG, wird ohnehin nur eine sehr geringe zeitliche Ausdehnung der Sperrwirkung entfaltet. Fraglich ist daher, ob diese Regelung tatsächlich notwendig ist.

### b) Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO-RegE schließt eine Selbstanzeige in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO benannten Fällen aus. Nach Auffassung der Bundesregierung sind diese Fälle besonders strafwürdig, so dass nur ein Absehen von Strafverfolgung nach § 398a AO möglich sein soll.<sup>20)</sup> Folgerichtig wird das Regelbeispiel der Steuerverkürzung in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) nicht erfasst. Für solche Taten kommt jedoch der Sperrtatbestand des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO in Betracht, bei dessen Eingreifen ein Absehen von Strafverfolgung nach § 398a AO möglich ist.

Auch wenn bei Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 AO-RegE eine strafbefreiende Selbstanzeige grundsätzlich nicht möglich ist, soll auch in diesen Fällen (bei ansonsten vollständiger Berichtigung und wenn keine anderen Sperrgründe greifen), das Absehen von Strafe im Rahmen des Selbstanzeigezuschlags nach § 398a AO möglich sein,<sup>21)</sup> ohne dass es auf einen Schwellenwert ankommt.

## 2. Verschärfung bestehender Sperrtatbestände

### a) Keine Straffreiheit bei Steuerverkürzung über 25 000 € pro Tat

Konnte bislang Straffreiheit im Wege einer wirksamen Selbstanzeige für Steuerhinterziehungen von bis zu 50 000 € pro Tat erlangt werden, wird dieser Wert auf 25 000 € abgesenkt, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-RegE. Der Regierungsentwurf begründet dies lapidar mit einem Übereinkommen mit den Ländern, nicht nur besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung dem Regime des § 398a AO unterwerfen zu wollen.<sup>22)</sup>

Zwei Schwächen offenbart diese Begründung: Zum einen zeigt sich hier deutlich die einseitige Orientierung der Reform der Selbstanzeige am Bild des „Steuerbetrügers“, der absichtlich und planmäßig seine ausländischen Kapitaleinkünfte vor dem deutschen Fiskus verschweigt und verschleiert. Eine solche Stoßrichtung verkennt insbesondere die Weite des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung.<sup>23)</sup> Zum anderen gibt der Regierungsentwurf jegliche dogmatische Anbindung für einen betragsmäßig definierten Ausschluss von einem persönlichen Strafaufhebungsgrund auf. Bei der Einführung der Betragsgrenze von 50 000 € konnte sich der Gesetzgeber noch auf die Rechtsprechung des BGH zum besonders schweren Fall stützen.<sup>24)</sup> Dazu ist allerdings anzumerken, dass der Betrag von 50 000 € bei der Anwendung des Regelbeispiels der Steuerverkürzung bzw. Erlangens ungerechtfertigter Steuervorteile in den Fällen von Bedeutung ist, in denen ungerechtfertigte Zahlungen erlangt worden sind; in Fällen, in denen die Tathandlung nur zu einer Gefährdung des Steueraufkommens geführt hat, ist eine Grenze von 100 000 € pro Tat maßgebend.<sup>25)</sup>

Auch die Neufassung dieses Sperrtatbestands zeigt auf, dass eine saubere Abgrenzung von Vorsatz, Leichtfertigkeit und Fahrlässigkeit für die Praxis immer wichtiger wird. Einen praktischen „Gleichlauf“ in der Beurteilung von Selbstanzeige nach § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO mit einer Berichtigungserklärung nach § 153 AO wird es ab einer Verkürzung von 25 000 € pro Tat nicht mehr geben können. Vielmehr wird es zur rechtssicheren Gestaltung jedweder steuerlichen Korrektur in diesen Fällen unverzichtbar sein, zur Beurteilung des subjektiven Tatbestands die Umstände, die zu den unvollständigen bzw. unrichtigen Angaben geführt haben, so akribisch wie möglich darzulegen (bzw. für die FinVerw diese zu überprüfen<sup>26)</sup>). Auch dies kann zu unerwartetem Mehraufwand für die FinVerw führen.

### b) Verschärfung der Sperrgründe der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung und der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens

Bei den Sperrgründen der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) und der Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO)

18) Etwa Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rz. 136 (Juli 2011); Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 140a; a.A. Jäger in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 371 Rz. 57.

19) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe e – neu.

20) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 – neu.

21) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 – neu.

22) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3.

23) Zur Lösung dieser Problematik schlägt der BDI vor, den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung auf Absicht einzugrenzen (Stellungnahme vom 10.9.2014, 7 f., abzurufen unter [http://www.ihk-koeln.de/upload/Eingabe\\_StrafbefreiendeSelbstanzeigeDetails14\\_09\\_10\\_35803.pdf?ActiveID=3154](http://www.ihk-koeln.de/upload/Eingabe_StrafbefreiendeSelbstanzeigeDetails14_09_10_35803.pdf?ActiveID=3154), zuletzt abgerufen am 8.10.2014).

24) BT-Drucks. 17/5067 (neu), 21.

25) Jäger in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 370 AO Rz. 280f.

26) Ähnlich Herrmann, PStR 2014, 199, 203: Aus Legalitätsgründen keine Begrenzung der Ermittlung auf strafrechtlich unverjährte Zeiträume mehr möglich.

soll das Wort „Täter“ ersetzt werden durch die Formulierung „an der Tat Beteiligten“. Damit soll die Sperrwirkung auch auf die Tatbeteiligten ausgedehnt werden, so dass die Bekanntgabe an den Täter auch eine Selbstanzeige für Anstifter und Gehilfen sperrt.<sup>27)</sup> Zudem wird der Sperrtatbestand der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auch auf den Begünstigten der Steuerhinterziehung ausgedehnt, § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO-RegE. So kann ein Mitarbeiter, der zu Gunsten seines Arbeitgebers Steuern hinterzogen hat, zukünftig keine wirksame Selbstanzeige mehr erstatten, wenn seinem Arbeitgeber eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben worden ist für Taten, die in den sachlichen und zeitlichen Umfang der Prüfung fallen.<sup>28)</sup>

Diese Verschärfungen schließen bislang aus Sicht der Bundesregierung bestehende Lücken.<sup>29)</sup> Sie bergen jedoch das Risiko erheblicher Rechtsunsicherheit. Wie soll ein ausgeschiedener Mitarbeiter von einer Prüfungsanordnung gegenüber seinem früheren Arbeitgeber Kenntnis erlangen? Eine Auskunftserteilung seitens der Finanzbehörden dürfte offensichtlich am Steuergeheimnis scheitern. Eine Möglichkeit, wie dieser Mitarbeiter gegenüber seinem ehemaligen Arbeitgeber sein berechtigtes Informationsinteresse geltend machen kann, ist nicht ersichtlich.

Für die Praxis bedeutet dies jedoch, dass die Notwendigkeit steigt, bei Nacherklärungen koordiniert vorzugehen.

### 3. Erleichterungen

Nach der bisherigen Rechtslage seit 3.5.2011 sind keine wirksamen Teilselbstanzeigen mehr möglich. Die Berichtigung muss vollständig sein, § 371 Abs. 1 AO.

Dieses Vollständigkeitsgebot soll einerseits punktuell zu Gunsten einer rechtssicheren Handhabung in der Praxis<sup>30)</sup> durchbrochen werden. Dies betrifft die Korrektur von Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen (Neuregelung in § 371 Abs. 2a AO-RegE).

Eine weitere Einschränkung des Vollständigkeitsgebots wird erreicht durch die Einschränkung der Reichweite der Sperrtatbestände der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO-RegE) und des Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO-RegE). Hier werden die prüfungsbefangenen Zeiträume vom Vollständigkeitsgebot ausgenommen.

#### a) Korrektur von Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen

So soll künftig bei berichtigten Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuervoranmeldungen Straffreiheit eintreten, soweit die Korrektur reicht, § 371 Abs. 2a Satz 1 AO-RegE. Der Sperrtatbestand nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO-RegE ist hier nicht anwendbar, § 371 Abs. 2a Satz 1 AO-RegE, so dass auch bei Verkürzungen von mehr als 25 000 € Straffreiheit erlangt werden kann. Ein Zuschlag nach § 398a AO ist in diesen Fällen also nicht zu entrichten. Zudem soll die Tatsache, dass eine Lohnsteueranmeldung oder eine Umsatzsteuervoranmeldung berichtet wurde, nicht den Sperrtatbestand der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO-RegE) auslösen, § 371 Abs. 2a Satz 2 AO-RegE.

Ausdrücklich nicht erfasst von dieser Durchbrechung des Vollständigkeitsgebots sind Steueranmeldungen, die sich auf das Kalenderjahr beziehen, § 371 Abs. 2a Satz 3 AO-RegE, also Umsatzsteuerjahreserklärungen. Allerdings setzt die Vollständigkeit einer Selbstanzeige hinsichtlich solcher auf das Kalenderjahr bezogenen Steueranmeldungen nicht mehr voraus, dass zugleich die in den Voranmeldungen des laufenden Jahres der Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung verwirklichten Taten mit berichtigt werden müssen, § 371 Abs. 2a Satz 4 AO-RegE.

Die Privilegierung von Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen ist aus Sicht des Praktikers gewiss zu begrüßen, doch ist die Enge dieser Privilegierung gerade unter praktischen Gesichtspunkten nicht überzeugend.<sup>31)</sup> Die Berichtigungsprobleme bei Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen stellen sich in gleicher Weise auch bei Umsatzsteuerjahreserklärungen und anderen Steueranmeldungen, wie z.B. Kapitalertragsteueranmeldungen oder der Anmeldung von Abzugsteuern. Hier sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Erweiterung des Anwendungsbereichs erfolgen.<sup>32)</sup>

#### b) Einschränkung von Sperrtatbeständen

Die bisherigen Sperrtatbestände der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) und des Erscheinens eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO) schließen eine wirksame Selbstanzeige für den gesamten Berichtigungsverbund bereits aus, wenn auch nur eine Steuerstrafat aus dem Berichtigungsverbund in den zeitlichen und sachlichen Rahmen der Prüfung fällt.<sup>33)</sup>

Beide Sperrtatbestände beschränkt der Regierungsentwurf jetzt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der steuerlichen Prüfung, § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und c AO-RegE. Zudem wird im neu eingefügten § 371 Abs. 2 Satz 2 AO-RegE klargestellt, dass für zeitlich und sachlich nicht in den Umfang der Prüfung fallende Steuerstrafaten eine Selbstanzeige nicht nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a oder c AO-RegE ausgeschlossen ist. In diesen Fällen sollen die in den Prüfungsumfang fallenden Steuerstrafaten vom Vollständigkeitsgebot ausgenommen sein. Insoweit sind für Taten, die in den Berichtigungsverbund, jedoch nicht in den Prüfungsumfang fallen, partielle Selbstanzeigen möglich.

27) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b.

28) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a.

29) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a.

30) RegE, Begründung B. zu Nummer 3 Buchstabe a – § 371 Absatz 2a – neu.

31) Geuenich, NWB 2014, 2763.

32) Ähnlich BDI-Stellungnahme vom 10.9.2014, 3 (abzurufen unter: [http://www.ihkkoeln.de/upload/Eingabe\\_StrafbefreiendeSelbstanzeigeDetails14\\_09\\_10\\_35803.pdf?ActiveID=3154](http://www.ihkkoeln.de/upload/Eingabe_StrafbefreiendeSelbstanzeigeDetails14_09_10_35803.pdf?ActiveID=3154), zuletzt abgerufen am 8.10.2014), die eine Erweiterung auf Anmeldungen zur Kapitalertragsteuer, Versicherungsteuer, Feuerschutzsteuer und Bauabzugsteuer fordert. Die gleiche Problem- und Interessenlage besteht aber auch etwa beim Steuerabzug nach § 50a EStG.

33) Wessing in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 371 AO Rz. 91, 107.

# Brennpunkte der Steuerberatung

In Kooperation mit KÖSDI veröffentlicht Stollfuß Medien die Buchreihe „Brennpunkte der Steuerberatung“. Die Autoren aus der Kanzlei c · k · s · s Carlé · Korn · Stahl · Strahl sind bekannt für beratungskompetente Veröffentlichungen. In dieser Reihe werden regelmäßig bedeutsame Themen für die Steuer- und Rechtsberatung praxisbezogen aufbereitet. Dem Berater wird spezielles, in der Praxis gewonnenes

Know-how vermittelt. Geboten werden fundierte und konzentrierte Darstellungen mit Hinweisen auf konkrete Gestaltungsmöglichkeiten, Wechselwirkungen zu anderen Steuer- und Rechtsgebieten, besondere Gefahren und Haftungspotenziale des behandelten Themas. In der Praxis bewährte Arbeitshilfen und Musterformulierungen helfen dem Berater bei der Umsetzung der Beratungsaufgabe.

## Die strafbefreende Selbstanzeige wird bald teurer. Nutzen Sie die zurzeit noch günstigeren Möglichkeiten!

Die Eckpunkte für die Voraussetzungen einer strafbefreienenden Selbstanzeige sollen erneut verschärft werden. Die strafbefreende Selbstanzeige wird dann erheblich aufwendiger und teurer werden.

In einschlägigen Fällen sollte deshalb geprüft werden, ob eine Selbstanzeige noch nach den bisher gültigen Voraussetzungen sinnvoll ist.

Die ausgesprochen praxisbezogene Schrift des erfahrenen Steueranwalts und Strafverteidigers Rudolf Stahl versteht sich als Hilfe für den Betroffenen und seinen Berater.

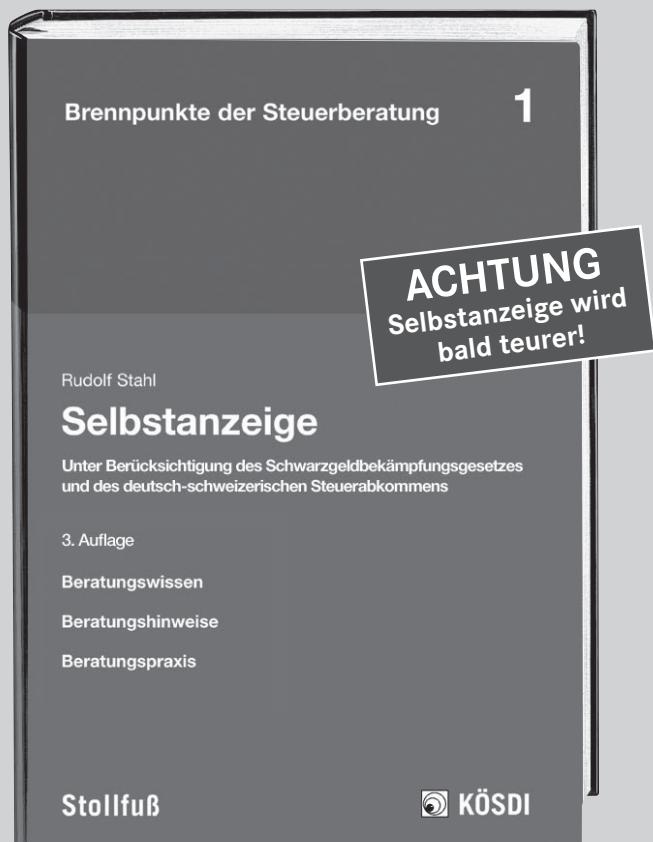
### Aus dem Inhalt:

- Teil-Selbstanzeige - Was geht noch?
- Neue Sperrtatbestände
- Strafzuschlag
- Legalisierung von Auslandsvermögen
- Verteidigungsansätze und Argumentationshilfen
- Rettung hoffnungsloser Fälle
- Aufspüren versteckter Selbstanzeigemöglichkeiten
- Betriebsprüfung bei Mitunternehmerschaft
- Erbfall-Problematik
- Kontenabruf
- Stiftungen und Trusts
- Strafzumessung, Schätzung und Verjährung
- Situation des Beraters

## Selbstanzeige

von Rudolf Stahl, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht aus der Kanzlei c · k · s · s Carlé · Korn · Stahl · Strahl in Köln.  
3. Auflage 2011, 356 Seiten, ISBN 978-3-08-450004-8

**Stollfuß**  **KÖSDI**



**Fax-Bestellung:** 0228 724-91181  
**E-Mail:** bestellung@stollfuss.de

Expl. **Selbstanzeige**  
ISBN 978-3-08-450004-8, Preis € 49,-,  
inkl. USt, zzgl. Versandspesen

Name, Vorname

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon/Telefax

Kunden-Nr.

