

1  
12

Januar

Seiten 1–40

PVSt 49837

Ertragsteuerplanung für  
Betrieb · Familie  
Arbeit · Vermögen

# Der +Berater.Modul Ertragsteuer Ertrag- Steuer- Berater

## Kurzanalysen mit Beraterhinweis

### Rechtsprechung

- Einbringung einer privaten Verbindlichkeit
- Entnahme einbringungsgeborener Anteile
- Betriebsaufspaltung zwischen eG und GbR
- Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR
- Ansparabschreibungen für WG in ausländischer Betriebsstätte
- Ausbildung zum Rettungssanitäter ist Berufsausbildung
- Nutzung eines Büroarbeitsplatzes für Fortbildungsmaßnahmen

### Verwaltungsanweisungen

- Überführung einzelner WG nach § 6 Abs. 5 EStG
- Bewertung von Pensionsrückstellungen
- Volljährige Kinder: Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze ab VZ 2012

## Beiträge für die Beratungspraxis

### Aktuelle Steuerfragen

- Aktuelle FG-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht *Günther*
- Erstattungsüberhänge bei Sonderausgaben – Neuerungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 *Gebhardt*

### Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

- Nachzahlungs- und Erstattungsinsen – Offene Fragen und empfehlenswerte Gestaltungen *Paus*
- Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen – Der Anwendungsbereich des § 37b EStG *Kuhardt-Junghans*

### Literaturempfehlungen

[www.estb.de](http://www.estb.de)

**ols** Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Mit Sonderheft  
zum **BERATER-**  
**TAG 2011**

# UmwSt-Erlass 2011: Beratersicht – Beraterkritik

Nach dem SEStEG hat die Finanzverwaltung Ende 2011 detailliert zu den noch verbliebenen Zweifelsfragen Stellung bezogen. Der umfangreiche Umwandlungssteuer-Erlass 2011 löst seinen bisherigen Vorgänger aus 1998 ab und beantwortet die offenen Fragen, sich bis dahin bei Umstrukturierungen ergeben hatten. Erfahrene steuerliche Berater, für die Unternehmensumstrukturierungen tägliche Praxis sind, erläutern bereits jetzt die Verwaltungsvorgaben und geben Ihnen Empfehlungen für die Gestaltungspraxis.

So finden Praktiker der Steuerberatung erste Hilfestellungen zu den Auswirkungen des neuen Umwandlungssteuer-Erlasses und einen fundierten Überblick.



**Umwandlungssteuer-Erlass 2011**  
Herausgegeben von RA, StB Dr. Norbert Schneider,  
RA, StB, FASr Dr. Christian Ruoff, LL.M, und RA,  
StB Dr. Christian Sistermann, LL.M. 2012, ca. 500  
Seiten Lexikonformat, broch. ca. 50 €. ISBN 978-3-504-24063-6.  
Erscheint voraussichtlich im Februar 2012.

Das bietet Ihnen das Buch inhaltlich:

- Dem Gesetzestext des UmwStG wird der Erlasstext angefügt, so dass der Zusammenhang der Verwaltungsauffassung mit der Norm verständlich wird.
- Die Autoren erläutern und hinterfragen die Verwaltungsansicht, geben Beispiele, Gestaltungs- und Warnhinweise im Hinblick auf den Standpunkt der Finanzverwaltung.

Das Herausgeber- und Autorenteam, alle Rechtsanwälte und Steuerberater aus der internationalen Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, bürgt für erprobtes Know-how bei inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle zur Lieferung nach Erscheinen mit 14-tägigem Rückgaberecht **UmwSt-Erlass 2011**  
ca. 500 Seiten Lexikonformat, broch. ca. 50 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-24063-6.

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

1/12

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# Sanierung trotz Steuerrecht?

Trotz steigender Zahlen von Unternehmenssanierungen, Restrukturierungen und Insolvenzen in Deutschland gibt es kein eigenes „Sanierungssteuerrecht“. Vielmehr steht das reguläre Steuerrecht, mit ein paar Ausnahmen, einer Unternehmensrettung oftmals im Wege. Zudem greifen die steuerrechtlichen Kriseninstrumente zu spät in Unternehmenskrisen, erst in der Nähe der Insolvenz sind steuerrechtliche Sanierungsinstrumente erreichbar.

Dieses Spannungsfeld hat die alltägliche Praxis in den Sanierungsfällen geprägt. Daher kann ein Unternehmen ohne steuerliche Beratung wahrscheinlich gar nicht wirksam gerettet werden. Die steuerlich nachteiligen Folgen für das marode Unternehmen, aber auch für die Gläubiger sind vielfach sogar eine Rettungsbremse.



Eilers/Bühning **Sanierungssteuerrecht**  
Beratungsschwerpunkte und Checklisten  
Von RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers LL.M. (Tax) und  
RAin/StBin Dr. Franziska Bühning. 2012, 208 Seiten,  
brosch. 34,80 €. ISBN 978-3-504-25076-8

Sanierungstransaktionen – insb. ein Debt-Equity-Swap, den das ESUG unterstützt – müssen auch steuerlich erfolgreich geplant werden. Die Autoren, ausgewiesene Kenner der Materie aus der renommierten Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, geben für Steuerberater, aber auch für die Geschäftsleitungen von Unternehmen, insbesondere GmbH-Geschäftsführer, Hinweise auf die Steuerfolgen von Sanierungen. Ganz auf die Belange der Praxis abgestellt finden Sie eine Checkliste zu den Pflichten des GmbH-Geschäftsführers in Krisensituationen sowie einen Musterantrag für eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden zur Beurteilung einer Schuldübernahme.

Trotzen Sie dem Steuerrecht. Probieren Sie unter [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de) oder gleich bestellen.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Eilers/Bühning **Sanierungssteuerrecht**  
2012, 208 Seiten Lexikonformat, brosch. 34,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-25076-8

Name	Straße	PLZ	Ort
Telefon	Fax	Datum	Unterschrift

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# Fallstricke in der Steuerberatungspraxis vermeiden

Versteckte Gefahrenquellen lauern für den steuerlichen Berater überall. Dabei ist es nicht nur die **Beobachtungs- und Beratungspflicht** im Hinblick auf die aktuelle und zukünftige steuerliche Rechtslage, die gravierende **Kosten und Haftungsfolgen** auslösen kann. Auch im eigentlichen Mandatsvertrag lauern zivil- und berufsrechtliche Haftungsquellen; im Steuerverfahrensrecht tun sich Risiken bei den Rechtsmittelfristen auf. Haftungsfallen ergeben sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen, bei Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!), bei der Betriebsveräußerung im Ganzen. Risiken birgt auch die Erbaus-



einandersetzung – und nicht zu unterschätzen: Strafrechtliche Aspekte! Mit diesem Sonderheft verfügen Sie über einen an den praktischen Problemen der Steuerberatungspraxis orientierten **Leitfaden**, was in welcher Beratungssituation für den steuerlichen Berater zu beachten ist.

Die Beiträge sind für den **BERATER-TAG 2011** am 29.11.2011 in Köln entstanden.

**Autoren** sind RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund – beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner.

[www.steuerberater-center.de](http://www.steuerberater-center.de)

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

**Ja, ich bestelle** das Sonderheft zum BERATER-TAG 2011, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis, Köln 29.11.2011, 56 Seiten DIN A4, ISBN 978-3-504-20005-3, 19,80 €

Name \_\_\_\_\_

Telefon \_\_\_\_\_

Telefax \_\_\_\_\_

Straße \_\_\_\_\_

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

Datum / Unterschrift \_\_\_\_\_ 12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

## In diesem Heft

### Kurzanalysen mit Beraterhinweis

#### Die Rechtsprechung,

##### die Sie kennen müssen!

- ▶ Einbringung einer privaten Verbindlichkeit in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft  
 BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11 3
- ▶ Entnahme einbringungsgeborener Anteile  
 BFH v. 12.10.2011 – I R 33/10 3
- ▶ Betriebsaufspaltung zwischen einer eG und einer GbR  
 BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07 4
- ▶ Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR  
 BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09 5
- ▶ Aktivierung zuvor vom FA bestrittener Steuererstattungsansprüche nach Ergehen einer Musterentscheidung  
 BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10 6
- ▶ Ansparabschreibungen für WG in ausländischer Betriebsstätte  
 BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10 7
- ▶ Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuerguthaben  
 BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10 8
- ▶ Ausbildung zum Rettungsanwärter ist Berufsausbildung  
 BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10 9
- ▶ Nutzung eines Büroarbeitsplatzes für Fortbildungsmaßnahmen  
 BFH v. 5.10.2011 – VI R 91/10 9
- ▶ Entgeltaufteilung beim Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen  
 BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10 10
- ▶ Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten  
 BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10 11
- ▶ Nachweis der Ausbildungsplatzsuche nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG  
 BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08 12
- ▶ Kindergeld: Voller Abzug der Semestergebühren bei den Einkünften des Kindes  
 BFH v. 22.9.2011 – III R 38/08 13
- ▶ Gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG  
 BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09 14
- ▶ Einbeziehung anteiliger GewSt-Messbeträge nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG  
 BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10 15

#### Weitere Rechtsprechung

##### in Kürze

- ▶ Ermittlung des KSt-Erhöhungsbetrags 16
- ▶ Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals 16
- ▶ Übertragung eines Anteils an Grundstücks-GbR 16
- ▶ Schwimmende Anlage kein Gebäude 17
- ▶ Nachweis der medizinischen Notwendigkeit von Kur- und Fahrtkosten 17
- ▶ Zinsen als Werbungskosten 17

#### Die Verwaltungsanweisungen,

##### die Sie kennen müssen!

- ▶ Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG  
 BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2011/0973858 17
- ▶ Abweichende Regelungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen  
 BMF v. 9.12.2011 – IV C 6 - S 2176/07/10004:001 – DOK 2011/0991968 18
- ▶ Volljährige Kinder: Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze ab VZ 2012  
 BMF v. 7.12.2011 – IV C 4 - S 2282/07/0001-01 – DOK 2011/0978333 20

#### Weitere Verwaltungsanweisungen

##### in Kürze

- ▶ Neuer Umwandlungssteuererlass veröffentlicht 20
- ▶ Rückstellungen für Verrechnungsverpflichtungen 21
- ▶ Standardisierte EÜR 2011 21
- ▶ Regelmäßige Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten 21
- ▶ Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten an Arbeitnehmer 21
- ▶ Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen 21
- ▶ Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2012 22
- ▶ Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug auf inländische Immobilienerträge 22

■ Steuerbescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen	22
■ Anrechnung norwegischer Quellensteuer	22
■ Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen	22
■ Pauschaler Kilometersatz bei Auswärtstätigkeiten	23
■ Renten- und Lebensversicherungen gegen Einmalbetrag	23
■ Besteuerung von Rentennachzahlungen	23
■ Vererbbarkeit von Verlusten	23
■ Erstmöglicher Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides	24

## Beiträge für die Beratungspraxis

### Aktuelle Steuerfragen

*Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther*

■ <b>Aktuelle FG-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht</b> – Vom FG entschiedene und zwischenzeitlich beim BFH anhängige Verfahren	24
<i>Dipl.-Kfm. Thomas Gebhardt, StB</i>	
■ <b>Erstattungsüberhänge bei Sonderausgaben</b> – Neuerungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011	30

### Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

*Dipl.-Finw. Bernhard Paus*

■ <b>Nachzahlungs- und Erstattungsinsen</b> – Offene Fragen und empfehlenswerte Gestaltungen	31
<i>Dipl.-Finw. (FH) Roland Kuhardt-Junghans, StB</i>	
■ <b>Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen</b> – Der Anwendungsbereich des § 37b EStG	34

### Literaturempfehlungen

*von Dipl.-Finw., M.A. Achim Nettersheim* 38

### Vorschau auf die nächste Ausgabe

- Beiträge zu folgenden Themen sind geplant
- ➔ „Neue Veranlagungsarten“ für Ehegatten
  - ➔ Aufwendungen für künstliche Befruchtung als agB
  - ➔ Überführen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft

## Bearbeiter

**Redaktion:** RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier** (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

**Fachbeirat:** VRiBFH Michael **Wendt** · Dipl.-Finw. Karl-Heinz **Günther**

**Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen:** Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz** · PrHFG Lothar **Aweh** · RA FASSt StB Dipl. Finw. Dr. Ralf **Demuth** · Dipl.-Finw. Rainer **Formel** · RA StB Dr. Michael **Glanemann** · Dipl.-Finw. Karl-Heinz **Günther** · Dipl.-Finw. Martin **Hilbertz** · RA StB Dr. Joachim **Krämer** · VRiFG Ulrich **Krömker** · Dipl.-Finw. Hermann-Josef **Meurer** · RiFG Franz **Rothenberger** · RA FASSt StB Dr. Jürgen **Schimmele** · VRiFG Anton **Siebenhüter** · StB Dipl.-Finw. Rolf **Wischmann**

**Steuerfragen:** Prof. Dr. Georg **Crezelius** · Dr. Helmar **Fichtelmann** · Dr. Steffen **Neumann** · Dipl.-Finw. Joachim **Patt** · Dipl.-Finw. Bernhard **Paus** · StB Dipl.-Finw. Alfred P. **Röhrig** · Prof. Dr. Georg **Schnitter** · StB Dipl.-Finw. Karsten **Warnke** · VRiBFH Michael **Wendt** · Thomas **Wengenroth**

**Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung:** RA Ferdinand **Ballof** · WP StB Dr. Renate **Biber** · WP StB Dipl.-Kfm. Paul **Forst** · RA FASSt FAInsR WP Dr. Christian **Frystatzki** · StB Dipl.-Kfm. Thomas **Gebhardt** · WP StB Dipl.-Kfm. Michael **Häger** · RA FASSt StB Dr. Jürgen **Honert** (und Partner) · RA WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Kirnberger** · WP StB Dr. Stefan **Kusterer** · RA WP Dipl.-Kfm. Dr. Frank **Roser**

**Literaturempfehlungen:** Dipl.-Finw. M.A. Achim **Nettersheim**

# Jetzt abonnieren!

Der  
Ertrag-  
Steuer-  
Berater  
+ Berater.Modul  
Ertragsteuer

Sie wollen regelmäßig vom Know-how des ESTB profitieren? Dann bestellen Sie jetzt Ihr Probe-Abo und Sie erhalten die nächsten **3 Hefte und 3 Monate Testzugang zum Berater.Modul kostenlos!**

Weitere Infos und Bestellung unter Telefon 02 21 / 9 37 38-997 oder [www.estb.de](http://www.estb.de)

## Kurzanalysen mit Beraterhinweis

### Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

#### Einbringung einer privaten Verbindlichkeit in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

**Wird ein Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eingebracht, so liegen Anschaffungsvorgänge insoweit vor, als sich die nach § 39 AO zuzurechnenden Anteile der Gesellschafter an dem Grundstück gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben. Zu Anschaffungskosten führt auch die Übernahme einer Verbindlichkeit, die die Personengesellschaft als Gegenleistung von dem einbringenden Gesellschafter übernimmt – und zwar auch dann, wenn die Verbindlichkeit ursprünglich aufgenommen wurde, um ein privat genutztes Gebäude damit zu finanzieren.**

BFH v. 18.10.2011 – IX R 15/11

ESTG § 9 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; HGB § 255 Abs. 1; AO § 39 Abs. 2 Nr. 2, § 42

**Das Problem:** Im Streitfall gründeten Eheleute eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) – die Klägerin –, an der der Ehemann zu 10 % und die Ehefrau zu 90 % beteiligt waren. Der Ehemann brachte sein vermietetes Mehrfamilienhaus in die GbR gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Im Gegenzug übernahm die GbR u.a. die Zins- und Tilgungsverpflichtungen aus Darlehen, die der Ehemann ursprünglich zur Finanzierung des selbstgenutzten Einfamilienhauses aufgenommen hatte. Das FG hatte hierin einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) gesehen und den Abzug der Schuldzinsen nicht zugelassen (FG Münster v. 1.10.2010 – 11 K 3216/06 F, EFG 2011, 1589).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH ist zu einem anderen Ergebnis als die Vorinstanz gekommen. Demnach kann die GbR

- die Schuldzinsen für die Darlehen sowie
- die mit der Übernahme der Darlehen als Anschaffungskosten in Zusammenhang stehenden höheren AfA-Beträge

als Werbungskosten absetzen.

Bei einer GbR werden die Wirtschaftsgüter – mithin auch Grundstück und Darlehen – den Beteiligten anteilig zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Das bedeutet: Die Ehefrau hat das Vermietungsobjekt zu 90 % angeschafft, und zwar gegen Übernahme einer fremden Schuld in gleicher Höhe. Da der Grund für die Schuldübernahme im steuerrechtlich bedeutsamen Bereich der Einkünfteerzielung (Vermietung) liegt, ist diese Gestaltung – so der BFH –

nicht rechtsmissbräuchlich. Es geht nicht um eine Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen, sondern um eine Überlagerung des zunächst aus privaten Gründen aufgenommenen und verwendeten Darlehens durch einen neuen, nunmehr steuerrechtlich beachtlichen Veranlassungszusammenhang.

**Konsequenzen für die Praxis: Anknüpfen an Bruchteilsbetrachtung:** Der BFH knüpft mit dem vorliegenden Urteil an seine für Personengesellschaften i.R.d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgenommene sog. *Bruchteilsbetrachtung* (vgl. BFH v. 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820) an. Danach wird *Gesamthandsvermögen* den Beteiligten so zugerechnet, als wären sie nach Bruchteilen beteiligt.

**Im Falle der Übertragung eines Grundstücks auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft** führt die Bruchteilsbetrachtung dazu, dass insoweit keine Veräußerung vorliegt, als der bisherige Eigentümer auch nach der Übertragung an dem Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist (vgl. BMF v. 5.10.2000 – IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl. I 2000, 1383 Tz. 8 = EStB 2000, 388). Insoweit mangelt es an einem Rechtsträgerwechsel (vgl. dazu bereits BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324 = EStB 2005, 8; v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679 = EStB 2008, 235).

**Beraterhinweis:** Der BFH hat in der vorliegenden Gestaltung zu Recht keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO gesehen. Zwar wurden im Zuge der Einbringung Darlehen, die der Ehemann zunächst privat aufgenommen hat, auf die Klägerin übertragen. Die Übernahme dieser Darlehen war jedoch ein Teil der Gegenleistung für die Übertragung des Mehrfamilienhauses. Der Grund für die Übertragung lag damit im Bereich der Einkünfteerzielung. Das ist nicht anders zu beurteilen als die Fälle, in denen der Erwerber ein eigenes Darlehen aufnimmt, um damit die Verbindlichkeiten aus den Darlehen des Veräußerers abzulösen. <

RA/FAS/StB Dr. Jürgen Schimmele, Düsseldorf

#### Entnahme einbringungsgeborener Anteile

**Der Inhaber im Betriebsvermögen gehaltener einbringungsgeborener Anteile muss keinen Entnahmegewinn versteuern, wenn er die Anteile verschenkt.**

BFH v. 12.10.2011 – I R 33/10

UmwStG 2002 § 20 Abs. 1 Satz 1, § 21 Abs. 1, EStG 2002 § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1

**Das Problem:** Die Steuerpflichtigen sind Eheleute. Der Ehemann war ursprünglich Alleingesellschafter der S-GmbH. Die GmbH-Anteile sind in den 1970er Jahren ge-

gen Einbringung des vormaligen Einzelunternehmens des Ehemanns zu Buchwerten entstanden. Außerdem ist der Ehemann Eigentümer eines Grundstücks, das er an die S-GmbH verpachtet hat; es liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Im Mai 2002 übertrug der Ehemann seiner Ehefrau unentgeltlich 15 % der Anteile an der S-GmbH und dem leitenden Mitarbeiter D weitere 2,5 % der Anteile. Das FA unterwarf die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert der übertragenen Anteile i.H.v. 719.794 € der Besteuerung als Entnahmegewinn. Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg (FG Düsseldorf v. 11.11.2009 – 15 K 4209/08 E, EFG 2010, 458).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Das FG hat zwar zu Recht angenommen, dass durch die unentgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen der S-GmbH auf die Ehefrau kein steuerbarer Entnahmegewinn entstanden ist. Im Hinblick auf die Übertragung an den leitenden Mitarbeiter D bedarf es jedoch weiterer tatrichterlicher Feststellungen dazu, ob es sich um eine schenkweise Übertragung oder um die Leistung von Arbeitslohn gehandelt hat.

**Konsequenzen für die Praxis:** Die schenkweise Übertragung der Geschäftsanteile auf die Ehefrau stellt eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar, da die Anteile aus dem Betriebsvermögen gelöst und in das Privatvermögen der Ehefrau überführt werden. Diese Entnahme bewirkt jedoch keinen Teilwertansatz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, weil die besonderen Gewinnrealisierungsvorschriften des § 21 Abs. 1 und 2 UmwStG a.F. vorrangig anzuwenden sind.

**Entnahme zu AK:** Die Entnahme aus dem Betriebsvermögen unterliegt keinem der in § 21 Abs. 1 und 2 UmwStG 2002 abschließend geregelten Realisierungstatbeständen. Somit hat die Entnahme zu den Anschaffungskosten zu erfolgen.

**Beraterhinweis:** Der BFH widerspricht mit seiner Entscheidung ausdrücklich dem alten UmwSt-Erlass (BMF v. v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 21.12). Der Inhaber im Betriebsvermögen gehaltener einbringungsgeborener Anteile muss – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – keinen Entnahmegewinn versteuern, wenn er die Anteile verschenkt.

**Beachten Sie:** Die Schenkung der einbringungsgeborenen Anteile an Dritte ist **keine Veräußerung** i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002, denn diese setzt eine entgeltliche Übertragung voraus. Die Besteuerung der in den einbringungsgeborenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven durch unentgeltlichen Erwerb wird dadurch gesichert, dass die Anteile auch in der Hand des neuen Inhabers noch den Regeln des § 21 UmwStG unterliegen und damit steuerverhaftet bleiben. Das gilt unabhängig davon, ob die Anteile in einem Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten werden. ◀

*Dipl.-Finw. Rainer Formel, Gelsenkirchen*

## ► Betriebsaufspaltung zwischen einer eG und einer GbR

**Ist eine eingetragene Genossenschaft Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und zugleich Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft, liegt die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche enge personelle Verflechtung vor, wenn die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für Abschluss und Beendigung der Miet- oder Pachtverträge gemeinsam zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft befugt sind und dabei mit Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital der Gesellschaft entscheiden.**

BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07

EStG § 15 Abs. 2 Satz 1; GewStG § 2 Abs. 1 Satz 1

**Das Problem:** An der GbR I waren die X eG zu 99 % und die X-GmbH zu 1 % beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der X-GmbH war die X eG. Im Dezember 1996 erwarb die GbR I von der X eG ein Grundstück, das die GbR I mit Wirkung zum 1.1.1997 an die X eG zurückvermietete. Nach dem Gesellschaftsvertrag der GbR lag die alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bei der X-GmbH; für den Abschluss und die Beendigung von Mietverträgen über das Grundstück und Teile des Grundstücks war jedoch gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis durch die X GmbH und die X eG vorgesehen. Für Entscheidungen der Gesellschafter über die ihnen nach dem Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Angelegenheiten war die Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit vereinbart. Die GbR I erklärte für die Jahre 1996 und 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das FA setzte dagegen unter Annahme einer Betriebsaufspaltung Gewerbesteuermessbeträge bei der GbR I fest.

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH (FG Berlin-Bdb. V. 14.6.2007 – 15 K 3201/04 B) hat entschieden, dass die GbR I aufgrund einer Betriebsaufspaltung zur X eG gewerbliche Einkünfte erzielt hat.

**Konsequenzen für die Praxis:** Der BFH hatte bereits in der Vergangenheit *keine Einschränkung* dahingehend vorgenommen, dass eine personelle Verflechtung nur vorliegt, wenn natürliche Personen an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind oder diese aufgrund tatsächlicher Machtstellung beherrschen (vgl. BFH v. 21.5.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825). Daher kann auch eine eingetragene Genossenschaft grundsätzlich als eigenständige juristische Person – handelnd durch ihren Vorstand – ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen gleichermaßen in Besitz- und Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durchsetzen.

**Stimmrechtsmacht des Mehrheitsgesellschafters:** Im vorliegenden Streitfall stellte sich darüber hinaus die Frage, ob die für die Betriebsaufspaltung notwendige Voraussetzung der personellen Verflechtung trotz der Beteiligung eines Nur-Besitzgesellschafters (X-GmbH) an der GbR gegeben war. Hierzu ist die Stimmrechtsmacht des Mehrheitsgesellschafters zu beurteilen:

**Einstimmigkeitsprinzip:** Sind an der Besitzpersonengesellschaft Personen beteiligt, die nicht auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen, führt das Einstimmigkeitsprinzip dazu, dass auch eine Mehrheitsbeteiligung an der Besitzpersonengesellschaft nicht ausreicht, um im Besitzunternehmen einen mit dem Betriebsunternehmen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Damit liegt keine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vor.

**Einfaches Mehrheitsprinzip:** Eine *Beherrschungsidentität* durch die an beiden Unternehmen beteiligte Person oder Personengruppe ist im Falle der Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern gegeben, wenn für die Beschlussfassung in der Besitzpersonengesellschaft das einfache Mehrheitsprinzip gilt. Hierbei können hinsichtlich der Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft folgende **Fallgestaltungen** auftreten:

- Die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung wird einschließlich der Nutzungsüberlassung auf die Person oder Personengruppe übertragen, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht. Diese kann dann den Nur-Besitzgesellschafter als Minderheitsgesellschafter überstimmen oder im Rahmen ihrer alleinigen Geschäftsführungsbefugnis die geschäftlichen Entscheidungen in Bezug auf die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter treffen.
- Der Mehrheitsgesellschafter, der zugleich Rechtsträger des Betriebsunternehmens ist, beherrscht auch das Besitzunternehmen, wenn die Besitzpersonengesellschafter für Abschluss und Beendigung der Miet- oder Pachtverträge gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt sind und die Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit erfolgt.
- Bezieht sich die gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nur auf Abschluss und Beendigung der Nutzungsüberlassungsverträge und ist der Nur-Besitzgesellschafter hinsichtlich der laufenden Verwaltung allein geschäftsführungs- und vertretungsbefugt, so ist die personelle Verflechtung dennoch gegeben, wenn der Mehrheitsgesellschafter der Besitzpersonengesellschaft personenidentisch mit dem Rechtsträger des Betriebsunternehmens ist. Der Mehrheitsgesellschafter kann dann in seiner Eigenschaft als Rechtsträger des Betriebsunternehmens verhindern, dass der Nur-Besitzgesellschafter innerhalb der laufenden Verwaltung der Nutzungsüberlassung nachteilige Vertragsänderungen vornimmt.

**Beraterhinweis:** Die zu 1 % mittelbare Beteiligung der X eG an der GbR über die X-GmbH hatte für die Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung keine Bedeutung, da eine Beteiligung am Besitzunternehmen über eine 100%ige Tochterkapitalgesellschaft keine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen begründet. Die Kapitalgesellschaft entfaltet insoweit *Abschirmwirkung* und führt zu einem *Durchgriffsverbot* auf die an ihr beteiligten Personen. Demnach hätte im Streitfall trotz der 100 % Beteiligung der X eG an der X-GmbH (Nur-Besitzgesellschafter) die Betriebsaufspaltung

durch entsprechende Stimmrechtsvereinbarungen im Gesellschaftsvertrag vermieden werden können. ◀

StB Dipl.-Finw. Rolf Wischmann, Duisburg

## ► Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR

**§ 60 Abs. 4 EStDV stellt eine wirksame Rechtsgrundlage für die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR dar. Diese Pflicht ist verhältnismäßig und zur Erreichung der verfolgten Zwecke geeignet. Weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR wird eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt. Die Aufforderung zur Einreichung der Anlage EÜR ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt.**

BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09

EStG § 4 Abs. 3, § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a; EStDV § 60 Abs. 4; AO § 118; GG Art. 80 Abs. 1

**Das Problem:** Ein Einzelunternehmer, der den Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hatte für das Streitjahr 2006 seiner Steuererklärung eine von der DATEV erstellte Gewinnermittlung beigelegt. Zur Vorlage des seit 2005 eingeführten Vordrucks EÜR als Anlage zur ESt-Erklärung mit einer standardisierten Aufschlüsselung der Betriebseinnahmen und -ausgaben sei er nicht verpflichtet. Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR sei nicht im EStG geregelt, sondern in § 60 Abs. 4 EStDV. Es fehle insoweit eine gesetzliche Rechtsgrundlage. Die gegen die Aufforderung des FA zur Vorlage der Anlage EÜR gerichtete Anfechtungsklage hatte Erfolg (FG Münster v. 17.12.2008 – 6 K 2187/08, EFG 2009, 818). Das FG vertrat die Auffassung, es sei nicht ausreichend, dass nur der Verordnungsgeber, nicht aber der Parlamentsgesetzgeber tätig geworden sei.

