

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2014

77. Ausgabe | 16. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

37 Editorial

Wagner

Beiträge

- 38 Spatscheck / Wimmer **Wirksamkeit einer trotz Beraterunterstützung unzutreffend abgegebenen Selbstanzeige – nach dem Fall Uli Hoeneß**
- 43 Oppel **Neue Entwicklungen im Rahmen der Wegzugbesteuerung – viele offene Fragen durch die treaty override-Regelung des § 50i EStG**
- 50 Pott **Ein großes Bukett – wenige Früchte: EuGH zur ungarischen Handelssteuer**
- 53 Knepper **Umsatzsteuerliche Organschaft ohne Kopf und Kragen?**
- 57 Krogoll **Verzinsung gem. § 233a AO und Anrechnung von Erbschaftsteuer nach § 35b EStG**
- 62 **Steuermelder**
- 68 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Die Große Koalition hat sich in der Steuerpolitik doch nicht so furchtbar viel vorgenommen. Beim Steueranwaltstag in Berlin im vergangenen November, wenige Wochen nach der Bundestagswahl, war noch nicht viel absehbar. *Matthias Söffing* hatte in seinem Referat „Was wird aus den Wahlversprechen? Ein Ausblick zur Entwicklung des Steuerrechts je nach Ausgang der Bundestagswahl 2013“ vorausgesehen, daß die Themen sich wohl bei der Einführung einer Finanztransaktionssteuer, der Wiedereinführung der Vermögenssteuer, einer Erbschaftsteuerreform und der Behandlung von Selbstanzeigen abspielen würden. Bisher hatte er Recht und es ist noch nicht viel passiert.

Lediglich der Fall *Hoeness* hatte Wasser auf die Mühlen derjenigen gespült, die die strafbefreiende Selbstanzeige noch weiter verschärfen wollen, wohingegen die Finanzminister aller Couleur sie wohl des Geldes und nicht der Moral wegen aufrechterhalten wollen.

II.

Die Amerikaner machten den Schweizer Banken in 2013 das Leben schwer. „Viele Schweizer Banken haben Sicherheit mit dem Verlust ihrer Ehre erkaufte“, so die NZZ in ihrem Jahresfazit am 03.01.2014 („Von Bagatellfällen und Toleranzschwellen“). Man weiß von über 100 Instituten, die diesen Weg gegangen sind und sich damit in Kategorie 2 des US-Programms zur Beilegung des Steuerstreits eingeordnet haben. Ob sie sich in den USA wirklich etwas zuschulden kommen ließen, wissen die meisten dieser Institute aber selbst nicht. „Offenbar gehen die Manager aber lieber in Sack und Asche, als mit der Ungewißheit zu leben, vom US-Justizministerium irgendwann attackiert zu werden“, so das Fazit der NZZ.

III.

Und noch einmal zur Schweiz: Wieder Anfang des Jahres wurde vom Eidgen. Amt für das Handelsregister die Anzahl der eingetragenen Gesellschaften pro Rechtsform und Kanton veröffentlicht: Danach betrug die Summe aller Gesellschaften 572.560. An erster Stelle stehen wie immer die AG mit nun 202.183 (198.432), gefolgt von den Einzelgesellschaften mit 156.964 (156.644). Die GmbH stieg wieder stark von 140.895 auf 149.725. Das Feld der restlichen Rechtsformen ist vergleichsweise unbedeutend und wird von den Stiftungen mit 17.431 (17.647) angeführt, gefolgt von den Kollektivgesellschaften (12.230, Vj. 12.413) und Zweigniederlassungen (10.500, Vj. 10.169). 9.478 Genossenschaften (Vj. 9.688), 7.608 Vereine (7.352), 4.028 ausl. Zweigniederlassungen (4.090) und 1.979 Kommanditgesellschaften (2.081) komplettieren das Bild.