E-Mail

Datum/Unterschrift

Bestellen Sie jetzt bei Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn,  
Fax 0228 724-91181, Kundenservice Tel. 0800 5225575

Allerdings werden diese Durchbrechungen des Vollständigkeitsgebots – anders als in den Fällen der Berichtigung von Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen – nicht durch eine Regelung zur Tatentdeckung flankiert. Eine während der laufenden Außenprüfung abgegebene Selbstanzeige wird sicherlich das Interesse des Prüfers wecken. Damit dürfte die praxisrelevante Konstellation der Berichtigung eines über einen längeren Zeitraum sich wiederholenden systematischen Fehlers gerade nicht von der Einschränkung des Vollständigkeitsgebots profitieren.

#### IV. Neufassung des § 398a AO

Wesentlich verschärft werden auch die Voraussetzungen für das Absehen von Strafverfolgung nach § 398a AO. Insbesondere wird der zu entrichtende Zuschlag deutlich erhöht.

Bislang ist bei Steuerstraftaten, die zu einer Steuerverkürzung von mehr als 50 000 € geführt haben, von Strafverfolgung abzusehen, wenn der Täter, der im Übrigen die Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige erfüllt hat, die verkürzte Steuer entrichtet und einen Zuschlag von 5 % der durch die Tat verkürzten Steuer leistet.

Korrespondierend zur Neufassung der Sperrtatbestände in § 371 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 AO-RegE wird der Anwendungsbereich jetzt bereits ab einer hinterzogenen Steuer von mehr als 25 000 € eröffnet und auch die Fälle erfasst, in denen die Straffreiheit nur deshalb nicht eintritt, weil ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung i.S.d. § 371 Abs. 2 Nr. 4 AO-RegE<sup>34)</sup> vorliegt.

Der Hinterziehungsbetrag ist unter Beachtung des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO) zu berechnen, § 398a Abs. 2 AO-RegE. Er definiert sich tatbezogen auf die jeweilige noch nicht verjährte Straftat.<sup>35)</sup> Das bedeutet im Hinblick auf die Ausweitung des Berichtigungsverbunds für die einfache Steuerhinterziehung mit ihrer fünfjährigen Strafverfolgungsverjährung, dass trotz einer Berichtigung über zehn Jahre ein Zuschlag nur für die strafbefangenen Zeiträume festgesetzt werden kann.

Der Zuschlag soll drastisch erhöht und nach Höhe des Hinterziehungsbetrags gestaffelt werden: Bis zu einem Hinterziehungsbetrag von 100 000 € beträgt er 10 % der hinterzogenen Steuer, bei einer Steuerhinterziehung zwischen 100 000 € bis zu 1 000 000 € beläuft er sich auf 15 % und bei einer Steuerhinterziehung über 1 000 000 € ist ein Zuschlag von 20 % der hinterzogenen Steuer zu entrichten, § 398a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis c AO-RegE. Der Zuschlag ist jeweils vom gesamten Hinterziehungsbetrag zu berechnen.<sup>36)</sup>

Auf den ersten Blick erfreulich ist, dass einige Auslegungsprobleme des bisherigen § 398a AO nun eine Klarstellung erfahren sollen. Der personale Anwendungsbereich soll ausdrücklich vom Täter auf den „an der Tat Beteiligte[n]“, also Täter, Anstifter und Gehilfen, ausgedehnt werden, § 398a Abs. 1 AO-RegE. Dies war bislang umstritten.<sup>37)</sup> Allerdings verschärft dies die Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Zuschlagzahlung,<sup>38)</sup> insbesondere in Fällen der Mittäterschaft bzw. der Teilnahme, wie sie in den Konstellatio-

nen der mehrgliedrigen Geschäftsführung oder in Konzernstrukturen denkbar sind.

Durch die ausdrückliche Normierung, dass bei unrichtiger oder unvollständiger Selbstanzeige die Ermittlungen wieder aufgenommen werden können, § 398a Abs. 3 AO-RegE, wird nun geklärt, dass die Rechtsfolge des Abschlags von Strafverfolgung keinen Strafklageverbrauch bewirkt.<sup>39)</sup> Da in § 398a Abs. 4 AO-RegE nunmehr die Anrechnung des Zuschlags auf eine etwaige Geldstrafe vorgesehen und eine Erstattung ausgeschlossen ist, dürfte in der Frage der rechtlichen Einordnung des Zuschlags – unabhängig von der „Freiwilligkeit“ der Zahlung – ein Aspekt mehr für den Sanktionscharakter sprechen.<sup>40)</sup>

Problematisch ist, dass es der Regierungsentwurf versäumt, die Frage nach dem Rechtsschutz gegen Entscheidungen nach § 398a AO zu klären.

#### V. Neuer Tatbestand der Anlaufhemmung

In § 170 Abs. 6 AO-RegE soll ein neuer Tatbestand der Anlaufhemmung eingefügt werden. So soll der Beginn der Festsetzungsfrist für die Steuer auf Kapitalerträge, die aus Staaten bzw. Territorien stammen, die nicht der Europäischen Union und auch nicht der Europäischen Freihandelsassoziation angehören und mit denen kein automatischer Informationsaustausch auf Basis eines völkerrechtlichen Vertrags i.S.d. § 2 Abs. 1 AO besteht, erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnen, in dem die Finanzbehörde Kenntnis von diesen Kapitalerträgen erlangt hat, spätestens aber zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs der Steuerentstehung. Nicht unter diesen Tatbestand fallen Steuern auf Kapitalerträge aus der Schweiz, da die Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen<sup>41)</sup> und die Schweiz Mitglied der Europäischen Freihandelsassoziation ist.

Dadurch kann die Steuer bis zu 20 Jahre nach Entstehung noch festgesetzt werden.<sup>42)</sup> Dies steht allerdings in einem offenen Spannungsverhältnis zu den bestehenden kürzeren Aufbewahrungsfristen.<sup>43)</sup> Unklar bleibt die Bestimmung des Begriffs „Kapitalerträge“. Dem Wortlaut nach könnten auch Zinszahlungen innerhalb eines Konzerns erfasst sein.<sup>44)</sup>

34) Siehe dazu die Ausführungen unter III.1.b).

35) RegE, Begründung B. zu Nummer 6.

36) RegE, Begründung B. zu Nummer 6.

37) Für die Anwendbarkeit auch für Teilnehmer etwa Jäger in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 398a AO Rz. 53; differenzierend Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 3 (Juli 2012); Zahlungen nach § 398a AO für Teilnehmer, wenn diesem ein unmittelbarer Vorteil aus der Tat zugeflossen ist. Keine Anwendbarkeit auf Teilnehmer etwa Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281; Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

38) Herrmann, PStR 2014, 199.

39) So etwa die bislang h.M., vgl. etwa Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 13; Quedenfeld in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 398a AO Rz. 57; Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281.

40) Geuenich, NWB 2014, 2763. Nach h.M. ist der Zuschlag nach § 398a AO keine Strafe, vgl. etwa Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 398a AO Rz. 9 (Juli 2012).

41) Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

42) Geuenich, NWB 2014, 2763; Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

43) Geuenich, NWB 2014, 2763; Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

44) Thonemann-Micker/Kanders, DB 2014, 2125.

## VI. Fazit und Ausblick

Die Bundesregierung erhöht den Preis für die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, nicht nur durch die Verschärfung der Zahlungsvoraussetzungen (Entrichtung der Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen, § 371 Abs. 3 AO-RegE; Erhöhung der Zuschläge nach § 398a AO), sondern auch durch die Neuschaffung und Verschärfung von Sperrtatbeständen.

Abgemildert wird dies nur durch die aus praktischen Gesichtspunkten vorgenommenen Durchbrechungen des Vollständigkeitsgebots für die Berichtigung von Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 371 Abs. 2a AO-RegE) und durch die Einschränkung der Reichweite der Sperrtatbestände „Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO-RegE) und „Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO-RegE). Doch greift gerade die Privilegierung von Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen im Ergebnis

zu kurz, da dieselbe Problemlage auch bei anderen Steueranmeldungen besteht.

Diese einzelnen, pragmatischen Erleichterungen können jedoch die verschärften Anforderungen nicht aufwiegen. In der Praxis wird die beabsichtigte Neufassung zu einem weiteren Auseinanderdriften der Voraussetzungen für eine einfache Berichtigung nach § 153 AO, einer Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO und einer Selbstanzeige nach § 371 AO-RegE führen. Entscheidend für die rechtssichere Beurteilung jeder steuerlichen Korrektur wird künftig die Beurteilung des subjektiven Tatbestands sein. Dies gilt umso mehr für die Fälle, in denen der Verkürzungsbetrag 25 000 € übersteigt und somit die Festsetzung der Zuschläge nach § 398a AO-RegE in Betracht kommt.

Für Unternehmen dürfte sich verstärkt die Frage nach Einführung eines sog. „Tax Compliance“-Systems stellen, um bereits durch interne steuerliche Prozesse dokumentieren zu können, dass Steuerverkürzungen nicht vorsätzlich oder leichtfertig begangen worden sind.

# DStZ-Gestaltungen

## Gestaltungshinweise zum Jahresende 2014: Hinweise zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften

Prof. Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Ratingen<sup>\*)</sup>

*Im folgenden Beitrag werden wesentliche Entwicklungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften dargestellt und die sich hieraus ergebenden Gestaltungsspekte herausgearbeitet.*

### Inhalt

	<b>Seite</b>
I. Gesetzesvorhaben: Änderung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Rahmen des „JStG 2015“.....	799
II. Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften.....	800
1. E-Bilanz: Erweiterter Umfang ab 2015 .....	800
2. Private Nutzung eines Grundstücks der Personengesellschaft .....	800
3. Steuerliche Behandlung von Pensionszahlungen an ehemaligen Mitunternehmer.....	800
4. Nachholverbot des § 6a EStG für eine Pensionszusage an einen Mitunternehmer einer Komplementär-GmbH gilt auch für korrespondierenden Ausgleichsanspruch .....	801
5. Bürgschaften von Kommanditisten für Verbindlichkeiten der KG.....	801
6. Einordnung der nach § 1 Abs. 2a GrEStG entstandenen GrESt als sofort abzugsfähige Werbungskosten oder als Anschaffungsnebenkosten auf die Beteiligung .....	801
7. Schuldzinsen einer Personengesellschaft für ein Darlehen ihres Gesellschafters fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG .....	801
8. Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage .....	802
9. Zurechnung von Verlusten aus Kommanditbeteiligung bei Nießbrauchs vorbehalt.....	802
III. Steuerermäßigung nach § 35 EStG.....	803
1. Verteilung des GewSt-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel ..	803
2. Begriff des Vorabgewinnanteils i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG.....	803
3. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG: Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs im Nenner? .....	803
IV. Mitunternehmerstellung, gewerbliche Prägung, Abfärberegelung .....	804
1. Keine gewerbliche Prägung einer "GmbH & Co GbR" im Fall eines individualvertraglich vereinbarten Haftungsausschlusses .....	804
2. Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung .....	804
3. Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr .....	805

<sup>\*)</sup> WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers ist Partner bei der Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG in Düsseldorf und daneben Honorarprofessor an der RWTH Aachen.

V.	Antrag auf Anwendung des Sondersteuersatzes nach § 34a EStG .....	805
1.	Keine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG für den auf nicht abziehbare Betriebsausgaben entfallenden Gewinnanteil .....	805
2.	Gewinn- und Entnahmesteuerung im Hinblick auf eine Antragstellung nach § 34a EStG .....	806
VI.	Umstrukturierungen bei Personengesellschaften .....	807
1.	Realteilung ohne Spitzenausgleich – Rechtslage ab 2001 .....	807
2.	Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Beitrittsaufforderung an das BMF .....	807
3.	Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung von Umstrukturierungen .....	807
VII.	Betriebsveräußerung/-aufgabe .....	807
1.	Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids hinsichtlich eines nicht enthaltenen Verlusts aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft .....	807
2.	Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung der Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe .....	808
VIII.	Unentgeltliche Übertragungen .....	808
1.	Anstehende Entscheidung des BVerfG .....	808
2.	Verwaltungsvermögensquote bei Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils .....	808
3.	Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung unentgeltlicher Übertragungen .....	809
IX.	Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung von Personenunternehmen .....	811

### I. Gesetzesvorhaben: Änderung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Rahmen des „JStG 2015“

Vorgesehen ist eine Ergänzung von § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.<sup>1)</sup> Betreffend Personenunternehmen ist folgender geplanter Satz 5 relevant:

*„Satz 1 ist außerdem ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den dem § 3 Nummer 40 zu Grunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a auch auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten eines Gesellschafters einer Körperschaft anzuwenden, soweit diese mit einer im Gesellschaftsverhältnis veranlassten unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an diese Körperschaft oder bei einer teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern mit dem unentgeltlichen Teil in Zusammenhang stehen und der Stpf. zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital dieser Körperschaft beteiligt ist oder war.“*

Hierzu wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt:

*Außerdem soll in § 3c Absatz 2 EStG auch die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich abgesichert werden, dass bei Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, an der der Überlassende beteiligt ist (insbesondere in Betriebsaufspaltungsfällen) und bei einer aus gesellschaftsrechtlichen Gründen fehlenden Fremdöglichkeit der Überlassung das Teilabzugsverbot des § 3c Absatz 2 EStG auch für die Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten – wie beispielsweise Refinanzierungskosten oder Unterhaltungsaufwendungen des Besitzunternehmens – eingreift.*

und

*Durch eine weitere Gesetzesergänzung wird gleichfalls für die Zukunft (zur Anwendungsregelung siehe die Ausführungen zur Änderung von § 52 Absatz 5 EStG) sichergestellt, dass in Übereinstimmung mit Nummer 1 des BMF-Schreibens vom 8. November 2010 (BStBl I S. 1292) das Teilabzugsverbot des § 3c Absatz 2 EStG auch für die Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit einer Überlassung von Wirt-*

*schaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, an der der Überlassende beteiligt ist, gilt, wenn diese Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu nicht fremdöglichkeitlichen Konditionen erfolgt (insbesondere bei Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung). Denn in diesem Fall hängen die Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten ganz oder teilweise mit den aus dem Betriebsunternehmen erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils, zusammen.*

Diese Gesetzesänderung soll nach § 52 Abs. 5 EStG-E erstmals gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

Im Kern zielt die Gesetzesänderung offensichtlich auf die Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 28.2.2013<sup>2)</sup>, welches die FinVerw mit Schreiben v. 23.10.2013<sup>3)</sup> letztlich auch anerkannt hatte. Der BFH hat mit dem Urteil vom 28.2.2013 entschieden, dass das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG in Betriebsaufspaltungsfällen grundsätzlich für laufende Aufwendungen bei Wirtschaftsgütern (z.B. Maschinen, Einrichtungsgegenständen oder Gebäuden) anzuwenden ist, soweit das betreffende Wirtschaftsgut verbilligt an die Betriebskapitalgesellschaft überlassen wird. Trotz dieser grundsätzlichen Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots gilt dieses nach Ansicht des BFH gleichwohl nicht für solche laufenden Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen und zur Nutzung an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen; das Teilabzugsverbot gilt hier insbesondere nicht für Absetzungen für Abnutzung (AfA) und für Erhaltungsaufwendungen in Bezug auf die überlassenen Wirtschaftsgüter. Ein Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Beteiligung kann nicht hergestellt werden; vielmehr sind diese unmittelbar durch die verpachteten Wirtschaftsgüter selbst verursacht.

1) Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

2) BFH v. 28.2.2013, IV R 49/11, BStBl II 2013, 802.

3) BMF v. 23.10.2013, IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl I 2013, 1269.

**Hinweis:** Wird die vorgesehene Änderung des § 3c Abs. 2 EStG umgesetzt, dürfte es aber dabei bleiben, dass § 3c Abs. 2 EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegensteht, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält.<sup>4)</sup>

Für eine Fremdüblichkeit einer Pachtreduzierung oder eines Pachtverzichts sprechen insbesondere wirtschaftliche Schwierigkeiten bei der Betriebsgesellschaft. So spricht für eine Fremdüblichkeit<sup>5)</sup>

- die Beteiligung auch gesellschaftsfremder Personen an der Sanierung,
- eine nur vorübergehende Minderung der Pacht und
- bislang hohe Gewinne aus der Verpachtung.