**Die Lösung des Gerichts:** Die hiergegen gerichtete Revision des FA hat zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage geführt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

**§ 60 Abs. 4 EStDV als ausreichende Ermächtigungsgrundlage:** Nach Auffassung des BFH konnte die Pflicht wirksam durch eine Rechtsverordnung begründet werden. Insbesondere besteht dafür in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage. Nach dieser Vorschrift können Rechtsverordnungen über die Unterlagen, die den Einkommensteuererklärungen beizufügen sind, erlassen werden, soweit dies

- zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder
- zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist.

**Beide Zwecke sind in Bezug auf die Anlage EÜR erfüllt.** Die Standardisierung führt zu besseren Kontroll- und Vergleichsmöglichkeiten der Finanzverwaltung und trägt damit zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei. Auch bewirkt die Standardisierung zumindest im Bereich

der Finanzverwaltung eine Vereinfachung des Verfahrens. Sie ist auch verhältnismäßig, da der Erklärungsmehrwand für den Stpfl. nur gering ist. Die Entscheidung zur Einführung der Anlage EÜR ist nach Ansicht des BFH auch nicht so wesentlich, dass sie ausschließlich vom Parlamentsgesetzgeber hätte getroffen werden dürfen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Nach der BFH-Entscheidung ist die Frage der Verpflichtung zur Abgabe der Anlage EÜR geklärt:

**Grundsätzlich** ist für *jeden* Betrieb des Stpfl eine separate Einnahme-Überschussrechnung mit einer Anlage EÜR vorzulegen (BMF v. 5.9.2008, BStBl. I 2008, 862 „Anleitung“).

**Ausnahme:** Von der zwangsgeldbewehrten Verpflichtung zur Vorlage des Vordrucks EÜR sind nur Betriebe ausgenommen, deren Betriebseinnahmen unter der Grenze von 17.500 € liegen und die der Steuererklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beifügen.

**Berücksichtigung des § 5b EStG:** Im Zusammenhang mit der elektronisch zu übermittelnden Anlage EÜR (für VZ nach dem 31.12.2010) ist auch die Regelung des § 5b EStG zu beachten, die in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG die Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der GuV nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz anordnet. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 5b EStG (vgl. dazu BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009 – DOK 2011/0770620, BStBl. I 2011, 855, Rz. 7, EStB 2011, 364) – grundsätzlich für WJ, die nach dem 31.12.2011 beginnen – wird daher auch bei bilanzierenden Stpfl. ein maschineller Abgleich möglich sein.

**Beraterhinweis: Elektronische Übermittlung des Vordrucks EÜR:** Von besonders aktueller Bedeutung ist die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung des Vordrucks EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz. Diese Verpflichtung besteht nach § 84 Abs. 3d EStDV erstmalig für nach den 31.12.2010 beginnende WJ. Der amtlich vorgeschriebene Datensatz, der nach § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist, wird nach Tz. 3 des Schreibens des BMF v. 21.11.2011 – IV C 6 - S 2142/11/10001 zur StDÜV/StDAV im Internet unter [www.eSteuer.de](http://www.eSteuer.de) bekannt gegeben.

**Härtefälle:** Zu beachten ist, dass auf Antrag in Härtefällen nach § 60 Abs. 4 Satz 2 EStDV i.V.m. § 150 Abs. 8 AO der Stpfl. von der elektronischen Übermittlung der Anlage EÜR befreit werden kann, wenn die elektronische Übermittlung persönlich oder wirtschaftlich unzumutbar ist (vgl. dazu *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 AO Rz. 43). In Beratungsfällen dürfte diese Härtefallregelung aber keine Anwendung finden.◀

*VRiFG Ulrich Krömker, Bielefeld*

## ► Aktivierung zuvor vom FA bestrittener Steuererstattungsansprüche nach Ergehen einer Musterentscheidung

**Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche im Zusammenhang mit dem Betrieb von Geldspielautomaten, die vom FA bestritten worden waren, sind zum ersten Bilanzstichtag zu aktivieren, der auf die vorbehaltlose Veröffentlichung des Urteils des BFH v. 12.5.2005 – V R 7/02, BStBl. II 2005, 617 (Nachfolgeentscheidung zu EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453, 462/02 – Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I-1131) im BStBl. II vom 30.9.2005 folgt.**

BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10

EStG § 5 Abs. 1 Satz 1; HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4

**Das Problem:** Der Kläger erzielte u.a. aus dem Betrieb von Geldspielautomaten Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. Die Umsätze aus dem Betrieb der Geldspielautomaten wurden zunächst der Umsatzsteuer unterworfen. Der Kläger beantragte fristgemäß – im Hinblick auf die europarechtlichen Bedenken gegen die in Deutschland geltende Rechtslage –, die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 1996-2001 dergestalt zu ändern, dass diese Umsätze steuerfrei zu belassen sind. Das FA lehnte diese Änderung zunächst ab. Auf das Urteil des EuGH v. 17.2.2005 (Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I 1131) hat der BFH mit Urteil vom 12.5.2005 entschieden, dass ein Betreiber von Geldspielautomaten sich für die Umsatzsteuerfreiheit seiner Umsätze unmittelbar auf die Richtlinie 77/388/EWG berufen könne (BFH v. 12.5.2005 – V R 7/02, BStBl. II 2005, 617). Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil am 30.9.2005 vorbehaltlos im BStBl. II veröffentlicht.

Der Kläger hat daraufhin seine Erstattungsansprüche erstmals im Jahr 2006 gegenüber dem FA beziffert. Das FA setzte die zu erstattende Umsatzsteuer mit Bescheid vom 10.10.2006 fest.

Der Kläger stellte seinen Jahresabschluss für 2005 ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche für die Jahre 1996-2001 auf. Dieser Rechtsansicht folgte das FA nicht und erfasste in den Bescheiden über Einkommensteuer sowie die Festsetzung und Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages jeweils für 2005 gewinnerhöhend die Erstattungsansprüche einschließlich des Gesamtbetrages der Erstattungszinsen. Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg (FG Düsseldorf v. 30.6.2010 – 15 K 4281/08 E, G Zerl, EFG 2010, 1521).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat auf die Revision des FA das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und zur Entscheidung im zweiten Rechtsgang an das FG Düsseldorf zurückgewiesen. Nach Ansicht des BFH sind die Steuererstattungsansprüche für 1996-2001 bereits zum 31.12.2005 zu aktivieren; die Erstattungszinsen jedoch nur, soweit sie auf Zeiträume bis zum 31.12.2005 entfallen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden

den nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Gewinne sind nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. **Gewinnrealisierung** tritt demnach ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist. Unerheblich ist hierbei, ob der Anspruch bereits zivil- oder öffentlich-rechtlich entstanden ist.

**Für Steuererstattungsansprüche** bedeutet dies, dass diese bereits dann zu berücksichtigen sind, wenn

- weder materiell- noch verfahrensrechtliche Hindernisse einer Realisierung der Steuererstattungsansprüche entgegenstehen und
- das FA aufgrund der verwaltungsinternen Weisungslage zur Anwendung der Rechtsprechung des EuGH und BFH verpflichtet ist.

Ausreichend ist insoweit eine vorbehaltlose Veröffentlichung im BStBl. II. Unerheblich ist, ob der Erstattungsanspruch am Bilanzstichtag beziffert werden kann und ob dieser bereits festgesetzt worden ist.

**Beraterhinweis:** Der BFH hat – mangels Entscheidungserheblichkeit – offen gelassen, ob für den Zeitpunkt der Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen bereits auf die – von der deutschen Finanzverwaltung zunächst unkommentiert gelassene – Bekanntgabe der EuGH-Entscheidung abzustellen ist. ◀

*RA/FAS/StB Christoph Felten LL.M. oec, Bergisch Gladbach*

## ■ Ansparabschreibungen für WG in ausländischer Betriebsstätte

**Eine Ansparabschreibung gem. § 7g Abs. 3 EStG kann auch für Wirtschaftsgüter gebildet werden, die für eine im Ausland belegene Betriebsstätte angeschafft werden sollen.**

BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10  
EStG 2002 a.F. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1, § 7g Abs. 3, § 32b Abs. 1 Nr. 3

**Das Problem:** Der Kläger, eine natürliche Person, hat sich in drei Verträgen atypisch still an einer spanischen Gesellschaft, einer SRC, beteiligt, die in Spanien Gastronomiebetriebe führen wollte. Ihr gegenüber hat sich der Kläger verpflichtet, Geschäftsausstattungen für drei Betriebsstätten in Spanien zur Verfügung zu stellen. In seiner Einkommensteuererklärung 2006 hat er nach dem DBA Spanien in Deutschland von der Bemessungsgrundlage auszunehmende (negative) Einkünfte i.H.v. ./. 462.000 € angegeben, die nach Ansicht des Klägers i.R.d. sog. *negativen Progressionsvorbehaltes* nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigen seien. Die negativen Einkünfte beruhen auf Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG im Betrag von jeweils 154.000 € pro Betriebsstätte in Spanien für geordnete Ausstattungsgegenstände. Das beklagte FA berücksichtigte die negativen Einkünfte weder i.R.d.

Einkommensteuerfestsetzung noch bei der Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Einkommensteuer auf den 31.12.2006. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg (Sächs. FG v. 21.4.2010 – 6 K 1156/09, EFG 2011, 315).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat wie folgt entschieden:

Es hat hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und zur Entscheidung im zweiten Rechtsgang an das Sächsische FG zurückgewiesen. Nach Ansicht des BFH kann weder dem Wortlaut von § 7g Abs. 3 EStG noch dessen Entstehungsgeschichte und der Gesetzessystematik entnommen werden, dass eine Ansparabschreibung auf Investitionen in inländischen Betriebsstätten beschränkt sei.

Im Übrigen war die Revision erfolglos, weil sich der negative Progressionsvorbehalt nach § 32 Abs. 2 EStG nur auf die Höhe des Steuersatzes, jedoch nicht auf die für § 10d EStG maßgebliche Bemessungsgrundlage auswirke.

**Konsequenzen für die Praxis: Die Bildung einer Rücklage für Ansparabschreibungen** i.H.v. 40 % der künftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neuen beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens war gem. § 7g Abs. 3 EStG **bis VZ 2006** nur dann zulässig, wenn

- der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt,
- der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage vorangeht, das in § 7g Abs. 2 EStG genannte Größenmerkmal (bei Gewerbebetrieben/der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb: Betriebsvermögen von max. € 204.517,00) erfüllt und
- die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können.

Eine Begrenzung der Ansparabschreibung auf Investitionen in inländischen Betriebsstätten sah das Gesetz – wie der BFH zutreffend entschieden hat – nicht vor.

**Mit der Neuregelung des § 7g EStG** durch Einführung des sog. *Investitionsabzugsbetrages* hat der Gesetzgeber **ab VZ 2007** diese Voraussetzung geändert. Nunmehr ist für die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen und für die Geltendmachung von Sonderabschreibungen ausdrückliches gesetzliches Erfordernis, dass das maßgebliche Wirtschaftsgut in einer *inländischen* Betriebsstätte genutzt wird (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 b), Abs. 6 Nr. 2 EStG).

**Vereinbarkeit mit Dienstleistungsfreiheit?** Fraglich ist jedoch, ob und inwieweit diese Beschränkung mit der gemeinschaftsrechtlichen Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 ff. AEUV vereinbar ist (zweifelnd Schmidt/Kulosa, § 7g Rz. 32). Gegen ablehnende Steuerbescheide sollte Einspruch eingelegt werden.

**Beraterhinweis:** In den Entscheidungsgründen weist der BFH auch – insoweit für die Gestaltungsberatung wichtig – ausdrücklich darauf hin, dass die Ausnutzung eines in einer gesetzlichen Regelung angelegten Steuervorteils

keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO begründet. ◀

*RA/FASt/StB Christoph Felten LL.M. oec, Bergisch Gladbach*

## Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuerguthaben

**Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob die Behandlung des Solidaritätszuschlages bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens verfassungskonform ist.**

BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10  
BVerfGG § 80 Abs. 1; EStG 1997 § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3; GG Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3, Art. 100 Abs. 1 Satz 1, Art. 106 Abs. 1 Nr. 6; KStG 1977/1999 § 10 Nr. 2, § 23 Abs. 1, § 27 Abs. 1; KStG 1999 i.d.F. des StSenkG § 36 Abs. 3, Abs. 4, § 37 Abs. 2; KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG § 37 Abs. 2 Satz 1, Satz 2, § 37 Abs. 2a; KStG 2002 i.d.F. des SEStEG § 37 Abs. 4, Abs. 5 (Satz 1); SolZG 1995 § 1 Abs. 1, § 2 Nr. 3, § 4; SolZG 1995 n.F. § 1 Abs. 1, Abs. 2, § 3, § 3 Abs. 1 Nr. 1

**Das Problem:** Das FA setzte für K dessen Körperschaftsteuerguthaben i.S.d. § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. mit € 56.317 fest. K beantragte die gesonderte Feststellung eines Anspruches auf Auszahlung eines entsprechenden Solidaritätszuschlagguthabens – und zwar i.H.v. 5,5 % des festgestellten Körperschaftsteuerguthabens. Das FA lehnte den Antrag unter Hinweis auf § 3 SolZG 1995 n.F. ab. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg (FG Köln v.9.3.2010 – 13 K 64/09, EFG 2010, 1353).

**Die Lösung des Gerichts:** Nach Auffassung des BFH ist hingegen § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit verfassungswidrig, als er weder die Festsetzung eines Anspruches auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlages auf das Körperschaftsteuerguthaben gem. § 37 Abs. 5 KStG 2002 vorsieht noch das rätierlich erstattete Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert. Aus diesem Grunde hat der BFH das Revisionsverfahren nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG ausgesetzt, um die Entscheidung des BVerfG einzuholen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Gemäß § 37 Abs. 5 S. 1 KStG 2002 n.F. wird das Körperschaftsteuerguthaben seit 2007 in zehn gleichen Jahresraten ausgezahlt. Die Auszahlung hat dabei keine Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag.

**Die bis zum 31.12.2006 geltende Rechtslage** sah hingegen eine ausschüttungsbedingte Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens vor, wobei sich infolge der Ausschüttung die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag minderte.

**Für die ab 2007 geltende Rechtslage** geht der BFH davon aus, dass ein Anspruch auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens nicht aus den Vorschriften des KStG oder des Solidaritätszuschlagsgesetzes abgeleitet werden könne. Entgegen Stellungnahmen in der Literatur

(*Heinstein*, DStR 2008, 381; *Lornsen-Veit* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 37 Rz. 150) ergebe sich ein solcher Anspruch auch nicht aus dem Annexcharakter des Solidaritätszuschlages zur Körperschaftsteuer.

Zudem geht der BFH davon aus, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere; insbesondere regele § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. einen solchen Minderungseffekt gerade nicht.

**Doppelter Verfassungsverstoß:** Auf Basis dieser ein-fachgesetzlichen Rechtslage –

- kein Anspruch auf ein Solidaritätszuschlagguthaben und
- keine Minderung der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag

– diagnostiziert der BFH eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und des Vertrauensschutzprinzips (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG).

**Zu diesem doppelten Verfassungsverstoß im Einzelnen:**

- **Der Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz** beruht auf der Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die bis 2006 geltende Rechtslage davon abgesehen haben, durch Gewinnausschüttungen ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung für den Solidaritätszuschlag anzufordern. Denn ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung ist nach dem BFH nicht erkennbar.
- **Verletzung des Vertrauensschutzprinzips:** Der Gesetzgeber hat mit § 37 KStG i.d.F. des StSenkG einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, indem er bestimmte, dass das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb eines Übergangszeitraumes von 15 Jahren mit mindernder Wirkung auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlages durch Gewinnausschüttungen angefordert werden könne. In diese Rechtsposition hat der Gesetzgeber in einer mit dem Vertrauensschutzprinzip nicht zu vereinbarenden Weise eingegriffen – und zwar dadurch, dass er mit § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens von der laufenden Veranlagung löste, ohne eine entsprechende Regelung für den Solidaritätszuschlag zu schaffen. Denn i.R.d. zunächst geltenden fünfzehnjährigen Übergangszeitraumes hatte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, durch Ausschüttungen überzahlte Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag erstattet zu bekommen.

**Keinen Raum sieht der BFH hingegen für eine verfassungskonforme Auslegung,** weil der Gesetzgeber *bewusst* entschieden habe, dass die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindere. Zudem könne nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit beseitigt hätte, wenn er die Verfassungsverstöße erkannt hätte.

**Beraterhinweis:** Die mit der Einführung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 verfolgten Ziele des Gesetzgebers erfordern nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuererminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag

auszunehmen. Für die damit verbundene steuerliche Ungleichbehandlung ist deswegen kein sachlicher Grund vorhanden. Aus diesem Grunde besteht m.E. eine nicht geringe Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Auffassung des BFH zur Verfassungswidrigkeit des § 37 Abs. 5 KStG 2002 vom BVerfG bestätigt wird. **Beachten Sie:** Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG (vgl. BVerfGE 125, 1 ff).<

*RA/StB Harald Schwetlik, Hamburg*

## ▀ Ausbildung zum Rettungssanitäter ist Berufsausbildung

**Die Ausbildung zum Rettungssanitäter ist auch dann eine erstmalige Berufsausbildung i.S.d. § 12 Nr. 5 EStG, wenn sie i.R.d. Zivildienstes erfolgt.**

BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10  
EStG § 9 Abs. 1, § 12 Nr. 5

**Das Problem:** Während des Zivildienstes bildete das Rote Kreuz den Kläger nach den Vorschriften des Landes Nordrhein-Westfalen in einem mehrmonatigen Kurs zum Rettungssanitäter aus. Im Streitjahr 2005 begann der Kläger eine Pilotenausbildung. Das FA weigerte sich, die Ausbildungskosten als vorweggenommene Werbungskosten anzusetzen und stellte keinen verbleibenden Verlustvortrag fest. Der Kläger machte erfolglos geltend, § 12 Nr. 5 EStG greife nicht, da er bereits eine zweite Ausbildung durchlaufe (FG Münster v. 6.5.2010 – 3 K 3347/07 F, EFG 2010, 1496).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben und eine zweite Berufsausbildung bejaht. Im zweiten Rechtsgang muss das FG nur noch die Höhe der Werbungskosten ermitteln.

**Konsequenzen für die Praxis:** In ständiger Rechtsprechung wendet der BFH einen weiten Ausbildungsbegriff an.

**Ernstliche Berufsvorbereitung:** In Berufsausbildung befindet sich danach, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. Der Vorbereitung dienen

- *alle* über eine bloße Allgemeinbildung hinausgehenden Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind
- *und* auf eine Tätigkeit abzielen, die den Steuerpflichtigen befähigt, Einkünfte zu erzielen.

**Nicht zwingend erforderlich ist**

- eine Ausbildung im dualen System oder
- eine innerbetriebliche Berufsausbildung oder
- eine Ausbildung nach dem Berufsausbildungsgesetz oder
- eine Mindestausbildungszeit von zwei Jahren.

Die mehrmonatige Rettungssanitäterausbildung ist danach eine (hier erste) Berufsausbildung, da die Tätigkeit

regelmäßig als Vollerwerbstätigkeit ausgeübt wird. Unschädlich ist, dass die Ausbildung im Zivildienst erfolgte.

**Beraterhinweis:** Ab VZ 2012 soll nach der BT-Drucks. 17/5125 (S. 41; Steuervereinfachungsgesetz) bei der Auslegung des § 32 Abs. 4 EStG n.F. ein unterschiedlicher Ausbildungsbegriff gelten. Bei der Anwendung von *Satz 1* der Norm soll der weite Ausbildungsbegriff durch die Gesetzesänderung nicht eingeschränkt werden, so dass die bisherige BFH-Rechtsprechung unverändert zur Anwendung kommt. **Beachten Sie:** Bei der Anwendung von *Satz 2* der Vorschrift soll dagegen eine „erstmalige Berufsausbildung“ nur vorliegen, wenn

- die Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird *und*
- der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird.

**Der enge Ausbildungsbegriff** ist hier aber günstig, da Satz 2 den Kindergeldbezug nach einer ersten Ausbildung einschränkt, wenn das Kind neben der Ausbildung einer Erwerbstätigkeit nachgeht.<

*VRiFG Anton Siebenhüter, Augsburg*

## ▀ Nutzung eines Büroarbeitsplatzes für Fortbildungsmaßnahmen

**Steht einem Arbeitnehmer ein Büroarbeitsplatz auch für betrieblich gewünschte Fortbildungsmaßnahmen (hier: Sprachkurs) zur Verfügung, schließt dies die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für ein zur Fortbildung genutztes häusliches Arbeitszimmer aus. Ob ein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht, hängt nicht davon ab, in welchem Umfang der Arbeitnehmer die ihm am Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel nutzen darf.**

BFH v. 5.10.2011 – VI R 91/10  
EStG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5

**Das Problem:** Der Kläger war in den Streitjahren 2005 und 2006 als Elektrotechniker beschäftigt. Er verfügte in einem Großraumbüro über einen eigenen Arbeitsplatz. In seiner Wohnung nutzte er einen Raum als häusliches Arbeitszimmer. Die hieraus entstandenen Aufwendungen i.H.v. 1.177 € bzw. 1.206 € machte er in den Streitjahren als Werbungskosten geltend.

Zur Begründung führte er an, dass er aus beruflichen Gründen das häusliche Arbeitszimmer zur Verbesserung seiner englischen Sprachkenntnisse benötige. Er habe zu diesem Zweck zu Hause einen interaktiven Computersprachkurs absolviert. Die Installation der entsprechenden Software auf seinem dienstlichen PC in den Räumen des Arbeitgebers sei nicht zulässig gewesen. Deshalb habe für die berufliche Fortbildung „ein anderer Arbeitsplatz“ nicht zur Verfügung gestanden. Das FA erkannte die Kosten nicht an.

**Die Lösung des Gerichts:** Die Vorinstanz (FG Nds. v. 22.6.2010 – 12 K 482/08, EFG 2011, 602) hat die Klage

abgewiesen. Die Revision des Klägers hatte ebenfalls keinen Erfolg.

### Konsequenzen für die Praxis: Anderer Arbeitsplatz:

Ein „anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Er steht aber nur dann „für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung“, wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Übt der Steuerpflichtige nur eine berufliche Tätigkeit aus, muss geprüft werden, ob der an sich vorhandene andere Arbeitsplatz tatsächlich für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht. Es genügt jedoch nicht, dass nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet werden, die grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichtet werden könnten. Dem danach weiten Verständnis des Begriffs „anderer Arbeitsplatz“ liegt der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (nur) dann steuerlich berücksichtigt werden sollen, wenn ein solches für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist. **Beachten Sie:** Zwar ist die Erforderlichkeit keine allgemeine Voraussetzung für die Qualifikation von Erwerbsaufwendungen – und zwar ausweislich der Angemessenheitsregel des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG auch dann nicht, wenn solche Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren. Die erkennbar gegebene Erforderlichkeit fungiert in diesem Fall aber als legitimes Hilfsmittel einer typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09).

**Differenzierung zwischen Arbeitsplatz und Arbeitsmittel:** Bei der Frage, ob ein „anderer Arbeitsplatz“ im Betrieb des Arbeitgebers zur Verfügung steht, kommt es nicht darauf an, in welchem Umfang der Arbeitnehmer dort die ihm zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel, wie z.B. einen Computer, nutzen darf. Denn es ist insoweit zwischen

- Arbeitsplatz und
- Arbeitsmittel

zu unterscheiden. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nicht die Kosten für Arbeitsmittel erfasst. Die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG getroffene Abzugsregelung für Arbeitsmittel hat Vorrang.

**Bindung des Revisionsgerichts:** Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, obliegt in erster Linie tatrichterlicher Würdigung. Die Tatsachenwürdigung des FG ist revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist. Im Besprechungsurteil stand dem Kläger nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG der Büroarbeitsplatz für berufliche Fortbildungsmaßnahmen und damit auch für die berufsbedingte Fortbildung in der englischen Sprache grundsätzlich zur Verfügung. Die Vorinstanz würdigte die Wahl eines interaktiven Sprachkurses als einen persönlichen Beweggrund für

die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers, was nicht zur Folge haben kann, dass die grundsätzlich mögliche Fortbildung am Arbeitsplatz in der Firma unberücksichtigt bleibt. An diese Würdigung sah sich der VI. Senat des BFH gebunden.

**Beraterhinweis:** Die Rechtsprechung ist noch zur alten Rechtslage ergangen. An der Anwendbarkeit der Entscheidungsgrundsätze ändert dies jedoch nichts, denn nach der Entscheidung des BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09 wurde die Abzugsmöglichkeit für die Fallgruppe „kein anderer Arbeitsplatz“ rückwirkend ab VZ 2007 wieder eingeführt. ◀

*Dipl.-Finw. Martin Hilbertz, Neuwied*

## Entgeltaufteilung beim Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen

**Selbst ein einheitlich gewährtes Pauschalhonorar ist für Zwecke des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen in seine Einzelbestandteile aufzuteilen und den unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnen.**

BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10

EStG 2002 §§ 49, 50a; EGFreizügAbk CHE Art. 2, Art. 5, Art. 14, Art. 16; FGO § 69

**Das Problem:** Ein in der Schweiz ansässiger Prominenter erhielt im Jahr 2005 von einer in Deutschland ansässigen Firma Vergütungen für Werbeverträge. Er sollte als Werbeträger fungieren und bei allen öffentlichen Auftritten das Logo der Firma auf einem Kleidungsstück tragen, sowie für diverse Verkaufsförderungsmaßnahmen (Auftritte, Kataloge etc.) zur Verfügung stehen. Ferner erhielt die Firma das Recht, seinen Namen, sein Bild und seine Unterschrift zur Verkaufunterstützung einzusetzen. Darüber hinaus war es der Firma gestattet, sämtliche Foto-, Ton-, Schrift- und Filmmaterialien für Werbemaßnahmen aller Art zu nutzen. Nach Abschluss seiner aktiven Karrierephase sollte sich das jährliche Pauschalhonorar reduzieren und er war in verstärktem Maße zur öffentlichen Präsenz verpflichtet. Die im Jahr 2005 geflossene Vergütung wurde nach einem im Vorfeld festgelegten Prozentsatz (15 %) dem Steuerabzug gem. § 50a EStG unterworfen. Demgegenüber ging das FA von einem abzugsteuerpflichtigen Anteil i.H.v. 29 % der Vergütung aus und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid. Mangels Entscheidung über den eingelegten Einspruch und Ablehnung des behördlichen AdV-Antrags gab das erstinstanzliche Gericht dem AdV-Antrag teilweise statt (FG Hess. v. 27.8.2010 – 4 V 304/10). Die eingelegte Beschwerde richtet sich gegen die nicht vollumfängliche Stattgabe des gerichtlichen AdV-Antrags.

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat der Beschwerde über den teilweise abgelehnten AdV-Antrag stattgegeben, da bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Ausgangsbescheides nicht ausgeräumt werden konnten, so dass Unklarheiten oder Unsicherheiten bei der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen nicht zu Lasten des Rechtsschutzsuchenden ge-

## Rechtsprechung

hen. Sofern weder der Akteninhalt noch die Parteivorträge zu einer abschließenden summarischen Beurteilung des AdV-Antrags ausreichen, ist der Fall an das erstinstanzliche Gericht zwecks Sachverhaltsermittlung rückzuverweisen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Der Vergütungsschuldner haftet gem. §§ 191 AO i.V.m. § 73g EStDV 2000 und § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG 2002 i.V.m. § 219 Satz 2 AO für nicht hinreichend einbehaltene Steuern auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 50a Abs. 4, § 49 Abs. 1 EStG 2002.

**Aufspaltung der Vergütung:** Trotz der massiven Abgrenzungsschwierigkeiten zwingt die Rechtsauffassung des BFH zur charakterlichen Differenzierung und Aufspaltung der pauschalen Vergütung

- in einzeln abgrenzbare Dienstleitungen
- mit entsprechenden Vergütungen.

Die Verpflichtung zum Tragen eines Logos und die Präsenz bei Werbeveranstaltungen führen zu Einkünften aus § 15 EStG und erfüllen damit keinen Tatbestand des § 50a Abs. 4 EStG 2002. Demgegenüber stellt die Verwertung von Namen, Bild usw. eine Überlassung von Rechten i.S.d. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 dar, die zum Steuereinbehalt verpflichtet.