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Redaktion

Kirsten Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)
baeumel@baeumel-aachen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn
j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)
wagner@wagner-joos.de

Die 78. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15.06.2014.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Florian Oppel, Rechtsreferendar in Düsseldorf; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn; *Martin Geraats*, Rechtsreferendar in Bonn; *Karl Krogoll*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Lea Wimmer* und *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwälte in München.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, ERNST & YOUNG AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 123,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Wirksamkeit einer trotz Beraterunterstützung unzutreffend abgegebenen Selbstanzeige – nach dem Fall Uli Hoeneß

Dr. Rainer Spatscheck / Lea Wimmer, München¹

Durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz trat mit Wirkung zum 03.05.2011 die Neufassung des § 371 AO in Kraft. Damit sind die Anforderungen an den Inhalt einer wirksamen Selbstanzeige erneut gestiegen. Der neue § 371 Abs. 1 AO ist wesentlich komplizierter.² Der Steuerpflichtige hat nur noch einen "Schuß", der entsprechend sitzen muß.³ Die Neufassung hat das Risikopotential für alle Berichtenden deutlich erhöht. Bei noch weiteren Einschränkungen durch den Gesetzgeber kann sich auch der gutgläubig Berichtende nicht mehr vollständig vor dem Risiko einer unvollständigen Selbstanzeige schützen. Der Fall Uli Hoeneß macht abermals deutlich, daß es nicht immer gelingt, eine vollständige und damit wirksame Selbstanzeige bei der Finanzbehörde einzureichen, selbst wenn man einen fachlich kompetenten Berater hiermit mandatiert. In bestimmten Fällen führt dies aus Sicht der Verfasser zu einem unbefriedigenden Ergebnis.

Der Beitrag kommt – durch Auslegung des § 371 Abs. 1 AO – zu dem Ergebnis, daß in vergleichbaren Fällen dennoch eine wirksame Selbstanzeige fingiert werden muß. Diese Schlußfolgerung wird mit dem übergeordneten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begründet.

A. Das Problem: Der aktuelle Vollständigkeitsmaßstab des § 371 Abs. 1 AO

Per 03.05.2011 wurde durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz ein neuer Maßstab der Vollständigkeit eingeführt. § 371 Abs. 1 AO setzt seitdem voraus, daß "zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die ursprünglich unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt" werden müssen. Demnach wird die vollständige Berichtigung der unrichtigen Angaben – in zeitlicher und sachlicher Hinsicht – verlangt.⁴ Der Berichtende hat auf alle unverjährten Steuerstraftaten abzustellen und muß sicherstellen, daß er alle Fehler einer Steuerart korrigiert. Weichen die berichtigten Angaben – unabhängig in welchem Umfang – von den tatsächlich erzielten Einkünften ab, so führt dies, soweit es sich nicht um geringfügigste Beträge handelt, zur Unvollständigkeit der Berichtigung.

B. Entwicklung des Lösungsansatzes anhand eines Fallbeispiels

I. Das Problem

Mit der Selbstanzeige hat der Gesetzgeber ursprünglich ein Instrument geschaffen, das es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, rückwirkend die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung zu beseitigen. Mit der Neufassung ist dies für jedermann erheblich erschwert worden.⁵ Vor dem Hintergrund der fiskal- und kriminalpolitischen Zielrichtung der Selbstanzeige stellt sich die Frage, ob die Selbstanzeige noch ihren Zweck erfüllt, wenn die Ausschlussgründe zu weit zu Lasten des Täters ausgelegt werden. Die Selbstanzeige wäre kein wirksames Mittel mehr, dem Steuerpflichtigen sicher die Möglichkeit der Nacherklärung zu verschaffen und der Staatsfinanzierung zu dienen. Sie wird an Attraktivität einbüßen.⁶ Die Politik hat sich auch nach dem jüngst in der Presse intensiv diskutierten Fall Uli Hoeneß mit weiteren Einschränkungsüberlegungen der Selbstanzeige zu Wort gemeldet.⁷ Es kursieren die verschiedensten Überlegungen, die letztlich alle auf eine deutliche Reduzierung der Anwendungsmöglichkeit hinauslaufen.

Das Ausmaß der Problematik der jetzt schon zu komplizierten Regelungstechnik des § 371 AO wird am folgenden Fall deutlich:

Beispiel

Der Steuerpflichtige möchte den Finanzbehörden alle bislang nicht bekannten Besteuerungsgrundlagen mitteilen, beispielsweise eine Geldanlage bei einer Schwei-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Dr. Spatscheck ist Partner und Rechtsanwältin Wimmer ist Mitarbeiterin der Streck Mack Schwedhelm RAE PartGmbH, München Köln Berlin.