Andererseits wird der Bereich des fremdüblichen Verhaltens verlassen, wenn der Vollzug des Nutzungsüberlassungsvertrags durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen sowie durch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags gekennzeichnet ist, die nicht durch solche Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, die auch ein fremder Vertragspartner zum Anlass einer Vertragsänderung genommen hätte.<sup>6)</sup>

**Hinweis:** Grundsätzlich trägt das FA die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG. Der BFH betont allerdings, dass dennoch der Stpfl. unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem Pachtverzicht, der endgültig und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochen wird, gehalten ist, dem FA ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten des Pächters zu unterbreiten.<sup>7)</sup>

Die Frage, ob ein teilweiser oder vollständiger Pachtverzicht betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist für jeden VZ gesondert zu prüfen. Insofern kann sich der Veranlassungszusammenhang ändern.

## II. Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften

### 1. E-Bilanz: Erweiterter Umfang ab 2015

Zu beachten ist, dass erstmals für das Wirtschaftsjahr 2015 bzw. bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr für 2015/2016 eigenständige E-Bilanz-Datensätze für alle Sonder- und Ergänzungsbilanzen sowie in den E-Bilanz-Datensätzen der Gesamthandsbilanz und der Sonder- und Ergänzungsbilanzen jeweils die Kapitalkontenentwicklung entsprechend den Vorgaben der Taxonomie elektronisch zu übermitteln sind. Insoweit wurde die Taxonomie erweitert – aktuelle Taxonomie-Version 5.3.<sup>8)</sup>

**Hinweis:** In der Praxis ist zu prüfen, wie Sonder- und Ergänzungsbilanzen in die bestehenden EDV-Systeme integriert werden können, damit eine unkomplizierte Ableitung und Übermittlung der E-Bilanz möglich ist.<sup>9)</sup>

Die geforderte Kapitalkontendarstellung erfordert die Berücksichtigung des auf die Taxonomie-Version 5.3 angepassten Kontenrahmens und eine entsprechende Anpassung der Buchungspraxis. Dies muss zum 1.1.2015 umgesetzt werden, damit der E-Bilanz-Datensatz aus der laufenden Buchhaltung ohne besondere Nachbearbeitungsschritte abgeleitet werden kann. Dabei ist auf die dem Kontenrahmen zu Grunde liegende Buchungslogik zu achten.

Zu beachten ist v.a. die differenzierte Erfassung der Entnahmen und Einlagen. Weiterhin sind die verschiedenen Eigenkapitalkonten der Gesellschafter untereinander und von den Fremdkapitalkonten der Gesellschafter abzugrenzen.<sup>10)</sup>

### 2. Private Nutzung eines Grundstücks der Personengesellschaft

Ein Grundstück, das sich im Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft befindet, gehört auch dann zu deren notwendigem Betriebsvermögen, wenn es zu fremdüblichen Bedingungen an die Kommanditisten für deren private Wohnzwecke vermietet ist, wie das FG Köln in dem Urteil vom 26.9.2013<sup>11)</sup> klarstellte.<sup>12)</sup>

**Hinweis:** Die handelsrechtliche Zurechnung greift nur dann steuerlich nicht ein, wenn die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, insbesondere die des § 4 EStG, eine Abweichung zwingend vorschreiben. Dies ist dann der Fall, wenn die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Gesellschaftsvermögen nicht betrieblich veranlasst ist. Voraussetzung hierfür ist, dass ein wirtschaftlicher Nutzen des Wirtschaftsguts für die Gesellschaft nicht zu erkennen ist und (kumulativ) das Wirtschaftsgut den Gesellschaftern unter Bedingungen zur Nutzung überlassen wird, die dem sog. Fremdvergleich nicht standhalten.

Im Einzelfall sollte zur Sicherung des Betriebsausgabenabzugs der Grundstücksaufwendungen auf eine Vermietung zu fremdüblichen Konditionen geachtet werden. Dies ist entsprechend zu dokumentieren.

### 3. Steuerliche Behandlung von Pensionszahlungen an ehemaligen Mitunternehmer

Der BFH bestätigt mit Urteil v. 6.3.2014<sup>13)</sup>, dass die korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz auch nach Ausscheiden des Gesellschafters fortzuführen ist, weil § 15 Abs. 1

4) BFH v. 17.7.2013, X R 17/11, BStBl II 2013, 817; v. 28.2.2013, IV R 49/11, BStBl II 2013, 802.

5) BFH v. 17.7.2013, X R 17/11, BStBl II 2013, 817.

6) BFH v. 17.7.2013, X R 17/11, BStBl II 2013, 817.

7) BFH v. 17.7.2013, X R 17/11, BStBl II 2013, 817.

8) BMF v. 13.6.2014, IV C 6 – S 2133-b/11/10016 :004, BStBl I 2014, 886. Hierzu Jansen/Polka, BC 2014, 423.

9) Ausführlich Schäperclaus/Hülshoff, DB 2014, 2421.

10) Hierzu insbesondere Ley, DStR 2013, 27; Kahle, DStZ 2010, 718.

11) FG Köln v. 26.9.2013, 10 K 3432/12, EFG 2014, 179.

12) Hierzu auch Stöcker in Korn, EStG, § 4 EStG Rz. 243.1 (September 2011). Auch BFH v. 16.3.1983, IV R 36/79, BStBl II 1983, 459.

13) BFH v. 6.3.2014, IV R 14/11, BStBl II 2014, 624.

Satz 2 EStG nach dem Ausscheiden geleistete Pensionszahlungen den während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft bezogenen Sondervergütungen gleichstellt. Damit wird die Auffassung der FinVerw<sup>14)</sup> bestätigt.

Auch nach Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft stellen Pensionszahlungen Sondervergütungen dar. Es liegen nachträgliche Einkünfte i.S.d. § 24 Nr. 2 EStG vor und diese gehören zum Gesamtgewinn der Personengesellschaft sowie zum Gewerbeertrag und sind deshalb auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, dem Sonderbereich des Begünstigten, korrespondierend zur gewinnmindernden Berücksichtigung auf Gesellschaftsebene gewinnerhörend zu berücksichtigen.

#### **4. Nachholverbot des § 6a EStG für eine Pensionszusage an einen Mitunternehmer einer Komplementär-GmbH gilt auch für korrespondierenden Ausgleichsanspruch**

Ist bei der Komplementär-GmbH die Bildung einer Rückstellung für die einem Kommanditisten-Geschäftsführer erteilte Pensionszusage rechtsfehlerhaft unterblieben, kann nach dem Urteil des FG Münster vom 9.7.2013<sup>15)</sup> dies für die abgelaufenen Jahre nicht mehr nachgeholt werden. Der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs wird in diesem Fall durch das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG begrenzt.

#### **5. Bürgschaften von Kommanditisten für Verbindlichkeiten der KG**

Die Verfügung der OFD NRW vom 7.7.2014<sup>16)</sup> fasst die Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der Bürgschaftsübernahmen durch einen Kommanditisten zusammen:

- Die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Kommanditisten für Verbindlichkeiten der KG aus betrieblichen Gründen hat keinen Einfluss auf die Höhe des laufenden Gewinns/Verlusts der Gesellschaft. Die Bürgschaftsübernahme führt auch nicht zu Sonderbetriebsausgaben des betreffenden Kommanditisten.
- Droht die Inanspruchnahme des Kommanditisten aus der Bürgschaft oder wurde er bereits aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, kann er in seiner Sonderbilanz keine Rückstellung bilden bzw. keine Verbindlichkeit einstellen.<sup>17)</sup> Die in Erfüllung einer Bürgschaftsverpflichtung geleisteten Zahlungen sind einkommensteuerlich als Kapitaleinlage zu beurteilen.
- Dies gilt nicht nur für den Fall, dass die Übernahme der Bürgschaft und die Zahlung der Bürgschaftssumme auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Beitragsleistungen des Kommanditisten darstellen, die während des Bestehens der Gesellschaft keinen Ersatzanspruch des Kommanditisten begründen.
- Eine Einlage liegt vielmehr auch vor, wenn dem Kommanditisten zivilrechtlich als Folge der Bürgschaftsleistung ein selbständiger, noch nicht erfüllter Ersatzanspruch gegenüber der KG oder den persönlich haftenden Gesellschaftern zusteht.
- Ein etwaiges Wertloswerden einer solchen Forderung, die zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten gehört, wirkt sich nicht schon im Zeitpunkt der In-

anspruchnahme aus der Bürgschaft, sondern erst mit der Beendigung der Gesellschaft oder einer vorherigen Betriebsaufgabe der Gesellschaft bzw. im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten steuerlich aus.<sup>18)</sup> In diesen Fällen ist in die Sonderbilanz eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung einzustellen. Insoweit ergibt sich ein Verlust im Sonderbetriebsvermögen, der den Veräußerungsgewinn mindert.

**Hinweis:** Letzteres wurde nun auch vom FG München mit Urteil vom 10.7.2014<sup>19)</sup> bestätigt.

- Soweit wegen des Bestehens einer Bürgschaftsverpflichtung ein Gewinn aus dem Wegfall eines negativen Kapitalkontos nicht besteuert worden ist und der Kommanditist tatsächlich später nicht oder nicht in vollem Umfang Zahlungen zu erbringen hat bzw. er später durch Rückgriff auf die KG, einen ihrer Gesellschafter oder Mitbürgen Ersatz seiner Aufwendungen erlangen kann, führt dies zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungsgewinns und zu einer Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für das Jahr der Auflösung der KG/des Ausscheidens des Kommanditisten gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.<sup>20)</sup>

#### **6. Einordnung der nach § 1 Abs. 2a GrEStG entstandenen GrESt als sofort abzugsfähige Werbungskosten oder als Anschaffungsnebenkosten auf die Beteiligung**

Die vom BFH im Fall der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätze sind nach dem Gerichtsbescheid des FG München vom 22.10.2013<sup>21)</sup> auch im Fall des Beteiligungswechsels nach § 1 Abs. 2a GrEStG anzuwenden. Gezahlte GrESt sind als sofort abziehbare WK bei den Einkünften der Personengesellschaft aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Insoweit sei entscheidend, dass das GrEStG mit Hilfe des Ersatztatbestandes des Beteiligungswechsels einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert, diese grunderwerbsteuerliche Fiktion im Ertragsteuerrecht aber keine Entsprechung findet.

#### **7. Schuldzinsen einer Personengesellschaft für ein Darlehen ihres Gesellschafters fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG**

Der BFH kommt in dem Urteil vom 12.2.2014<sup>22)</sup> zu dem Ergebnis, dass die einer Personengesellschaft entstandenen Schuldzinsen für ein Darlehen des Gesellschafters im Rahmen der Hinzurechnung gem. § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen sind, soweit sie zu-

14) BMF v. 29.1.2008, IV B 2 – S 2176/07/0001, DOK 2008/0027617, BStBl I 2008, 317, Rz 8.

15) FG Münster v. 9.7.2013, 11 K 1975/10 F, EFG 2013, 1642, Rev., Az. BFH: IV B 91/13.

16) OFD NRW v. 7.7.2014, S 2241–2014/0015 – St 113, DB 2014, 1584.

17) BFH v. 21.6.1989, X R 14/88, BStBl II 1989, 881.

18) BFH v. 4.7.1974, IV R 166/70, BStBl II 1974, 677; v. 12.7.1990, IV R 37/89, BStBl II 1991, 64; v. 19.1.1993, VIII R 128/84, BStBl II 1993, 594.

19) FG München v. 10.7.2014, 15 K 3426/11, www.stotax-first.de.

20) BFH v. 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl II 1993, 897.

21) FG München v. 22.10.2013, 5 K 1847/13, Rev., Az. BFH: IX R 50/13, EFG 2014, 478.

22) BFH v. 12.2.2014, IV R 22/10, BStBl II 2014, 621.

gleich als Sondervergütung behandelt worden sind. Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschafter, der der Personengesellschaft ein Darlehen gewährt, an dieser nicht unmittelbar, sondern mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist. Die Sondervergütungen, die ein mittelbar über eine Obergesellschaft beteiligter Gesellschafter von der Untergesellschaft erhält, werden bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft erfasst.

Im Urteilsfall waren die Zinsen angefallen, weil die Personengesellschaft im Rahmen einer Unternehmensgruppe in ein Cash-Pool-System eingebunden war und in diesem Zuge die Banksalden täglich ausgeglichen wurden und im Ergebnis zu Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft bzw. einer mittelbar beteiligten Gesellschaft wurden. Diese Salden wurden banküblich verzinst und strittig war der Behandlung dieses Zinsaufwandes.

Entscheidend ist nach Ansicht des BFH, dass auch im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG anzuknüpfen ist. Bei der Bestimmung der Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a EStG sind bei einem von einer Personengesellschaft betriebenen Unternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) neben Veränderungen der Ergänzungsbilanzen auch die im Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewinne (Sonderbetriebseinnahmen abzüglich Sonderbetriebsausgaben, z.B. wegen Schuldzinsen) sowie die diesen Vermögensbereich betreffenden Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen<sup>23)</sup>. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind Schuldzinsen bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags gem. § 4 Abs. 4a EStG nicht zu berücksichtigen, soweit die Gewinnauswirkung im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsbilanz) durch die Hinzurechnung der Schuldzinsen als Sondervergütung gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wieder neutralisiert worden ist.<sup>24)</sup>

Diese Rechtsprechung gilt gleichermaßen, wenn der Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an einer Personengesellschaft beteiligt ist. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaft anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind.

**Hinweis:** Der BFH hat ausdrücklich entschieden, dass die an die Muttergesellschaft geleisteten Schuldzinsen nicht deshalb in die Ermittlung der Schuldzinsen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen sind, weil sie im Streitfall fehlerhaft nicht als Sondervergütungen der Muttergesellschaft bei der Klägerin erfasst worden sind. Für die Einbeziehung bzw. Nichteinbeziehung der Schuldzinsen in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG kommt es ausschließlich darauf an, ob diese bei zutreffender steuerlicher Würdigung als Sondervergütungen der Muttergesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin zu berücksichtigen gewesen wären.

Für Zwecke der richtigen Ermittlung der steuerlichen Gewinne gerade bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist die richtige Zuordnung von Sondervergütungen und auch damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben wichtig und oftmals ebenfalls materiell von Bedeutung. Gerade in Personengesellschaftsgruppen müssen daher die bestehenden Leistungsbeziehungen sorgfältig daraufhin untersucht werden, ob diese in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG fallen.

## 8. Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage

Die OFD NRW hat mit Verfügung vom 17.6.2014<sup>25)</sup> ausführlich zur Frage, ob die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, Stellung genommen.

Herausgestellt wird, dass die Beteiligung nicht generell zum funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten gehört. Maßgebend sind vielmehr die Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Die OFD unterscheidet verschiedene Fallkonstellationen und berücksichtigt aktuelle Rechtsprechung. Für die Praxis bietet diese Verfügung eine wichtige Arbeitshilfe.

## 9. Zurechnung von Verlusten aus Kommanditbeteiligung bei Nießbrauchsvorbehalt

Entgegen der Rechtsprechung des BFH<sup>26)</sup> hat das FG Köln<sup>27)</sup> entschieden, dass Verluste aus einem Kommanditanteil dem Nießbraucher zuzurechnen sind, wenn es keine abweichende vertragliche Vereinbarung gibt. Die Zurechnung der Verluste ausschließlich bei den Nießbrauchern ergibt sich nach Auffassung des FG daraus, dass Verluste i.d.R. ausschließlich dem Nießbraucher zugerechnet werden, und zwar auch ohne vertragliche Regelung.<sup>28)</sup>

Insofern bedarf nicht die Zurechnung der Verluste beim Nießbraucher einer besonderen vertraglichen Regelung, sondern vielmehr bedarf es umgekehrt einer besonderen vertraglichen Regelung, wenn Verluste dem Nießbrauchsbesteller zugerechnet werden sollen. Das FG folgt der Ansicht von Wacker<sup>29)</sup>, wonach die Zurechnung von Verlusten beim Nießbraucher daraus folgt, dass dieser künftige entnahmefähige Gewinnanteile verliert.

**Hinweis:** Sinnvoll sind insoweit klare Regelungen in der Vereinbarung über die Einräumung des Nießbrauchsrechts.

23) BFH v. 29.3.2007, IV R 72/02, BStBl II 2008, 420.

24) Ebenso BMF v. 7.5.2008, IV B 2-S 2144/07/0001, 2008/0201374, BStBl I 2008, 588, unter VI 2.1, Gewinnermittlung der Personengesellschaft.

25) OFD NRW v. 17.6.2014, S 2242–2014/0003 – St 114, DB 2014, 1646. Ebenso OFD Frankfurt/M v. 13.2.2014, S 2134 A – 14 – St 213, DStR 2014, 746.