**Beraterhinweis: Erhöhte Mitwirkungspflicht:** Bei der Aufteilung von Pauschalhonoraren mit Auslandsbezug kommt der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gem. § 90 Abs. 3 AO gesteigerte Bedeutung zu, so dass ggf. kalkulatorische Vertragsgrundlagen oder Vergleichsverträge offenbart werden müssen, da etwaige Verletzungen dieser weitreichenden Mitwirkungspflichten zum Nachteil des Steuerpflichtigen gereichen. Demzufolge würden im Rahmen etwaiger finanzbehördlicher Auseinandersetzungen die Gewinnmargen, etwaige Prämien oder Provisionen auf Seiten von Vergütungsschuldner oder -gläubiger für alle Parteien offenkundig. ◀

*RA/StB Dr. Michael Glanemann, Münster*

## ■ Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten

**Ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 unterliegt in den Anmeldezeiträumen 1995-1997 dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG 1997 mit seinen Bruttoeinnahmen. Ausgaben, welche unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind und die dem Vergütungsschuldner mitgeteilt werden, sind bereits i.R.d. Abzugsverfahrens zu berücksichtigen.**

BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10

EStG 1990/1997 § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 3, § 49 Abs. 1 Nr. 6, Abs. 2, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, Abs. 4 Satz 4 bzw. 6, Abs. 5 Satz 2, § 50d Abs. 1 Satz 1; EStDV 1990/1997 § 73e Satz 2; KStG 1991/1996 § 2 Nr. 1, § 8

Abs. 1, Abs. 2, § 49 Abs. 1; DBA-Niederlande Art. 15; EG Art. 49, Art. 56; AO § 168 Satz 1

**Das Problem:** Die Steuerpflichtige ist eine inländische GmbH und zahlte in den Jahren 1995-1997 Lizenzgebühren für das Recht der Aufstellung von Automaten an eine niederländische Kapitalgesellschaft (D-B.V.) mit Sitz in den Niederlanden. Zuvor hatte die britische B-Ltd. das Exklusivrecht erworben, bestimmte Arten von Automaten in allen durch die A-AG auf einem bestimmten Gebiet betriebenen Gaststätten aufzustellen und zu betreiben. Die B-Ltd. übertrug mit Vertrag vom 13.11.1991 zum 1.1.1992 für die Dauer von fünf Jahren die Rechte und Pflichten aus jenem Vertrag auf die Steuerpflichtige. Als Gegenleistung sollte die Steuerpflichtige an die B-Ltd. jährlich einen Betrag i.H.v. 28,5 % des Münzertrags aller Automaten zahlen, die die Steuerpflichtige hatte oder in der Zukunft haben sollte. Mit Vertrag vom 16.12.1991 übertrug die B-Ltd. ihre vertraglichen Ansprüche auf die britische C-Ltd. und diese wiederum auf die D-B.V. Nach der zwischen der C-Ltd. und der D-B.V. getroffenen Vereinbarung hatte die D-B.V. an die C-Ltd. für die Übertragung der Rechte aus dem mit der Steuerpflichtigen bestehenden Vertrag eine Lizenzgebühr i.H.v. 93 % der Beträge, die sie von der Steuerpflichtige erhielt, zu zahlen.

Nachdem zunächst Freistellungsbescheinigungen für die Jahre bis 1994 erteilt worden waren, lehnte das Bundesamt für Finanzen die auf der Grundlage des DBA-Niederlande basierende Freistellung vom Steuerabzug gegenüber der D-B.V. ab. Das FA forderte daraufhin die Steuerpflichtige als Vergütungsschuldnerin auf, die Vergütungen an die D-B.V. im Rahmen von vierteljährlichen Voranmeldungen anzumelden und die Steuer abzuführen. Das FA ließ die im Rechtsbehelfsverfahren für die Unterlizenz gezahlten Lizenzgebühren nicht als unmittelbar mit der Rechtsüberlassung zusammenhängende Betriebsausgaben zu, sondern versteuerte die Bruttoeinnahmen mit dem Steuerabzug von 25 %. Einspruch und Klage blieben erfolglos (FG Nds. v. 4.3.2010 – 6 K 511/06, EFG 2010, 1058).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben und entschieden, dass bei Berechnung der Abzugssteuer die im Steueranmeldungsverfahren von der Vergütungsgläubigerin offen gelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihrer (Unter-) Lizenzgeberin mildernd zu berücksichtigen sei. Die (Unter-) Lizenzgebühren können als Ausgaben beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden.

**Konsequenzen für die Praxis: Keine Kürzung um Gemeinkosten:** Die an die niederländische Kapitalgesellschaft gezahlten Lizenzgebühren unterliegen gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997 dem Steuerabzug. Abzüge für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern sind nach § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990 (= § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997) nicht zulässig. Damit darf die Abzugssteuer nicht um nicht näher spezifizierte Gemeinkosten gekürzt werden.

**Anders verhält es sich jedoch** bei der der Einkünfteerzielung zugrunde liegenden (Unter-)Lizenzvereinbarung und den daraus erwachsenden Abführungsverpflichtun-

gen. Sofern der beschränkt Steuerpflichtige Ausgaben hat, welche *unmittelbar* mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt werden, und wenn diese Ausgaben dem Vergütungsschuldner mitgeteilt werden, sind sie bereits i.R.d. Abzugsverfahrens zu berücksichtigen.

**Normerhaltende Reduktion?** Soweit § 50a Abs. 4 Satz 5 u. 6 EStG 1990/1997 dies ausschließt, verstößt die Vorschrift gegen Unionsrecht und ist deswegen in normerhaltender Weise zu reduzieren. Der Vergütungsschuldner ist im Abzugsverfahren als bloßer Entrichtungsschuldner nicht gehalten, über eine Plausibilitätskontrolle hinaus weitere Nachforschungen (etwa zu Art und Weise oder zum Zeitpunkt der erbrachten Zahlungen; der Angemessenheit der Höhe der Zahlungen oder zu den Beteiligungsverhältnissen an beteiligten Gesellschaften) anzustellen.

**Beraterhinweis:** Der BFH hat entschieden, dass die bei der Berechnung der Abzugssteuer von der Vergütungsgläubigerin offen gelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihrer (Unter-) Lizenzgeberin *entgegen* dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen ist.

**Das folgt aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht** und ergibt sich insoweit aus der einschlägigen Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (s. EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – „Scorpio“). **Beachten Sie:** Der erkennende Senat sieht das Abzugsverfahren als solches im Einklang mit unionsrechtlichen Anforderungen. Jedoch hat der Senat ein entsprechendes Abzugsgebot in § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 „geltungserhaltend“ hineingelesen. Ob die Verwertung als vermögensverwaltend oder aber als gewerblich angesehen wird, war entgegen der Auffassung des FG unerheblich. Die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG 1990/1997 genannten Einkunftsart richtet sich allein nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Inland bezogenen) Einkünfte. Das gilt auch für solche Einkunftsarten, die zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen. ◀

*Dipl.-Finw. Rainer Formel, Gelsenkirchen*

## ► Nachweis der Ausbildungsplatzsuche nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG

**Von den Arbeitsagenturen für Rentenversicherungsträger erstellte Bescheinigungen über Anrechnungszeiten der Ausbildungssuche nach § 58 Abs. 1 SGB VI haben als öffentliche Urkunden (§ 418 ZPO) einen erhöhten Beweiswert über den Nachweis des ernsthaften Bemühens des Kindes um einen Ausbildungsplatz für einen Zeitraum von drei Monaten ab dem Tag der bescheinigten Anmeldung.**

BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08

EStG § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. C; SGB VI § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3°; ZPO § 418

**Das Problem:** Die im Streitzeitraum (Mai bis September 2005) 19-jährige Tochter der Klägerin hatte im April 2005 den Schulbesuch abgebrochen. Zum Nachweis der Ausbildungsplatzsuche ihres Kindes legte die Klägerin ein Schreiben der Agentur für Arbeit vor, in dem diese für den Rentenversicherungsträger Anrechnungszeiten der Ausbildungssuche des Kindes für einen Zeitraum von sechs Monaten ab Anmeldung bei der Berufsberatung im April 2005 bestätigte. Weitere Nachweise über eine Ausbildungssuche wurden nicht vorgelegt. Die Familienkasse versagte eine Kindergeldfestsetzung, da eine Bescheinigung der Agentur für Arbeit über die Registrierung um eine berufliche Ausbildungsstelle nicht vorgelegt worden sei und die für den Rentenversicherungsträger bestimmte Bescheinigung nur pauschalierte Daten enthalte. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg (FG Köln v. 13.3.2008 – 10 K 2174/07, EFG 2008, 1043).

**Die Lösung des Gerichts:** Die hiergegen gerichtete Revision der Familienkasse hatte teilweise Erfolg und führte für die Monate August und September 2005 zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO) und für die Vormonate Mai bis Juli 2005 zur Zurückweisung der Revision (§ 126 Abs. 2 FGO) als unbegründet.

**Nachweis der Ausbildungswilligkeit für Drei-Monats-Zeitraum:** Der insoweit *darlegungs- und feststellungs-lastpflichtige* Kindergeldberechtigte habe das ernsthafte Bemühen des Kindes um einen Ausbildungsplatz durch nachprüfbare Nachweise glaubhaft zu machen. Eine positive Bescheinigung der Arbeitsagentur über die Registrierung um eine berufliche Ausbildungsstelle reiche dabei zum Nachweis der Ausbildungswilligkeit für einen Zeitraum von drei Monaten grundsätzlich aus.

**Nach Ablauf dieser Frist** müsse sich das Kind aber erneut als Ausbildungssuchender melden; andernfalls seien – soweit nicht andere beweiskräftige Nachweise durch Urkunden oder andere Beweismittel erfolgen – ein ernsthaftes Bemühen um einen Ausbildungsplatz und damit eine Kindergeldberechtigung zu verneinen

**Beweiswert anderer Urkunden:** Die im Streitfall vorgelegte Bescheinigung der Arbeitsagentur für den Rentenversicherungsträger für einen sechsmonatigen Zeitraum hat zwar nach Auffassung des BFH eine andere Zielsetzung und Bedeutung, aber als öffentliche Urkunde einen besonderen (widerlegbaren) *Beweiswert* in Bezug auf die dort bescheinigte Anmeldung als Ausbildungsplatzsuchende, nicht jedoch in Bezug auf die notwendige regelmäßige erneute Meldung nach Ablauf des Drei-Monatszeitraums. **Fazit:** Daher war eine Kindergeldberechtigung nur für drei Monate ab der bescheinigten Anmeldung anzuerkennen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Der Berücksichtigungstatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG – Kinder zwischen 18 und 25 Jahren, die eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können – ist äußerst streitanfällig.

Für das Tatbestandsmerkmal „mangels Ausbildungsplatzes“ fordern Finanzverwaltung und BFH-Rechtsprechung den Nachweis oder die Glaubhaftmachung des ernsthaften Bemühens um einen Ausbildungsplatz. Bescheinigungen der Arbeitsagentur über die Registrierung als ausbildungsplatzsuchend sind hierfür ein wesentliches Indiz.

**Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung** kann auch durch Unterlagen über eine Bewerbung bei der ZVS oder Bewerbungsschreiben unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischenberichte oder Ablehnungen geführt werden. In Einzelfällen kann das ausbildungsplatzsuchende Kind auch als Zeuge gehört werden. Nach einer verbindlichen Zusage oder Zulassung für die angestrebte Ausbildung bzw. nach Abschluss eines Ausbildungsvertrags ist das Kind grundsätzlich weiterhin nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG bis zum tatsächlichen Beginn der Ausbildung zu berücksichtigen (zu weiteren Einzelheiten vgl. Tz. 63.3.4 Abs. 1 DAFamESt, BStBl. I 2004, 743).

**Beraterhinweis:** Nach bisheriger Rechtslage bis zum 31.12.2011 war die Erwerbstätigkeit eines ausbildungssuchenden Kindes auch bei einer Vollzeitberufstätigkeit unschädlich, wenn die gesamten Einkünfte und Bezüge den (anteiligen) Grenzbetrag von 8.004 € nicht überschritten.

**Neuregelung ab VZ 2012:** Nach der Neuregelung in § 32 Abs. 4 Sätze 2 und EStG durch das StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131) ist die bisher in § 32 Abs. 4 Satz 2 bis 10 EStG geregelte Einkünfte- und Bezügegenze entfallen. Für die steuerliche Berücksichtigung eines volljährigen Kindes sind dessen eigene Einkünfte und Bezüge ab dem 1.1.2012 *unbeachtlich*; die Einkommensgrenze von 8.004 € im Kalenderjahr ist abgeschafft. Stattdessen wird ein volljähriges Kind grundsätzlich bis zum Abschluss einer *erstmaligen* Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Darüber hinaus wird es nur noch berücksichtigt, wenn es einen der Grundtatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt und *keiner* die Ausbildung hindernden Erwerbstätigkeit nachgeht.

**Für ausbildungssuchende Kinder, die eine Erstausbildung anstreben**, bedeutet dies, dass – unabhängig von der Höhe der erzielten Einkünfte – eine Erwerbstätigkeit grundsätzlich unschädlich ist. Allerdings könnte im Einzelfall nach den jeweiligen Gesamtumständen eine Vollzeitberufstätigkeit als Indiz gegen ein ernsthaftes Bemühen um einen Ausbildungsplatz gewertet werden. ◀

*VRiFG Ulrich Krömker, Bielefeld*

## Kindergeld: Voller Abzug der Semestergebühren bei den Einkünften des Kindes

**Semestergebühren, die zur Aufnahme oder zur Fortsetzung eines Studiums zwangsweise bezahlt werden müssen, können in voller Höhe bei den kindergeldschädlichen Einkünften und Bezügen**

**des Kindes abgezogen werden (gegen Verwaltungsansicht).**

BFH v. 22.9.2011 – III R 38/08

EStG § 9 Abs. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 Satz 1, § 32 Abs. 4 Satz 5

**Das Problem:** Der Sohn des Kindergeldberechtigten bezahlte im Jahr 2004 zweimal eine Semestergebühr i.H.v. jeweils 120,28 €. Bei Nichtentrichtung dieser Gebühr hätte er das Studium nicht fortsetzen können. Die Einkünfte des Sohnes aus nichtselbständiger Arbeit überschritten ohne Abzug dieser Gebühren den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die Familienkasse versagte daher das Kindergeld. Das FG gab der Klage statt (FG Düsseldorf v. 16.4.2008 – 9 K 4245/07 Kg, DStRE 2009, 8).

**Die Lösung des Gerichts: Semestergebühren keine Mischkosten:** Der BFH hat entschieden, dass Semestergebühren keine Mischkosten sind und in voller Höhe bei den kindergeldschädlichen Einkünften und Bezügen abgezogen werden können. Dies gilt auch dann, wenn mit den Semestergebühren unvermeidbar ein Semesterticket für Fahrten im öffentlichen Nahverkehr erworben wird und als Ausbildungskosten Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der Universität angefallen sind (*gegen* Abschnitt 63.4.3.1. DA-FamEStG 2009).

**Konsequenzen für die Praxis:** Sind Ausbildungskosten nicht bereits im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses als Werbungskosten abzuziehen, greift § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG ein.

**Besondere Ausbildungskosten:** Nach der Regelung bleiben Einkünfte, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bei der Berechnung der kindergeldschädlichen Einkünfte außer Betracht. Solche besonderen Ausbildungskosten sind alle über die Lebensführung hinausgehenden ausbildungsbedingten Mehraufwendungen. Zur Abgrenzung von Lebenshaltungskosten sind die zwischen Werbungskosten und Lebenshaltungskosten geltenden Kriterien heranzuziehen.

**Als besondere Lebenshaltungskosten** sieht die Verwaltung (Abschn. 63.4.3.1 DA-FamEStG) z.B. an:

- Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte
- Studiengebühren

**Semester- oder Rückmeldegebühren** sind nach der Verwaltungsvorschrift dagegen *gemischte Aufwendungen*. Einzelne Positionen können nach gesonderter Prüfung allenfalls dann berücksichtigt werden, wenn sie von der Universität der Höhe nach in Einzelposten ausgewiesen werden. Aufwendungen für das Studententicket sollen auch bei einem Einzelnachweis entfallen, da Fahrtkosten mit der Entfernungspauschale abgegolten sein sollen. Diese Ansicht hat der BFH verworfen. Danach gilt:

**Die Semestergebühren können in voller Höhe** – neben der Entfernungspauschale – **abgezogen werden.**

Zur Begründung hat der BFH darauf abgestellt, dass die Bezahlung von Semestergebühren *ausschließlich* durch das Ziel veranlasst ist, studieren zu können. Da kein Veranlassungszusammenhang mit den Fahrten zwischen der Wohnung und der Universität besteht, greift die Abgeltungsklausel des § 9 Abs. 2 EStG nicht.

**Beraterhinweis:** Machen Sie Semestergebühren in *allen* Kindergeldfällen auch neben einer Entfernungspauschale geltend. Ein doppelter Abzug von Aufwendungen liegt nie vor, da der BFH die Semestergebühren in voller Höhe als reinen Aufwand für das Betreiben des Studiums ansieht. Mithin kann nie ein Teil auf Fahrtkosten entfallen. ◀

VRiFG Anton Siebenhüter, Augsburg

## ➤ Gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG

**Bei Mitunternehmerschaften ist der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am GewSt-Messbetrag nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG) für sämtliche Mitunternehmer gesondert und einheitlich festzustellen.**

BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09  
EStG 2002 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, § 35 Abs. 3 Satz 1; AO § 179 Abs. 2 Satz 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

**Das Problem:** An der Z-GmbH & Co. KG (KG 1) war im Streitjahr (2003) – neben mehreren natürlichen Personen als Kommanditisten – die Y-GmbH atypisch still mit 35 % beteiligt. Die GmbH war eine körperschaft- steuerliche und gewerbsteuerliche Organtochter der Beigeladenen, der X-GmbH & Co. KG (KG 2), die 93 % der Anteile an der GmbH hielt. Im August 2006 wurde die GmbH auf die KG 2 verschmolzen. Die KG 1 war an mehreren Tochtergesellschaften (TG) beteiligt, bei denen für Zwecke der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 Abs. 3 Satz 1 (EStG 2002) jeweils die GewSt-Messbeträge als Ganzes und die auf jeden Anteilseigner entfallenden Anteile festgestellt wurden. Die gesonderte Feststellung der Einkünfte und des GewSt-Messbetrags sowohl der KG 1 als auch der atypisch stillen Gesellschaft, bestehend aus der KG 1 und der GmbH, erfolgte zusammengefasst in einem Feststellungsbescheid. Im Rahmen der Feststellung des GewSt-Messbetrags bezog das FA die von den TG der KG 1 übernommenen Anteile an deren GewSt-Messbeträgen ein. Den an der KG 1 beteiligten natürlichen Personen rechnete das FA jeweils einen ihrem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Anteil zu. Für die GmbH erfolgte keine derartige Zurechnung. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (FG Düsseldorf v. 22.1.2009 – 16 K 1267/07 F, EFG 2009, 756).

**Die Lösung des Gerichts:** Im Ergebnis hat der BFH die Auffassung des FG bestätigt. Prozessual stellt der BFH zunächst fest, dass die Klage von dem Empfangsbevollmächtigten der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft, bestehend aus der KG 1 und der KG 2 als Rechtsnachfolgerin der GmbH, in zulässiger Weise eingelegt worden sei. Materiell ist der BFH der Auffassung, dass das FA dem Grunde nach verpflichtet war, im Rahmen seiner Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 auch einen Anteil der GmbH am GewSt-Messbetrag der KG 1 festzustellen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Die gesonderte Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG und die Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO können in einem *Sammelbescheid* zusammengefasst werden. Nach § 179 Abs. 2 Satz 3 AO dürfen *zudem* die gesonderten Feststellungen für eine atypisch stille Gesellschaft und für eine KG in einem Bescheid zusammengefasst werden.

**Bei Mitunternehmerschaften** ist der GewSt-Messbetrag und der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am GewSt-Messbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG für *sämtliche* Mitunternehmer gesondert festzustellen. Bei *doppelstöckigen Personengesellschaften* gilt zudem § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG (vgl. dazu die Besprechung: BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, EStB 2012, 15 [in diesem Heft]). Eine atypisch stille Gesellschaft ist nicht subjektiv gewerbsteuerpflichtig, so dass es auch hinsichtlich der Bestimmung ihres Anteils auf den für das jeweilige gewerbsteuerpflichtige Subjekt festgestellten GewSt-Messbetrag ankommt.

**Ausschluss der ESt-Ermäßigung unbedeutend für Feststellungsinteresse:** Dem Feststellungsinteresse an einem anteiligen GewSt-Messbetrag steht – auch im Falle der atypisch stillen Beteiligung durch eine GmbH – nicht entgegen, dass – wenn der einzelne Mitunternehmer eine Kapitalgesellschaft ist – eine Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG ausgeschlossen ist. Denn die Prüfung und Entscheidung, ob bei einem Mitunternehmer von einer Kapitalgesellschaft auch im steuerlichen Sinne auszugehen ist, ist *nicht* Gegenstand der gesonderten Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG. **Beachten Sie:** Diese obliegt vielmehr dem FA, das über eine Ermäßigung der Einkommensteuer nach Maßgabe des auf den einzelnen Mitunternehmer festgestellten Anteils am GewSt-Messbetrag zu entscheiden hat. Das für die Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG zuständige FA hat lediglich zu prüfen, *ob* eine Mitunternehmerstellung des Feststellungsbeteiligten vorliegt. Ob und inwieweit für den Beteiligten die Möglichkeit einer Anrechnung besteht, ist für die Feststellung ohne Bedeutung.

**Organschaft unbedeutend für Feststellungsinteresse:** Auch eine körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft stehen dem Feststellungsinteresse an einem anteiligen GewSt-Messbetrag für eine GmbH (Organgesellschaft) nicht entgegen. Denn diese entfaltet verfahrensrechtlich gegenüber dem Organträger nicht die Wirkung eines Grundlagenbescheids. Denn die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG erstreckt sich *nur* auf die *einzelnen* Mitunternehmer.

**Beraterhinweis: Besonderheiten bei atypischer stiller Beteiligung:** Aus der Entscheidung ergeben sich prozessrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Feststellungsbescheiden, soweit atypisch stille Gesellschafter betroffen sind:

**Keine Beteiligtenfähigkeit:** Eine atypisch stille Gesellschaft kann als eines finanzgerichtlichen Verfahrens Innengesellschaft nicht Beteiligte sein, was die einheitliche Feststellung der Einkünfte betrifft. Entsprechendes gilt, wenn das Gerichtsverfahren bei einer Mitunternehmer-

schaft die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG betrifft.

§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 FGO enthält eine Regelung für die Fälle, in denen – wie bei der atypisch stillen Gesellschaft – ein zur Vertretung befugter Gesellschafter nicht vorhanden ist:

**Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten:** Ihm stehen dieselben prozessualen Befugnisse zu wie dem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regelatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter. Er wird insoweit mit der in § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 FGO geregelten Prozessstandschaft der Gesellschaft gleichgestellt; ihm steht ebenso wie dem Geschäftsführer als Vertreter der Personengesellschaft eine umfassende Klagebefugnis zu. **Beachten Sie:** Dies gilt auch dann, wenn – wie vorliegend – der Rechtsstreit den Anteil eines atypisch stillen Gesellschafters am GewSt-Messbetrag betrifft. <

*PrHFG Lothar Aweh, Kassel*

**Mehr zum Thema:** BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, EStB 2012, 15 (nachfolgende Besprechung).

## Einbeziehung anteiliger GewSt-Messbeträge nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG

**Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 1) sind nach Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 5) der Vorschrift nur anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge einzubeziehen, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen. Eine Kapitalgesellschaft erfüllt diese Voraussetzung i.d.R. nicht.**

BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10

EStG 2002 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 35 Abs. 3 Satz 1, § 35 Abs. 3 Satz 4

**Das Problem:** Die Klägerin, die X-GmbH & Co. KG (KG 2), war im Streitjahr (2003) zu 93 % an der Y-GmbH (GmbH) beteiligt, mit der sie im Rahmen eines Organisationsverhältnisses verbunden war. Die GmbH war im Streitjahr als Mitunternehmerin atypisch still an der Z-GmbH & Co. KG (KG 1) beteiligt, die ihrerseits weitere Beteiligungen an mehreren Tochtergesellschaften (TG) hielt. Für sämtliche weiteren an der KG 1 beteiligten Mitunternehmer, nicht aber für die GmbH, stellte das FA gem. § 35 Abs. 3 Sätze 1 und 4 EStG 2002 jeweils einen Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag (GewSt-Messbetrag) der KG 1 fest; dabei bezog das FA die anteiligen GewSt-Messbeträge ein, die aus den Beteiligungen an den TG der KG 1 stammten. Mit Urteil vom 22.9.2011 – IV R 8/09 hat der BFH entschieden, dass auch für die GmbH ein anteiliger GewSt-Messbetrag festzustellen sei (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, EStB 2012, 14 [in diesem Heft]). Die Klägerin (KG 2) beantragte, in die für sie nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 durchzuführende gesonderte Feststellung 2003 den anteilig auf die GmbH

entfallenden GewSt-Messbetrag einzubeziehen, damit dieser den an der KG 2 beteiligten Kommanditisten für Zwecke der Anrechnung der GewSt zur Verfügung stehe. Dies lehnte das FA unter Hinweis auf die Zwischenschaltung der GmbH ab. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg (FG Düsseldorf v. 29.10.2009 – 16 K 1567/09 F, EFG 2010, 798).

**Die Lösung des Gerichts:** Der BFH ist dem FG nicht gefolgt und hat der Revision des FA stattgegeben. Das FA habe es zu Recht abgelehnt, i.R.d. bei der **KG 2** nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 durchzuführenden gesonderten Feststellung gem. § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 einen Anteil der GmbH am GewSt-Messbetrag der KG 1 zu berücksichtigen.

**Keine unmittelbare Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft:** Nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 seien nur die anteiligen GewSt-Messbeträge aus einer unmittelbaren Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einzubeziehen. Eine solche habe aber zwischen der KG 2 und der KG 1 aufgrund der Zwischenschaltung der GmbH nicht bestanden. Der Umstand, dass es sich bei der GmbH um eine juristische Person handele, entfalte insoweit eine abschirmende Wirkung.

**Keine planwidrige Regelungslücke:** Auch – und damit setzt sich der BFH umfassend auseinander – bestehe keine planwidrige Regelungslücke, die eine analoge Anwendung von § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (heute Abs. 2 Satz 5 EStG) erforderlich mache.

**Konsequenzen für die Praxis: Kapitalgesellschaft keine Mitunternehmerin i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG:** Diese Vorschrift regelt den Einbezug anteiliger GewSt-Messbeträge aus Beteiligungen an einer Mitunternehmerschaft. Mit dem Urteil klärt der BFH die in Rechtsprechung und Literatur strittige Frage, ob auch eine Kapitalgesellschaft Mitunternehmerin i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG sein kann. Dies verneint der BFH.

**Weiterreichung von GewSt-Messbeträgen:** Nach der Systematik der gesonderten Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG werden bei Beteiligung einer Personenobergesellschaft an einer Personenuntergesellschaft bei letztgenannter Gesellschaft festgestellte, aber insoweit nicht bei der Einkommensbesteuerung ihrer Gesellschafter nach § 35 Abs. 1 EStG „verwertbare“ GewSt-Messbeträge an die Personenobergesellschaft „weitergereicht“, um eine Berücksichtigung bei den Gesellschaftern jener Gesellschaft („Schlussgesellschaft“) zu ermöglichen.

**Verfahrensrechtlich** wird dies dadurch bewirkt, dass auf der Ebene der Untergesellschaft zunächst eine gesonderte Feststellung des auf die Obergesellschaft entfallenden GewSt-Messbetrags stattfindet, der bei der Feststellung der anteiligen GewSt-Messbeträge der Obergesellschaft dem GewSt-Messbetrag der Obergesellschaft nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG *hinzugerechnet* wird, um dann die Summe auf die Gesellschafter der Obergesellschaft zu verteilen. Die Feststellung der Anteile am GewSt-Messbetrag der Untergesellschaft ist dabei *Grundlagenbescheid* für die Anteilsfeststellung bei der Obergesellschaft.

- Bei mehrstöckigen Personengesellschaften erfolgt die „Weiterleitung“ so lange, bis eine Zuordnung an

„Schlussgesellschafter“ als natürliche Personen erfolgen kann.