2 Spatscheck/Höll, AG 2011, 331ff.; Mack, Stbg 2011, 162 (164).

3 Vgl. dazu Spatscheck/Höll, AG 2011, 331 (332).

4 Vgl. Spatscheck/Höll, AG 2011, 331 (332); Jäger in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 371 Rz. 24.

5 Vgl. Spatscheck/Höll, AG 2011, 331 (332); Mack, Stbg 2011, 162 (164).

6 Vgl. Mack, Stbg 2011, 162 (164).

7 Z.B. FAZ vom 15.03.2014: "Nach Hoeneß-Urteil – Schäuble kündigt mehr Härte gegen Steuerhinterzieher an".

zer Bank. Mangels eigener ausreichender steuerlicher Kenntnisse beauftragt er hiermit einen steuerlichen Berater. Diesem teilt er den maßgeblichen Sachverhalt vollumfänglich mit und übergibt ihm sämtliche Unterlagen, die es ermöglichen, die nachzufordernde Steuer richtig zu errechnen oder jedenfalls im Wege einer Selbstanzeige in Stufen⁸ in einem ersten Durchgang zu schätzen. Um sicher zu sein, daß der Berater alle Fakten der Geldanlage erhält, erteilt er ihm eine Auskunft- und Informationsvollmacht, mit der sich dieser unmittelbar an das Bankhaus wenden und dort die erforderlichen Zahlen abfragen kann. Der steuerliche Berater teilt der Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen sodann im Auftrag des Steuerpflichtigen mit. Aufgrund eines Fehlers in der Sphäre des steuerlichen Beraters ist die Berichtigungserklärung jedoch in nicht unerheblichem Umfang unvollständig.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 371 Abs. 1 AO ist die Berichtigungserklärung des Steuerpflichtigen aufgrund ihrer Unvollständigkeit nicht wirksam.⁹ Da die Voraussetzungen des § 371 Abs. 1 AO nicht erfüllt sind, tritt keine Straffreiheit ein. In Anbetracht der Tatsache, daß der Steuerpflichtige nicht mehr hätte tun können, als die bislang verschwiegenen Einkünfte seinem Berater vollständig mitzuteilen, ist dieses Ergebnis nicht zufriedenstellend und wurde mit großer Wahrscheinlichkeit vom Gesetzgeber als Auswirkung der Neuregelung so nicht gesehen.

Im folgenden wird dargestellt, warum der Regelungsinhalt des § 371 Abs. 1 AO abweichend von seinem Wortlaut im Rahmen der Auslegung richtig zu bewerten ist. Bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige sind auch die Gründe zu berücksichtigen, die zu der fehlerhaften Erklärung geführt haben.

II. Wille des Gesetzgebers

1. Geringfügige Abweichungen

Bereits nach „alter“ Rechtslage¹⁰ galt: Geringfügige Abweichungen zwischen der Nacherklärung und späteren tatsächlichen Steuerfestsetzungen hoben die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht auf.¹¹

Der Wortlaut in § 371 Abs. 1 AO setzt eine Berichtigung der bislang nicht erklärten Besteuerungsgrundlagen „in vollem Umfang“ voraus. Bei der oft schwierigen Ermittlung nacherklärter Kapitaleinkünfte sind Unschärfen bisweilen nicht zu vermeiden und daher im bestimmten Umfang hinzunehmen.¹² Diesem Umstand hat der BGH mit seiner Entscheidung vom 25.07.2011 zur Wirksamkeit von Selbstanzeigen mit geringfügigen Abweichungen Rechnung getragen.¹³ Danach gilt eine Abweichung von bis zu 5 % als unschädlich, wobei es sich nur um eine unbeabsichtigte Abweichung handeln darf – bewußt nicht angegebene Beträge werden von der Rechtsprechung stets als Unwirksamkeitsgrund angesehen.¹⁴ Der BGH hat in dieser Entscheidung insbesondere deutlich gemacht: Maßgeblich

sind die Umstände des Einzelfalls bei Abgabe der Selbstanzeige.¹⁵ Diese sind im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu berücksichtigen. In diese Würdigung ist konkret miteinzubeziehen, ob es sich um bewußte Abweichungen handelt oder ob in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichungen noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden kann.¹⁶ Vermutlich weil es dem Bundesgerichtshof damals noch als normal erschien, daß der Steuerpflichtige seine Selbstanzeige selbst formuliert und abgibt,¹⁷ wird in dieser Entscheidung ein eventuelles Fehlverhalten des über den Sachverhalt voll informierten steuerlichen Beraters nicht behandelt.