26) BFH v. 1.3.1994, VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c) aa) aaa) letzter Absatz.

27) FG Köln v. 26.9.2013, 10 K 3432/12, EFG 2014, 179.

28) Wacker in Schmidt, 33. Aufl. 2014 § 15 EStG Rz. 311. A.A. BFH v. 1.3.1994, VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c) aa) aaa) letzter Absatz.

29) Wacker in Schmidt, 33. Aufl. 2014, § 15 EStG Rz. 311.

### III. Steuerermäßigung nach § 35 EStG

#### 1. Verteilung des GewSt-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Nach wie vor ungeklärt ist die Frage, wie die Verteilung der auf die einzelnen Mitunternehmer einer Personengesellschaft entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag gem. § 35 Abs. 2 EStG vorzunehmen ist, wenn unterjährig Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden sind und hierdurch erhebliche Veräußerungsgewinne entstanden sind. Diese Fragestellung wurde jüngst vom FG Baden-Württemberg<sup>30)</sup> und vom FG Rheinland-Pfalz<sup>31)</sup> aufgegriffen.

Wie der Begriff des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bei einem unterjährigen Verkauf auszulegen ist, ist strittig. Nach einer Ansicht ist für die Aufteilung der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Wirtschaftsjahrs maßgeblich.<sup>32)</sup> Dies hat zur Folge, dass die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung ausschließlich dem Erwerber bzw. den verbliebenen Gesellschaftern zusteht. Diese Lösung kann allerdings zu erheblichen Anrechnungs-Überhängen und v.a. auch Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern führen, welche im Zweifel mittels Ausgleichszahlungen auf Basis von Steuerklauseln auszugleichen wären.

Die andere in der Literatur vertretene Auffassung<sup>33)</sup> hält es daher für sachgerechter, den GewSt-MB zeitanteilig entsprechend den unterjährig jeweils gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüsseln auf die Gesellschafter zu verteilen. Diese Meinung wird auch von der FinVerw vertreten.<sup>34)</sup>

**Hinweis:** Diese Frage ist nach wie vor offen. Wegen der im Einzelfall großen materiellen Bedeutung sollten Belastungsverschiebungen zwischen den Gesellschaftern durch Steuerklauseln aufgefangen werden.

#### 2. Begriff des Vorabgewinnanteils i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG

Nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist bei Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG der Betrag des Gewerbesteuermessbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG richtet sich dabei der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.<sup>35)</sup>

Gesetzlich ist nicht geregelt, was im Einzelnen bei der nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG vorzunehmenden Ermittlung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach Maßgabe von dessen Halbsatz 2 als Vorabgewinnanteil auszuscheiden ist. Der BFH mit Urteil vom 5.6.2014<sup>36)</sup> bestätigt die Vorinstanz darin, dass ein „Vorabgewinnanteil“ i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 EStG dadurch gekennzeichnet ist, dass der betroffene Gesellschafter vor den übrigen Gesellschaftern auf Grund gesellschaftsvertraglicher Abrede einen Anteil am Gewinn erhält. Entsprechend ist der angesprochene „Vorabgewinnanteil“ vor der allgemeinen Gewinnverteilung zu berücksichtigen und reduziert den noch zu verteilenden Restgewinn.

Insoweit sind bei der Ermittlung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag auszuscheidende „Vorabgewinnanteile“ von nicht unter diese Vorschrift fallenden und auf einen einzelnen Gesellschafter bezogenen (fixen) „Gewinnbegrenzungen“ zu unterscheiden. Anders als bei Vorabgewinnen findet bei Gewinnbegrenzungen nämlich keine vorrangige Zurechnung des den Höchstgewinn übersteigenden Betrages bei anderen Gesellschaftern statt. Vielmehr sind diese auf einzelne Mitunternehmer bezogenen Gewinnbegrenzungen Gegenstand der allgemeinen Gewinnverteilung und deshalb bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags einer Mitunternehmerschaft auf die Mitunternehmer zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Ob in der Sache ein „gesellschaftsrechtlich vereinbarter Vorabgewinn“ oder eine „Gewinnbegrenzung“ vorliegt, ist durch Auslegung der Bestimmungen des konkreten Gesellschaftsvertrags bzw. unter Rückgriff auf die Vorgaben des Zivilrechts zu ermitteln. Insoweit bestehen für die Gesellschafter Gestaltungsspielräume. Vorabgewinne bergen immer die Gefahr der Entstehung von Anrechnungsüberhängen bzw. erfordern ggf. Steuerklauseln hinsichtlich des Ausgleichs von Steuerermäßigungspotenzial. Diese Fragen können im Einzelfall äußerst komplex sein. Jedenfalls sollten derartige Effekte für den konkreten Einzelfall eben anhand des Gesellschaftsvertrages sorgfältig geprüft werden.<sup>37)</sup>

#### 3. Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG: Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs im Nenner?

Offen ist die Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG, wenn auch negative Einkünfte vorliegen. Nach Ansicht des FG Münster<sup>38)</sup> ist im Rahmen der Berechnung des § 35 EStG für die Berechnung der „Summe aller positiven Einkünfte“ im Nenner keine quellenbezogene Beurteilung vorzunehmen. Vielmehr sind die Einkünfte aus allen Einkunftsarten in der Summe zu berücksichtigen, soweit sie nach einem horizontalen Verlustausgleich positiv sind.

**Hinweis:** In der Literatur ist diese Frage umstritten. Insoweit der Hinweis auf die Nachweise in der Urteilsbegründung. Diese Frage ist nun beim BFH unter dem Az. III R 7/14 anhängig.

30) FG Baden-Württemberg v. 10.12.2013, 5 K 1181/10, EFG 2014, 651, Rev., Az. BFH: IV R 5/14.

31) FG Rheinland-Pfalz v. 16.11.2013, 3 K 2305/10, EFG 2013, 368, Rev., Az. BFH: IV R 48/12.

32) So Schiffers, Stbg 2001, 403; Levedag in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 35 EStG Rz. 65 (August 2008).

33) Wacker in Schmidt, 33. Aufl. 2014, § 35 EStG Rz. 52; Schiffers in Korn, § 35 EStG Rz. 74 (Januar 2014); Kaeser/Maunz in Kirchhof/Söhn, § 35 EStG Rz. E 19 (Oktober 2006); Levedag in Hermann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz. 65 (August 2008); Rödder, DStR 2002, 939.

34) BMF v. 24.2.2009, IV C 6 – S 2296 – a/08/10002, BStBl I 2009 440, Tz. 30.

35) Hierzu Schiffers in Korn, § 35 EStG Rz. 75 ff. (Januar 2014) m.w.N.

36) BFH v. 5.6.2014, IV R 43/11, BStBl II 2014, 695.

37) Zu möglichen gesellschaftsvertraglichen Konsequenzen vgl. Schiffers in Korn, § 35 EStG Rz. 83 (Januar 2014) m.w.N.

38) FG Münster v. 12.12.2013, 13 K 4566/10 E, EFG 2014, 551, Rev., Az. BFH: III R 7/14.

#### IV. Mitunternehmerstellung, gewerbliche Prägung, Abförberegelung

##### 1. Keine gewerbliche Prägung einer „GmbH & Co GbR“ im Fall eines individualvertraglich vereinbarten Haftungsausschlusses

Das BMF hat in dem Schreiben vom 17.3.2014<sup>39)</sup> klar gestellt, dass bei einer GbR – entgegen der früheren Sichtweise – keine gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegt, wenn lediglich die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist und die Haftung der übrigen Gesellschafter durch individualvertragliche Vereinbarungen ausgeschlossen ist (sog. „GmbH & Co GbR“).<sup>40)</sup> Nach dem gesetzlichen Leitbild kann bei einer GbR die persönliche Haftung der Gesellschafter gesellschaftsrechtlich nicht generell ausgeschlossen werden. Ein Haftungsausschluss kann zivilrechtlich vielmehr nur individuell beim einzelnen Vertragsabschluss mit der Zustimmung des jeweiligen Vertragspartners vereinbart werden und wirkt jeweils auch nur für den betreffenden Vertragsabschluss. Die Rechtsstellung als persönlich haftender Gesellschafter wird hiervon nicht berührt. Ein individualvertraglicher Haftungsausschluss ist deshalb für die ertragsteuerliche Einstufung als gewerblich geprägte Gesellschaft nicht ausreichend.

Da mit dem Wegfall der gewerblichen Prägung Entnahmen bzw. eine Betriebsaufgabe droht,<sup>41)</sup> ist die gewährte Übergangsregelung von besonderer Bedeutung. Hierzu führt die FinVerw aus: „Soweit bisher in entsprechenden Fällen auf Grund eines individualvertraglich vereinbarten Haftungsausschlusses eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG angenommen wurde, kann auf gesonderten schriftlichen Antrag der Gesellschaft das Vermögen der Personengesellschaft auch weiterhin als Betriebsvermögen behandelt werden.“

**Hinweis:** Der Antrag ist bis zum 31.12.2014 bei dem für die Besteuerung der Personengesellschaft zuständigen FA zu stellen.

Eine nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens und vor dem 31.12.2014 abgegebene Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte, in der die Einkünfte wie bisher als gewerbliche Einkünfte erklärt werden, reicht allein für einen wirksamen Antrag nicht aus. Der Antrag ist unwiderruflich und hat zur Folge, dass das Vermögen der betreffenden Personengesellschaft in jeder Hinsicht als Betriebsvermögen behandelt wird, d.h. es sind auch Gewinne oder Verluste aus einer späteren Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gem. § 16 EStG steuerlich zu erfassen. Voraussetzung hierfür ist, dass die betreffende GbR bis zum 31.12.2014 in eine gewerblich geprägte GmbH & Co KG umgewandelt wird. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Eintragung der GmbH & Co KG in das Handelsregister gestellt wird.

**Hinweis:** In einschlägigen Fällen ist zu prüfen, wie eine Verhaftung des Betriebsvermögens gesichert werden kann. Die „Umwandlung“ einer GmbH & Co. GbR in eine GmbH & Co. KG dürfte schlicht durch Anmeldung und Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister möglich sein.<sup>42)</sup>

Hinzuweisen ist darauf, dass diese Frage in der Rechtsprechung noch offen ist. So der Hinweis auf das BFH-Verfahren IV R 35/13; die Vorinstanz<sup>43)</sup> hat die gewerbliche Prägung abgelehnt.

##### 2. Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei fehlender Gewinnbeteiligung

Nach der Entscheidung des FG Düsseldorf<sup>44)</sup> lässt bereits die fehlende Beteiligung am laufenden Gewinn eines Unternehmens das Mitunternehmerrisiko und damit im Ergebnis die Mitunternehmerschaft entfallen. Eine mitunternehmerische Beteiligung setzt die Teilhabe am Erfolg des Unternehmens bzw. den Gewinnchancen des Unternehmens zwingend voraus. Diese Teilhabe wird nicht durch eine Umsatzbeteiligung begründet.

Im Urteilsfall ging es um den Zusammenschluss von Freiberuflern (Augenärzten). Eine Gesellschafterin war bis zum 31.3.2001 zu Null an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt und konnte mit Wirkung zum 31.3.2001 ein Drittel der Praxis erwerben. Hinsichtlich der Gewinnabrede vereinbarten die Parteien, dass diese Gesellschafterin bis zum 31.3.2001 jährlich 37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200 000 DM und 42 % vom eigenen Honorarumsatz für die darüber liegende Summe erhalten sollte, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wurde. Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung sollte sie einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten.

Nach Ansicht des FG Düsseldorf lässt bereits die fehlende Beteiligung der Gesellschafterin am laufenden Gewinn der GbR das Mitunternehmerrisiko und damit im Ergebnis die Mitunternehmerschaft entfallen. Eine mitunternehmerische Beteiligung setze die Teilhabe am Erfolg des Unternehmens bzw. den Gewinnchancen des Unternehmens zwingend voraus.<sup>45)</sup> Dies könnte auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden.

**Hinweis:** Dieses Urteil liegt auf der Linie der BFH-Rechtsprechung<sup>46)</sup> Die Gewinnanteile der nicht mitunternehmerisch beteiligten Gesellschafter sind im Regelfall BA.<sup>47)</sup> Nicht mitunternehmerisch beteiligte Gesellschafter sind nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen; deren Anteil ist bereits bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen.

39) BMF v. 17.3.2014, IV C 6 – S 2241/07/10004, BStBl I 2014, 555.

40) Hierzu Dornheim, DStR 2014, 13.

41) Zu dieser Problematik Carlé/Bauschitz in Korn, § 15 EStG Rz. 541 (März 2008); Wacker in Schmidt, 33. Aufl. 2014, § 15 EStG Rz. 227.

42) BFH v. 23.2.2011, I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; v. 4.2.2009, II R 41/07, BStBl II 2009, 600; hierzu Carlé/Bauschitz in Korn, § 15 EStG Rz. 543 (März 2008) m.w.N.

43) FG Hessen v. 3.7.2013, 8 K 2647/06, EFG 2013, 1912.

44) FG Düsseldorf v. 19.9.2013, 11 K 3969/11 G, www.stotax-first.de, Rev., Az. BFH: VIII R 62/13; FG Düsseldorf v. 19.9.2013, 11 K 3968/11 F, www.stotax-first.de, Rev., Az. BFH: VIII R 63/13.

45) Vgl. BFH v. 1.7.2010, IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056 Rz. 36.

46) Vgl. nur BFH v. 18.4.2000, VIII R 68/98, BStBl II 2001, 359 zu II.5.b) m.w.N.

47) Differenzierend Dautzenberg/Heyer, BB 1994, 903 m.w.N.

### **3. Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr**

Nach dem Urteil des BFH vom 26.6.2014<sup>48)</sup> tritt die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG bei Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr nur ein, wenn der Obergesellschaft im betreffenden Kalenderjahr nach Maßgabe des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ein Gewinnanteil i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugewiesen ist.

Die Beteiligung der vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft an der gewerblich tätigen Untergesellschaft an sich stellt keine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.<sup>49)</sup> Als Mitunternehmerin bei der Untergesellschaft erzielt die Obergesellschaft zwar in Gestalt ihrer Gewinnanteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Für das Streitjahr waren jedoch für die Obergesellschaft wegen des abweichenden Wirtschaftsjahrs der Untergesellschaft keine Gewinnanteile aus ihrer Beteiligung festzustellen. Insoweit war die zeitliche Gewinnzurechnung nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG maßgebend. Für die sog. Abfärbewirkung genügt es nicht, dass eine an einer weiteren Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft als Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist. Vielmehr wird auch ein „Bezug“ von Gewinnanteilen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorausgesetzt.

**Hinweis:** Allein das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft führt also noch nicht zur Anwendung der Abfärberegelung, sondern es müssen in dem entsprechenden VZ auch gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligungsgesellschaft zugerechnet werden. Somit kann im Jahr des Erwerbs bzw. der Begründung der Beteiligung die Abfärberegelung bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Beteiligungsgesellschaft ggf. noch nicht greifen.

## **V. Antrag auf Anwendung des Sondersteuersatzes nach § 34a EStG**

### **1. Keine Tarifbegünstigung nach § 34a EStG für den auf nicht abziehbare Betriebsausgaben entfallenden Gewinnanteil**

Das FG Münster<sup>50)</sup> hatte eine Grundfrage des § 34a EStG zu klären. Der Sachverhalt war denkbar einfach und alltäglich: Der Kläger ist als Kommanditist mit einem Kapitalanteil von 100 % an einer GmbH & Co KG beteiligt; Komplementärin ist die X Verwaltungs-GmbH. Mit der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der GmbH & Co. KG für 2008 beantragte der Kläger die Feststellung, dass der gesamte ihm zuzuordnende Gewinnanteil nach § 34a EStG begünstigt sei. Der Beklagte folgte dem zunächst und erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung vertrat der Beklagte die Auffassung, der auf den Kläger entfallende Gewinnanteil werde nicht von der Begüns-

tigung nach § 34a EStG umfasst, soweit er auf nicht abziehbare Betriebsausgaben (Bewirtungskosten und Gewerbesteueraufwand) entfalle. Gegen den entsprechend geänderten Feststellungsbescheid hat der Kläger Klage erhoben.