- Der „Durchleitung“ anteiliger GewSt-Messbeträge durch eine Kapitalgesellschaft steht die Abschirmung der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern entgegen. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist daher keine mitunternehmerische Beteiligung i.S.d. § 35 Abs. 2 Satz EStG.
- § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG ist auch bei Vorliegen einer Organschaft nicht entsprechend auf anteilige GewSt-Messbeträge anzuwenden, die aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) stammen.

**Beraterhinweis:** In seinem Urteil vom 22.9.2011 (BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, EStB 2012, 14 [Besprechung in diesem Heft]) hat der BFH festgestellt, dass sich eine Bindungswirkung der Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG nur auf die einzelnen Mitunternehmer erstreckt. **Bei mehrstöckigen Personengesellschaften** kann die Feststellung des anteiligen GewSt-Messbetrags bei einer Personenuntergesellschaft *folglich* auch nur auf der entsprechenden Beteiligungsstufe Bindungswirkung für die betroffene Personenobergesellschaft entfalten.

Vor diesem Hintergrund erklärt sich auch das Verhältnis der beiden Entscheidungen vom 22.9.2011 zum selben Sachverhalt: Im Verfahren **IV R 8/09** ging es um die verfahrensrechtliche Frage, ob und ggf. welches FA darüber entscheidet, ob ein GewSt-Messbetrag auf der Ebene der Feststellung der **KG 1** anteilig auch für eine GmbH anzusetzen ist. Dies hat der BFH bejaht. Ohne Bindungswirkung konnte der BFH dementsprechend in dem – vorliegend besprochenen – Verfahren **IV R 3/10** entscheiden, dass dem Begehren der Klägerin – also auf der Feststellungsebene der **KG 2** – eine Berücksichtigung anteiliger GewSt-Messbeträge aus der mittelbaren Beteiligung an der **KG 1** aufgrund der Zwischenschaltung der GmbH nicht zusteht. ◀

*PrHFG Lothar Aweh, Kassel*

**Mehr zum Thema:** BFH v. 22.9.2011 – IV R 8/09, EStB 2012, 14 (vorangehende Besprechung)

## Weitere Rechtsprechung

in Kürze

### ■ Ermittlung des KSt-Erhöhungsbetrags

Im Streitfall ging es um den Ansatz des Körperschaftserhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG i.d.F. des JStG 2008. Das FA bezog in das Eigenkapital auch das Nennkapital mit ein. Die Steuerpflichtige hatte im Klageverfahren Erfolg mit ihrer Auffassung, dass *Nennkapital nicht* i.S.d. § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG für eine Ausschüttung verwendet werden könne, da die Rückzahlung von Nennkapital keine Ausschüttung sei. Der BFH bestätigte

dies und entschied, dass Nennkapital, solange es nicht herabgesetzt wird,

- nicht ausschüttbar und
- daher auch nicht in die Berechnung der Körperschaftsteuererhöhung gem. § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG einzubeziehen ist (BFH v. 12.10.2011 – I R 107/10)

### ■ Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals

Im Streitfall ging es um die Frage, ob die in § 36 KStG i.d.F. des JStG 2010 getroffenen Regelungen zur Umgliederung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) in ein Körperschaftsteuerguthaben mit dem Grundgesetz vereinbar sind. Der BFH hat nun die Verfassungsmäßigkeit der Regelung ausdrücklich bejaht (BFH v. 20.4.2011 – I R 65/05). Denn mit der Neuregelung des § 36 KStG durch das JStG 2010 wurde die in der alten Gesetzesfassung in § 36 Abs. 3 KStG noch vorgesehene Umgliederung beseitigt, während die in § 36 Abs. 4 KStG angeordnete Verrechnung von negativem EK 02 mit belastetem vEK unverändert vorgesehen ist. Damit liegt die gesetzliche Regelung auch in dem durch die Entscheidung des BVerfG zum Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1) vorgegebenen Rahmen.

### ■ Übertragung eines Anteils an Grundstücks-GbR

Ein Wechsel im Personenstand einer grundbesitzenden Gesamthand führt grundsätzlich

- nicht zu einem Rechtsträgerwechsel und löst daher
- keine Grunderwerbsteuer aus.

**Gestaltungsmisbrauch?** Allerdings kann die Übertragung eines Mitgliedsrechts an einer Personengesellschaft – je nach Ausgestaltung – als Gestaltungsmisbrauch anzusehen sein mit der Folge, dass der Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 42 AO der Grunderwerbsteuer unterliegt. **Dies ist der Fall**, wenn

- die Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer *besonderen* Berechtigung an einem der Gesellschaft gehörenden Grundstück verbunden ist und
- der Gesellschafter ggf. durch einseitige Erklärung (z.B. Kündigung oder Auflösung der Gesellschaft) seine Gesellschafterstellung ohne weiteres in einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an diesem Grundstück „umwandeln“ kann.

Dann ergibt sich bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs des Gesellschaftsanteils für den Fall des Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft aus dem Gesellschaftsvertrag ein *konkreter* Übereignungsanspruch. Wird ein derart ausgestalteter Gesellschaftsanteil erworben, ersetzt der Anteilserwerb die Übertragung des Grundstückseigen-

tums, dessen Auswahl den Gesellschaftsanteil bestimmt hat (BFH v. 23.11.2011 – II R 64/09).

## ► Schwimmende Anlage kein Gebäude

**Schwimmender Einrichtung...:** Im Streitfall ging es um die Bewertung einer aus drei Schwimmkörpern und einem Pfahlbau bestehenden und als gastronomisches Event- und Konferenzzentrum genutzten Anlage im Hamburger Hafen. Die Anlage ist durch bewegliche Versorgungsleitungen mit dem Festland verbunden. Das FG hatte die Schwimmträger mit den auf ihnen ruhenden Aufbauten nicht als der Einheitsbewertung unterliegende Gebäude beurteilt und demgemäß nicht in die wirtschaftliche Einheit des als Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu behandelnden Pfahlbaus einbezogen.

**... fehlt die notwendige Standfestigkeit:** Der BFH folgte dieser rechtlichen Beurteilung und entschied, dass eine auf dem Wasser schwimmende Anlage schon nicht die Anforderungen der für ein Gebäude erforderlichen Standfestigkeit erfüllt, da ihr die feste Verbindung mit dem Grund und Boden fehlt (BFH v. 26.10.2011 – II R 27/10).

## ► Nachweis der medizinischen Notwendigkeit von Kur- und Fahrtkosten

Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung war für die – mitunter schwierige – Trennung von

- echten Krankheitskosten einerseits und
- lediglich gesundheitsfördernden Vorbeuge- oder Folgekosten andererseits

regelmäßig die Vorlage eines *zeitlich vor* der Leistung der Aufwendungen erstellten amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens bzw. eines Attestes eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers erforderlich.

**Diese Rechtsprechung hat der BFH nun aufgegeben** und dies konsequent in weiteren Entscheidungen zu

- Besuchsfahrten ins Krankenhaus zum schwer erkrankten Vater (BFH v. 5.10.2011 – VI R 20/11);
- Aufwendungen für Kuraufenthalte, für eine Sauerstofftherapie und für die Anschaffung sowie Verwendung eines Wasserionisierers (BFH v. 5.10.2011 – VI R 49/10);
- Aufwendungen von Kosten einer Begleitperson bei einer Kinderkur (BFH v. 5.10.2011 – VI R 88/10);
- Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts (BFH v. 5.10.2011 – VI R 14/11)

umgesetzt.

**Beraterhinweis:** Der Gesetzgeber hat bereits mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 auf die neue Sichtweise des BFH reagiert und in § 64 EStDV das Fortbestehen der *im Vorhinein* zu erbringenden amtsärztlichen Nachweise mit Wirkung für alle noch offenen Fälle angeordnet. ◀

**Mehr zum Thema:** Paus, EStB 2011, 446.

## ► Zinsen als Werbungskosten

**Darlehensveranlassung durch Einkunftsart?** Schuldzinsen sind als Werbungskosten abziehbar, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Sie müssen für ein Darlehen geleistet werden, das durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Im entschiedenen Streitfall hatte der Steuerpflichtige zu Vermietungseinkünften führende Fonds-Anteile durch Überziehung seines Kontos erworben, nachfolgend die Überziehung durch Eigenmittel wieder ausgeglichen und sodann einen Kredit aufgenommen. Der begehrte Werbungskostenabzug der hierfür gezahlten Schuldzinsen wurde versagt, weil das Darlehen zu einem Zeitpunkt aufgenommen wurde, zu dem die einkunftsveranlasste Überziehung bereits durch Eigenmittel wieder ausgeglichen worden war. Die Darlehensaufnahme hatte daher keinen einkunftsrelevanten Hintergrund (BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10).

*Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg*

## Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

## ► Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG

**Die Finanzverwaltung nimmt zu Zweifelsfragen der Übertragung und Überführung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG Stellung.**

BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2011/0973858

EStG § 6 Abs. 5; 6 Abs. 3; 16 Abs. 3 Satz 1; UmwStG § 24

**Die Anweisung der Verwaltung:** Als Kodifizierung des früheren sog. *Mitunternehmer-Erlasses* regelt § 6 Abs. 5 EStG die Bewertung – und damit im Ergebnis die Besteuerung – bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen, Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen. Der ursprünglich mit dem StEntlG 1999 ff. eingeführte § 6 Abs. 5 EStG ist in der Folgezeit mehrfach geändert worden, woraus sich erhebliche Zweifelsfragen bei seiner Anwendung ergeben haben.

**Auch Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zu Buchwerten:** Die Finanzverwaltung stellt klar, dass richtigerweise bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die steuerneutrale Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 5 EStG auch gilt, wenn es sich bei dem übertragenen oder überführten Wirtschaftsgut um eine wesentliche Grundlage bei dem abgebenden Betriebsvermögen handelt.

**Übernahme von Verbindlichkeiten:** Eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 (u.a. Übertragung aus dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamtvermögen und umgekehrt sowie Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamtvermögen) erfolgt nur dann zwingend zu Buchwerten, wenn sie unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass in der Übernahme z.B. von Verbindlichkeiten eine Gegenleistung zu sehen ist, die die Übertragung entgeltlich macht. Ob eine teil- oder vollentgeltliche Übertragung vorliegt, ist in diesen Fällen nach der sog. *Trennungstheorie* zu bestimmen. Im Fall einer teilentgeltlichen Übertragung gilt für den unentgeltlichen Teil die Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.

Da allerdings die Vorschriften des § 6 Abs. 3 EStG oder § 24 UmwStG § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorgehen sollen, ist in Fällen der Übernahme von Verbindlichkeiten zunächst zu prüfen, ob nicht die Voraussetzungen einer dieser Vorschriften gegeben sind.

**Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen:** Während nach Auffassung der Finanzverwaltung i.R.d. § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG auch Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile Buchwerten übertragen werden können, sollen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nur einzelne Wirtschaftsgüter (gegebenenfalls auch mehrere zeitgleich, aber nicht solche, die einen Betrieb oder Teilbetrieb bilden oder ganze Mitunternehmeranteile) übertragen werden können. Damit klärt sich insbesondere das Verhältnis von § 24 UmwStG (Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Mitunternehmerschaft) zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG. Eine Übertragung zu Buchwerten ist in diesen Fällen nach Auffassung der Finanzverwaltung wohl nur nach § 24 UmwStG möglich. Ausdrücklich weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass § 6 Abs. 5 EStG nicht für die Übertragung von Privatvermögen in das Gesamtvermögen einer Mitunternehmerschaft gilt (vgl. diesbzgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001 – DOK 2011/0524044, EStB 2011, 294 (Anm. Krämer) = BStBl. I 2011, 713).

**Steuerneutrale Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften:** Die Finanzverwaltung bleibt bei ihrer Auffassung, dass § 6 Abs. 5 EStG nicht für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen den Gesamtvermögen (beteiligungsidentischer) Schwesterpersonengesellschaften gilt. Derartige Übertragungen können nach Auffassung der Finanzverwaltung nur gewinnrealisierend erfolgen. Die herrschende Meinung im Schrifttum nimmt eine Übertragung zum Buchwert analog § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG an. Auch innerhalb des BFH ist diese Frage umstritten (vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08; v. 15.4.2010 – IV B 105/09, EStB 2010, 201).

**Achtung bei Kettenübertragungen:** Als Ausweichstrategie wird in derartigen Situationen häufig empfohlen, das betreffende Wirtschaftsgut zunächst aus dem Gesamtvermögen bei der einen Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei dieser Mitunternehmerschaft, anschließend vom Sonderbetriebsvermögen bei

dieser Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei der anderen Mitunternehmerschaft und schlussendlich vom Sonderbetriebsvermögen bei der anderen Mitunternehmerschaft in deren Gesamtvermögen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 zu überführen. Diesbezüglich weist die Finanzverwaltung bereits darauf hin, dass derartige Kettenübertragungen ihrer Auffassung nach daraufhin zu überprüfen sind, ob der Fortführung der Buchwerte die Gesamtplanrechtsprechung oder andere missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO entgegenstehen.

**Umwandlungsvorgänge in der Sperrfrist:** § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gilt im Ergebnis nicht, wenn das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen wird. Eine solche schädliche Veräußerung oder Entnahme soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch vorliegen, wenn innerhalb der Sperrfrist eine Umwandlung oder einer Einbringung i.S.d. UmwStG erfolgt – unabhängig davon, ob dabei die Buchwerte, der gemeine Wert oder Zwischenwert angesetzt werden. Unschädlich während der Sperrfrist sind dagegen insbesondere Übertragungen, die selber wiederum § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unterfallen oder unentgeltliche Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG. Umwandlungsvorgänge sollen auch zu einer nachträglichen, schädlichen Begründung oder Erhöhung des ideellen Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führen können.

**Konsequenzen für die Praxis:** Die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG sind für die Praxis des Unternehmenssteuerrechts von enormer Bedeutung. Damit kommt auch dem BMF-Schreiben ein entsprechendes Gewicht zu. Es muss in einschlägigen Sachverhalten stets zu Rate gezogen werden.

**Beraterhinweis:** Hinsichtlich der kritischen Punkte des BMF-Schreibens (z.B. Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften oder Umwandlungen während der Sperrfrist) sollte die weitere Entwicklung genau verfolgt werden. Hier ist nicht auszuschließen, dass das BMF-Schreiben in naher Zukunft von entgegengesetzter Rechtsprechung überholt wird.◀

RA/StB Dr. Joachim Krämer, Bonn

## ▀ Abweichende Regelungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen

**Das BMF nimmt Stellung zur Anerkennung von unternehmensspezifischen Besonderheiten und modifizierten biometrischen Rechnungsgrundlagen bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen.**

BMF v. 9.12.2011 – IV C 6 - S 2176/07/10004:001 – DOK 2011/0991968  
EStG § 6a

**Die Anweisung der Verwaltung:** Das BMF legt die Rahmenbedingungen für die Berücksichtigung von firmenspezifischen Besonderheiten bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen i.S.d. § 6a EStG fest. Sofern der Steuerpflichtige von den Richttafeln des *Prof. Klaus Heu-*

## Verwaltungsanweisungen

beck (allgemein anerkannte Regeln der Versicherungsmathematik) abweichen will, müssen mehrere Einzelvoraussetzungen erfüllt werden. Beispielweise muss das zur Berechnung notwendige Datenmaterial deutlich über die Individualdaten des betreffenden Unternehmens hinausgehen und die vergrößerte Datenbasis muss stets den Verhältnissen des Unternehmens gerecht werden (z.B. Branchenvergleiche).

**Zur Anwendung einer modifizierten Rechensystematik** berechtigen lediglich signifikante Anweichungen (Irrtumswahrscheinlichkeit  $\leq 5\%$ ) zwischen Untersuchungsdatenbestand und allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen hinsichtlich einer Ausscheidensursache (Aktiven- bzw. Altersrentnertod) über einen Vergleichszeitraum von mindestens 5 Jahren. Ferner muss die Angemessenheit der Modifikation für den gesamten Datenbestand geprüft und nachgewiesen werden. Sofern Teildatenbestände wegen signifikanter Abweichungen modifiziert werden, müssen ebenso die Komplementärdatenbestände in gegenläufiger Weise einer Modifikation unterzogen werden, wobei bei Konzernen i.S.d. § 18 AktG auf den gesamten Bestand der Pensionsverpflichtungen der inländischen Kapitalgesellschaften abzustellen ist. Darüber hinaus sind bei der modifizierten Rechnungsgrundlage sämtliche Grundwerte anhand der anerkannten versicherungsmathematischen Zusammenhänge zu überprüfen (z.B. Zusammenhänge zwischen Invalidität und Sterblichkeit), hinreichend zu berücksichtigen und ggf. zu schätzen. Zusätzlich muss das Sicherheitsniveau dem der allgemeinen Rechnungsgrundlagen entsprechen; Art bzw. Umfang der Projektivität muss hinreichend begründet und die Richtigkeit der Modifikation muss durch entsprechende Tests bestätigt werden.

**Zur Vereinfachung** können die modifizierten Rechnungsgrundlagen allerdings auch ohne weiteren Angemessenheitsnachweis auf zusätzliche Datenbestände des Unternehmens angewendet werden, wenn die Abweichung auf bestimmten Kriterien beruht (belegt durch Branchenvergleich oder Beschäftigungsart) und infolgedessen bereits durch die Finanzverwaltung einer Modifikation zugestimmt wurde (sog. *typisierende Modifikation*). Einschränkend verlangt die Finanzverwaltung eine regelmäßige Überprüfung (zumindest alle 5 Jahre) der Modifikationsgrundlagen – insbesondere bei Umstrukturierungsmaßnahmen. Ferner müssen sich die modifizierten Rechnungsgrundlagen stets an Änderungen der allgemein anerkannten Rechnungsgrundlagen messen.

**Konsequenzen für die Praxis:** Die Bewertung von Rückstellungen ist in der Praxis von großer Bedeutung und sorgt wegen der erheblichen wirtschaftlichen und steuerlichen Auswirkungen regelmäßig für Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden.

**Das Handelsrecht** stellt mit §§ 249 und 253 HGB für die Bewertung von Rückstellungen ganz allgemein auf die Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages ab.

**Demgegenüber beinhaltet das Steuerrecht** mit § 6a EStG dezidierte Berechnungsmethoden, die steuerbilanziell verpflichtend anzuwenden sind und – insbesondere wegen des festgelegten Zinssatzes i.H.v. 6 % – regelmä-

ßig zu einem deutlich niedrigeren Wertansatz führen, welcher das Steuersubstrat wiederum erhöht.

**Annäherungsmöglichkeit:** Demzufolge wird jede Abweichungsmöglichkeit innerhalb des sehr starren Regelungswerkes des § 6a EStG als willkommener Anlass gesehen, um eine Annäherung zwischen den

- steuerlichen und
- handelsbilanziellen

Werten herzustellen zu können.

**Umsetzungsaufwand in der Praxis:** Inwieweit in der Praxis die Modifikation der allgemein anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen durch Berücksichtigung individueller, firmenspezifischer Besonderheiten erfolgen wird, erscheint fraglich, da die aufgezeigten Voraussetzungen einer steuerlich anzuerkennenden Modifikation einen erheblichen (bürokratischen und finanziellen) Aufwand mit sich bringen und mindestens alle 5 Jahre auf dem Prüfstein stehen.

**Motivationsdefizit:** Ferner dürfte die steuerliche Motivation nicht allzu groß ausfallen, da angesichts der gegenläufigen Bewertung von Komplementärdatenbeständen der gewünschte Effekt deutlich gemindert wird.

**Erhebliche Zusatzkosten:** Schließlich dürften angesichts der erheblichen Zusatzkosten (Erstellung von Bewertungsgutachten nach HGB, nach allgemeinen biometrischen Rechnungsgrundlagen und nach firmenspezifischen Rechnungsgrundlagen) lediglich größere Organisationseinheiten einen Nutzen aus der Modifikation ziehen können. **Beachten Sie:** Hierbei kommt jedoch für Konzerne erschwerend hinzu, dass als Grundgesamtheit sämtliche Pensionsverpflichtungen aller Konzernkapitalgesellschaften herangezogen werden, so dass mögliche signifikante Abweichungen bei einer Gesellschaft durch die Zusammenfassung verwässert werden.

**Beraterhinweis:** Die Verwaltungsauffassung stellt einen ersten Schritt in Richtung Modifikation der Rechnungsgrundlagen des § 6a EStG dar, so dass möglichen firmenspezifischen Besonderheiten Rechnung getragen werden kann.

**Infolge der hochgesteckten Voraussetzungen** werden wahrscheinlich nur Großunternehmen in besonderen Branchen (möglicherweise Bergbau etc.) Gebrauch von der Ausnahmeregelung machen. Eine flächendeckende Abweichung von der Berechnungssystematik des § 6a EStG erscheint jedoch nicht bevorzuzustehen. In jedem Falle ist davon auszugehen, dass versicherungsmathematische Berechnungsunternehmen zukünftig entsprechende Zusatzdienstleistungen anbieten werden, deren generelle Erkenntnisse sodann ggf. auf Branchenebene auch anderen Einzelunternehmen von Nutzen sein können. ◀

RA/StB Dr. Michael Glanemann, Münster

## ■ Volljährige Kinder: Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze ab VZ 2012

**Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung volljähriger Kinder geändert. Das BMF hat zur Neuregelung Stellung genommen.**

BMF v. 7.12.2011 – IV C 4 - S 2282/07/0001-01 – DOK 2011/0978333  
EStG § 32 Abs. 4

**Die Anweisung der Verwaltung:** Der Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze ab VZ 2012 machte es für den Gesetzgeber erforderlich, die Berücksichtigung von Kindern mit einer nebenbei ausgeübten Erwerbstätigkeit neu zu fassen. Danach wird ein volljähriges Kind grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Darüber hinaus wird es nur noch berücksichtigt, wenn es einen der Grundtatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt und keiner die Ausbildung hindernden Erwerbstätigkeit nachgeht. Die Verwaltungsanweisung legt dar, wann von einer abgeschlossenen Berufsausbildung bzw. einem Erststudium auszugehen ist und definiert den Begriff der Erwerbstätigkeit.

**Konsequenzen für die Praxis: Erwerbstätigkeit bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung und eines Erststudiums ist unbeachtlich:** Eine Erwerbstätigkeit bleibt ab VZ 2012 bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung und eines Erststudiums eines Kindes außer Betracht.

**Eine Berufsausbildung** in diesem Sinne liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird (Einzelfälle s. Tz. 4 ff.). **Beachten Sie:** Der BFH (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, EStB 2012, 9 [in diesem Heft]) hat hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Berufsausbildungskosten entschieden, dass eine Berufsausbildung i.S.d. Steuerrechts nicht nur dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige im dualen System oder innerbetrieblich Berufsausbildungsmaßnahmen durchläuft. Ebenso wenig setzt der steuerrechtliche Begriff der Berufsausbildung ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz und eine Ausbildungsdauer von mindestens 2 Jahren voraus. **Maßgeblich ist vielmehr**, ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Nach diesen Grundsätzen hat der VI. Senat die Ausbildung eines Steuerpflichtigen zum Rettungssanitäter als Berufsausbildung qualifiziert (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, EStB 2012, 9 [in diesem Heft]).

**Ein Studium** stellt dann ein erstmaliges Studium dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt. Die Verwaltung nimmt auch diesbezüglich zu zahlreichen Einzelfragen (Tz. 8 ff.) Stellung.

**Erwerbstätigkeit nach Abschluss der ersten Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums:** Der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums führt dazu, dass ein volljähriges Kind danach nur berücksichtigt wird, wenn es keiner Erwerbstätigkeit i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG nachgeht. **Beachten Sie:** Das Kind kann für jeden Kalendermonat berücksichtigt werden, in dem wenigstens an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen („keine Erwerbstätigkeit“) vorgelegen haben.

**Der Begriff der Erwerbstätigkeit** umfasst neben der nichtselbständigen Tätigkeit auch eine land- und forstwirtschaftliche, eine gewerbliche und eine selbständige Tätigkeit. Die Verwaltung eigenen Vermögens gehört nicht dazu. Unschädlich ist eine Erwerbstätigkeit, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.

**Ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis** ist ebenfalls unschädlich. Werden die Grenzen für eine geringfügige Beschäftigung während eines Monats überschritten, kann das Kind ab dem auf das Überschreiten folgenden Monat nicht mehr berücksichtigt werden, solange die Grenzen überschritten werden.

**Beraterhinweis:** Eine vorübergehende, höchstens 2 Monate andauernde, Ausweitung der Beschäftigung auf mehr als 20 Stunden ist unbeachtlich, wenn während des Zeitraumes innerhalb eines Kalenderjahres, in dem einer der Grundtatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist, die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.◀

*Dipl.-Finw. Martin Hilbertz, Neuwied*

**Mehr zum Thema:** BFH v. 27.10.2012 – VI R 52/10, EStB 2012, 9 (in diesem Heft)

## Weitere Verwaltungsanweisungen

in Kürze

### ■ Neuer Umwandlungssteuererlass veröffentlicht

Die Finanzverwaltung hat umfassend zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) Stellung genommen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 – DOK 2011/0903665). Durch dieses Gesetz wurde das deutsche Umwandlungssteuerrecht an EU-rechtliche Vorgaben angepasst. Vor allem wurden bei grenzüberschreitenden Umwandlungen deutsche Besteuerungsrechte gesichert.

**Der 170 Seiten umfassende Erlass** regelt insbesondere die steuerlichen Folgen von

- Umwandlungen und

## Verwaltungsanweisungen

- Einbringungen (Verschmelzungen, formwechselnde Umwandlungen, Vermögensübertragungen, Abspaltung und Teilübertragungen sowie Einbringungen in Kapital- und Personengesellschaften).

In einem besonderen Teil werden die Auswirkungen

- auf eine Organschaft sowie
- auf das steuerliche Einlagekonto

behandelt.

### ■ Rückstellungen für Verrechnungsverpflichtungen

Werden im Rahmen von *Dauerschuldverhältnissen* (z.B. bei Miet- oder Nutzungsverträgen) zu viel vereinnahmte Entgelte nicht sofort erstattet, sondern mit den in Zukunft zu erhebenden Entgelten verrechnet, entsteht dadurch kein Erfüllungsrückstand, so dass die Bildung von Rückstellungen ausscheidet. Es kann auch kein Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) angesetzt werden, da es sich bei den zu viel vereinnahmten Entgelten nicht um Einnahmen handelt, die Ertrag für eine bestimmte Zeit in der Zukunft darstellen. Auch kommt der Ansatz eines sonstigen Ausgleichspostens bilanzsteuerlich nicht in Betracht (BMF v. 28.11.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10004 – DOK 2011/0946298).

**Beraterhinweis:** Vereinbaren die Vertragsparteien jedoch eine sofortige Erstattung von in der Vergangenheit zu viel gezahlten Entgelten und steht die Auszahlung am Bilanzstichtag noch aus, ist eine entsprechende Verbindlichkeit unabhängig davon zu passivieren, ob das Dauerschuldverhältnis noch besteht oder bereits beendet wurde. ◀

### ■ Standardisierte EÜR 2011

Das BMF hat die Vordrucke der Anlage EÜR und die dazugehörige Anleitung für das Jahr 2011 bekannt gemacht (BMF v. 21.11.2011 – IV C 6 - S 2142/11/10001 – DOK 2011/0924306). Der amtlich vorgeschriebene Datensatz, der durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist, wird im Internet unter [www.eSteuer.de](http://www.eSteuer.de) bekannt gegeben.

**Ausnahmsweise formlose Gewinnermittlung:** Bei Betriebseinnahmen unter 17.500 € im Wirtschaftsjahr beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn der Steuererklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beigefügt wird. Insoweit wird auch auf die elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichtet. **Beachten Sie:** Davon unberührt bleiben die Verpflichtungen,

- den Gewinn nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften zu ermitteln sowie
- die sonstigen gesetzlichen Aufzeichnungspflichten zu erfüllen.

**Beraterhinweis:** Ab 2011 besteht für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften die Verpflichtung zur Übermitt-

lung der Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung (§ 25 Abs. 4 i.V.m. § 52 Abs. 39 EStG). Diese Verpflichtung besteht auch für die Übermittlung der Anlage EÜR (§ 60 Abs. 4 EStDV). ◀

### ■ Regelmäßige Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten

Mit Urteilen v. 9.6.2011 hat der BFH unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte je Arbeitsverhältnis innehaben kann (BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, EStB 2011, 316; v. 9.6.2011 – VI R 36/10, EStB 2011, 316 und v. 9.6.2011 – VI R 58/09, EStB 2011, 316). Die Finanzverwaltung wendet die Grundsätze der Urteile in allen offenen Fällen allgemein an.

**Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte** ist danach auszugehen, wenn der Arbeitnehmer auf Grund der dienstrechtlichen/arbeitsvertraglichen Festlegungen

- einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder
- in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstäglich, je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

**Nachweis:** Sofern der Steuerpflichtige geltend macht, eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sei seine regelmäßige Arbeitsstätte oder es liegt überhaupt keine regelmäßige Arbeitsstätte vor, muss er dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunktes der beruflichen Tätigkeit nachweisen oder glaubhaft machen (BMF v. 15.12.2011 – IV C 5 - S 2353/11/10010 – DOK 2011/1015706).

**Beraterhinweis:** Die Anweisungen des BMF gelten bis zu einer gesetzlichen Neuregelung, d.h. es ist damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber die Definition der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ demnächst ins Gesetz aufnehmen wird. ◀

### ■ Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten an Arbeitnehmer

Unentgeltlich oder verbilligt an Arbeitnehmer abgegebene Mahlzeiten führen zu lohnsteuerpflichtigem Sachbezug. Das BMF hat nun die ab dem Kalenderjahr 2012 maßgebenden Sachbezugswerte mitgeteilt (BMF v. 15.12.2011 – IV C 5 - S 2334/11/10005 – DOK 2011/1005760). Sie betragen

- für ein Mittag- oder Abendessen 2,87 €
- für ein Frühstück 1,57 €.

## ■ Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Mit Urteil v. 12.5.2011 hat der BFH entschieden, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind, wenn der Steuerpflichtige darlegen kann, dass die Rechtsverfolgung oder -verteidigung eine hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, EStB 2011, 287).

**Nichtanwendungserlass:** Die Finanzverwaltung wendet dieses von der langjährigen bisherigen Rechtsprechung abweichende Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an (BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002 – DOK 2011/1025909).

**Beraterhinweis:** Offensichtlich ist eine gesetzliche Regelung der steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten geplant, die rückwirkend an die bisher geltende Rechtslage anknüpfen soll. ◀

## ■ Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2012

Das BMF (BMF v. 22.11.2011 – IV C 5 - S 2361/11/10005 – DOK 20110931097) hat

- den Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Maßstabsteuer für die Kirchenlohnsteuer für 2012 und
- den Programmablaufplan für die Erstellung von Lohnsteuertabellen für 2012 zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer (einschließlich der Berechnung des Solidaritätszuschlags und der Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer)

bekannt gemacht (§ 39b Abs. 6 und § 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG).

**Die Terminologie** in den Programmablaufplänen berücksichtigt bereits die Regelungen des Verfahrens zu den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM).

## ■ Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug auf inländische Immobilienerträge

Das BMF hat den Bundesverband Investment sowie die Banken- und Sparkassenverbände davon unterrichtet (BMF v. 7.12.2011 – IV C 1 - S 1980 - 1/10/10002:005 – DOK 2011/0981629), dass es unter bestimmten, im vorgenannten Schreiben näher erläuterten Voraussetzungen nicht beanstandet wird, wenn inländische Spezial-Sondervermögen und inländische Spezial-Investmentaktiengesellschaften im Hinblick auf die geänderte Rechtslage ab VZ 2012 bereits im 2. Halbjahr 2011 Abstand vom Steuerabzug auf inländische ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge aus der Vermietung und Verpachtung sowie bei Gewinnen aus Veräußerungsgeschäften

mit im Inland belegenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten nehmen.

## ■ Steuerbescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen

Beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG können für nach dem 31.12.2011 zufließende Kapitalerträge gem. § 50d Abs. 1 S. 2, 3 EStG i.d.F. des OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes v. 22.6.2011 eine Kapitalertragsteuererstattung nur gegen Vorlage einer Bescheinigung i.S.d. § 45a Abs. 2 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern beantragen. Das BMF hat nun das Bescheinigungsmuster bekannt gemacht (BMF v. 25.10.2011 – IV C 1 - S 2401/08/10001:006 – DOK 2011/0839954).

## ■ Anrechnung norwegischer Quellensteuer

Die Berücksichtigung ausländischer Quellensteuer erfolgt nach Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich bereits bei Erhebung der deutschen Kapitalertragsteuer auf Ebene der Kreditinstitute nach Maßgabe des § 32d Abs. 5 EStG. Davon abweichend wird die deutsche Kapitalertragsteuer ohne Berücksichtigung der ausländischen Steuer erhoben, wenn im betreffenden ausländischen Staat nach dem Recht dieses Staates ein Anspruch auf teilweise oder vollständige Erstattung der ausländischen Steuer besteht. Zur Anrechnung norwegischer Quellensteuern hat das BMF mitgeteilt, dass unter bestimmten Voraussetzungen ein Anspruch auf Erstattung norwegischer Quellensteuern bestehen kann (BMF v. 15.11.2011 – IV C 1 - S 2406/10/10001:002 – DOK 2011/0883360). Die Kapitalertragsteuer ist daher ohne Berücksichtigung der ausländischen Steuer zu erheben.

**Beraterhinweis:** Informationen zur Anrechnung ausländischer Steuern sind auf der Internetseite des BZSZ – [www.bzst.de-unter-Steuern](http://www.bzst.de-unter-Steuern) Internation – Ausländische Quellensteuer – erhältlich. ◀

## ■ Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen

**Wirtschaftlicher Hintergrund für Besteuerungsrecht maßgeblich:** Mit dem britischen Finanzministerium wurde am 8.11.2011 eine Verständigungsvereinbarung über die Zuordnung des Besteuerungsrechts von Abfindungen getroffen. Danach ist die Zuordnung des Besteuerungsrechts von Abfindungen an Arbeitnehmer abhängig vom wirtschaftlichen Hintergrund der jeweiligen Zahlung (BMF v. 2.12.2011 – IV B 3 - 51301 - GB/10/10001 – DOK 2011/0926572):

## Verwaltungsanweisungen

- Ist einer Abfindung *Versorgungscharakter* beizumessen, kann sie nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden.
- Handelt es sich dagegen bei der Abfindung um eine im Rahmen eines Arbeitsvertrags geleistete *Nachzahlung* von Löhnen, Gehältern oder anderen Vergütungen oder wird die Abfindung allgemein für die Auflösung des Arbeitsvertrags gewährt, erfolgt grundsätzlich eine Besteuerung in dem Vertragsstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wurde.

## ■ Pauschaler Kilometersatz bei Auswärtstätigkeiten

Bei Fahrten mit dem eigenen Pkw, die als Reisekosten zu berücksichtigen sind, können die Kosten ohne Einzelnachweis mit einem Pauschbetrag von 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden. Dieser Pauschbetrag orientiert sich nach der Wegstreckenentschädigung des Bundesreisekostengesetzes. Da Beamte und Angestellte im öffentlichen Dienst in einigen Bundesländern einen steuerfreien Fahrtkostenersatz von 0,35 € pro Fahrtkilometer ausbezahlt bekommen, ist im Finanzgerichtsverfahren sowie vor dem BFH – erfolglos – ein höherer Pauschalbetrag geltend gemacht worden.

**Anhängigkeit vor dem BVerfG:** Da zwischenzeitlich zu dieser Rechtsfrage beim BVerfG unter dem Az. 2 BvR 1008/11 eine *Verfassungsbeschwerde* anhängig ist, hat die OFD Frankfurt/M. darauf hingewiesen, dass anhängige Einspruchsverfahren kraft Gesetzes (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO) ruhen (OFD Frankfurt/M. v. 29.9.2011 – S2353A - 65 St 222).

## ■ Renten- und Lebensversicherungen gegen Einmalbetrag

Bei Renten- und Lebensversicherungen gegen Einmalbetrag wird der Einmalbetrag durch ein Bankdarlehen finanziert. Während der Finanzierungsphase (10-15 Jahre) entstehen dem Anleger erhebliche Verluste.

**Totalüberschusserzielungsabsicht?** Werden diese Verluste steuerlich geltend gemacht, prüft die Finanzverwaltung, ob der Vertragsabschluss mit *Totalüberschusserzielungsabsicht* erfolgt ist. Die am Markt angebotenen Modelle umfassen in der Regel *mehrere* Kapitalanlagen (Rentenversicherung, Lebensversicherung und/oder Investmentplan), die *jeweils getrennt* dahingehend zu überprüfen sind, ob sie voraussichtlich einen Totalüberschuss abwerfen werden.

**Bei der Überschussprognose** sind strikt die Nennbeträge der Einnahmen und Kosten – ungeachtet der jährlichen Geldentwertung – zugrunde zu legen. Dabei reicht für die Annahme der Einkunftserzielungsabsicht bereits ein bescheidener Ertrag (z.B. i.H.v. nur 200 € pro Jahr) aus. Die OFD Münster hat sich ausführlich mit den einzelnen in Betracht kommenden Modellen und den sich jeweils er-

gebenden steuerlichen Rechtsfolgen auseinandergesetzt (OFD Münster v. 28.11.2011 – S 2214 - 40 - St 22 - 31).

**Beraterhinweis:** Bei Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit Finanzierungen von Einmalzahlungen bei Lebensversicherungen ist zu beachten, dass aufgrund des mit Einführung der Abgeltungsteuer maßgebenden Abzugsverbots von Werbungskosten bei Erträgen aus Lebensversicherungsverträgen die Einkunftserzielungsabsicht grundsätzlich erfüllt ist. Eine Überschussprognose ist daher ab 2009 in der Regel nur noch für Rentenversicherungsverträge zu erstellen.<

## ■ Besteuerung von Rentennachzahlungen

**Maßgebender Zuflusszeitpunkt:** Die Besteuerung von Rentennachzahlungen richtet sich nach der im Zuflusszeitpunkt (§ 11 Abs. 1 EStG) geltenden Fassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG:

- Rentennachzahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die bis einschließlich 2004 gezahlt werden, sind daher mit dem *Ertragsanteil* zu besteuern.
- Für Zahlungen ab 2005 erfolgt die Besteuerung auch dann mit dem *Besteuerungsanteil*, wenn die Zahlungen für Zeiträume vor 2005 erfolgen.

Die OFD Frankfurt/M. hat die hierbei zu beachtenden Grundsätze und Besonderheiten (insbesondere bei Verrechnung der Nachzahlung mit Sozialleistungen) ausführlich erläutert (OFD Frankfurt/M. v. 21.9.2011 – S 2255 A - 23 - SZ 218).

## ■ Vererbbarkeit von Verlusten

**Zurechnungssubjekt des Verlustes:** Mit Beschluss vom 17.12.2007 hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug (*Verlustvortrag* nach § 10d EStG) nicht bei seiner eigenen Einkommensteueranmeldung geltend machen kann (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = EStB 2008, 126). Denn die einzelne natürliche Person ist das *Zurechnungssubjekt* der von ihr erzielten Einkünfte, so dass die persönliche Steuerpflicht auf die Lebenszeit einer Person beschränkt ist und mit dem Tod endet.

Die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern beschäftigt sich

- mit den Auswirkungen des Beschlusses auf andere Verrechnungskreise sowie
- mit den bei Ehegatten zu beachtenden Besonderheiten

(Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.11.2011 – S 2225.2.1 - 7/7 St 32). So finden die Grundsätze des BFH-Beschlusses Anwendung bei § 2a Abs. 1 EStG, bei § 15 Abs. 4 Sätze 3-5 EStG, bei § 20 Abs. 6 EStG, bei § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG sowie bei § 22 Nr. 3 Sätze 4-6

EStG. **Beachten Sie:** Dagegen ist eine Anwendung insbesondere bei § 15a EStG und § 15b EStG ausgeschlossen.

**Beraterhinweis:** Vom Vererbungsverbot ist auch der Spendenvortrag (§ 10b Abs. 1 Satz 9 und 10 EStG) betroffen, d.h. ein im Todesfall des Spenders nicht ausgenutztes Spendenvolumen kann nicht auf den Erben übergehen. Hinzuweisen ist ferner auf den Beschluss des BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = EStB 2010, 446, wonach es ernstlich zweifelhaft ist, ob die sog. *Mindestbesteuerung* nach § 10d Abs. 2 EStG auch dann noch verfassungsgemäß ist, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (z.B. § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen ist. Die Finanzverwaltung gewährt in diesen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen Aussetzung der Vollziehung (s. hierzu BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002 – DOK 2010/1012683, BStBl. I 2011, 974).◀

### ■ **Erstmaliger Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides**

Nach der mit dem JStG 2010 eingeführten Regelung in § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG hat die jeweilige Steuerfestsetzung inhaltliche Bindungswirkung für die Verlustfeststellung, ohne jedoch verfahrensrechtlich ein Grundlagen-

bescheid i.S.d. § 182 AO zu sein. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerfestsetzung *ausschließlich* mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.

**Die neue Rechtslage** hat insbesondere zur Folge, dass Einsprüche gegen Verlustfeststellungsbescheide, mit denen eine geänderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags der Höhe nach beantragt wird, nach § 351 Abs. 2 AO unbegründet sind. Hier muss der Steuerpflichtige die zugrunde liegende Einkommensteuerfestsetzung anfechten (OFD Frankfurt/ v. 6.10.2011 – S 2225A - 9 - St 213).

**Beraterhinweis:** Die gesetzliche Neuregelung gilt für alle Verluste, für die *nach* dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wurde (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG). Für alle *vorher* eingereichten Verlustfeststellungserklärungen ist nach der Entscheidung des BFH v. 17.9.2008 – IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897 = EStB 2009, 14 zu verfahren, wonach ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gesondert festzustellen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind.◀

*Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg*

## Beiträge für die Beratungspraxis

### Aktuelle Steuerfragen

#### ■ **Aktuelle FG-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht**

Vom FG entschiedene und zwischenzeitlich beim BFH anhängige Verfahren

von Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther\*

*Nachfolgend geben wir Ihnen einen Überblick über ausgewählte praxisrelevante Entscheidungen aus der FG-Rechtsprechung, die in der Zwischenzeit beim BFH anhängig sind.*

#### 1. **Gewinneinkünfte**

##### a) **TW-AfA auf börsennotierte Aktienfonds**

Im Streitfall ging es um eine Teilwertabschreibung auf mehrere im Anlagevermögen gehaltene Fondsbeteiligungen. Das FG Köln gab der Klage statt und entschied, dass bei börsennotierten Fonds auf den Kurswert des Fonds abgestellt werden kann. Liegt dieser an nur einem Bilanzstichtag mindestens 20 % unter den Anschaffungskosten, ist eine Teilwertabschreibung zulässig.

FG Köln v. 24.8.2011 – 13 K 1567/07, EFG 2011, 2092; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 61/11

##### b) **TW-AfA bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen**

Gewährt eine GmbH einer Tochtergesellschaft, an der sie zu 100 % beteiligt ist, ein unverzinsliches Darlehen, ist die Darlehensforderung dennoch mit dem Nennwert zu bewerten. Aufgrund der Unverzinslichkeit ergibt sich keine Berechtigung zur Teilwertabschreibung.

FG Münster v. 11.4.2011 – 9 K 209/08 K, F, EFG 2011, 1988; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 43/11

\* Der Autor ist stellvertretender Vorsteher bei einem FA.

**c) Nachweis der Investitionsabsicht**

Die Investitionsabsicht i.S.d. § 7g EStG muss hinreichend konkretisiert sein. Hierzu reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige ernsthafte Angebote einholt. Der erforderliche Nachweis kann bei einem noch zu eröffnenden Betrieb z.B. auch durch Vorlage eines Kostenvoranschlags erfolgen. Eine verbindliche Bestellung ist nicht in jedem Fall erforderlich.

FG Nürnberg v. 28.7.2011 – 7 K 655/10, EFG 2011, 1964; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 42/11

FG Nds. v. 3.5.2011 – 13 K 12121/10, EFG 2011, 1601; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 37/11

**d) Ansparabschreibung bei Einbringung eines Einzelunternehmens**

Wurde ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht, durfte im Einzelunternehmen eine Ansparrücklage nicht mehr gebildet werden, wenn die Vornahme der geplanten Investitionen im Zeitpunkt der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA wegen zwischenzeitlicher Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht mehr realisiert werden konnte. Dabei ist die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft einer Veräußerung gleichzusetzen.

FG Münster v. 26.5.2011 – 3 K 1416/08 E, G, EZ, EFG 2011, 1695; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 31/11

**e) Rückstellung für freiwillige Jahresabschlüsse**

Bei einer nicht prüfungspflichtigen Personengesellschaft ergibt sich aus der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Prüfung der Jahresabschlüsse keine Berechtigung zur Rückstellungsbildung. Die gesellschaftsvertraglich getroffene Regelung führt nicht zu einer rückstellungsfähigen privatrechtlichen Außenverpflichtung.

FG Nds. v. 26.5.2011 – 14 K 229/09, EFG 2011, 1868; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 26/11

**f) Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Pfandgeldern**

Pfandgeschäfte mit sog. *Brunneneinheitsflaschen* sind bilanzmäßig im Rahmen einer laufenden Geschäftsbeziehung grundsätzlich erfolgsneutral zu behandeln. Daher sind vereinnahmte Pfandgelder und die zu viel ausgezahlten Pfandgelder aus Mehrrücknahmen in der Bilanz des Mineralbrunnens auf einem Bestandskonto auszuweisen. Die erfolgswirksame Einstellung einer Rückstellung ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände auf Grund von Störungen der Leistungsbeziehung gerechtfertigt.

FG Hess. v. 23.3.2011 – 4 K 1065/07, EFG 2011, 1510; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 33/1

**g) Erfüllungsrückstand eines Versicherungsvertreeters**

Ein Versicherungsvertreter ist zur Bildung einer Rückstellung für Erfüllungsrückstand nur berechtigt, wenn er zur Betreuung aufgrund einer inhaltlich eindeutigen Individualvereinbarung verpflichtet ist. Außerdem darf er für die Betreuung keine besondere Vergütung erhalten.

FG Nds. v. 11.5.2011 – 2 K 11301/08, EFG 2011, 1691; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 25/11

**h) Pensionsrückstellung bei Nichtanpassung der Versorgungszusage**

Verzichtet eine GmbH, die ihren Gesellschafter-Arbeitnehmer eine Pensionszusage gewährt hat, auf die Anpassung der Versorgungszusage bei gesunkenen Aktivbezügen, begründet dies dann noch nicht eine zu korrigierende Überversorgung, wenn eine Rücknahme der Absenkung der Aktivbezüge aus der Sicht zum jeweiligen Bilanzstichtag für die überschaubare Zukunft wirtschaftlich ausgeschlossen erscheint.

FG Berlin-Bdb. v. 22.6.2011 – 12 K 12274/09, EFG 2011, 1992; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 56/11

**i) Pensionszahlungen an ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer**

Zahlt eine GmbH & Co. KG ihrer zwischenzeitlich ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführerin eine monatliche Pension, führt dies nicht nur zur Minderung der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz. Vielmehr ist gleichzeitig der aktive Ausgleichsposten „Versorgungsanspruch“ in der Sonderbilanz der zwischenzeitlich ausgeschiedenen Gesellschafterin zu mindern.

FG Nds. v. 10.3.2011 – 11 K 387/09, EFG 2011, 1609; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 14/11

**j) Zahlung einer Geldauflage durch Personengesellschaft**

Wird der Gesellschafter einer Personengesellschaft in einem Steuerstrafverfahren zur Zahlung einer Geldauflage verurteilt und übernimmt die Personengesellschaft die Zahlung dieses Betrages, führt dies zu Sonderbetriebseinahmen des Gesellschafters.

FG Münster v. 4.10.2010 – 7 K 4735/07 F, EFG 2011, 1616; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 21/11

**k) Veräußerungsgewinn bei Zuzahlung in Gesamthandsvermögen**

Bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils kann der Veräußerungsgewinn nicht dadurch vermieden werden, dass die Zahlung der hinzugetretenen Mitunternehmer in das Gesamthandsvermögen erfolgt, das eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem veräußernden Mitunternehmer ausweist, da eine Vermögensmehrung der Mitunternehmerschaft nicht stattfindet.

FG Köln v. 16.6.2011 – 10 K 3761/08, EFG 2011, 1782; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 32/11

**l) Gewinnaufteilung bei § 35 EStG**

Bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Gewinnanteil aufgrund des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Das FG des Saarlandes hat nun entschieden, dass Gewinnbegrenzungen Bestandteil der Restgewinnverteilung sind, so dass im Gegensatz zu Vorabgewinnen keine vorrangige Zurech-

nung des den Höchstgewinn übersteigenden Betrags bei anderen Gesellschaftern stattfindet.

FG d. Saarlandes v. 21.7.2011 – 1 K 1150/11, EFG 2011, 2080; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 43/11

#### m) Verfassungsmäßigkeit von § 15b EStG

Die in § 15b EStG geregelten Verlustausgleichsbeschränkungen sind hinreichend bestimmt und verfassungsmäßig unbedenklich. Dies gilt auch für die in § 52 Abs. 33a EStG angeordnete rückwirkende Anwendung der Vorschrift auf Beitritte nach dem 10.11.2005.

FG BW (Außensenate Freiburg) v. 7.7.2011 – 3 K 4368/09, EFG 2011, 1897; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 40/11

#### n) Halbabzugsverbot bei Veräußerung von GmbH-Anteilen

Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG findet bei einer Anteilsveräußerung auch dann Anwendung, wenn der Veräußerer zwar Einnahmen in Form eines Veräußerungspreises erzielt, sich jedoch nach Abzug der Veräußerungskosten ein Verlust ergibt.

FG Münster v. 20.7.2011 – 7 K 3666/08 E, EFG 2011, 1864; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 27/11

#### o) Hauswirtschaftliche Dienstleistungen als gewerbliche Einkünfte

Die Erbringung von hauswirtschaftlichen und pflegerischen Dienstleistungen führt im Regelfall zu gewerblichen Einkünften, da auch bei festen Arbeitszeiten keine inhaltliche Weisungsgebundenheit besteht und daher kein Arbeitsverhältnis vorliegt.

FG Nds. v. 17.2.2011 – 10 K 258/10, EFG 2011, 1605; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 15/11

## 2. Gewerbesteuer

### a) Gewerbesteuererlegung

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bestimmt sich bei einer Gesellschaft, die an verschiedenen Orten geschäftsführend tätig wird, dort, wo sich die in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet.

Schl.-Holst. FG v. 30.6.2011 – 1 K 73/06, EFG 2011, 1911; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 30/11

### b) Veräußerungsbedingte Gewerbesteuer

Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils einer GmbH an einer KG, da er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG).

FG Hamburg v. 13.7.2011 – 1 K 43/10, EFG 2011, 1997; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 39/11

### c) Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen

Nach der ab 2008 geltenden neuen Rechtslage (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG) entfällt die Hinzurechnung anteiliger Miet- und Pachtzinsen nicht dadurch,

- dass das angemietete Objekt weitervermietet wird (FG Nds. v. 7.7.2011 – 10 K 78/10, EFG 2011, 2100; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 38/11);
- dass der Gewerbetreibende verschiedene Objekte häufig, aber jeweils nur kurzfristig anmietet (FG Nds. v. 26.5.2011 – 10 K 290/10, EFG 2011, 2101; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 24/11)

## 3. Ermäßigte Besteuerung

### a) Tarifbegünstigung des Gewinns aus Flugzeugverkauf

Bei einer sog. *Ein-Objekt-Gesellschaft*, die ein Flugzeug vermietet, gehört der Gewinn aus der Veräußerung des Flugzeugs zum laufenden, nicht tarifbegünstigten Gewinn, wenn ein einheitliches Geschäftskonzept aus Ankauf, Vermietung und Verkauf des einen Flugzeugs vorliegt.

FG Nürnberg v. 30.3.2011 – 3 K 275/10, EFG 2011, 1699; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IV R 18/11

### b) Ermäßigte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Veräußert der Unternehmer ein bestimmtes Kundensegment sowie einen Teil seines Anlagevermögens, führt dies nicht zu steuerbegünstigtem Veräußerungsgewinn, wenn er die gewerbliche Tätigkeit in ähnlicher Weise wie bisher unter Verwendung des zurückbehaltenen Anlagevermögens fortsetzt.

FG Münster v. 25.11.2010 – 5 K 5019/06 E, EFG 2011, 1875; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 28/11

### c) Tarifbegünstigung von Arbeitnehmererfindungen

Zahlungen an Arbeitnehmer aufgrund von Arbeitnehmererfindungen sind *nicht* als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit ermäßigt zu besteuern. Sie können jedoch nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen) ermäßigt besteuert werden, wenn der Ausfall der Einnahmen

- entweder von dritter Seite veranlasst wurde
- oder, wenn er vom Steuerpflichtigen selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt worden ist und dieser unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand.

FG Münster v. 5.5.2011 – 3 K 4151/08 E, EFG 2011, 2078; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 28/11

## 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

### a) Steuerfreiheit nach § 3b EStG nur bei Einzelabrechnung

Die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit setzt grundsätzlich Einzelaufstellungen über die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden vo-

raus. Diese sind nur unter engen Voraussetzungen entbehrlich.

FG Nds. v. 17.12.2010 – 11 K 15/10, EFG 2011, 1555; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 18/11

#### b) Anrechnung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer

Hat der Arbeitgeber Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten, weil kein Arbeitslohn zugeflossen ist, ist die Lohnsteuer gleichwohl anzurechnen. Denn die Abführung einer nicht geschuldeten und daher zu Unrecht abgeführten Lohnsteuer begründet

- keinen Erstattungsanspruch des Arbeitgebers,
- sondern einen Anrechnungsanspruch des Arbeitnehmers.

FG Hamburg v. 15.6.2011 – 3 K 135/10, EFG 2011, 1790; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VII R 42/11

#### c) Aufwendungen für Priesterjubiläum

Aufwendungen eines verbeamteten Priesters für die Feier seines 25-jährigen Priesterjubiläums sind ausschließlich der kirchlichen und nicht der beruflichen Sphäre zuzuordnen, weshalb ein Werbungskostenabzug ausscheidet.

FG München v. 17.5.2011 – 2 K 1361/09, EFG 2011, 1602; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 35/11

#### d) Regelmäßige Ausbildungsstätte bei Ausbildung

Sieht der Ausbildungsvertrag vor, dass der Auszubildende die Ausbildung nicht nur in einem Ausbildungsbetrieb, sondern auch in einem Berufsbildungswerk abzuleisten hat, kann dieser weitere Ausbildungsbetrieb zur zweiten regelmäßigen Arbeitsstätte werden.

Thür. FG v. 22.3.2011 – 4 K 820/10, EFG 2011 – 4 K 820/10, EFG 2011, 1635; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 39/11

#### e) Regelmäßige Arbeitsstätte bei „Springertätigkeit“

Ein Sparkassenmitarbeiter, der als „Springer“ in insgesamt 14 Filialen wechselnd eingesetzt wird, hat in keiner der Filialen seine regelmäßige Arbeitsstätte. Denn seine Tätigkeit ist in einem solchen Maß zersplittert und wird auf eine Vielzahl von Einsatzorten aufgespalten, dass sie nicht mehr dem Typus der Beschäftigung an einer regelmäßigen Arbeitsstätte entspricht.

FG Nds. v. 15.4.2011 – 3 K 169/10, EFG 2011, 1774; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 30/11

#### f) Regelmäßige Arbeitsstätte bei berufsbegleitendem Studium

Bei einem berufsbegleitenden, auf 7 Semester angelegten Studium liegt keine nur vorübergehende Tätigkeit vor mit der Folge, dass die Hochschule als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen ist und Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG) geltend gemacht werden können.

FG Köln v. 14.4.2011 – 10 K 1009/10, EFG 2011, 1904; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 64/11

#### g) Regelmäßige Arbeitsstätte bei Außendienstmitarbeitern

Ein Außendienstmitarbeiter, dem am Firmensitz seines Arbeitgebers kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann dort gleichwohl seine regelmäßige Arbeitsstätte haben, wenn er den Firmensitz mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht.

FG Düsseldorf v. 10.6.2011 – 1 K 734/09 E, EFG 2011, 1880; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 41/11

#### h) Ausbildungsstätte als regelmäßige Arbeitsstätte

Eine Ausbildungsstätte im Rahmen eines Auszubildendenverhältnisses ist – bei einer Vollzeitausbildung – auch dann als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, wenn es sich nicht um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt.

FG Nds. v. 3.8.2011 – 4 K 40/11, EFG 2011, 2051; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 42/11

#### i) Entfernungspauschale bei verkehrsgünstigerer Strecke

Bei Berechnung der Entfernungspauschale kommt der Ansatz der verkehrsgünstigeren Straßenverbindung nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige eine Zeiterparnis von mehr als 20 Minuten je einfacher Strecke nachweisen kann.

FG Rhl.-Pfalz v. 15.11.2010 – 5 K 1482/08, EFG 2011, 1966; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 19/11

#### j) Einsatzwechseltätigkeit bei Rettungsassistent

Ein Rettungsassistent, der von mehreren im selben Stadtgebiet gelegenen Rettungswachen Einsätze auf einem Notarztwagen fährt, übt keine Einsatzwechseltätigkeit aus, da die aufgesuchten Rettungswachen als regelmäßige Arbeitsstätten anzusehen sind.

FG Münster v. 18.1.2011 – 15 K 2392/07 E, EFG 2011, 1778; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 36/11

**Beraterhinweis:** Ob die Entscheidung vor dem Hintergrund der neuesten BFH-Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, EStB 2011, 316; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, EStB 2011, 316), wonach die regelmäßige Arbeitsstätte nur an einem Ort liegen kann, Bestand haben wird, muss bezweifelt werden. ◀

#### k) Auswärtstätigkeit eines Feuerwehrmanns

Ein Feuerwehrmann, der als städtischer Beamter neben seinem Dienst in der Feuerwache auch Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeuges des örtlichen Krankenhauses leistet, geht keiner Auswärtstätigkeit nach, weil das gesamte Stadtgebiet als Tätigkeitsmittelpunkt in Betracht kommt.

FG Düsseldorf v. 24.11.2010 – 7 K 1574/10 E, EFG 2011, 1516; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 23/11

### l) Private Mitveranlassung bei doppelter Haushaltsführung

Bestehen für die Begründung eines doppelten Haushalts nicht nur berufliche, sondern auch ins Gewicht fallende private Gründe (z.B. durch gemeinsame Wohnsitznahme mit einer Arbeitskollegin), kommt ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht.

FG Rh.-Pf. v. 30.11.2010 – 5 K 1285/07, EFG 2011, 1968; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 25/11

### m) Familienheimfahrten mit Firmenwagen

Führt der Arbeitnehmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Familienheimfahrten mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Kfz durch, entstehen keine als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen.

Schl.-Holst. FG v. 29.9.2010 – 5 K 117/10, EFG 2011, 1871; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 33/11

## 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

### a) Einkünfteerzielungsabsicht bei Kapitaleinkünften

Steht zum Zeitpunkt der Ausübung einer Option, die zur Anschaffung einer Inhaberschuldverschreibung führt, fest, dass das Ergebnis aus der Anschaffung von Option und Inhaberschuldverschreibung und der Rückzahlung aus der Inhaberschuldverschreibung insgesamt negativ ist, liegt keine Einkünfteerzielungsabsicht vor.

Schl.-Holst. FG. v. 1.7.2011 – 2 K 190/09, EFG 2011, 1892; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 28/11

### b) Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei § 20 EStG

Nach der zwischenzeitlich geänderten BFH-Rechtsprechung ist ein nachträglicher Werbungskostenabzug von Schuldzinsen nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (§ 17 EStG) möglich. Das FG Rheinland-Pfalz hat nun entschieden, dass dies auch dann gilt, wenn die Kapitalgesellschaft vor dem VZ 1999 aufgelöst worden ist.

FG Rh.-Pf. v. 20.2.2011 – 5 K 1509/10, EFG 2011, 2070; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 15/11

## 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

### a) Einkünfteerzielung bei Ferienwohnung

Bei einer sowohl vermieteten als auch selbstgenutzten Ferienwohnung ist die Überschusserzielungsabsicht ausnahmsweise dann nicht zu prüfen, wenn überdurchschnittlich viele Vermietungstage vorliegen. In diesem Fall gilt die Vermutung, dass die zur Selbstnutzung vorbehaltenen Tage vorrangig Reinigungs- und Instandhaltungszwecken dienen.

FG Köln v. 30.6.2011 – 10 K 4965/07, EFG 2011, 1882; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 26/11

### b) Nachträgliche Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Wird eine zuvor vermietete Immobilie veräußert und ein bislang unbekannter Öl-Erdtank auf Kosten des Veräuße-

rsers ausgebaut, führt dies nicht zu nachträglichen Werbungskosten.

FG Köln v. 30.3.2011 – 9 K 3079/10, EFG 2011, 1785; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 16/11

### c) Erwerber oder Hersteller bei Modernisierungsfonds

Anleger eines Modernisierungsfonds können auch dann Erwerber oder Bauherr sein, wenn es sich um einen geschlossenen Fonds handelt. Der Anleger ist Hersteller, wenn die Wahl zwischen verschiedenen Modernisierungsvarianten besteht und die Anlegervermittler durch konkrete Weisungen der Anleger gebunden sind.

FG Berlin-Bdb. v. 15.3.2011 – 6 K 6133/07, EFG 2011, 1524; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 13/11

### d) Schadensersatzzahlungen als WK

Schadensersatzzahlungen an einen bisherigen Mieter wegen Beendigung des Mietverhältnisses infolge einer Zwangsversteigerung sind nicht als vorweggenommene Werbungskosten im Hinblick auf eine künftige Vermietung abziehbar, wenn der bisherige Vermieter und Eigentümer erneut das Eigentum an der Wohnung erwirbt.

FG Köln v. 24.11.2010 – 4 K 3951/07, EFG 2011, 1783; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 21/11

## 7. Ausländische Einkünfte

### a) Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an ausländischer KG

Ist eine inländische KG an einer österreichischen KG beteiligt, kommt hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlusten § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Anwendung. Dagegen ist eine erweiterte Verlustberücksichtigung im Wege der sog. *überschießenden Außenhaftung* (§ 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG) nicht möglich, da die inländische KG den Gläubigern der ausländischen KG nicht auf Grund § 171 Abs. 1 HGB haftet.

FG Düsseldorf v. 22.7.2011 – 1 K 4383/07 F, EFG 2011, 1969, Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 57/11

### b) Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste

Veräußert eine im Inland ansässige GmbH ihre in Belgien belegene Zweigniederlassung mit Verlust, handelt es sich um einen *finalen Verlust* i.S.d. EuGH-Rechtsprechung, der mit inländischen Gewinnen verrechnet werden kann.

FG Nds. v. 16.6.2011 – 6 K 445/09, EFG 2011, 2088; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 48/11

### c) Negativer Progressionsvorbehalt und Tarifiermä- bigung

Bei Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer bei Zusammentreffen eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens nach § 34 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG mit Einkünften, die dem negativen Progressionsvorbehalt unterliegen, ist eine integrierte Steuerberechnung nach dem *Günstigkeitsprinzip* vorzunehmen. Für

die Anwendung der sog. *additiven Methode* fehlt eine entsprechende gesetzliche Grundlage.

FG Rh.-Pf. v. 14.12.2010 – 2 K 1589/10, EFG 2011, 1788; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 23/11

#### d) Fünftel-Methode bei Auslandsverlusten

Im Ausland realisierte Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs werden i.R.d. *Progressionsvorbehalts* in vollem Umfang und nicht lediglich zu einem Fünftel angesetzt.

FG Münster v. 18.3.2011 – 4 K 3477/09 E, EFG 2022, 1705; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 34/11

#### e) Auf schweizerischen Schiffen tätige Binnenschiffer

Bei einem an Bord eines schweizerischen Schiffes tätigen deutschen Binnenschiffer ist nicht von einer fiktiven Tätigkeit in der Schweiz auszugehen, mit der Folge, dass die erzielten Einkünfte nicht von der deutschen Besteuerung freizustellen sind.

FG BW v. 6.4.2011 – 1 K 5515/08, EFG 2011, 1624; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 36/11

#### f) Begrenzte Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuer

Die durch § 34c EStG begrenzte Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuer auf die deutsche Einkommensteuer verstößt nicht gegen EU-Recht.

Schl.-Holst. FG v. 9.3.2011 – 2 K 221/08, EFG 2011, 1528; Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 21/11

### 8. Sonderausgaben

#### a) Eigene Beitragsleistung für Anwartschaftsrechte auf Altersversorgung

Eine „eigene Beitragsleistung“ i.S.d. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. für den Erwerb von Anwartschaften auf eine Altersversorgung liegt auch dann vor, wenn im Wege einer Entgeltumwandlung eine wertgleiche Versorgungszusage erteilt wird.

FG BW v. 1.6.2022 – 4 K 3551/09, EFG 2011, 2066; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 30/11

#### b) Versorgungsleistungen an Dritte

Der Vermögensübergeber kann im Fall einer Vermögensübergabe von Todes wegen Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch für bestimmte dritte Personen vorbehalten, sofern sie zum sog. *Generationennachfolge-Verbund* gehören. Hierzu zählen solche Personen, die gegenüber dem Erben bzw. den sonstigen letztwillig bedachten Vermögensübernehmern Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche hätten geltend machen können oder sich stattdessen mit den ihnen (vermächtnisweise) ausgesetzten Versorgungsleistungen bescheiden. Dabei ist ein bereits vor Begründung des Erb- oder Pflichtteilsrechts diesbezüglich ausgesprochener Verzicht unschädlich.

FG Köln v. 30.6.2011 – 10 K 1682/08, EFG 2011, 1781; Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 34/11

#### c) Verjährung einer Verlustfeststellung nach § 10d EStG

Auch vor Anwendung der einschränkenden Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG i.d. Fassung des JStG 2007 kommt eine Verlustfeststellung nach § 10d EStG nicht mehr in Betracht, wenn die Einkommensteuerfestsetzungen nicht mehr änderbar sind und der verbleibende Verlust nach § 10d EStG durch den Soll-Verlustabzug verbraucht ist.

FG Düsseldorf v. 4.11.2011 – 16 K 4643/09 F, EFG 2011, 1696; Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 20/11

### 9. Kinderermäßigungen

#### a) Kindergeld bei Überspringen von Ausbildungsstellen

Ein in Vollzeit arbeitendes Kind, das eine Zusage für einen Ausbildungsplatz erhält, allerdings entsprechend seiner Bewerbung nicht für den nächst möglichen Ausbildungsbeginn, sondern für einen späteren Ausbildungstermin, ist nicht schon ab Zugang der Ausbildungsplatzzusage, sondern erst mit Ablauf des Monats zu berücksichtigen, in dem die Ausbildung theoretisch auch schon früher hätte begonnen werden können.

FG Münster v. 1.6.2011 – 11 K 4202/10 Kg, EFG 2011, 1633; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 38/11

#### b) Kindergeld: Vermutung der Richtigkeit der Akten der Agentur für Arbeit

Behauptet der Antragsteller, dass in einem Telefongespräch des Kindes mit der Agentur für Arbeit etwas anderes besprochen worden sei, als in einem Aktenvermerk in den Akten der Agentur vermerkt ist, ist dies kein geeignetes Beweismittel. Vielmehr gilt für die Akten der Agentur für Arbeit die Vermutung der Richtigkeit.

FG Köln v. 23.9.2010 – 10 K 1966/09, EFG 2011, 1723; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 70/10

#### c) Übergangszeit bei Kindergeld

Die in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG vorgesehene Übergangszeit von vier Monaten ist verfassungsgemäß und über den Gesetzeswortlaut hinaus auch nicht verlängerbar.

FG Münster v. 1.6.2011 – 11 K 3869/10 Kg, EFG 2011, 1810; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 42/11

#### d) Nachzahlungen bei volljährigem behinderten Kind

Nachzahlungen von Arbeitslosengeld II und Einstiegs-geld nach dem SGB II sind bei einem volljährigen behinderten Kind im Zuflussmonat zu erfassen.

FG München v. 29.3.2011 – 13 K 617/10, EFG 2011, 1725; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 35/11

### e) Einkünfte und Bezüge bei Kind in Berufsausbildung mit eigenem Kind

Bei einem in Berufsausbildung befindlichen unverheirateten Kind mit eigenem Kind ist ein Unterhaltsanspruch gegenüber dem Kindesvater nicht bei Ermittlung der Bezüge zu berücksichtigen. Denn aufgrund der Ausbildung der Kindesmutter besteht kein Unterhaltsanspruch nach § 1615 I Abs. 2 Satz 2 BGB.

FG Nds. v. 27.6.2011 – 16 K 123/11, EFG 2011, 1909; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 46/11

### f) Übertragung des Betreuungsfreibetrags

Die Regelungen zur Übertragung des Betreuungsfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 7 Halbs. 2 EStG i.d. für VZ 2000 bis 2002 geltenden Fassung sind verfassungsgemäß. FG BW v. 16.1.2009 – 13 K 299/04, EFG 2011, 1703; Rev. eingelegt, Az. des BFH: III R 49/10

## ■ Erstattungsüberhänge bei Sonderausgaben

### Neuerungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011

von Dipl.-Kfm. Thomas Gebhardt, StB\*

*Der steuerliche Abzug von Sonderausgaben ist durch das Zufluss-Abfluss-Prinzip geprägt. Dabei wird ein positiver Betrag von Sonderausgaben unterstellt. Gesetzlich unregelt war bislang die Erstattung von Sonderausgaben. Da es „negative“ Sonderausgaben nicht gibt, wurden Erstattungsüberhänge systembrüchig im Jahr ihrer wirtschaftlichen Veranlassung nacherfasst. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 hat der Gesetzgeber nun eine Regelung für diese Fälle getroffen.*

#### 1. Bisherige Handhabung: Rücktrag

Zugegeben: Der Fall ist selten, dass einem Steuerpflichtigen Beiträge, die als Sonderausgaben berücksichtigt worden waren, in einem späteren Zeitraum erstattet werden. Dies gilt jedenfalls für die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2-3a EStG. **Beachten Sie:** Anders verhält es sich mit der Kirchensteuer. Deren Erstattung für vorausgegangene Steuerjahre ist ein regelmäßig vorkommender Sachverhalt.

**Bislang keine gesetzliche Regelung für Erstattungsüberhang:** Noch seltener ist der Fall, dass die erstatteten Beträge die in demselben Jahr gezahlten Sonderausgaben übersteigen. Ein solcher Erstattungsüberhang fand bislang keine gesetzliche Regelung. Doch „negative Sonderausgaben“ sieht das Berechnungsschema der Einkommensteuer nicht vor.

**Praktizierter Verrechnungsmechanismus:** Deshalb entwickelten die Finanzverwaltung und – dieser folgend – die Rechtsprechung einen Mechanismus, nach dem erstattete Sonderausgaben zu verrechnen waren:

- horizontale Verrechnung in demselben VZ gleichartiger Sonderausgaben;
- Rücktrag eines verbleibenden Erstattungsüberhanges in den vorherigen VZ.

Die danach vorzunehmende Verrechnung gleicht sehr der Regelung des § 10d EStG – nur dass es an einer solchen Gesetzesregelung fehlte.

**Verfahrensrechtlich** erfolgte der Rücktrag als *rückwirkendes Ereignis* i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies führte ggf. zu einer Verzinsung der dadurch ausgelösten Einkommensteuerzahlung. Gleichzeitig war die damit ver-

bundene Kirchensteuerzahlung wiederum im Jahr der Zahlung als Sonderausgabe abzugsfähig.

**Mögliche Kaskadenänderung bei Kirchensteuer:** Hierdurch konnte es gerade bei erstatteter Kirchensteuer zu einer Kaskadenänderung kommen. Dabei führte die rückwirkende Verrechnung im Rücktragsjahr zu einem neuen Erstattungsüberhang. Dieser löste dann seinerseits eine weitere rückwirkende Änderung wegen Erstattungsüberhanges aus.

**Ausschluss der Kaskadenänderung:** Bemerkenswert ist in dem Zusammenhang ein Urteil des FG Münster (FG Münster v. 31.7.2008 – 4 K 610/07 E). Danach wird eine Kaskadenänderung nicht ermöglicht, wenn zwischen dem Jahr der Erstattung und dem Verrechnungsjahr ein Jahr *ohne* Kirchensteuerabzug liegt. Denn in diesem Fall fehlt es an einer wirtschaftlichen Entlastung durch den Erstattungsrücktrag in dem betreffenden Jahr. Ein weitergehender Rücktrag hat dann zu unterbleiben.

**Beraterhinweis:** Die beschriebene Systematik bleibt trotz der Gesetzesänderung ab VZ 2012 weiterhin für Erstattungsüberhänge bis *einschließlich* VZ 2011 gültig.◀

#### 2. Neuregelung ab VZ 2012: Hinzurechnung als Einkünfte

Die aufwendige Änderung von Steuerbescheiden und damit verbundene Steuerzahlungen entfallen bei Erstattungsüberhängen ab VZ 2012. Hierzu sieht § 10 Abs. 4b EStG n.F. eine Verrechnung der Erstattungen mit Aufwendungen der *jeweiligen* Nummer für Sonderausgaben der § 10 Abs. 1 Nr. 2-3a EStG vor. Dasselbe gilt für Kirchensteuerbeträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

**Trennung der jeweiligen Sonderausgabenarten:** Es kommt hierdurch zu einer Trennung der jeweiligen Sonderausgabenarten. Somit bleibt insbesondere der Sonderausgaben-Abzug von Beiträgen für die Basisversorgung (Krankenversicherungsbeiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3

\* Der Autor ist Inhaber der KGB KANZLEI GEBHARDT in Köln und Stv. Vorsitzender des Ausschusses Steuerrecht der Steuerberaterkammer Köln. Der Autor gibt seine eigene Auffassung wieder.

## Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

ESTG) von einer Verrechnung mit Erstattungen anderer Sonderausgabenarten verschont. Dies war im Regierungsentwurf noch anders vorgesehen.

**Zukünftige Erstattungsverrechnung:** Künftig werden also Sonderausgaben vorrangig innerhalb *derselben* Sonderausgaben-Nummer mit etwaigen Erstattungen verrechnet. Ein danach verbleibender Überhang wird dann dem *Gesamtbetrag der Einkünfte* hinzugerechnet. **Beachten Sie:** In gleicher Weise werden *Zuschüsse* zu diesen Sonderausgaben behandelt.

**Der Gesamtbetrag der Einkünfte erhöht sich** mit allen steuerlichen und rechtlichen Konsequenzen, die an dessen Höhe knüpfen: Verlustausgleich nach § 10d EStG, Spen-

denabzug, Kindergeldansprüche, Unterhaltsberechnungen u.a.

### 3. Zusammenfassung

Die bis einschließlich VZ 2011 vorgesehene rückwirkende Änderung von Steuerbescheiden durch Erstattungsüberhänge bei den Sonderausgaben entfällt ab VZ 2012. Hierbei werden Erstattungen und Zuschüsse nur mit Sonderausgaben der jeweiligen Nummer des § 10 Abs. 1 Nr. 2-3a EStG verrechnet. Ein Überhang wird dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet. Dies hat entsprechende Rechtsfolgen für davon abhängige steuerliche oder rechtliche Bezugsgrößen.

## Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

### ■ Nachzahlungs- und Erstattungsinsen

#### Offene Fragen und empfehlenswerte Gestaltungen

von Dipl.-Finw. Bernhard Paus\*

#### 1. Einführung

**Gerechte, wechselseitige Gleichbehandlung ...:** Sieht ein geschäftlicher Vertrag eine Verzinsung vor und legen die Vertragspartner, um späteren Streitigkeiten vorzubeugen, vorab den Zinssatz fest, sehen sie es als selbstverständlich an, dass beide *denselben* Zinssatz zu zahlen haben. Ähnliche Vorstellungen gerechter, wechselseitiger Gleichbehandlung dürfte der Gesetzgeber im Jahr 1990 bei Einführung der Steuerzinsen vor Augen gehabt haben. Entgegen anfänglichen Planungen hat er sich entschieden, Erstattungsinsen als Einnahmen zu besteuern. Deshalb sah er es als konsequent an, umgekehrt Nachzahlungsinsen zum Abzug zuzulassen und sie nach demselben Prozentsatz zu berechnen. **Beachten Sie:** Leider hat er sich für die rechtssystematisch fehlerhafte Lösung eines Abzugs bei den Sonderausgaben statt bei den BA/WK entschieden.

**... wird zu einseitig benachteiligender Regelung:** Rund 10 Jahre später hat der Gesetzgeber in dem viel geschmähten StEntlG 1999/2000/2002 die früheren Bedenken beiseitegeschoben und den Verlockungen höherer Staatseinnahmen nachgegeben:

- der steuerliche Abzug der Nachzahlungsinsen wurde gestrichen,
- die Besteuerung der Erstattungsinsen jedoch beibehalten.

Das bisherige „symmetrische Normgefüge“ (so die Wortwahl des BFH) wurde zugunsten der Staatskasse durch eine einseitig die Steuerzahler benachteiligende Regelung ersetzt.

#### 2. Liegt die Veranlassung der Einkommensteuer im Bereich der privaten Lebensführung?

Die verschiedenen Reaktionen der Rechtsprechung auf diese Rechtsänderung lassen sich nur dann sachgerecht würdigen, wenn man zuvor der Frage der Veranlassung der Einkommensteuer einige Aufmerksamkeit widmet.

**Ausgangspunkt** ist ein einfacher, unbestrittener Tatbestand: Ein Gewerbetreibender zahlt Einkommensteuer auf seinen Gewinn. Ohne Betrieb und ohne Gewinn fällt keine Steuer an, wenn man davon absieht, dass allzu oft fiktive Gewinne versteuert werden müssen. Die privaten Umstände, die bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden – etwa Familienstand, Zahl der Kinder, Höhe der Sonderausgaben u.Ä. – mindern lediglich die Steuerschuld. Sie begründen allein nie eine Zahlungspflicht. Die Einkommensteuer ist deshalb wie die Körperschaftsteuer, bei der das nie in Frage gestellt worden ist, *ausschließlich* durch die erzielten Einkünfte veranlasst. Der BFH hat zwar in ständiger Rechtsprechung anders entschieden, dafür jedoch nie eine überzeugende Begründung nennen können.

#### 3. Stellungnahme des BFH zu der gesetzlichen Begünstigung des Fiskus

**In seiner ersten Äußerung hat der BFH dem Gesetzgeber bestätigt**, er habe den steuerlichen Abzug der Nachzahlungsinsen streichen dürfen (BFH v. 15.11.2006 – XI R 73/03, BStBl. II 2007, 387 = EStB 2007, 130). Zwar räumt der BFH ein, dass mit den Steuerzinsen faktisch ein Kredit abgegolten wird. Das systemwidrige Abzugsverbot sei gleichwohl gerechtfertigt, weil Zinsen für einen Bankkredit zur Bezahlung der Steuerschulden steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten. Deshalb müsse

\* Der Autor war bis zu seiner Pensionierung Sachbearbeiter im Fachreferat einer OFD.

dasselbe für einen entsprechenden Kredit der öffentlichen Hand gelten. **Beachten Sie:** Erspart hat sich der BFH Überlegungen, ob der Gesetzgeber für Kredite an den Steuerzahler im Ergebnis niedrigere Zinsen gutschreiben darf, als er selbst für seine Kredite in Rechnung stellt.

**Fehlerhafter Ausgangspunkt:** Gegen diese Argumentation ist einzuwenden, dass Zinsen für einen entsprechenden Bankkredit bei sachgerechtem Verständnis des steuerlichen *Veranlassungsprinzips* als BA/WK anerkannt werden müssten. Da die Einkommensteuer durch die Einkünfte veranlasst ist, gilt dasselbe für Zinsen zur Erfüllung dieser Zahlungspflicht mit Hilfe eines Kredits. Die Argumentation des BFH sieht letztlich so aus, dass die fehlerhafte Beurteilung einer Fallgruppe (Bankdarlehen zwecks Steuerzahlung) als Begründung dafür dient, derselbe Fehler müsse folgerichtig bei einer verwandten Fallgruppe (Nachzahlungszinsen) wiederholt werden.

**Das angebliche Abzugsverbot ist löcherig:** Am Rande ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen oft genug den durch die Steuerzahlung veranlassten Zinsaufwand steuerlich geltend machen können: Sie müssen lediglich nach dem Grundgedanken des Zwei-Konten-Modells die Einkommensteuer aus vorhandenen, eigenen Mitteln begleichen und die deshalb nötig werdenden Kredite für Aufwendungen im Bereich der Einkünfteerzielung einsetzen.

#### 4. Vorteile für den Fiskus auch bei der Körperschaftsteuer

**Der zweite Schritt in der Entwicklung der Rechtsprechung** befasste sich mit Nachzahlungszinsen bei der Körperschaftsteuer (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470). Für diese Zinsen hatte der Gesetzgeber ein Abzugsverbot eingeführt (§ 10 Nr. 2 KStG), um Kapitalgesellschaften insoweit nicht günstiger zu behandeln als Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diesen Gedanken der Gleichbehandlung hält der BFH für ausreichend, ein systemwidriges Abzugsverbot zu rechtfertigen. Leider hat er nicht erkannt, dass die als erforderlich angesehene Gleichbehandlung erneut eine Gleichbehandlung im Unrecht darstellt.

**Überzeugende Rechtfertigung?** In diesem Urteil äußert sich der BFH erstmals zu der unterschiedlichen Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen. Darin liege kein „Wertungswiderspruch“. Die unterschiedliche Behandlung rechtfertige sich aus den unterschiedlichen Regelungen

- für die Besteuerung von Kapitaleinkünften einerseits und
- der fehlenden Möglichkeit zum Abzug privater Schuldzinsen andererseits.

Dieser eigenartige Gedanke wird jedoch nicht näher erläutert. Dem BFH ist offenbar nicht aufgefallen, dass die genannten Regelungen zwar für die widersprüchliche Behandlung verantwortlich zeichnen, dass sie jedoch nicht einmal ansatzweise eine Rechtfertigung liefern, weder dafür, dass der Fiskus höhere Zinsen verlangt, noch für die in dem Abzugsverbot liegende Verletzung des steuerlichen Nettoprinzips.

**Der Sache nach keine Nebenleistungen!** Am Rande ist darauf hinzuweisen, dass die Bezeichnung der Nachzahlungszinsen als steuerliche Nebenleistungen, die der BFH in dem Leitsatz herausstellt und die möglicherweise seine Entscheidung zu Lasten der Kapitalgesellschaften beeinflusst hat, den wirtschaftlichen Charakter der Nachzahlungszinsen unzutreffend wiedergibt. Zwar stammt die Bezeichnung als Nebenleistungen vom Gesetzgeber (§ 3 Abs. 4 AO). Das ändert jedoch nichts daran, dass die Zinsen – wie der BFH selbst anerkennt – sich ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Entgelt für eine Kreditgewährung darstellen. Belegt wird das sehr deutlich durch die Berechnung nach der Dauer der Kapitalüberlassung. Ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach sind die Zinsen also keineswegs bloße „Nebenleistungen“ zur Steuer – wie etwa Verspätungszuschläge –, sondern Entgelt für eine besondere Leistung des Fiskus.

#### 5. Entscheidung zugunsten der Bürger, leider auf der falschen Ebene?

**Verfehltter Ausgangspunkt?** Sachgerechter äußert sich die jüngste Entscheidung des BFH (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503). Zwar bestätigt er die frühere Auffassung, Nachzahlungszinsen seien nicht abziehbar. Dafür wird die kaum verständliche Begründung geboten, das gesetzliche Abzugsverbot (§ 12 Nr. 3 EStG) beseitige den wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart. Dabei übersieht der BFH (gezielt?), dass der Gesetzgeber die wirtschaftlichen Zusammenhänge nicht qua Anordnung *ändern*, sondern lediglich *bestimmen kann* (aber nicht immer *bestimmen darf!*), dass sie für die Besteuerung unberücksichtigt bleiben. Die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein systemwidriges, die wirtschaftlichen Zusammenhänge nicht berücksichtigendes Abzugsverbot werden damit nicht ausgeräumt.

**Gedanke der Steuergerechtigkeit!** Rückhaltlos zuzustimmen ist der Aussage des BFH, ein „symmetrisches Normgefüge“ sollte Nachzahlungs- und Erstattungszinsen steuerlich in derselben Weise behandeln. Deshalb hat der BFH es als folgerichtig angesehen, Erstattungszinsen bei der Einkommensteuer steuerfrei zu stellen. Dabei hat er ausdrücklich offen gelassen, ob eine unterschiedliche Behandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verfassungsrechtliche Grundsätze verletzt. Offenbar hält er es nicht für ausgeschlossen, dass rechtsstaatliche Grundsätze eine Gleichbehandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen verlangen.