Das FG Münster entschied, dass der auf nicht abziehbare Betriebsausgaben entfallende Teil des steuerlichen Gewinns nicht von der Begünstigung nach § 34a EStG umfasst ist, weil dieser Teil des Gewinns für eine Thesaurierung nicht zur Verfügung steht. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Begünstigungsbetrags i.S.v. § 34a Abs. 2 EStG ist nach der gesetzlichen Regelung der nach den § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG ermittelte Gewinn, also der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einnahmen. Daraus folgt nach Ansicht des FG, dass der Begünstigungsbetrag zwar die bei der Ermittlung des Gewinns i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG anzusetzen den Entnahmen, nicht aber die – außerhalb der Gewinnermittlung nach den § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG in Ansatz zu bringenden – nicht abziehbaren Betriebsausgaben umfasst.<sup>51)</sup> Das FG weist den Einwand, die fehlende Einbeziehung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben in den Begünstigungsbetrag sei unter Berücksichtigung des mit der Regelung verfolgten Ziels einer weitgehenden Annäherung der Tarifbelastung für von Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaften und von Kapitalgesellschaften erzielten Gewinnen nicht sachgerecht, weil bei Kapitalgesellschaften der gesamte steuerliche Gewinn (einschließlich nicht abziehbarer Betriebsausgaben) nur einer körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) zzgl. Gewerbesteuer unterliege,<sup>52)</sup> ab. Diese Auffassung widerspreche nicht nur dem Wortlaut des Gesetzes; sie stehe offensichtlich auch nicht mit der Intention des Gesetzgebers in Einklang. Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Begründung zum Gesetzesentwurf<sup>53)</sup> mit der Einführung von § 34a EStG nur eine Begünstigung nicht entnommener Gewinne erreichen. Nicht abziehbare Betriebsausgaben sollten nach dem Willen des Gesetzgebers schon deshalb nicht in die Begünstigung einbezogen werden, weil es sich hierbei um tatsächlich verausgabte bzw. zu verausgabende und damit für eine Thesaurierung nicht mehr zur Verfügung stehende Beträge handelt.

Dass die Tarifbelastung des auf nicht abziehbare Betriebsausgaben entfallenden Gewinnanteils bei der Einkommensteuer höher ist als bei der Körperschaftsteuer, verstößt nach dem Urteil des FG weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.

48) BFH v. 26.6.2014, IV R 5/11, DStR 2014, 1964.

49) Vgl. BFH v. 6.10.2004, IX R 53/01, BStBl II 2005, 383, zu § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG a.F. Hierzu Bodden, FR 2014, 920.

50) FG Münster v. 19.2.2014, 9 K 511/14 FEFG 2014, 1201.

51) So die ganz überwiegende Auffassung, vgl. Lindberg in Frotscher, § 34a EStG Rz 15; Reiß in Kirchhof, 9. Aufl., § 34a EStG Rz 46; K. Stein in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Anm. 46; Hey, DStR 2007, 925; Ley, kösdi 2007, 15737 m.w.N.; Meyer/Sterner, Ubg 2008, 733; BMF v. 11.8.2008, IV C 6-S 2290-a/07/10001, 2008/0431405, BStBl I 2008, 838, Tz. 16; a.A. Schiffers, GmbHR 2007, 841.

52) In diesem Sinne etwa Schiffers, GmbHR 2007, 841.

53) BT-Drucks. 16/4841, 63.

**Hinweis:** So recht zu überzeugen vermag die Begründung des FG nicht. Letztlich bleibt die Frage offen, aus welchem Blickwinkel die Frage, welcher Teil des Gewinns nicht entnommen wurde, zu entscheiden ist: aus Sicht der Gesellschaft (wie das FG) oder aber aus Sicht des Gesellschafters (so bei einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft).

Weiterhin entschied das FG, dass die gesonderte Feststellung der für die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen i.S.v. § 34a Abs. 1 bis Abs. 7 EStG eine eigenständige Feststellung ist. Bezüglich der Feststellung des begünstigten Gewinns i.S.v. § 34a EStG ist der betroffene Gesellschafter einspruchs- und klagebefugt. Eine Beiladung der Gesellschaft zum Verfahren des Gesellschafters gegen die Feststellung des begünstigten Gewinns ist nicht vorzunehmen.

## 2. Gewinn- und Entnahmesteuerung im Hinblick auf eine Antragstellung nach § 34a EStG

Hinsichtlich des Sondersteuersatz nach § 34a EStG sind – wie bereits zu den vorherigen Jahreswechseln – drei Situationen zu betrachten:

1. Antragstellung für 2013 oder früher;
2. Antragstellung für 2014 und
3. erstmalige Antragstellung für 2015.

**Hinweis:** Zunächst gilt generell, dass die Anwendung des Sondertarifs nach § 34a EStG grundsätzlich nur dann vorteilhaft ist, wenn die Erträge bei dem Gesellschafter einer Steuerbelastung nahe oder mit dem Einkommensteuer-Spitzenatz unterliegen und eine nicht nur kurzfristige Gewinnthesaurierung erfolgt. Des Weiteren hängt die Vorteilhaftigkeit des Sondertarifs aber auch entscheidend davon ab, wie die erzielten Gewinne in der Zukunft verwendet werden – so z.B. zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten, zur Investition im betrieblichen Bereich oder aber zur Anlage am Geld- oder Kapitalmarkt. Gerade in letzterem Fall lohnt sich der Sondertarif regelmäßig nicht, da bei einer Anlage im Privatbereich der günstige Abgeltungsteuersatz genutzt werden kann.<sup>54)</sup> Insoweit muss eine individuelle mittelfristige Steuerplanung erfolgen.

Ist in der Vergangenheit bereits ein Antrag nach § 34a EStG gestellt worden bzw. soll dies erfolgen, so ist nun in 2014 zu überwachen, dass kein (ungeplanter) Entnahmeverhang entsteht („§ 34a EStG-Monitoring“<sup>55)</sup>). Insoweit ist eine mitunternehmerbezogene Hochrechnung für das Wirtschaftsjahr 2014 erforderlich. Beachtet werden muss, dass ein Entnahmeverhang zwingend zu einer Nachversteuerung führt, weil mithin davon ausgegangen wird, dass zunächst bislang dem Sondersteuersatz unterliegende Gewinne entnommen werden.

**Hinweis:** Die Ermittlung der relevanten Entnahmen<sup>56)</sup> ist streng wirtschaftsjahr- und mitunternehmerbezogen durchzuführen. Einem drohenden Entnahmeverhang kann durch Leistung von Einlagen bis zum Bilanzstichtag oder zumindest dem Stopp von Entnahmen begegnet werden.<sup>57)</sup>

Zu beachten ist, dass relevante Entnahmen nur vorliegen, soweit die Mittel die steuerliche Sphäre des Mitunternehmens, also sowohl den Bereich des Gesamthandsvermögens als auch des Sonderbetriebsvermögens bzw. etwaiger Ergänzungsbilanzen verlassen.<sup>58)</sup> Damit führen z.B. lediglich auf einem Darlehenkonto verbuchte Sondervergütungen nicht zu einer schädlichen Entnahme.

Werden steuerfreie Gewinnanteile entnommen, so sind diese nicht zu berücksichtigen.<sup>59)</sup> Insoweit können also unschädlich Entnahmen getätigt werden. Eine Begünstigung hinsichtlich der Entnahmereihenfolge erfolgt allerdings nur in dem Wirtschaftsjahr, in dem die steuerfreien Gewinne entstehen. Werden diese dagegen zunächst im Unternehmen stehen gelassen und erst später entnommen, so liegt eine schädliche Entnahme vor. Aus diesem Grunde bietet es sich an, steuerfreie Gewinnanteile auf jeden Fall im Entstehungsjahr zu entnehmen und sei es nur zu dem Zweck, dass diese Mittel zunächst im Privatbereich zinsbringend angelegt werden, um dann spätere Entnahmen zu vermeiden.

Soll für 2014 eine Antragstellung erfolgen, so ist mitunternehmerbezogen der nicht entnommene Gewinn i.S.d. § 34a Abs. 2 EStG hochzurechnen und dieser ggf. noch zu steuern.

**Hinweis:** Eine Optimierung des nicht entnommenen Gewinns i.S.d. § 34a Abs. 2 EStG kann auch bedeuten, dass bis zum Wirtschaftsjahresende noch zusätzliche Entnahmen erfolgen sollten, soweit entweder steuerfreie Gewinnbestandteile vorhanden sind oder aber der voraussichtliche Gewinnanteil den Saldo aus Entnahmen und Einlagen übersteigt. Dies resultiert aus der streng wirtschaftsjahrbezogenen Berechnung des nicht entnommenen Gewinns.

Soll eine erstmalige Antragstellung erst in 2014 erfolgen und bestehen nach dem normalen Tarif belastete Rücklagen, so sollten diese ggf. noch in 2014 entnommen werden, da eine spätere Entnahme auf Grund der für den Stpf. ungünstigen Entnahmereihenfolge zur Nachversteuerung führen kann.<sup>60)</sup>

**Hinweis:** Größere Entnahmen können allerdings negative Folgen wegen § 4 Abs. 4a EStG nach sich ziehen. Stets ist auch zu prüfen, ob geplante Entnahmen – insbesondere die Auflösung von Rücklagenkonten – nach dem Gesellschaftsvertrag überhaupt zulässig sind. Im Zweifelsfalle sollte ein Beschluss aller Gesellschafter herbeigeführt werden.

Grundsätzlich ist die Vorteilhaftigkeit derartiger Gestaltungen in einer individuellen mehrperiodigen Vergleichsrechnung zu überprüfen.

54) Vgl. hierzu nur Schanz/Kollruss/Zipfel, DStR 2008, 1702 m.w.N.

55) Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz. 140 (Februar 2013).

56) Vgl. zur Ermittlung der relevanten Entnahmen Schiffers/Köster, DStZ 2008, 830, 841.

57) Vgl. Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz. 140 (Februar 2013).

58) Hierzu ausführlich Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz. 88 ff. (Februar 2013).

59) BMF v. 11.8.2008, IV C 6 – S 2290-a/07/10001, BSTBl I 2008, 838, Tz. 17.

60) Hierzu nur Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz. 149 (Februar 2013).

## VI. Umstrukturierungen bei Personengesellschaften

### 1. Realteilung ohne Spitzenausgleich – Rechtslage ab 2001

Das hessische FG<sup>61)</sup> hat entschieden, dass auch für eine Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in der ab 2001 geltenden Fassung die Kapitalkontenanpassungsmethode gilt, so dass bei einer Realteilung ohne Spitzenausgleich für die Mitunternehmer kein steuerlich wirksames Veräußerungsergebnis festzustellen ist. Dies gilt auch, wenn ein Gesellschafter im Zuge der Realteilung nicht nur eine rechnerische Minderung seines Kapitalkontos, sondern auch einen echten wirtschaftlichen Verlust erleidet.

Die Steuerneutralität der Realteilung wird dadurch erreicht, dass das sich aus der Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft ergebende (steuerliche) Kapitalkonto jedes Mitunternehmers gewinnneutral an den saldierten Buchwert der von ihm übernommenen (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter angepasst wird (Kapitalkontenanpassung).<sup>62)</sup> Bestand möglicherweise ein Ausgleichsanspruch, wird dieser aber tatsächlich nicht geltend gemacht, so liegt eine Realteilung ohne Spitzenausgleich vor.<sup>63)</sup>

### 2. Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Beitrittsaufforderung an das BMF

Der BFH<sup>64)</sup> hat das BMF aufgefordert, dem Verfahren beizutreten und die folgenden Fragen zu beantworten:

- Liegt dem Streitfall ein teilentgeltlicher Vorgang oder aber eine vollentgeltliche Übertragung in Gestalt einer Einbringung gegen Mischentgelt zu Grunde?
- Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen „modifizierten Trennungstheorie“ zu folgen: Käme es hierdurch zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers des teilentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts?
- Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen „modifizierten Trennungstheorie“ zu folgen: Welche Auswirkungen hätte dies für die Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens?
- Welche Argumente sprechen aus Sicht des BMF für die von ihm vertretene „strenge Trennungstheorie“?

Hintergrund ist die Frage, wie die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Teilentgelt und zwar in den Varianten „Teilentgelt unter- oder überschreitet den Buchwert des Wirtschaftsguts“ steuerbilanziell zu behandeln ist.<sup>65)</sup> Die FinVerw vertritt die Trennungstheorie, wonach eine Aufteilung des Übertragungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erfolgt.<sup>66)</sup> Der IV. Senat des BFH ist dagegen der Auffassung, die Übertragung sei dann vollständig unentgeltlich, wenn das Teilentgelt nicht den Buchwert übersteigt.<sup>67)</sup> Nun beabsichtigt der X. Senat des BFH eine grundsätzliche Klärung und hat daher das BMF aufgefordert, einem Revisionsverfahren beizutreten und verschiedene Fragen zu beantworten.

### 3. Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung von Umstrukturierungen

Az.	Entscheidungsfrage
IV R 31/14	Liegt eine <b>Realteilung</b> vor, wenn einer der beiden Kommanditisten nur funktional nicht wesentliche Betriebsgrundlagen erhält, während der andere das Unternehmen mit sämtlichen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen der vormaligen GmbH & Co. KG – insbesondere dem Kundenstamm – in Gestalt eines neu gegründeten Einzelunternehmens weiterführt, oder ist dieser Vorgang als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen Sachwertabfindung anzusehen?
IV R 29/14	Können bei <b>unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils</b> die Buchwerte nicht nach § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt werden, wenn der Übertragende im zeitlichen Zusammenhang ein an einen fremden Dritten verpachtetes Grundstück seines Sonderbetriebsvermögens an den Pächter veräußert?
IV R 4/13	Erhöht der Gewinn des Alleingeschäfters einer Einmann-GmbH & Co. KG aus der Veräußerung eines 100 %-Anteils an einer (weiteren) GmbH aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die KG den Gewerbeertrag der KG, auch wenn diese Veräußerung in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils auf Veranlassung des Erwerbers erfolgt ist?

## VII. Betriebsveräußerung/-aufgabe

### 1. Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids hinsichtlich eines nicht enthaltenen Verlusts aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 10.4.2014<sup>68)</sup> festgestellt, dass in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO auch die Gewinne einzubeziehen sind, die ein Mitunternehmer aus der Veräußerung seines Anteils an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft erzielt. Der Feststellungsbescheid entfaltet in positiver Hinsicht Bindungswirkung, als er einen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils dem Grunde, der Höhe und

61) Hessisches FG v. 18.4.2013, 4 K 2317/09, rkr., EFG 2014, 339.

62) BMF v. 28.2.2006, IV B 2 – S 2242–6/06, BStBl I 2006, 228, Ziffer VII. Hierzu Strahl in Strahl/Demuth, Brennpunkte der Steuerberatung – Personengesellschaften, 2. Aufl. 2013, Rz. 91 ff.

63) Auch FG Baden-Württemberg v. 26.1.2000, 2 K 258/98, n.v.

64) BFH v. 19.3.2014, X R 28/12, BStBl II 2014, 629.

65) Vgl. nur Dornheim, DStZ 2013, 397; Gossert/Liepert/Sahm, DSZ 2014, 427.

66) Nur BMF v. 12.9.2013, BStBl I 2013, 1164, unter II.1.a.

67) BFH v. 2.8.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; v. 21.6.2012, IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; v. 19.9.2012, IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880.

68) BFH v. 10.4.2014, III R 20/13, BFH/NV 2014, 1295.

dem Entstehungszeitpunkt nach einem Mitunternehmer zuweist. Weist der Feststellungsbescheid keinen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils aus, wird dadurch für den Folgebescheid in negativer Hinsicht mit Bindungswirkung festgestellt, dass ein solcher Gewinn oder Verlust im Feststellungszeitraum nicht entstanden ist.

**Hinweis:** Dieses Urteil ist im Grunde nicht sehr überraschend, zeigt aber eben für die Praxis nochmals auf, welche Bedeutung dem Feststellungsbescheid zukommt.

## 2. Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung der Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe

Az.	Entscheidungsfrage
IV R 44/12	Sind Notarkosten im Zusammenhang mit der <b>unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils</b> Betriebsausgaben?
X R 28/11	Veräußerung/Aufgabe eines Groß- und Einzelhandels mit Getränken: Ermäßigte Besteuerung eines <b>Veräußerungsgewinns</b> oder nicht begünstigter laufender Gewinn?
IV R 48/12	Aufteilung des GewSt-Messbetrags für Zwecke des § 35 EStG bei <b>unterjährigem Gesellschafterwechsel</b>
IV R 22/13	Sind Gewinne aus der Veräußerung von Personengesellschaftsanteilen auch dann tarifbegünstigt, wenn die ausscheidenden Mitunternehmer in <b>zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung</b> Grundstücke ihres Sonderbetriebsvermögens zum Buchwert in ihr Sonderbetriebsvermögen bei einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft überführt haben?
IV R 6/13	Ist § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 anwendbar, wenn innerhalb der Sperrfrist eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird, die Mitunternehmeranteile zum Buchwert in eine neu gegründete Personengesellschaft eingebbracht und die Anteile an der neuen Personengesellschaft veräußert werden? Wurde § 42 AO vor Einführung des Abs. 2 durch spezielle Missbrauchsbestrafungsnormen (hier § 18 Abs. 4 UmwStG 1995) verdrängt?