#### 6. Uneinsichtige Reaktion des Gesetzgebers

**Vorrang der Fiskalinteressen!** Bedauerlicherweise hat der Gesetzgeber nicht die Hinweise des BFH zu einer sachgerechten, verfassungsrechtlich einwandfreien Zinsregelung aufgegriffen, sondern sich wieder einmal allein von dem Wunsch nach höheren Staatseinnahmen leiten lassen. Eine gesetzliche Sonderregelung (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG) verlangt die Besteuerung der Erstattungszinsen – sogar rückwirkend für alle noch offenen Fälle (§ 52a Abs. 8 Satz 2 EStG). Da beim BFH Revisionen zu Erstattungszinsen bei der Einkommenssteuer anhängig sind (Az. des BFH: VIII R 36/10 und 1/11), könnte er die Gelegenheit nutzen,

## Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

- zum einen sich zum Inhalt der gesetzlichen Neuregelung zu äußern und damit die angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken zu konkretisieren,
- zum anderen zu der Berechtigung einer rückwirkenden Verschärfung der bisherigen, vom BFH zugunsten der Steuerzahler interpretierten Regelung Stellung zu nehmen.

**Eigene Auffassung:** Dem BFH ist uneingeschränkt zuzustimmen, soweit er die Auffassung vertritt, Nachzahlungs- und Erstattungszinsen müssten steuerlich nach denselben Maßstäben behandelt werden. Der wirtschaftliche Gehalt einer Kreditgewährung verlangt jedoch, dass *beide* Arten von Zinsen steuerlich erfasst werden. Dazu müsste das BVerfG die Abzugsverbote sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Körperschaftsteuer für verfassungswidrig erklären. Ob man das als eine realistische Möglichkeit ansehen darf, lässt sich kaum abschätzen, zumal verschiedene Senate des BFH unterschiedliche Auffassungen vertreten. Dass der Gesetzgeber den früher geschaffenen Missstand von sich aus aufgrund verfassungsrechtlicher oder steuersystematischer Überlegungen bereinigt, darauf wird niemand zu hoffen wagen, der sich die bisherige Qualität der Leistungen des steuerlichen Gesetzgebers vor Augen hält.

## 7. Wie reagiert man als Steuerzahler?

### a) Erstattungszinsen

**Einkommensteuer:** Geht es um die Besteuerung von Erstattungszinsen zur Einkommensteuer, liegt eine klare Empfehlung auf der Hand: Wegen der beim BFH anhängigen Verfahren sollten die Steuerpflichtigen gegen alle einschlägigen Bescheide

- Einspruch einlegen und
- Ruhen des Verfahrens beantragen.

**Beachten Sie:** Ob sich ein Antrag auf *Aussetzung der Vollziehung* empfiehlt, sollte dagegen im Einzelfall sehr genau überlegt werden.

**Für die Körperschaftsteuer** gilt derselbe Ratschlag: Zwar sind die Erfolgsaussichten als bescheidener einzuschätzen. Da das FA jedoch wegen der anhängigen Revision (Az. des BFH: I R 80/10) einem Antrag auf Ruhen des Verfahrens zustimmen *muss*, geht der Steuerzahler kein Kostenrisiko ein.

### b) Nachzahlungszinsen

**Schwieriger** fällt die Entscheidung, wenn das FA Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer nicht zum Abzug zulässt. Da das Gesetz diese Frage ausdrücklich regelt (§ 12 Nr. 3 EStG), müsste wegen dieser Frage das BVerfG angerufen werden. Der einzelne Steuerpflichtige kann sich allerdings kaum eine Chance ausrechnen, bei einer Verfassungsbeschwerde aus Karlsruhe auch nur eine Sachentscheidung (anstelle eines Nichtannahmebeschlusses) zu erhalten.

**Günstiger** wären die Erfolgsaussichten, wenn der BFH dem BVerfG diese Frage vorlegen würde. Dazu wiederum müsste es jemandem gelingen, den BFH zu einer Änderung seiner Auffassung zu bewegen: Ein Unterfangen, an

dem schon viele Steuerpflichtige trotz bester sachlicher Argumente gescheitert sind. Wer hier den Gang durch die Instanzen in Erwägung zieht, hat deshalb

- ein hohes Kostenrisiko
- gegen doch sehr bescheidene Erfolgchancen abzuwägen.

## 8. Wann empfehlen sich Ausweichgestaltungen?

Die erste Entscheidung eines FG zur rückwirkenden gesetzlichen Änderung sieht diese als verfassungsrechtlich unbedenklich an (Beschluss des FG Schl.-Holst. v 1.6.2011 – 2 V 35/11, EFG 2011, 1687, Beschwerde eingelegt, Az. des BFH: VIII B 95/11). Wie der BFH und ggf. das BVerfG die Rechtslage beurteilen werden, lässt sich nicht sicher voraussagen. Deshalb stellt sich die Frage, wie weit es möglich und ggf. sinnvoll ist, durch eine gezielte Gestaltung des Sachverhalts Nachzahlungs- und/oder Erstattungszinsen zu vermeiden.

**Künftige Nachzahlungszinsen vermeiden?** Gibt es eine sichere, nicht zu teure Methode, drohende, voraussichtlich nicht abziehbare Nachzahlungszinsen durch absetzbare Bankzinsen zu ersetzen? Als eine Art Vorüberlegung, der auch für sich genommen praktische Bedeutung zukommt, sollte man sich einen anderen Fall vor Augen halten: Das FA verlangt im Anschluss an eine Betriebsprüfung eine Nachzahlung, die einen zusätzlichen Kreditbedarf auslöst. Nach der zitierten (angreifbaren) Rechtsprechung des BFH können die Zinsen nicht als BA/WK abgezogen werden, wenn die Kreditmittel unmittelbar für die geforderte Überweisung an das FA eingesetzt werden.

**Zinsbelastung verlagern!** Abhilfe verspricht hier ein Vorgehen nach dem Muster des Zwei-Konten-Modells, das für die Abgrenzung der privaten von den betrieblichen Zinsaufwendungen entwickelt worden ist. Der Steuerpflichtige müsste also in dem obigen Beispiel die Kreditmittel für betriebliche Zwecke einsetzen, etwa Anschaffungen oder Lohnzahlungen, die Nachforderung des FA dagegen aus vorhandenen Eigenmitteln bestreiten. Dazu wird er oft genötigt sein, die Betriebseinnahmen für einige Zeit auf einem besonderen Konto anzusammeln. Ein entsprechendes Vorgehen ist übrigens auch bei andern Einkunftsarten denkbar. In Sonderfällen kann es sich sogar empfehlen, anstelle einer Kreditaufnahme vorhandenes Kapitalvermögen, in erster Linie festverzinsliche Wertpapiere, zu veräußern.

Vorsichtshalber sollte dieses Vorgehen sogar bei Kapitalgesellschaften erwogen werden. Der BFH (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470) hat angedeutet, er könne auch für einen Bankkredit zur Begleichung von Steuernachzahlungen ein Abzugsverbot aussprechen; gewissermaßen um diese Fälle nicht gegenüber den Fällen einer Nachzahlung an das FA zu begünstigen (erneut der Gedanke der Gleichbehandlung im Unrecht?).

## 9. Bedeutung der 15-Monatsfrist

**Vorgezogener Zahlungstermin:** Soll eine Nachzahlung wegen der drohenden Zinsforderung (mit Zinssätzen weit über dem Marktzins) vermieden werden, gewinnt die 15-Monatsfrist des Gesetzes Bedeutung. Wer etwa durch einen Antrag auf Festsetzung höherer Vorauszahlungen er-

reicht, dass der sonst als Nachzahlung geforderte Betrag bereits fünf Monate nach dem Jahresende fällig gestellt wird, der zahlt 10 Monate vor dem Beginn des finanzamtlichen Zinszeitraums. Muss er die Zahlung mit Kredit finanzieren, fallen für diese 10 Monate Zinsen an, die er zwar bei entsprechender Gestaltung steuerlich geltend machen kann, die er jedoch gleichwohl lieber vermieden hätte. Selbst wenn der Steuerpflichtige die Zahlung aus vorhandenen Eigenmitteln bestreiten kann, erleidet er einen rechnerischen Zinsverlust, weil er die fraglichen Mittel für diese 10 Monate nicht Ertrag bringend anlegen konnte. **Beachten Sie:** In gewissem Sinne gewährt er dem Fiskus ein Darlehen, ohne dafür Dank oder Zinsen erwarten zu dürfen.

**Fälligkeitstermin entscheidend!** Ist eine Nachzahlung abzusehen, liegt unter dem Gesichtspunkt der Zinsbelastung das optimale Ergebnis darin, dass der Betrag genau 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres fällig und aus vorhandenen, ggf. vorsorglich bereit gestellten Eigenmitteln beglichen wird. Gleichzeitig sollte der hierdurch entstehende oder erhöhte Kreditbedarf in den Bereich einer Einkunftsart verlagert werden. Die Zinsen für einen Bankkredit sind nach Abzug der steuerlichen Entlastung derzeit regelmäßig weit günstiger als die vom FA in Rechnung gestellten 6 %.

**Empfehlungen für die Praxis!** Maßnahmen, um diese Zielsetzung – annähernd – zu erreichen, können in einem Antrag auf Festsetzung zusätzlicher Vorauszahlungen bestehen, aber auch in dem rechtzeitigen Einreichen einer – ggf. berichtigten – Steuererklärung. In Frage kommt dieses Vorgehen insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung, wenn sich eine unstrittige Gewinnerhöhung abzeichnet. **Beachten Sie:** Eine Anpassung der Vorauszahlungen ist allerdings nur bis zum Ablauf der 15-Monatsfrist zulässig. Danach könnte in Sonderfällen – insbesondere bei hohen Beträgen – eine Veranlagung unter *Vorbehalt der Nachprüfung* beantragt werden.

## 10. Erstattungen vermeiden bzw. vorziehen!

**Zu erwartende Erträge:** Geht es um erwartete Erstattungen, stellt sich die Frage, ob die Erstattungszinsen des FA günstiger sind als die erzielbaren Erträge (meist verein-

nahmte oder ersparte Zinsen) bei früherer Zahlung des Betrags. Nach Ablauf der 15-Monatsfrist sind hierfür allein wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich. Im Augenblick muss man nämlich davon ausgehen, dass alle in Frage kommenden Erträge versteuert werden müssen. **Beachten Sie:** Unter Umständen gelten dabei allerdings abweichende Steuersätze, nämlich die Abgeltungsteuer einerseits, der normale Steuersatz andererseits (etwa bei erspartem betrieblichem Zinsaufwand). Lediglich, wenn die beiden Alternativen (frühzeitige Erstattung oder spätere Erstattung mit Erstattungszinsen) wirtschaftlich gleichwertig erscheinen, könnte man die bescheidene Möglichkeit berücksichtigen, dass die Erstattungszinsen entsprechend der bisherigen Auffassung des BFH steuerfrei vereinnahmt werden könnten. Nach der Gesetzesänderung müsste jetzt allerdings das BVerfG dem Gesetzgeber eine entsprechende Verpflichtung auferlegen.

**15-Monatsfrist:** Besteht die Möglichkeit, die Erstattung nennenswerte Zeit vor Ablauf der 15-Monatsfrist zu erhalten, ist für diesen Zeitraum eine Vergleichsrechnung nicht erforderlich: Den Erträgen der frühzeitig verfügbaren Mittel würden Zinsen des FA i.H.v. 0 % gegenüber stehen. Deshalb ist in aller Regel zu empfehlen, in diesem Zeitfenster eine mögliche Erstattung zum frühest möglichen Zeitpunkt zu vereinnahmen.

**Frühzeitige Prüfung:** Die sich anbietende Maßnahme ist naturgemäß ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen. Ist z.B. abzusehen, dass der Gewinn deutlich niedriger ausfällt als bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angenommen wurde, kann eine Herabsetzung bereits im Laufe des Jahres beantragt werden. Im Zweifel sollte als Beleg eine vorläufige Gewinnberechnung (meist vorläufige Bilanz samt GuV-Rechnung) vorgelegt werden.

Auch nach Ablauf des Jahres kommt bis zum Ende der 15-Monatsfrist eine Herabsetzung der Vorauszahlungen in Betracht. Dabei sollte dann im Zweifel eine vollständige Steuererklärung eingereicht werden, verbunden jedoch mit einem Antrag auf baldige Herabsetzung der Vorauszahlungen – insbesondere, wenn die Veranlagung etwa wegen Rückfragen (oder Überlastung) des FA voraussichtlich längere Zeit in Anspruch nehmen wird.

## ■ Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen

### Der Anwendungsbereich des § 37b EStG

von Dipl.-Finw. (FH) Roland Kuhardt-Junghans, StB\*

#### I. Einleitung

Seit Menschengedenken ist es üblich, anlässlich von Feiertagen, Geburtstagen, Jubiläen oder anderer besonderer Ereignisse Geschenke darzureichen. Dies erfolgt nicht nur auf privater, sondern auch auf geschäftlicher Ebene. Bei den Zuwendungsempfängern handelt es sich neben Arbeitnehmern regelmäßig um Geschäftspartner, deren Mitarbeiter u.Ä. Beim Empfänger können solche Zuwen-

dungen zu einem *geldwerten Vorteil* führen, den dieser zu versteuern hat.

Anlässlich der in Deutschland ausgetragenen Fußballweltmeisterschaft 2006 und der hierbei in erheblichem Umfang erfolgten Zuwendung von VIP-Karten wurde von der Finanzverwaltung ein Erlass herausgegeben BMF v. 22.8.2005 – IV B 2 - S 2144 - 41/05, BStBl. I

\* Roland Kuhardt-Junghans ist Geschäftsführer bei der NPP Niethammer, Posewang & Partner GmbH, Hamburg.

2005, 845 = FR 2005, 960), in dem erstmals die Möglichkeit der Übernahme einer pauschalen Steuer durch das zuwendende Unternehmen geregelt wurde. Mit Einfügung des § 37b EStG wurde die Möglichkeit einer pauschalen Versteuerung i.R.d. JStG 2007 gesetzlich verankert.

### 1. Vorschrift des § 37b EStG

§ 37b EStG ermöglicht es Steuerpflichtigen, die auf Sachzuwendungen entfallende Einkommensteuer mit einem pauschalen Steuersatz i.H.v. 30 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) zu übernehmen und i.R.d. Lohnsteuer-Anmeldung an das zuständige Betriebsstätten-FA abzuführen. Die pauschal besteuerte Sachzuwendung bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte des Zuwendungsempfängers außer Ansatz.

**Besteuerungsgegenstand** sind demnach sämtliche Zuwendungen, die *zusätzlich* zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden und nicht in Geld bestehen. Nach der Sichtweise der Finanzverwaltung kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen beim Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen.

**Ausgenommen** sind hiervon lediglich

- sog. *Streuartikel* mit einem Wert von nicht mehr als 10 €,
- Aufmerksamkeiten,
- Sachbezüge, die einem Arbeitnehmer im überwiegend betrieblichem Interesse gewährt werden,
- steuerfreie Sachbezüge sowie
- bestimmte Sachbezüge, die bereits nach anderen Normen pauschal versteuert wurden.

**In die Bemessungsgrundlage** für die pauschale Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich der Umsatzsteuer einzubeziehen.

**Wahlrecht:** Hinsichtlich der Anwendung der Norm ist zu berücksichtigen, dass das Wahlrecht zur pauschalen Besteuerung grundsätzlich nur *einheitlich* für *alle* innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen ausgeübt werden kann. **Beachten Sie:** Für Zuwendungen an Dritte bzw. eigene Arbeitnehmer gewährt die Finanzverwaltung jedoch jeweils ein *gesondertes* Wahlrecht.

### 2. Urteil des FG Hamburg vom 20.9.2011

**§ 37b EStG auch bei fehlender Steuerpflicht auf Empfängerseite?** Im vorgenannten Verfahren (FG Hamburg v. 20.9.2011 – 2 K 41/11) stritten die Beteiligten darüber, ob die Pauschalierungsvorschrift des § 37b EStG auch auf Sachzuwendungen Anwendung findet, die bei ihren Empfängern nicht zu einem einkommensteuerpflichtigen Zufluss führen. Die Frage, ob die Vorschrift auch dann anzuwenden sei, wenn der Wert der Zuwendung einen Betrag i.H.v. 35 € (*Freigrenze*) nicht überschritt, war ebenfalls Gegenstand des Verfahrens.

**Der Sachverhalt:** Das beteiligte FA stellte i.R.d. Lohnsteuer-Außenprüfung fest, dass die Klägerin (eine Kapitalgesellschaft) in den Kalenderjahren 2007-2009 Sachzuwendungen an Geschäftspartner getätigt hatte. Im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung übte die Klägerin das

Wahlrecht für eine pauschale Besteuerung der Zuwendungen gem. § 37b EStG aus. Unter Hinweis auf den koordinierten Ländererlass (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297-b/07/0001 – DOK 2008/0210802, EStB 2008, 207 = FR 2008, 534, BStBl. I 2008, 566) wurden dabei *sämtliche* Zuwendungen der pauschalen Besteuerung unterworfen – unabhängig davon, ob die Zuwendung beim jeweiligen Empfänger tatsächlich einen einkommensteuerpflichtigen Zufluss begründete. Der Großteil der Geschenke hatte einen Wert von weniger als 35 €.

**Das FG** kam i.R.d. rechtlichen Würdigung zu dem Ergebnis, dass die Einbeziehung sämtlicher Zuwendungen rechtmäßig sei und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. Insbesondere komme es nicht darauf an, ob eine Zuwendung beim Empfänger zu einem steuerpflichtigen Zufluss führe oder nicht.

**Typisierende Sichtweise verlange keine Prüfung der tatsächlichen Steuerpflicht:** Diese Sichtweise begründete das FG damit, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, dass Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer beim Empfänger regelmäßig einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellen. Der Gesetzgeber gehe also *typisierend* von der Steuerpflicht beim Empfänger aus. § 37b EStG sei zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens eingeführt worden, damit dem Zuwendenden die Möglichkeit eröffnet wird, die Einkommensteuer der Empfänger pauschal zu ermitteln und abzuführen. Mithin seien in der Regel nur Geschenke, die aus privaten Gründen zugewendet werden, beim Empfänger nicht steuerpflichtig.

**Durch die Regelung des § 37b EStG** solle gerade die

- praktikable und
- pauschale

Durchführung einer Besteuerung ermöglicht werden, ohne im Einzelfall prüfen zu müssen, ob tatsächlich eine Steuerpflicht auf der Empfängerseite besteht. Aufgrund der Ausgestaltung als Wahlrecht sei die i.R.d. § 37b EStG erfolgende Typisierung aus Gründen der Praktikabilität zulässig. Dies gelte auch im Hinblick darauf, dass der Steuersatz von 30 % recht niedrig sei.

**Revision zugelassen:** Das FG Hamburg hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache sowie wegen der Fortbildung des Rechts bzw. der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Von dieser Möglichkeit hat die Klägerin zwischenzeitlich Gebrauch gemacht.

## II. Kritische Würdigung

### 1. Anwendungsbereich des § 37b EStG

#### a) Besteuerung sämtlicher Zuwendungen mit einem Wert von mehr als 10 €

**Die Entscheidung des FG überzeugt nicht,** soweit der Anwendungsbereich der Vorschrift des § 37b EStG unabhängig von der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf sämtliche Zuwendungen übertragen wird. In fehlerhafter Auslegung der Pauschalierungsvorschrift hat das FG darauf abgestellt, dass aufgrund des in § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG enthaltenen Verweises auf Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht danach

zu unterscheiden ist, ob die Aufwendungen für das jeweilige Geschenk einen Betrag i.H.v. insgesamt 35 € überschreiten oder nicht.

**Ausweislich der Gesetzesbegründung** sollten nach dem Entwurf des § 37b EStG Sachzuwendungen, die einkommensteuerrechtlich als Geschenk i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu beurteilen sind, der Pauschalierungsnorm des § 37b EStG unterliegen. In Abweichung davon enthält der endgültige Wortlaut des § 37b EStG jedoch lediglich einen Bezug auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

**Der Geschenk-Begriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG:** Unter Berücksichtigung des allgemeinen Rechtsverständnisses handelt es sich bei Geschenken i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG um Geschenke, die aufgrund des Überschreitens der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Freigrenze von 35 € nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen werden (vgl. u.a. *Wied* in Blümich, § 4 EStG Rz. 713 [Okt. 2010] und *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 1151 [Okt. 2011]). Soweit das FG auch Geschenke der Wahlrechtsausübung des § 37b EStG zuordnet, die den vorgenannten Betrag nicht erreichen, ist diese Verfahrensweise demnach nicht von der betreffenden Norm gedeckt. Die vom FG erfolgte Auslegung stellt sich als fehlerhaft dar.

**Mit dem in Abweichung vom Gesetzesentwurf erfolgten Bezug auf § 4 Abs. 5 Satz Nr. 1 EStG** hat der Gesetzgeber klar zu erkennen gegeben, dass Geschenke, die den Betrag i.H.v. 35 € nicht übersteigen, nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG fallen. Sofern der Gesetzgeber entsprechend der Annahme des FG unabhängig vom tatsächlichen Betriebsausgabenabzug eine Besteuerung sämtlicher Geschenke beabsichtigt hätte, wäre entsprechend dem Gesetzesentwurf Bezug auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG genommen worden. Ausweislich der aktuellen Fassung des § 37b EStG ist dies jedoch nicht erfolgt.

## b) Systematik des EStG

**Einkommensteuerpflicht der Zuwendung als zwingende Voraussetzung für § 37b EStG:** Des Weiteren überzeugt die Entscheidung des FG auch insoweit nicht, als es die Vorschrift des § 37b EStG unabhängig davon für anwendbar hält, ob die betreffende Zuwendung beim Empfänger tatsächlich einen einkommensteuerpflichtigen Zufluss begründet.

**Entgegen der Rechtsauffassung des FG** stellt das Vorliegen der Einkommensteuerpflicht der Zuwendung beim Empfänger ausweislich des Gesetzeswortlautes eine für die Anwendung des § 37b EStG zwingende Voraussetzung dar. Dies hat der Gesetzgeber mit dem Wortlaut der Vorschrift, wonach „Steuerpflichtige ... die *Einkommensteuer* einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten ... erheben können“, eindeutig zum Ausdruck gebracht. Die fehlende Einkommensteuerpflicht der Zuwendung beim Empfänger schließt eine Anwendung der Pauschalierungsvorschrift demnach aus (vgl. hierzu auch FG Düsseldorf v. 6.10.2011 – 8 K 4098/10 L).

Der Umstand, dass § 37b EStG ein Wahlrecht beinhaltet, ersetzt diese Voraussetzung – entgegen der Annahme der Finanzverwaltung und des FG – nicht. Eine hiervon abweichende Beurteilung widerspräche der Rechtssystematik des EStG, wonach die Besteuerung einer Zuwendung die Zuordnungsmöglichkeit zu einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG voraussetzt. Eine Erhebungsnorm ist daher nicht geeignet, die Steuerpflicht von nicht steuerbaren Zuwendungen zu begründen (vgl. auch BFH v. 15.2.2006 – VI R 92/04, BStBl. II 2006, 528 = EStB 2006, 131).

**Systemwidrig hält die Finanzverwaltung** das Vorliegen einer Betriebseinnahme bzw. von Arbeitslohn im koordinierten Ländererlass vom 29.4.2008 (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297-b/07/0001 – DOK 2008/0210802, EStB 2008, 207 = FR 2008, 534, BStBl. I 2008, 566) nicht als grundlegende Voraussetzung für eine Besteuerung der Zuwendung gem. § 37b EStG (vgl. auch *Drenseck* in Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 37b Rz. 3). Bei § 37b EStG handelt es sich lediglich um eine *Erhebungs-* und nicht um eine *Besteuerungsvorschrift*, so dass sich die von der Finanzverwaltung und vom FG erfolgte Auslegung als unzutreffend erweist.

**Bezogen auf Geschenke mit einem Wert von maximal 35 €** gilt dies auch unter Berücksichtigung des *Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit der Mittel*, da dieser die Erhebung von Einkommensteuer auf „Vorteile“ verbietet, deren Wert weit geringer ist als der vom Zuwendenden aufzubringende Kosten- und Verwaltungsaufwand, um den auf den einzelnen Empfänger entfallenden Vorteil festzustellen. **Beachten Sie:** Hierbei ist insbesondere auch die für Arbeitnehmerverhältnisse ergangene Rechtsprechung für sog. *Aufmerksamkeiten* zu berücksichtigen, bei denen eine Bereicherung des Empfängers auch wegen der Geringfügigkeit der Zuwendungen zu verneinen ist.

Der Wille des Gesetzgebers, für diejenigen Zuwendungen eine Vereinfachungsregelung einzuführen, die beim Empfänger *tatsächlich* einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellen, ist darüber hinaus dem Gesetzesentwurf für ein JStG 2007 (BT-Drucks. 16/2712, Seite 55) zu entnehmen.

## c) Geschenkbezug im Ertragsteuerrecht

Nach ständiger Rechtsprechung entspricht der Geschenkbezug des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung (u.a. BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394).

**Unentgeltlichkeit bei Schenkung...:** Gemäß § 516 Abs. 1 BGB ist eine Schenkung eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn sich beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung – für den Empfänger erkennbar – nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht (vgl. u.a. BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108).

**... ist keine Leistung bei den Einkunftsarten:** Unter Berücksichtigung der hiernach von der Rechtsprechung auf-

gestellten Definition können Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG keiner der unter § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG enumerativ aufgezählten Einkunftsarten zugeordnet werden, da letztere stets eine Leistung voraussetzen. Nach der Definition des Geschenkbegriffs i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht ein Zusammenhang mit einer Leistung nicht.

#### d) Sachbezogene Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte

Sofern bei Ausübung des Wahlrechts des § 37b EStG

- sowohl betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden,
- als auch Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unabhängig vom Vorliegen einer tatsächlichen Einkommensteuerpflicht

beim Empfänger der Besteuerung unterworfen werden, liegt eine sachbezogene Gleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten vor, da lediglich die in § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Zuwendungen unabhängig von der Wahlrechtsausübung einer Einkommensteuerpflicht beim Empfänger unterliegen.

**Widerspruch zum gesetzlichen Vereinfachungsgedanken:** Die sachbezogene Gleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten kann nicht mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Vereinfachungsgedanken begründet werden.

**Beachten Sie:** Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die typisierende Annahme einer Einkommensteuerpflicht bei den Empfängern zur Besteuerung einer erheblichen Anzahl von regelmäßig nicht steuerbaren Sachverhalten führt, da Geschenke im Gegensatz zu betrieblich veranlassten Zuwendungen nicht als Gegenleistung für bestimmte Leistungen des Empfängers gedacht sind. Sie stehen nicht in unmittelbarem zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung. Die betriebliche Sphäre des Empfängers wird bei der Gewährung von Geschenken daher regelmäßig nicht berührt, lediglich die betriebliche Sphäre des Zuwendenden. Eine Einkommensteuerpflicht beim Empfänger besteht in diesen Fällen demnach nicht.

**Übergang von rechtmäßiger zu rechtswidriger Besteuerungspraxis:** Bei Annahme der *Typisierung* erfolgt im Ergebnis ein Übergang von einer rechtmäßigen zu einer rechtswidrigen Besteuerungspraxis. Die Typisierung steht damit in einem deutlichen Missverhältnis zu dem vom Gesetzgeber angestrebten Vorteil der Vereinfachung.

Soweit mit der Wahlrechtsausübung für die Anwendung des § 37b EStG auch Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG – unabhängig von der Einkommensteuerpflicht beim Empfänger – der Besteuerung unterworfen werden, ist die Norm nicht geeignet, den vom Gesetzgeber verfolgten Zweck – die Beseitigung des bestehenden Erhebungsdefizits hinsichtlich der Besteuerung der beim Empfänger tatsächlich steuerpflichtigen Zuwendungen – zu erfüllen. **Beachten Sie:** Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber bei Geschenken i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ausweislich der Gesetzesbegründung fehlerhaft von einer regelmäßigen Einkommensteuerpflicht beim Empfänger ausgeht. Dies gilt

insbesondere auch für Zuwendungen an „Steuerausländer“ (vgl. hierzu FG Düsseldorf v. 6.10.2011 – 8 K 4098/10 L).

**Fazit:** Die Möglichkeit der Wahlrechtsausübung allein für die in § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Zuwendungen besteht nicht, so dass die vom FG angenommene Typisierung nicht zulässig sein kann.

#### e) Pauschale Versteuerung der steuerpflichtigen Zuwendungen

**Parallelität zu § 37a EStG?** Die vom FG erfolgte Anwendung des § 37b EStG auch auf Zuwendungen, die beim Empfänger nicht zu einem einkommensteuerpflichtigen Vorteil führen, entspricht im Ergebnis dem Verfahren des § 37a EStG, wonach „das Unternehmen, das Sachprämien i.S.d. § 3 Nr. 38 EStG gewährt, die Einkommensteuer für den Teil der Prämien, der nicht steuerfrei ist, pauschal erhebt“.

**Bei § 37a EStG** ist der gesamte Wert der den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließenden Prämien die Bemessungsgrundlage für die pauschale Steuer. Letztere beträgt lediglich 2,25 % der Bemessungsgrundlage, da dem Gesetzgeber bewusst war, dass eine Einkommensteuerpflicht entsprechender Prämien die Ausnahme ist.

**Der Unterschied zwischen § 37a EStG und § 37b EStG** besteht demnach darin, dass

- § 37a EStG lediglich eine pauschale Besteuerung der steuerpflichtigen Zuwendungen vorsieht und auf der zweiten Stufe aus Vereinfachungsgründen sämtliche Prämien in die Bemessungsgrundlage einbezieht, während
- § 37b EStG eine pauschale Besteuerung der steuerpflichtigen Zuwendungen vorsieht und entgegen der Annahme des FG und der Finanzverwaltung nur die hierfür getätigten Aufwendungen als Bemessungsgrundlage für die pauschale Steuer bestimmt.

Für eine unabhängig von einer tatsächlichen Einkommensteuerpflicht beim Empfänger erfolgende Einbeziehung sämtlicher Aufwendungen für Sachzuwendungen hätte § 37b EStG vom Gesetzgeber demnach entsprechend § 37a EStG dahingehend ausgestaltet werden müssen, dass sämtliche Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung der steuerpflichtigen Zuwendungen einbezogen werden. Dies hat der Gesetzgeber ausweislich der Formulierung der Vorschrift jedoch versäumt. Des Weiteren hätte der Pauschsteuersatz dann entsprechend § 37a EStG deutlich niedriger ausfallen müssen.

## 2. Fazit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Anwendung des § 37b EStG nach der Systematik des EStG und dem aktuellen Wortlaut der Vorschrift einen steuerbaren Tatbestand beim Zuwendungsempfänger bedingt. Diese Voraussetzung war in dem beim FG Hamburg entschiedenen Urteilssachverhalt nicht gegeben, so dass das Urteil des FG Hamburg nicht überzeugt.

Das Urteil überzeugt auch insoweit nicht, als es den Anwendungsbereich des § 37b EStG unabhängig vom tat-

## Literaturempfehlungen

sächlichen Wert auf sämtliche Geschenke erstreckt, obwohl sich die Norm ausweislich des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ausschließlich auf Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bezieht und somit nach allgemeinem Rechtsverständnis auf Geschenke, deren Wert 35 € übersteigt.

### III. Hinweise für die Beratungspraxis

Die Beratungspraxis zeigt, dass „die Suche“ nach Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer mittlerweile auch bei geringfügigem Umfang zum Standardrepertoire einer jeden Lohnsteuer-Außenprüfung gehört.

**Die Wahlmöglichkeit:** Diesbezüglich wird der Steuerpflichtige regelmäßig vor die Wahl gestellt, hinsichtlich der erfolgten Sachzuwendungen

- Unterlagen für die Fertigung von Kontrollmitteilung zur Verfügung zu stellen oder
- alternativ eine pauschale Versteuerung nach § 37b EStG vorzunehmen.

Die Versteuerung durch die Finanzverwaltung erfolgt hierbei regelmäßig unabhängig davon, ob die Zuwendung bei deren Empfänger zu einem einkommensteuerpflichtigen Zufluss führt oder nicht.

**Die Wahl der pauschalen Versteuerung gem. § 37b EStG** wird von Steuerpflichtigen und deren steuerlichen Beratern bei Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer regelmäßig deshalb „in Kauf genommen“, weil eine Ausfertigung von Kontrollmitteilungen und die damit gegebenenfalls verbundenen Sanktionen für die Zuwendungsempfänger vermieden werden soll.

Darüber hinaus halten sich die betragsmäßigen Belastungen einer entsprechenden Pauschalversteuerung bei klei-

nen und mittleren Unternehmen regelmäßig in Grenzen, sofern der Wert des jeweiligen Geschenks einen Betrag i.H.v. 35 € nicht übersteigt. Der Aufwand eines Rechtsbehelfsverfahrens steht daher in einer Vielzahl von Fällen nicht im Verhältnis zu dem Ergebnis eines möglichen Erfolges.

**Beraterhinweis:** Aufgrund

- des Urteils des FG Düsseldorf v. 6.10.2011 – 8 K 4098/10 L, und
- der hinsichtlich der Entscheidung des FG Hamburg v. 20.9.2011 – 2 K 41/11 beim BFH unter dem Az: VI R 52/11 anhängigen Revision

bietet sich für Steuerpflichtige und deren steuerliche Berater nunmehr die Möglichkeit, die Zulässigkeit der von der Finanzverwaltung im koordinierten Ländererlass vom 29.4.2008 niedergelegten Rechtsauffassung zum Anwendungsbereich des § 37b EStG mit geringem Aufwand überprüfen zu lassen. **Beachten Sie:** Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich der vom Gesetzgeber und vom FG Hamburg als niedrig bezeichnete Pauschsteuersatz tatsächlich als hoch erweist, wenn man berücksichtigt, dass die Belastung bei Geschenken an Geschäftspartner, deren Wert 35 € übersteigt, durch die fehlende Berücksichtigungsfähigkeit als Betriebsausgabe regelmäßig verdoppelt wird. Bezogen auf Geschenke an Arbeitnehmer ist darüber hinaus zu beachten, dass die pauschale Besteuerung nicht zu einer Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung führt.◀

**Mehr zum Thema:** Warnke, Neue Pauschalierungsmöglichkeit für Sachzuwendungen – Zweifelfragen und erste Lösungsansätze, EStB 2007, 216.

## Literaturempfehlungen

Dipl.-Finw., M.A. Achim Nettersheim

### ■ EÜR: Ausnahme vom Zufluss-/Abflussprinzip

Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist eine Art der vereinfachten Gewinnermittlung, wenn weder nach Handels- noch nach Steuerrecht eine Buchführungspflicht besteht. Die Einnahmen-Überschussrechnung unterscheidet sich vom Betriebsvermögensvergleich ganz wesentlich dadurch, dass das Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG Anwendung findet. Allerdings greift das Zufluss-/Abflussprinzip nicht immer. So wird es in den Fällen des § 4 Abs. 3 S. 4 EStG durchbrochen. Hiernach gilt:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens

sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Christian Stahl u. Alexander Mann beschäftigen sich in FR 2011, 1139 mit der Norm des § 4 Abs. 3 S. 4 EStG hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen“.

**Beraterhinweis:** Mandred Ritzrow beschäftigt sich in zwei Beiträgen in EStB 2010, 464 u. EStB 2011, 74 mit grundlegenden Fragen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (z.B. berechtigter Personenkreis, Wahlrecht zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 u. Abs. 3 EStG).◀

## ■ Nachweis bei Krankheitskosten: Gesetzgeber kippt BFH-Rechtsprechung

**Krankheitskosten als agB:** Mit dem StVereinfG 2011 hat der Gesetzgeber die bisherigen Verwaltungsanweisungen zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten (R 33.4 EStR 2008) gesetzlich festgeschrieben. Die zu erbringenden Voraussetzungen ergeben sich aus § 64 EStDV. Hiernach muss der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall erbracht werden, z.B. durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel.

**Anderslautende BFH-Rechtsprechung:** Die gesetzliche Festschreibung der Nachweiskriterien ist eine Reaktion auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung. Denn mit Urteilen v. 11.11.2010 hatte der BFH seine Rechtsprechung geändert (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, EStB 2011, 104 = FR 2011, 540; v. 11.11.2010 – VI R 17/09, EStB 2011, 103 = FR 2011, 433). Das Gericht sah keine Notwendigkeit darin, die Zwangsläufigkeit bestimmter Krankheitskosten, die nicht stets und eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können, durch Vorlage eines amtsärztlichen Attestes vor Beginn der Behandlung nachzuweisen. Mit der Neuregelung will der Gesetzgeber die vor den BFH-Entscheidungen bestehende langjährige Verwaltungspraxis fortführen.

*Heiko Haupt* setzt sich in DStR 2011, 2443 kritisch mit der gesetzlichen Neuregelung zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten auseinander. Während der BFH formalisierte Nachweispflichten ausdrücklich verneint habe, würden genau diese durch die gesetzliche Neuregelung verlangt. Der Autor hält die Gesetzesänderung aus mehreren Gründen für verfassungsrechtlich problematisch.

**Beraterhinweis:** Die Neuerungen sind in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Wichtige Informationen zu der neuen steuerlichen Behandlung von Krankheitskosten (großzügigere Linie des BFH, teilweise Korrektur durch den Gesetzgeber) finden Sie auch bei *Paus*, EStB 2011, 446.◀

## ■ Pauschalversteuerung von erstattetem Verpflegungsmehraufwand

*Sabine Ziesecke* u. *Can Tüzel* weisen in NWB 2011, 4322 darauf hin, dass Mitarbeiter nicht selten über drei Monate hinaus zum Kunden, zu ausländischen Niederlassungen usw. entsandt würden. Es sei dann üblich, dass der entsendende ArbG für den gesamten Entsendungszeitraum kontinuierlich Verpflegungsmehraufwendungen erstatte.

**Während der ersten drei Monate** der Auswärtstätigkeit sehe das Gesetz für die Zahlung von Verpflegungsmehraufwendungen die steuerfreie Erstattung vor. Wenn der ArbG in diesem Zeitraum mehr als die gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge erstatte, könnten diese Mehrbeträge unter bestimmten Voraussetzungen pauschal mit 25 % Lohnversteuert werden (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG).

**Ab dem vierten Monat** der Auswärtstätigkeit sei eine steuerfreie Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht mehr möglich. Grundsätzlich müsste danach eine Versteuerung der gezahlten Verpflegungsmehraufwendungen nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen bei jedem einzelnen Mitarbeiter erfolgen. Die Autoren untersuchen, ob nach dem Gesetzeswortlaut bzw. dem Sinn und Zweck der Norm auch *nach* Ablauf des dritten Monats der Auswärtstätigkeit möglicherweise eine pauschale Versteuerung mit einem Steuersatz von 25 % in Betracht kommt. Sie bejahen dies.

**Beraterhinweis:** ArbG, die erstattete Verpflegungsmehraufwendungen ab dem vierten Monat pauschal versteuern wollen, sollten sich nach Autorenauffassung rechtlich absichern und vorab eine entsprechende lohnsteuerliche *Anrufungsauskunft* einholen.◀

## ■ Teilverzicht auf Pensionszusage

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern (GGF) ist es sehr beliebt, eine Altersversorgung über die eigene GmbH aufzubauen. Zu diesem Zweck lassen sich GGF eine Pensionszusage erteilen. Eine solche kann sich jedoch gerade beim Verkauf der GmbH als problematisch erweisen. Die meisten Käufer sind nicht bereit, die GmbH-Anteile zu übernehmen, wenn eine solche Verpflichtung besteht. Um nicht den Verkauf der Anteile scheitern zu lassen, bleibt dem Begünstigten oftmals keine andere Wahl, als auf die Pensionszusage zu verzichten.

**Teilverzicht:** Hierbei wird nicht selten ein Teilverzicht vereinbart. Dabei wird mit dem GGF eine Änderungsvereinbarung hinsichtlich seiner Pensionsanwartschaft getroffen. Diese sieht vor, dass in Zukunft ein *weiteres Anwachsen* der Anwartschaft nicht mehr stattfindet – mithin künftig zu erdienende Pensionsanwartschaften auf 0 € herabgesetzt werden. Dabei wird die zugesagte Altersversorgung im Ergebnis auf den bereits bestehenden erdienten Anspruch reduziert. Auf diesen Anspruch verzichtet der Begünstigte nicht.

**Über die steuerlichen Folgen einer solchen Vereinbarung** informiert die OFD Niedersachsen (OFD Nds. v. 15.6.2011 – S 2742 - 202 - St 242, GmbHR 2011, 1176; lesen Sie hierzu auch die Beiträge von *Klaus Altendorf* in GmbHR 2011, 1186 sowie *Carlo H. Borggreve* u. *Hans-Joachim Kaufmann* in GmbH-StB 2011, 374).

*Thomas Egner/Joachim Sartoris* beschäftigen sich in DB 2011, 2804 mit den steuerlichen Folgen eines Teilverzichts auf die Anwartschaft einer betrieblichen Versorgungsleistung und erläutern die Auswirkungen an einem Fallbeispiel.

**Beraterhinweis:** *Ralf Demuth* u. *Claas Fuhrmann* geben in KÖSDI 2011, 17618 einen Überblick über die aktuellen Rechtsentwicklungen der letzten drei Jahre auf dem Gebiet der betrieblichen Altersvorsorge. Dabei richten die Autoren ihr Hauptaugenmerk auf Pensionszusagen an GGF von Kapitalgesellschaften. Ebenso: *Jan Chr. Schumann*, GmbH-StB 2011, 181.◀

## ■ BERATER-TAG 2011

Am 29.11.2011 fand zum zweiten Mal der BERATER-TAG statt, unser Seminar zu den steuerlichen Berater-Zeitschriften des Verlages Dr. Otto Schmidt. In diesem Jahr stand er unter dem Thema:

### Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

#### Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

Wo im Einzelnen welche steuer-, haftungs-, zivil- (und auch berufs-) rechtlichen Gefahren für den steuerlichen Berater lauern – das zeigten die beiden erfahrenen Referenten (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) dem überaus interessierten und aktiven Publikum in einer sehr dynamischen und lebhaften Veranstaltung.

**Extrem beratungsorientiert und intensiv auf die Belange der Zuhörerschaft eingehend** navigierten RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund flexibel durch die einzelnen – mitunter miteinander verzahnten – Sachgebiete. Bereits die eingangs von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund vorgestellten

- Probleme um die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus dem Mandatsvertrag (u.a. Schadensersatz, Verjährungsfragen),
- ergänzt um Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerberatungspraxen und
- anschließend erläuterte Haftungsfragen im Zusammenhang mit Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!)

## Impressum

**Redaktion:** RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette Stuhldreier (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlages, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

**Verlag** Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

**Anzeigenleitung:** Thorsten Deuse, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/9 37 38-421, Fax 0221/9 37 38-942, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 12 vom 1.1.2012.

**Satz:** rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57532 Wissen

**Druck:** Kliemo Printing AG, Hütte 53, B-4700 Eupen

**Erscheinungsweise:** Jeweils zum 25. eines Monats.

**Bezugspreis:** Jahresabonnement 169,- €, Einzelheft 16,90 €, Jahresabonnement in Kombination mit dem „Erbchaft-Steuer-Berater“ 279,- €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

**Bestellungen** bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahreschluss.

ISSN 1437-9112

fürten zu einer regen Diskussion des interessierten Publikums. Der Weg über spezielle Problemfelder bei „Krisenmandaten“, die den steuerlichen Berater oftmals auch in eine Zwickmühle zwischen Mandant und Dritten (wie Banken) bringen, führte sodann zu den von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth jeweils anhand von Praxisfällen angesprochenen Themenbereichen wie z.B.:

- Wie lässt sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen mit/ohne Versorgungsleistungen – unter Beachtung von Sperrfristen, Differenzen zwischen Gesetztext und Auffassung der Finanzverwaltung – die Realisierung stiller Reserven vermeiden?
- Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast
- Welche GrESt-Befreiungen stellen sich bei verschiedenen Rechtsformen?

Sowohl die anregende Form der fachlich exzellenten Präsentation, die rege Beteiligung der Teilnehmer als auch die intensiven fachlichen Gespräche in den Seminarpausen lassen den **BERATER-TAG 2012** mit Spannung erwarten!

Wir danken allen Teilnehmern für die Teilnahme und freuen uns, wenn Sie auch im nächsten Jahr wieder dabei sind! Genaue Veranstaltungsdaten werden rechtzeitig bekannt gegeben.

Redaktion

**Hinweis für den Leser:** Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

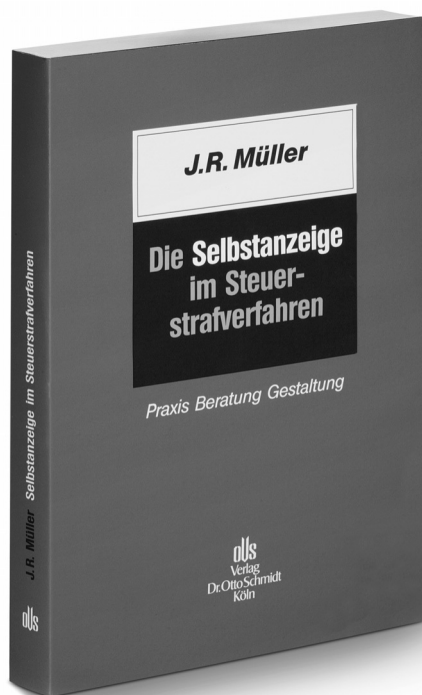
Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

# Scheibchenweise war gestern

Das am 3.5.2011 in Kraft getretene Schwarzgeldbekämpfungsgesetz legt dem Prozedere der Selbstanzeige deutlich strengere Maßstäbe an.

Als steuerlicher Berater haben Sie sich neuen Herausforderungen zu stellen, riskiert doch Ihr Mandant bei einer unvollständigen Selbstanzeige seine Straffreiheit, während gleichzeitig Ihr Haftungsrisiko steigt. Die Beratung ist zudem außerordentlich diffizil, denn neben steuerrechtlichen Aspekten fließen auch strafrechtliche in die Selbstanzeigeberatung ein.

In dieser Neuerscheinung werden Ihnen Inhalt und Auswirkungen dieser äußerst beratungsintensiven Materie dargestellt und erläutert. Aufgezeigt werden u.a. die Informationsquellen und -wege der



J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren** Praxis Beratung Gestaltung. Von RA,FAST Jürgen R. Müller. 2012, 396 Seiten Lexikonformat, brosch., 49,80 €. ISBN 978-3-504-16563-5.

Finanzverwaltung, die Beratungsgesichtspunkte vor Erstattung einer Selbstanzeige, die Problematik der Selbstanzeige nach § 371 AO und der Berichtigungserklärung nach § 153 AO.

Alle relevanten Aspekte werden mit zahlreichen Hinweisen, Beispielen und Musterschriftsätzen veranschaulicht. Besondere Aufmerksamkeit wurde dabei auch auf die konkrete Anfertigung von Selbstanzeigen gelegt.

Nutzen Sie das Praxis-Know-how des Autors, dem langjährigen Verteidiger in Steuer – und Wirtschaftsstrafsachen, und reservieren Sie sich bereits jetzt Ihr Exemplar.

Mehr Infos unter  
[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren** 396 Seiten Lexikonformat, brosch. 49,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-16563-5.

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

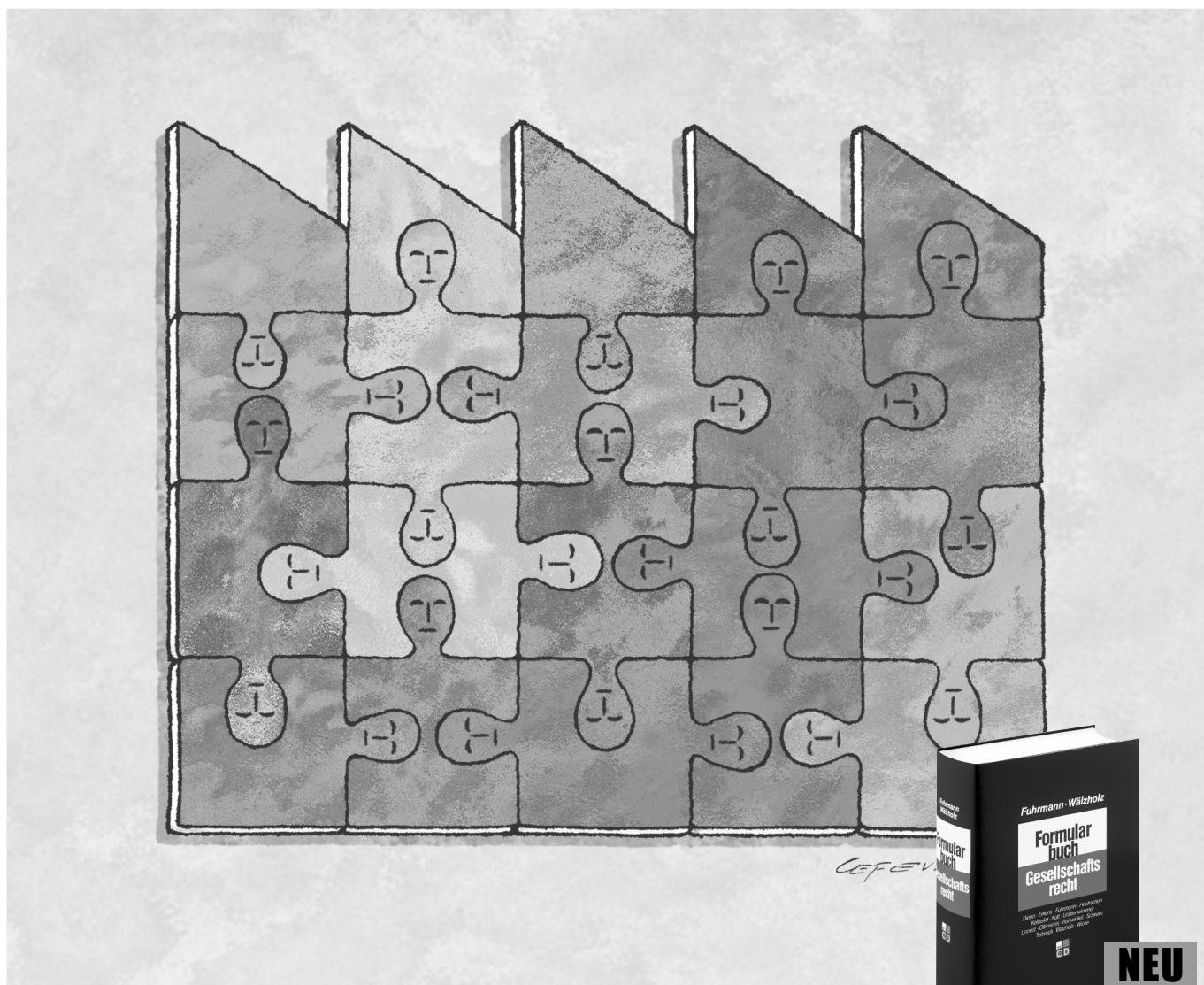
Datum

Unterschrift

12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# Wie Sie das Gesellschaftsleben formvollendet gestalten.



Greifen Sie einfach zu dem neuen **Formularbuch Gesellschaftsrecht** aus dem Verlag Dr. Otto Schmidt. Denn das hat die passenden Muster samt praktischen Erläuterungen für jeden Sachverhalt und alle Rechtsformen – von der Gründung bis zur Liquidation. Auch für Konzerne und Umwandlungen. Mit steuer- und kostenrechtlichen Hinweisen.

Nach Fallgruppen geordnet stehen Ihnen komplette Mustersätze mit sicheren Wegweisern und Checklisten zur Verfügung, mit denen Sie die zugrunde liegenden Fallgestaltungen durchspielen können, und sich dann einfach nehmen, was Sie brauchen.

Fuhrmann/Wälzholz, Formularbuch Gesellschaftsrecht. Jetzt Probe lesen und bestellen bei [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

Fuhrmann/Wälzholz (Hrsg.) **Formularbuch Gesellschaftsrecht** Herausgegeben von RAuStB Dr. Lambertus J. Fuhrmann und Notar Dr. Eckhard Wälzholz. Bearbeitet von 14 Experten aus der gesellschaftsrechtlichen Gestaltungs- und Notariatspraxis. 2012, rd. 2.000 Seiten Lexikonformat, gbd., inklusive CD mit den Mustern, 149,- €. Erscheint im März. ISBN 978-3-504-30019-7

# Dem Igel eine Nasenlänge voraus.

Längst sind Immaterialgüterrechte und die damit einhergehenden Praxisprobleme des geistigen Eigentums nicht nur für Großkonzerne, sondern zunehmend auch für viele mittelständischen Unternehmen ein Thema.

Entsprechend häufiger werden Sie als Berater nach der steuerlichen Behandlung rund um das Thema geistigen Eigentums befragt. Und diese Beratung kann Sie vor schwierige Fragen stellen, deren Beantwortung doch eine erhebliche Relevanz für Ihre Mandanten hat.

In dieser Neuerscheinung werden erstmals die steuerliche Behandlung für Immaterialgüterrechte umfassend aufbereitet und Lösungsansätze für die häufigsten Praxisfragen aufgezeigt. Die zahlreichen



Haase (Hrsg.) **Geistiges Eigentum** Nationales und Internationales Steuerrecht der immateriellen Wirtschaftsgüter. Herausgegeben von RA, FAStr Dr. Florian Haase unter Mitarbeit von 10 weiteren Autoren. 2012, 901 Seiten Lexikonformat, gbd., 129,- €. ISBN 978-3-504-26025-5

Querverweise, die Sie in jedem Kapitel für jede behandelte Steuerart finden, tragen dazu bei, stets den Bezug zur Gesamtsystematik des Steuerrechts herzustellen.

In nationaler Hinsicht geht es hier insbesondere um die steuerliche Behandlung von Einkünften in den einzelnen Steuerarten sowie um Bilanzierungs- und Bewertungsfragen. International stehen die beschränkte Steuerpflicht, DBA, Verrechnungspreise und die Hinzurechnungsbesteuerung im Mittelpunkt.

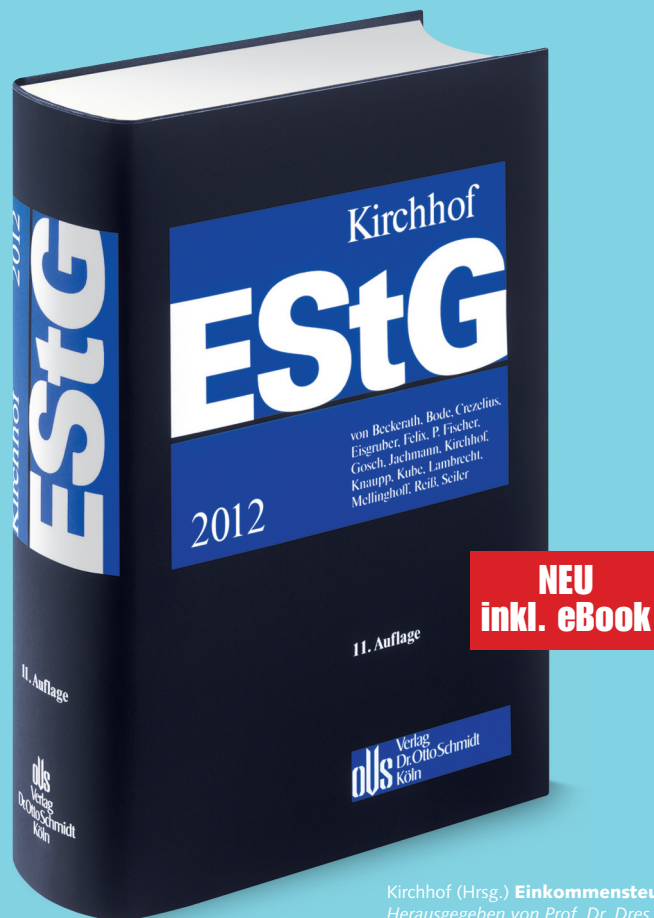
Die Autoren, ausschließlich Praktiker – veranschaulichen die schwierige Materie durch zahlreiche Beispiele, Formulierungsvorschläge und Handlungsanweisungen. Probelesen unter und bestellen bei [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Haase **Geistiges Eigentum**  
901 Seiten Lexikonformat, gbd. 129,- € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-26025-5.

Name \_\_\_\_\_ Straße \_\_\_\_\_ PLZ \_\_\_\_\_ Ort \_\_\_\_\_  
Telefon \_\_\_\_\_ Fax \_\_\_\_\_ Datum \_\_\_\_\_ Unterschrift \_\_\_\_\_ 12/11  
Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

# Kirchhof kommt.



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar.  
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.  
Bearbeitet von 15 exzellenten Experten aus Wissenschaft  
und Spruchpraxis. 11., überarbeitete Auflage 2012, rd.  
2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. eBook ca. 150,- €.   
Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23092-0

Pünktlich zur Münchner Steuerfachtagung im März erscheint die Neuauflage dieses großen lesefreundlichen Standardwerkes zur Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum. Ein Kommentar erstklassiger Autoren, aus einem Guss, auf der Basis höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Kompakt, präzise, auf dem Stand 1.1.2012.

Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen. Für eine sichere Beratung und kreative Steuergestaltung. Kirchhof, EStG. Nur bei Ihrer Buchhandlung oder direkt von [www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)

Verlag  
Dr. Otto Schmidt **ols**  
Köln