## VIII. Unentgeltliche Übertragungen

### 1. Anstehende Entscheidung des BVerfG

Das derzeit geltende Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz ist auf dem Prüfstand des BVerfG. Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, ob das Gesetz gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Grundgesetz verstößt. Streitpunkt sind die sog. Verschonungsregeln für Betriebsvermögen. Danach kann Betriebsvermögen unter bestimmten Voraussetzungen

steuerlich günstiger übertragen werden als Privatvermögen. Vielfach kann eine vollständige Steuerfreistellung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen erreicht werden. Der Gesetzgeber hatte die Verschonungsregeln eingeführt, weil damit der Erhalt von Arbeitsplätzen und sonstige Gemeinwohlgründe gefördert werden sollten. Der BFH hält die Verschonung hingegen für verfassungswidrig.<sup>69)</sup> Hintergrund war v.a. die Möglichkeit, Kapitalvermögen in eine sogenannte Cash-GmbH einzulegen und damit die günstigeren Steuerregeln für das Betriebsvermögen zu nutzen. Diese Lücke hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich geschlossen, so dass abzuwarten bleibt, wie das BVerfG auf die Argumentation des BFH reagiert.

Eine Entscheidung des BVerfG in dem unter dem Az. 1 BvR 21/12 anhängigen Verfahren ist erst in 2015 zu erwarten.

**Hinweis:** Es ist offen, wie das Gericht entscheiden wird. Es wird aber ganz überwiegend davon ausgegangen, dass in dem Fall, in dem eine Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Gesetzes festgestellt wird, dies nicht zu einer rückwirkenden Nichtanwendung des Gesetzes führt, sondern dem Gesetzgeber eine Frist zur Änderung des Gesetzes gegeben wird.

Dies bedeutet, dass derzeit noch die vielfach sehr günstigen Regelungen durch vorweggenommene Erbfolgen genutzt werden können. Derartige Schenkungen können ggf. vertraglich mit einem Rücktrittsvorbehalt verbunden werden. Zu beachten ist, dass solche Gestaltungen einer sorgfältigen Planung bedürfen, so dass in einschlägigen Fällen ein baldiges Handeln geboten ist.

Zwingend für die Gewährung des Bewertungsabschlags ist, dass der Beschenkte eine Mitunternehmererstellung erlangt. Dies kann insbesondere bei der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt fraglich sein. Hierzu der Hinweis auf die nachfolgend unter 3. aufgeführten anhängigen BFH-Verfahren.

### 2. Verwaltungsvermögensquote bei Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils

Schenkungen vor dem Hintergrund der anstehenden Entscheidung des BVerfG umfassen oftmals nicht den gesamten Mitunternehmeranteil. Nach § 13b ErbStG begünstigt ist auch die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils.<sup>70)</sup> Im Falle einer GmbH & Co. KG ist es unschädlich, wenn in diesem Fall die Beteiligung an der Komplementär-GmbH vollständig zurückbehalten wird.<sup>71)</sup> Die Begünstigung umfasst auch mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen;<sup>72)</sup> die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist allerdings nicht begünstigt.<sup>73)</sup>

69) Vorlagebeschluss des BFH v. 29.9.2012, II R 9/11, BStBl II 2012, 29. Vgl. hierzu nur Crezelius, ZEV 2012, 1; Halaczinsky, UVR 2013, 16; Strunck, Stbg 2013, 241; Theilacker, BWNotZ 2012, 2.

70) R E 13b.5 Abs. 2 und 5 ErbStR.

71) R E 13b.5 Abs. 3 Satz 6 ErbStR; Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13b ErbStG Rz. 31.

72) R E 13b.5 Abs. 3 Satz 6 ErbStR.

73) R E 13b.5 Abs. 3 Satz 9 ErbStR.

Insoweit kann bei vorgenommenen Übertragungen sehr flexibel die Höhe des Teilmitunternehmeranteils und etwaigen Sonderbetriebsvermögens festgelegt werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Verwaltungsvermögensquote gesellschafterbezogen und bezogen auf das übergehende Vermögen berechnet wird.<sup>74)</sup> D.h. es reicht nicht aus, dass in der Gesamthandsbilanz die Verwaltungsvermögensquote von 10 % für die Optionsverschonung eingehalten wird, sondern bei dieser Betrachtung muss auch mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen einbezogen werden.

Dies gilt insbesondere für die Prüfung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG. Dabei gilt:<sup>75)</sup>

- Zunächst sind Geldmittel und Forderungen des Gesamthandsvermögens anteilig dem Gesellschafter zuzurechnen. Bei der Verteilung des Werts des Verwaltungsvermögens im Gesamthandsvermögen auf die Gesellschafter stellt die FinVerw auf eine Verteilung anhand des maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssels ab.<sup>76)</sup>
- In einem zweiten Schritt sind Geldmittel und Forderungen aus dem (übertragenen) Sonderbetriebsvermögen hinzuzurechnen.
- Schulden des Gesamthandsvermögens sind (anteilig) abzuziehen.
- Abzuziehen sind weiterhin Schulden des Sonderbetriebsvermögens, soweit diese mitübertragen werden.
- Der Freibetrag bezieht sich dann auf 20 % des gemeinen Werts der übertragenen Beteiligung, also den gemeinen Wert des Anteils am Gesamthandsvermögen sowie den gemeinen Wert des mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens.

Diese gesellschafterbezogene Betrachtungsweise hat zur Konsequenz, dass Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft (also Gesellschafterdarlehenskonten im Gesamthandsvermögen) als Finanzmittel einzustufen sind.

Problematisch ist dies insbesondere dann, wenn zu einem geringen Anteil am Gesellschaftervermögen ein größeres Gesellschafterdarlehenskonto mitübertragen werden soll.<sup>77)</sup>

#### Beispiel:

Wert Anteil Gesamthandsvermögen	50
Wert Gesellschafterforderung	150
Finanzmittel Gesamthandsanteil	0
Finanzmittel Sonderbetriebsvermögen	150
Freibetrag	40
Verwaltungsvermögen	110
Verwaltungsvermögensquote	55 %

In der Praxis kann diese Problematik gelöst werden durch Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in eine personengebundene Rücklage.<sup>78)</sup> Da es sich bei gesamthaerisch gebundenen Rücklagenkonten aus steuerlicher Sicht um Eigenkapital und nicht um Fremdkapital handelt,<sup>79)</sup> führt dies nicht zu schädlichem Finanzvermögen im Sonderbetriebsvermögen. Wird eine solche Rücklage – ggf. überquotal bezogen auf den übertragenen Gesellschaftsanteil – mitübertra-

gen, so liegen im Sonderbetriebsvermögen keine Finanzmittel mehr vor.

### 3. Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung unentgeltlicher Übertragungen

Az.	Entscheidungsfrage
II R 44/14 II R 43/14 II R 45/14	Sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13a ErbStG a.F. erfüllt? Ist schenkweise trotz <b>Nießbrauchsvorbehalt</b> mit dem Kommanditanteil ausreichend Mitunternehmerinitiative übertragen worden, um eine Mitunternehmerstellung zu begründen und somit die begünstigte Besteuerung i.S.d. § 13a ErbStG a.F. (in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung) zu erhalten?
II R 34/13 II R 35/13 II R 36/13	Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG bei Übertragung eines Kommanditannteils unter <b>Nießbrauchsvorbehalt</b> im Wege der vorweggenommenen Erbfolge: Führt die umfassende Zuordnung des Stimmrechts zum Nießbraucher eines Kommanditanteils bei einer Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt dazu, dass dem Kommanditisten Mitunternehmerinitiative fehlt und er daher kein Mitunternehmer ist, so dass eine Steuerbefreiung ausscheidet?
IV R 29/14	Können bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils die Buchwerte nicht nach § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt werden, wenn der Übertragende im zeitlichen Zusammenhang ein an einen fremden Dritten verpachtetes Grundstück seines Sonderbetriebsvermögens an den Pächter veräußert?
IV R 44/12	Sind im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils angefallene Notarkosten betrieblich (mit-)veranlasst und daher vor dem Hintergrund des Nettoprinzips als Betriebsausgaben abzugsfähig? Welcher Aufteilungsmaßstab kommt bei Annahme einer gemischten Veranlassung ggf. zum Tragen?

74) H E 13b.15 und H E 13b.20 ErbStH 2011. Ebenso nur Scholten/Korezkij, DStR 2009, 147; Stahl/Fuhrmann, kösdi 2008, 16056; St. Viskorf/Philipp, ZEV 2009, 230; Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13b ErbStG Rz. 369 m.w.N. A.A. (gesellschaftsbezogene Betrachtung) Schulze zur Wiesche, DStR 2009, 732.

75) Hierzu auch das Beispiel unter 3. des Gleichlautenden Erlasses v. 10.10.2013, BStBl I 2013, 1272.

76) Gleichlautende Erlassen v. 10.10.2013, BStBl I 2013, 1272, Tz. 3. unter Verweis auf RE 13b.19 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011.

77) So bereits Hannes, DStR 2013, 1419; Korezkij, DStR 2013, 1765; Schiffers, GmbH-StB 2013, 288.

78) So bereits Siegmund/Zipfel, NWB 2013, 2307.

79) Zur Abgrenzung nur BFH v. 5.6.2002, I R 81/00, BStBl II 2004, 344; BMF v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. 2011 I, 713, Ley, kösdi 2014, 18891; Ley, kösdi 2014, 18844.

# Brennpunkte der Steuerberatung

In Kooperation mit KÖSDI veröffentlicht Stollfuß Medien die Buchreihe „Brennpunkte der Steuerberatung“. Die Autoren aus der Kanzlei c · k · s · s Carlé · Korn · Stahl · Strahl sind bekannt für beratungskompetente Veröffentlichungen. In dieser Reihe werden regelmäßig bedeutsame Themen für die Steuer- und Rechtsberatung praxisbezogen aufbereitet. Dem Berater wird spezielles, in der Praxis gewonnenes Know-how ver-

mittelt. Geboten werden fundierte und konzentrierte Darstellungen mit Hinweisen auf konkrete Gestaltungsmöglichkeiten, Wechselwirkungen zu anderen Steuer- und Rechtsgebieten, besondere Gefahren und Haftungspotenziale des behandelten Themas. In der Praxis bewährte Arbeitshilfen und Musterformulierungen helfen dem Berater bei der Umsetzung der Beratungsaufgabe.

## Personengesellschaften

### – Nachfolge, Eintritt, Austritt, Übertragungen –

Die Personengesellschaft steht nach den jüngsten Entwicklungen der Rechtsprechung im Fokus der steuerlichen Beratungspraxis. Die Neuauflage des zweiten Bandes der Reihe „Brennpunkte der Steuerberatung“ geht – unter Einbeziehung zivilrechtlicher Hinweise und einzelner Vertragsmuster – auf die wichtigsten Felder der steuerlichen Beratung von Mitunternehmerschaften und ihrer Gesellschafter ein.

Dieser Band zeigt umfassend die wichtigsten Gestaltungsoptionen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften auf. Mit der aus ihrer jahrelangen Beratungspraxis gewonnenen Erfahrung gelingt es den Autoren durch ausführliche Buchungsbeispiele, Hinweise und Schaubilder, ein sofort umsetzbares und verständliches Beratungswissen zu vermitteln.

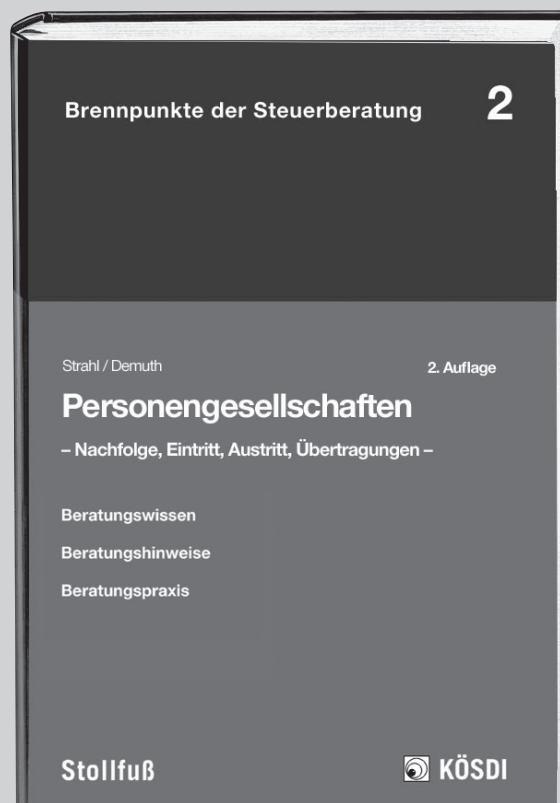
#### Aus dem Inhalt

- Vorwiegend Erbfolge
- Aufgabe der Gesamtplanannahme
- Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter
- Aufgabe der Trennungstheorie und die Konsequenzen
- Einlage oder Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter
- Ausscheiden eines Mitunternehmers
- Entgeltliche Betriebs- und Praxisübertragung
- Transparenz und Intransparenz der Mitunternehmerschaft
- Grenzüberschreitende Mitunternehmerschaft
- Steuerpflicht von Streubesitzdividenden und Wirkung auf die Mitunternehmerschaft
- Kapitalkonten und ihre steuerliche Bedeutung
- Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG
- Steuerneutrale Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG
- Realteilung
- Umsatzsteuer bei Personengesellschaften

## Personengesellschaften

Von Dipl.-Kaufmann Steuerberater Dr. Martin Strahl, Fachanwalt für Steuerrecht Steuerberater Dr. Ralf Demuth. In der Praxis sind die Autoren umfassend auf dem Gebiet der Besteuerung von Personengesellschaften tätig. Sie sind bekannt für beratungskompetente Veröffentlichungen und umfangreiche Vortragstätigkeiten. Unter anderem sind sie Autoren der Fachzeitschrift „Kölner Steuerdialog“ (KÖSDI) und der im Stollfuß Verlag erscheinenden Werke „Korn – Einkommensteuergesetz Kommentar“ und „Strahl – Problemfelder Ertragsteuern“.

**Stollfuß**



**Fax-Bestellung:** 0228 724-91181  
**E-Mail:** bestellung@stollfuss.de

#### Expl. Personengesellschaften

ISBN 978-3-08-450012-3  
2. Auflage 2013, 192 Seiten,  
Preis € 49,-,  
inkl. USt, zzgl. Versandspesen

Name, Vorname \_\_\_\_\_

Straße/Nr. \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_

Telefon/Telefax \_\_\_\_\_ Kunden-Nr. \_\_\_\_\_

E-Mail \_\_\_\_\_

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Bestellen Sie jetzt bei Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, 53115 Bonn,  
Fax 0228 724-91181, Kundenservice Tel. 0228 724-0

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

## IX. Wichtige anhängige Verfahren zur Besteuerung von Personenunternehmen

Az.	Entscheidungsfrage	Az.	Entscheidungsfrage
VIII R 16/11, VIII R 41/11, VIII R 6/12	<b>Abfärberegelung</b> bei geringfügiger gewerblicher Tätigkeit – Maßgeblichkeit der absoluten Höhe der schädlichen Einkünfte oder der Relation zu den Gesamteinnahmen der Gesellschaft	IV R 1/11	Ist der in der <b>Ergänzungsbilanz</b> eines Mitunternehmers aktivierte Mehrwert eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens entsprechend der in der Gesamtbilanz zu Grunde gelegten Restnutzungsdauer abzuschreiben, oder ist die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs des Mitunternehmeranteils neu zu schätzen?
IV R 47/11	Führt das Ausscheiden der Kommanditisten im Wege der steuerneutralen Realteilung der Gesellschaft (KG 1) i.V.m. der Einbringung des übernommenen Betriebsvermögens in eine neu gegründete KG mit geringerer Haftsumme zur <b>Nachversteuerung der negativen Kapitalkonten?</b>	VIII R 33/13	Sind die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs auch bei der <b>Realteilung einer Personengesellschaft</b> anwendbar?
IV R 41/12	Kapitalkonto nach § 15a EStG: Als Unterkonto des Gesellschafterverrechnungskontos geführtes Entnahmekonto, auf dem Entnahmen der Gesellschafter gebucht werden, soweit sie zu einem Negativsaldo des Verrechnungskontos führen oder einen solchen erhöhen würden	IV B 28/13	<b>Führt der Verzicht auf das zur Finanzierung der Kommanditeinlage aufgenommene Darlehen</b> zu einem Ertrag im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten oder wird die Verbindlichkeit bereits zuvor gemeinsam mit dem von der Gesellschaft mit den eingelegten Barmitteln erworbenen Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen entnommen?
IV R 35/12	<b>Zinsen aus der Refinanzierung</b> eines Mitunternehmeranteils nach Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine andere PersGes und dann nur noch bestehender mittelbarer Beteiligung		

## DStZ-Diskussion

### Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuer-Vergütung bei Überschussrechnung

#### – Notwendigkeit der gesetzgeberischen Ergänzung von § 11 EStG –

Univ.-Prof. Dr. jur. Heike J o c h u m , Mag. rer. publ., Osnabrück<sup>\*)</sup>

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 1.8.2007 (XI R 48/05, BStBl II 2008, 282) Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG eingeordnet. Damit greift die Vereinfachungsregel, dass Zahlungen per Fiktion dem Jahr zugeordnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sofern sie kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs – also regelmäßig innerhalb von zehn Tagen – erfolgen. Gleichermaßen soll für Umsatzsteuer-Vergütungen gelten; sie werden als regelmäßig wiederkehrende Einnahmen i.S.v. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG behandelt. Ein Gleichlauf der ertragsteuerlichen Zuordnung von Umsatzsteuer-Vorauszahlung einerseits und Umsatzsteuer-Vergütung andererseits wäre aus Gründen der Gleichbehandlung sowie zur Vermeidung von Zufälligkeiten und ungerechtfertigten Progressionseffekten höchst wünschenswert. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass ein solcher Gleichlauf in der Praxis regelmäßig verfehlt wird. Eine Ergänzung des § 11 EStG durch den Gesetzgeber erscheint unabdingbar.

Inhalt	Seite
I. Umsatzsteuer-Vorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe.....	812
II. Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung und Fiktion des Zahlungszeitpunkts.....	812
III. Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vergütung.....	812
1. Keine Fälligkeit am 10. Tag .....	813

<sup>\*)</sup> Die Verfasserin ist geschäftsführende Direktorin des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Universität Osnabrück.

2. Fälligkeit mit Zustimmung der Behörde nach § 168 Satz 2 AO .....	813
a) Trennung von Vorsteuer und Vergütungsanspruch.....	813
b) Keine Fiktion des Zahlungszeitpunkts bei Umsatzsteuer-Vergütung .....	813
IV. Zahlungsstrom und Periodizitätsprinzip .....	814
1. Systeme der zeitlichen Zuordnung .....	814
a) Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) .....	814
b) Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG).....	814
2. Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips .....	814
a) Absetzungen für Abnutzungen (§§ 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4; 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, Satz 2 Nr. 7 EStG) 814	
b) Vorauszahlungen auf Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG) .....	815
c) Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG).....	815
d) Löhne und Gehälter (§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. §§ 38a Abs. 1 Sätze 3 und 4, 40 Abs. 3 Satz 2 EStG) .	815
e) Zwischenergebnis.....	815
V. Notwendigkeit der gesetzlichen Zuordnung von Umsatzsteuer-Vergütung und -Vorauszahlung.....	815

**Literatur:** Grube, Umsatzsteuer-Vorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, jurisPR-SteuerR 47/2007 Anm. 4; Lohse, Übergangsproblem beim Abzug von USt-Vorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, BB 2008, 655.

### I. Umsatzsteuer-Vorauszahlung als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe

Im Mittelpunkt der Entscheidung des BFH vom 1.8.2007<sup>1)</sup> stand die ertragsteuerliche Zuordnung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen. Der Kläger ermittelte seinen Gewinn als Unternehmensberater nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 1999 hatte er am 6.1.2000 geleistet, mithin kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs. Das Gericht hatte sich daher mit der vorgelagerten Frage auseinanderzusetzen, ob es sich bei der Umsatzsteuer-Vorauszahlung überhaupt um eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe handelt, so dass der Anwendungsbereich des § 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG eröffnet ist. Abweichend von einer älteren Entscheidung des IV. Senats<sup>2)</sup> bejaht das Gericht diese Frage nun zutreffend.<sup>3)</sup> Die damals angestellte Überlegung, der öffentlich-rechtliche Charakter der Umsatzsteuer stehe ihrer Berücksichtigung als wiederkehrende Ausgabe entgegen, kann nicht überzeugen. Vielmehr ist entscheidend, dass für die Umsatzsteuer ein fester Zahlungs- und Fälligkeitstermin vorgesehen ist.

### II. Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung und Fiktion des Zahlungszeitpunkts

Umsatzsteuer-Vorauszahlungen sind bekanntermaßen am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldezeitraums fällig (§ 18 Abs. 1 Satz 4 UStG). Sieht man von den Fällen einer Dauerfristverlängerung einmal ab,<sup>4)</sup> ist die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal oder den 12. Monat eines Kalenderjahres also regelmäßig bis zum 10. Januar des folgenden Jahrs zu entrichten. Und ganz überwiegend wird dieser Zahlungstermin auch eingehalten. Dafür sorgt die Fiktion des § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO. Danach gilt eine geleistete Zahlung als am Fälligkeitstag entrichtet, soweit eine Einzugsermächtigung vorliegt; der Fälligkeitstag gilt dann als Zahlungszeitpunkt.<sup>5)</sup> Das Steuerverfahrensrecht folgt insoweit der zivilrechtlichen Vorstellung. Beim Last-

schriftverfahren hat der Schuldner das seinerseits zur Zahlung Erforderliche getan, wenn er dem Gläubiger eine Einzugsermächtigung erteilt und für ausreichende Deckung auf seinem Konto sorgt.<sup>6)</sup>

Hat der Stpf. eine Einzugsermächtigung erteilt, kann er also künftig die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum eines Jahres ertragsteuerlich ohne Weiteres für dieses (ablaufende) Kalenderjahr erfassen. Es kommt nicht darauf an, ob die Finanzbehörde den Betrag tatsächlich zum Fälligkeitstermin einzieht oder nicht. Dieses Ergebnis überzeugt im Grunde. Zum einen vereinfacht es die ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen. Zum anderen wird sichergestellt, dass es nicht zu nachteiligen Progressionseffekten kommt. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist in dem Jahr als Betriebsausgabe/Werbungskosten zu erfassen, in dem die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge mit den Ausgangsleistungen/-lieferungen vereinnahmt worden sind. Ganz i.S.d. Überwälzungsgedankens der Umsatzsteuer wird so die vereinnahmte Umsatzsteuer durch die Abführung an den Fiskus ertragsteuerlich neutralisiert, und zwar im nämlichen Veranlagungszeitraum. Die Umsatzsteuer wird auf diese Weise ähnlich wie ein durchlaufender Posten behandelt, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmers selbst nicht berührt.

### III. Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vergütung

Eine Umsatzsteuer-Vergütung ist als regelmäßig wiederkehrende Einnahme i.S.v. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG einzuordnen. Insoweit ist entsprechend der Entscheidung des BFH vom 1.8.2007 nicht zu differenzieren. Über die ertragsteuerliche Zuordnung der Einnahme ist damit aber natürlich noch nicht abschließend entschieden. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Vergütung in einem Zeitraum von bis zu zehn Tagen nach Beendigung des Kalenderjahrs zufließt. Und insoweit

1) BFH v. 1.8.2007, XI R 48/05, BFHE 218, 372 = BStBl II 2008, 282.

2) BFH v. 28.1.1960, IV 226/58, BFHE 71, 111 = BStBl III 1960, 291.

3) A.A. Stadie in Rau/Dürrwächter, Köln, 8. Aufl. 1997, Vorbermerkung Rz. 821 f. (April 2014).

4) Vgl. dazu Grube, jurisPR-SteuerR 47/2007 Anm. 4; Wischmann, EStG 2007, 396.

5) Fritsch in Pahlke/König, AO, München, 2. Aufl. 2008, § 224 AO Rz. 15.

6) BGH 19.10.1977, IV ZR 149/76, NJW 1978, 215.

bestehen grundsätzliche Unterschiede im Vergleich zur Umsatzsteuer-Vorauszahlung.

### 1. Keine Fälligkeit am 10. Tag

Anders als die Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist die Umsatzsteuer-Vergütung nicht am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Das ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG, folgt aber auch zwingend aus der Rechtsnatur der Voranmeldung.

### 2. Fälligkeit mit Zustimmung der Behörde nach § 168 Satz 2 AO

Die Umsatzsteuer-Voranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Soweit eine Umsatzsteuer-Vergütung in Rede steht, gilt dies jedoch erst, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Erst mit der Zustimmung entsteht ein fälliger Zahlungsanspruch des Stpf.,<sup>7)</sup> der Erstattungsanspruch kann nicht vor Bekanntgabe seiner Festsetzung fällig sein (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Nachdem die Zustimmung der Behörde keiner Form bedarf (§ 168 Satz 3 AO), erfolgt diese in der Praxis regelmäßig konkludent durch Zahlung. Damit liegt es in der Hand der Finanzbehörde, die Fälligkeit zu bestimmen. Für den Stpf. ist daher selbst bei frühzeitiger Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht absehbar, ob die Umsatzsteuer-Vergütung als regelmäßig wiederkehrende Einnahme i.S.v. § 11 Abs. 1 Satz 2 AO kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs gezahlt werden wird oder nicht. Es bleibt den Arbeitsabläufen innerhalb der Finanzbehörde überlassen, ob die Zahlung dem Stpf. bis zum 10. Tag nach dem Jahresende zufließt – aus Sicht des Bürgers ein zufälliges Ergebnis.

#### a) Trennung von Vorsteuer und Vergütungsanspruch

Naheliegend ist es, den Zufluss einer gezahlten Umsatzsteuer-Vergütung bereits mit dem Eingang der entsprechenden Voranmeldung bei der Finanzbehörde annehmen zu wollen.<sup>8)</sup> Bei wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich um die Erfüllung des Vorsteueranspruchs, der auf Leistungen und Lieferungen des vergangenen Kalenderjahres beruht. Die Rechtsprechung vertritt insoweit jedoch eine strikte Trennungstheorie. Die Zahlung der Vorsteuer an den Leistenden sei unabhängig von dem Anspruch des Leistungsempfängers auf Abzug bzw. Erstattung der Vorsteuerbeträge.<sup>9)</sup> Diese Auffassung steht einem neutralisierenden Ausgleich von Ausgaben und Einnahmen entgegen, falls Zahlung und Erstattung in verschiedene Kalenderjahre fallen. Schon früher ist diese Trennung aus ertragsteuerlicher Sicht mit klaren Worten kritisiert worden.<sup>10)</sup> Ihre Konsequenzen sind jedenfalls seit der Änderung der Rechtsprechung des BFH mit der Entscheidung vom 1.8.2007 nicht mehr hinnehmbar. Zwar betrifft dieses Urteil im Kern nur die Qualifikation als regelmäßig wiederkehrende Zahlung i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG.

Davon zu unterscheiden ist aber die Frage nach dem Zufluss bis zum 10. Tag vor oder nach Jahresende. Und mit Fragen der Fälligkeit oder des Zuflusses, d.h. der Erlangung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht, hatte sich der BFH in der genannten Ent-

scheidung nicht auseinanderzusetzen. Vielmehr ist es das Zusammenspiel der Fälligkeitsanordnung in § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG und der Fiktion des Zahlungszeitpunkts nach § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO, welches hier geradezu en passant zu einem Dammbruch führt. Diese Fiktion gibt dem Stpf. die Möglichkeit, selbst und entsprechend seiner Interessenlage für Rechtssicherheit zu sorgen: Erteilt er eine Einzugsermächtigung und stellt er die notwendige Deckung auf dem Konto sicher, kann er den Betrag der Umsatzsteuer-Vorauszahlung ertragsteuerlich schlicht im alten Jahr erfassen, ohne dass es auf den tatsächlichen Mittelabfluss ankäme. Es liegt damit in dieser Konstellation in *seiner* Hand, die Trennungstheorie zu überwinden und für einen Ausgleich der vereinahmten Umsatzsteuer durch rechtzeitige Abführung an den Fiskus im gleichen Jahr zu sorgen. Diese Möglichkeit fehlt ihm aber, soweit sich ein Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch ergibt.

#### b) Keine Fiktion des Zahlungszeitpunkts bei Umsatzsteuer-Vergütung

Eine dem § 224 Abs. 1 Nr. 3 AO korrespondierende Fiktion des Zahlungszeitpunkts bei Umsatzsteuer-Vergütung gibt es nicht. Es bleibt dabei, dass ein fälliger Zahlungsanspruch des Stpf. erst mit Zustimmung der Finanzbehörde nach § 168 Satz 2 AO entsteht. Und dies kann zu ganz erheblichen ertragsteuerlichen Verwerfungen führen.

#### Beispiel:

Der Stpf. S entschließt sich, eine Photovoltaik-Anlage installieren zu lassen. Diese wird im Dezember des Jahres 01 montiert und in Betrieb genommen. Die Anschaffungskosten betragen 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. Der erzeugte Strom wird vollständig in das Netz des örtlichen Netzbetreibers eingespeist; für Dezember 01 ergibt sich eine Einspeisevergütung i.H.v. 500 € zzgl. 95 € Umsatzsteuer. S errechnet für das Jahr 01 einen Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch i.H.v. 56 905 €. Die Voranmeldung reicht er am 1.1.02 beim zuständigen FA ein. Der Betrag von 56 905 € wird seinem Konto am 20.1.02 gutgeschrieben.

Die Trennungstheorie führt im Beispiel dazu, dass S im Jahr 01 Betriebsausgaben i.H.v. 57 000 € zu verbuchen hat, denen Umsatzerlöse von nur 500 Euro und vereinahmte Umsatzsteuer von lediglich 95 € gegenüberstehen. Umgekehrt hat er im Jahr 02 Einnahmen aus der Umsatzsteuer-Vergütung i.H.v. 56 905 € zu verzeichnen. Der Progressionsnachteil liegt auf der Hand; negative Liquiditäts- und Zinseffekte treten hinzu.

Hätte die Finanzbehörde im Beispiel die Umsatzsteuer-Vergütung bereits vor dem 10. Tag des Jahres 02 an S ausgezahlt, blieben diese Nachteile aus. Nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG wäre die Zahlung entsprechend der nun geänderten Rechtsprechung des BFH noch dem Jahr 01 zuzurechnen.

Dieses Ergebnis erscheint willkürlich und kann nicht überzeugen. Auf dem Boden des geltenden Rechts lässt es sich allerdings zugegebenermaßen kaum vermei-

7) Entwurf einer Abgabenordnung (AO 1974), BT-Drucks. VI/1982, 149.

8) Ablehnend FG Saarland v. 31.5.1989, EFG 1989, 454.

9) BFH v. 29.6.1982, VIII R 6/90, BFHE 136, 238 = BStBl II 1982, 755; FG Saarland v. 31.5.1989, EFG 1989, 454.

10) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Großkommentar, Band 10, § 11 Rz. A 28f (Juli 2014).

den.<sup>11)</sup> Erst mit der Auszahlung der Umsatzsteuer-Vergütung wird diese fällig, da erst diese Zahlung konkludent die Zustimmung der Finanzbehörde zur Steueranmeldung zum Ausdruck bringt. Eine fiktive Gleichsetzung des Zahlungszeitpunkts mit dem Fälligkeitstermin entsprechend § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO würde daher nicht weiterführen. Diese Fiktion bewirkt zwar in Fällen der Umsatzsteuer-Vorauszahlung, dass bei erteilter Einzugsermächtigung die geleistete Zahlung als im Fälligkeitszeitpunkt bewirkt anzusehen ist, und der Fälligkeitszeitpunkt ist gem. § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG der 10. Tag nach dem Ende des Veranlagungszeitraums. Damit treffen zwei dogmatisch voneinander völlig unabhängige Zehn-Tages-Zeiträume aufeinander: Die Frist zur Entrichtung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung nach § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG und der von der Rechtsprechung definierte Zehn-Tages-Zeitraum, der das unbestimmte Tatbestandsmerkmal „kurze Zeit“ in § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ausfüllt. Es ist sozusagen einem „glücklichen Zufall“ zu verdanken, dass durch dieses Aufeinandertreffen der beiden gleich abgesteckten Zeiträume die Trennungstheorie in vielen Fällen überwunden wird; jedenfalls liegt es in der Hand des Stpf., die für ihn belastenden ertragsteuerlichen Verwerfungen zu vermeiden. Umso drängender erscheint es vor diesem Hintergrund, auch für Umsatzsteuer-Vergütungen eine adäquate Lösung zu finden. Jedoch könnte selbst eine mutige Analogie zu § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO keine Abhilfe schaffen. Es macht keinen Sinn, durch entsprechende Anwendung dieser Norm auf Fälle der Umsatzsteuer-Vergütung Zahlungszeitpunkt und Fälligkeit zusammenzuführen. Beide Zeitpunkte stimmen ohnehin überein. Nachdem es an einer § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG entsprechenden Regelung fehlt, die die Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vergütung verbindlich festlegen würde, kann dieser Zeitpunkt aber ebenso gut vor dem 10. Tag nach dem Ende des Voranmeldezeitraums wie danach liegen.

#### IV. Zahlungsstrom und Periodizitätsprinzip

Das vorliegend zu bewältigende Kernproblem ist im Periodizitätsprinzip angelegt. Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG); maßgeblicher Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). Diese periodische Ausgestaltung kann jedoch bei Schwankungen der Zahlungsströme zu Verwerfungen und Härten führen. Diese ergeben sich auf dem Boden des progressiven Steuersatzes, wenn die Ergebnisse des Wirtschaftsjahres nicht periodengerecht zugeordnet werden können.

##### 1. Systeme der zeitlichen Zuordnung

Das Einkommensteuergesetz kennt zwei Systeme der zeitlichen Zuordnung der Einkünfte zum maßgeblichen Kalenderjahr. Zu unterscheiden ist dabei je nach Art der Einkünfteermittlung zwischen dem Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG) einerseits und der Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) andererseits.

###### a) Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG)

Grundsätzlich gilt das in § 11 EStG verankerte System der Vereinnahmung und Verausgabung, das vom Zu- und Abflussprinzip beherrscht wird.<sup>12)</sup> Danach kommt es ent-

scheidend auf die Erlangung bzw. den Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut an.<sup>13)</sup> Diese Art der Rechnungslegung folgt dem einfachen Prinzip einer Kassenrechnung und orientiert sich im Grundsatz allein an den Zahlungsströmen. Auf diese Weise wird die Liquidität zur Steuerzahlung in den Vordergrund gestellt;<sup>14)</sup> sie dient als Indiz individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Der Anwendungsbereich dieses im Ausgangspunkt einfachen Zu- und Abflussprinzips ist trotz – oder gerade deswegen – beschränkt. Es gilt für die Ermittlung von Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) sowie für die Erstellung einer Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

###### b) Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG)

Bilanzierungspflichtige Unternehmer und solche, die freiwillig bilanzieren, haben demgegenüber auch für die Besteuerung Bücher zu führen. Es gelten die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Geschäftsvorfälle werden vollständig auf Bestands- und Erfolgskonten erfasst und die Ergebnisse des Wirtschaftsjahrs auf diese Weise periodengerecht zugeordnet; das Zu- und Abflussprinzip wird insoweit überlagert (§ 11 Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 6 EStG). Der Anspruch auf Umsatzsteuer-Vergütung kann als Forderung gegenüber dem Fiskus und damit als Betriebeinnahme in dem Jahr verbucht werden, in das sie wirtschaftlich gehört. Gezahlte und als Betriebsausgabe erfasste Umsatzsteuer kann so neutralisiert werden.

#### 2. Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips

Das (reine) System der Einkünfteermittlung entsprechend der Vereinnahmung und Verausgabung, also nach Maßgabe des Zu- und Abflusses i.S.d. Erlangung bzw. des Verlusts wirtschaftlicher Verfügungsmacht, ist nicht dazu in der Lage, Zahlungsstromschwankungen aufzufangen.<sup>15)</sup> Das deutsche Einkommensteuerrecht folgt dem Zu- und Abflussprinzip deswegen zu Recht nicht ohne Ausnahmen.

###### a) Absetzungen für Abnutzungen (§§ 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4; 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, Satz 2 Nr. 7 EStG)

Eine erste Ausnahme vom Zu- und Abflussprinzip gilt für Anschaffungs- und Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter. Diese sind nicht im Zeitpunkt der Verausgabung abzusetzen, sondern i.d.R. gleichmäßig auf die zu erwartende Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen. Durch sogenannte Absetzungen für Abnutzungen (AfA) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten wird der Wertverzehr berücksichtigt, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpf. mindert (§§ 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4; 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, Satz 2 Nr. 7 EStG). Stattdessen auf den Zahlungsstrom abzustellen, würde kein realitätsge-

11) Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 20.2.2013, S. 2226.2.1-5/4 St 32.

12) Lang in Tipke/Lang, Köln, 21. Aufl., 2013, § 9 Rz. 58.

13) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Großkommentar, Band 10, § 11 Rz. B 5 ff. (Juli 2014), der zu Recht zwischen Zufluss und Zurechnung differenziert.

14) Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl., 2013, § 9 Rz. 58.

15) Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl., 2013, § 9 Rz. 58.

rechtes Bild der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liefern. Da Anschaffungs- und Herstellungskosten regelmäßig beachtliche Investitionen spiegeln, wäre vielmehr mit ganz erheblichen Verzerrungen und Progressionseffekten zu rechnen.

*b) Vorauszahlungen auf Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG)*

In Reaktion auf die Entscheidung des BFH vom 23.9.2003<sup>16)</sup> hat der Gesetzgeber eine weitere Ausnahme geschaffen: Er hat eine optionale Verteilung vereinbarter Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 EStG) und eine zwingende Verteilung geleisteter Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen (§ 11 Abs. 2 Satz 3 EStG) angeordnet, soweit die Nutzungsüberlassung für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren vereinbart wird. Ziel der Regelung ist, erhebliche Haushaltsmindereinnahmen zu vermeiden.<sup>17)</sup> Es soll Gestaltungen entgegengewirkt werden, die steuerentlastende Progressionseffekte nutzen, welche durch die „Ballung“ von Ausgaben mittels Vorauszahlung für langjährige Nutzungsüberlassungen generiert werden.

*c) Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG)*

Eine weitere Ausnahme vom Zu- und Abflussprinzip betrifft die regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen (§ 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG), zu denen nach der neuen Rechtsprechung des BFH nun auch Umsatzsteuer-Vorauszahlungen und -Vergütungen zählen. Hintergrund dieser Ausnahme sind die Kontinuität, Regelhaftigkeit und Langfristigkeit der betroffenen Zahlungsvorgänge. Um Zufallsergebnisse zu vermeiden<sup>18)</sup> und der im Rechtsgrund der Zahlung angelegten wirtschaftlichen Zuordnung Rechnung zu tragen, sollen planwidrige Zu- und Abflüsse in engen zeitlichen Grenzen toleriert werden.<sup>19)</sup>

*d) Löhne und Gehälter (§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. §§ 38a Abs. 1 Sätze 3 und 4, 40 Abs. 3 Satz 2 EStG)*

Einer besonderen Art der regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen ist die vierte Ausnahme gewidmet: der Zahlung von Löhnen und Gehältern. Die zeitliche Zuordnung beim Arbeitnehmer richtet sich auf Grund der gesetzlichen Fiktion nicht nach dem Zeitpunkt des Zahlungseingangs; sie wird schlicht per gesetzlicher Anordnung mit dem Ende des *Lohnzahlungs- oder -abrechnungszeitraums* gleichgesetzt (§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. §§ 38a Abs. 1 Sätze 3 und 4, 40 Abs. 3 Satz 2 EStG). Auf diese Weise wird das Lohnsteuerverfahren vereinfacht.<sup>20)</sup> Diese Sonderregel wird dem Charakter des Lohnsteuerabzugs als Massenverfahren gerecht und vermeidet Progressionsnachteile bei den Arbeitnehmern.

*e) Zwischenergebnis*

Die Betrachtung zeigt, dass das zahlungsstromorientierte Zu- und Abflussprinzip im Kern aus zwei Gründen durchbrochen wird: Das Verhindern von Progressionseffekten und die Vermeidung von Zufallsergebnissen. Steuermindernde Progressionseffekte durch „Ballung“ von Aufwendungen in einem Kalenderjahr werden durch gleichmäßige Verteilung über mehrere Jahre unterbunden, steuererhöhende Progressionseffekte durch eine optio-

nale Verteilung gemildert. Das Problem der Zufälligkeit spielt demgegenüber v.a. bei regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen eine Rolle, die in zeitlicher Nähe zum Jahreswechsel geleistet werden. Diese sind durch Kontinuität, Regelhaftigkeit und Langfristigkeit geprägt; ihrem Charakter wird das isolierte Abstellen auf den Zahlungszeitpunkt nicht gerecht. Bei genauerer Betrachtung ist es jedoch nicht allein der Vereinfachungsgedanke, der für eine zeitliche Zuordnung entsprechend der wirtschaftlichen Veranlassung streitet. Vielmehr sind es auch hier Progressionseffekte, denen aus Gründen der materiellen Steuergerechtigkeit entgegenzuwirken ist.

## V. Notwendigkeit der gesetzlichen Zuordnung von Umsatzsteuer-Vergütung und -Vorauszahlung

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Frage der zeitlichen Zuordnung von Umsatzsteuer-Vergütungen, die als regelmäßig wiederkehrende Zahlung im Folgejahr vereinnahmt werden, drängt sich die Notwendigkeit ihrer ertragsteuerlichen Berücksichtigung im vorangegangenen Kalenderjahr auf. Die von der Rechtsprechung vertretene strikte Trennung der an den Leistenden gezahlten Vorsteuer von dem Anspruch des Leistungsempfängers auf Abzug bzw. Erstattung der Vorsteuer<sup>21)</sup> kann nicht überzeugen. Die verfahrenstechnische Ausgestaltung der Umsatzsteuer und ihre Erhebung unter Einschaltung der Unternehmer als „Steuereintreiber“ sind ohne Einfluss auf deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; sie darf daher nicht dazu führen, dass diese allein auf Grund ihrer Beteiligung im Erhebungsprozess steuerpflichtige Einkünfte erzielen. Diese Kritik ist nicht neu.<sup>22)</sup> Sie verdient aber seit der Änderung der Rechtsprechung hinsichtlich der Einordnung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen und -Vergütungen als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG umso größere Beachtung.

Die drohenden Progressionseffekte zeigt das obige Beispiel. Schon vor diesem Hintergrund ist die Zufälligkeit unerträglich, die sich ergibt, wenn auf den Zufluss der Umsatzsteuer-Vergütung beim Stpfl. abgestellt werden muss. Zwar ist es richtig, dass der Vergütungsanspruch nicht vor der Zustimmung der Finanzbehörde nach § 168 Satz 2 AO fällig wird. Dennoch bleibt es dabei, dass die Umsatzsteuer für die jeweiligen Umsätze endgültig mit Ablauf des Voranmeldezeitraums entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG). Und bei wirtschaftlicher Betrachtung gehören beide Ansprüche zusammen. Aus materieller Sicht überzeugt es nicht, auf eine verfahrenstechnisch bedingte Trennung zu verweisen. Dies gilt

16) BFH v. 23.9.2003, IX R 65/02, BStBl II 2003, 779.

17) Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 27.10.2004, BT-Drucks. 15/4050, 56.

18) Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Köln, 8. Aufl. 1997, Vorbemerkung Rz. 821 (April 2014).

19) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Großkommentar, Band 10, § 11 Rz. B 87 ff (Juli 2014).

20) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Großkommentar, Band 10, § 11 Rz. B 93 ff (Juli 2014).

21) BFH v. 29.6.1982, VIII R 6/90, BFHE 136, 238 = BStBl II 1982, 755.

22) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Großkommentar, Band 10, § 11 Rz. A 29 (Juli 2014), der eine entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG in Erwägung zieht; dagegen Kanzler in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 570, Stichwort: Umsatzsteuer; ebenso Kister in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 11 EStG Rz. 100, Stichwort: Umsatzsteuer.

umso mehr, als es im Falle einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung nun der Stpf. in der Hand hat, über die zeitliche Zuordnung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 AO selbst zu entscheiden;<sup>23)</sup> ihm steht faktisch eine Art „Wahlrecht“<sup>24)</sup> zu: Hat er eine Einzugsermächtigung erteilt und für hinreichende Deckung auf seinem Konto gesorgt, kann er die Vorauszahlung wegen der Fiktion des § 224 Abs. 2 Nr. 4 AO schlicht dem vorangegangenen Kalenderjahr zuordnen; auf den tatsächlichen Mittelabfluss kommt es nicht an. Bevorzugt der Stpf. eine Berücksichtigung der Zahlung im Folgejahr, genügt es, die erteilte Einzugsermächtigung zu widerrufen.

Anders liegen die Dinge dagegen, soweit eine Umsatzsteuer-Vergütung in Rede steht. Insoweit bleibt es bei der Zufälligkeit der behördlichen Abläufe. Reicht der Stpf. die Voranmeldung frühzeitig ein, kann er hoffen, dass die Vergütung vielleicht noch so rechtzeitig gezahlt wird, dass sie bis zum 10. Tag auf seinem Konto gutgeschrieben wird und er sie nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ertragsteuerlich dem vergangenen Jahr zuordnen kann. Falls nicht, soll er die entstehenden Progressionseffekte hinnehmen müssen.

Beide Ergebnisse können aus rechtsstaatlichen wie aus gleichheitsrechtlichen Gründen keinen Bestand haben. Die Entscheidung über die zeitliche Zuordnung von Einkünften darf weder in die Hand des Stpf. noch in die der Finanzbehörden gelegt werden. Die zeitliche Zuordnung hat vielmehr der wirtschaftlichen Realität zu folgen. Dabei sind im Interesse der Vereinfachung von Massenverfahren gewiss kleinere Unschärfen akzeptabel; das gilt jedenfalls dann, wenn sie die Steuerlast der Höhe nach nur unwesentlich beeinflussen, entsprechende Konstellationen eher selten sind und das Hinnehmen von Ungenauigkeiten zugleich zu einer deutlichen Verfahrensvereinfachung führt. Daran fehlt es hier jedoch.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen zum Jahreswechsel kehren alljährlich wieder; sie sind mitnichten ein seltes Phänomen, sondern im System notwendig angelegt. Die Auswirkungen von Verschiebungen über den Jahreswechsel hängen der Höhe nach von den Umsätzen des Unternehmers im letzten Voranmeldezeitraum des Jahres ab und sind daher in jeder Größenordnung denkbar. Dabei wäre das Problem durch eine einfache gesetzliche Ergänzung des § 11 EStG aus der Welt zu schaffen. In der Sache vergleichbar der Zuflussfiktion bei laufenden Löhnen und Gehältern, die auf das Ende des Lohnzahlungs- oder -abrechnungszeitraum abstellt (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG), ließen sich bei § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG je ein zusätzlicher Halbsatz anfügen:

...; mit Ablauf des Voranmeldezeitraums gelten gezahlte Umsatzsteuer-Vergütungen als zugeflossen.

...; geleistete Umsatzsteuer-Vorausleistungen gelten mit Ablauf des Voranmeldezeitraums als abgeflossen.

Der Gesetzgeber sollte nicht zögern, durch einen solchen Schritt beherzt die unbefriedigenden Zufälligkeiten im Zusammenhang mit Umsatzsteuer-Vorauszahlungen und -Vergütungen zu beseitigen. Klarheit und Rechtssicherheit werden sich an dieser Stelle kaum durch mutige Rechtsfortbildung oder gar durch bloße Normauslegung herstellen lassen.

23) Vgl. zu diesem Gestaltungsspielraum Wischmann, EStG 2007, 396 f., der aber offenbar die Bedeutung von § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO verkennt.

24) So explizit Lohse, BB 2008, 655.

## Deutsche Steuer-Zeitung

**Verlag:** Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ 370 501 98), IBAN: DE10370501980031022775, SWIFT-BIC: COLSDE33XXX. Satz: rdz GmbH, Sankt Augustin; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

**Schriftleitung:** Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

**Manuskripte:** Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Medien, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückportos zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. 7 % Umsatzsteuer): halbjährlich 149,80 €, Preis der Einzelnummer: 15,80 €; jeweils zuzugl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

**Anzeigen:** E-Mail: anzeigen@stollfuss.de

Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen.

Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 33. Einzusehen im Internet unter [www.stollfuss.de](http://www.stollfuss.de).

Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0724-5637