Unabhängig von der zahlenmäßig festgelegten Grenze für geringfügige Abweichungen von bis zu 5 % ergibt sich aus den Ausführungen in dieser Entscheidung eindeutig der übergeordnete Wille der Rechtsprechung, die besonderen Umstände des Einzelfalls, die zur Unvollständigkeit geführt haben, zu berücksichtigen. Nach dem Willen des BGH soll weiterhin klar zwischen „unverschuldeten“ und „bewußt“ unvollständigen Erklärungen – bezogen auf das Tätigwerden des Steuerpflichtigen selbst – unterschieden werden.

2. Gesetzgebungsverfahren Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Eben dieser übergeordnete Grundgedanke spielte auch im Rahmen der ursprünglichen Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 371 AO eine entscheidende Rolle.

Die Begründung des ursprünglichen Entwurfs des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes sah vor, daß unbewußte Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten nicht zum Ausschluß der Straffreiheit führen.¹⁸ Die Unwirksamkeit der Selbstanzeige sollte nur dann eintreten, wenn der Täter wußte „oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte“, daß seine Selbstanzeige unvollständig war. Nach der ursprünglichen gesetzgeberischen Intention wäre einer undollos unvollständigen Berichtigung die strafbefreiende Wirksamkeit nicht versagt worden.¹⁹ Allgemeines Bestreben der Gesetzesänderung war vorder-

8 Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, Rz. 212.

9 Es soll kein Fall der undollos zu niedrig angegebenen Bemessungsgrundlage, die zu einer Mehrsteuer von nicht mehr als 5 % führt und an der Wirksamkeit der Selbstanzeige nichts ändert (vgl. BGH vom 25.07.2011 1 StR 631/10, wistra 2011, 428 ff.) vorliegen.

10 Vor Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes am 03.05.2011.

11 BGH vom 14.12.1976 1 StR 196/76, BB 1978, 698.

12 BT-Drucks. 17/5067 (neu), 19.

13 Vgl. hierzu auch Spatscheck/Höll, Stbg 2011, 561 ff.

14 ►► BGH vom 25.07.2011 1 StR 631/10, wistra 2011, 428 ff.

15 BGH vom 25.07.2011 1 StR 631/10 Rz. 57, wistra 2011, 428 ff.

16 BGH vom 25.07.2011 1 StR 631/10 Rz. 57.

17 Das entsprach damals schon nicht der Realität.

18 BT-Drucks. 17/4182, DB0402790, S. 8; so auch BT-Drucks. 17/5067 (neu), 22.

19 BT-Drucks. 17/4182, 3 f.; BT-Drucks. 17/5067 (neu), 22; vgl. hierzu Schwedhelm/Talaska, GmbH-StB 2011, 54 (58);

gründig, in Zukunft Steuerpflichtigen keinen Anreiz dafür zu geben, von den bisher verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen – je nach Entdeckungsrisiko – nach der sogenannten “Salamitaktik” ganz bewußt nur ausgewählte Sachverhalte offenzulegen.²⁰ Der Anreiz zur Offenlegung aller bislang nicht erklärten Besteuerungsgrundlagen sollte indes bestehen bleiben.²¹ Auch nach Sinn und Zweck des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wäre also einer undolos unvollständigen Selbstanzeige die Wirksamkeit nicht abzusprechen.²² Nach Meinung der Literatur ist der Gesetzeswortlaut folglich dahingehend zu interpretieren, daß die nur undolos unvollständige Selbstanzeige als wirksam angesehen wird.²³

In Anbetracht der vorliegenden ratio legis wird im Ergebnis auch hier deutlich, daß die Umstände des Einzelfalls Berücksichtigung finden müssen und eine Differenzierung zwischen undolosen und dolosen Teilselbstanzeigen zu erfolgen hat.

III. Falllösung

Ein Steuerpflichtiger, der sich bei Erstellung und Abgabe einer Berichtigungserklärung der Hilfe eines steuerlichen Beraters bedient, diesem alles offenlegt und sämtliche Unterlagen zur Verfügung stellt, ist bemüht, eine vollständige Berichtigungserklärung einzureichen. Steuerberatern wie Rechtsanwälten obliegen besondere Berufspflichten. Sie haben sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit ihrem Beruf oder dem Ansehen des Berufs nicht vereinbar ist. Dessen ist sich auch der Steuerpflichtige bewußt. Soweit er einen Berater mit der Berichtigungserklärung beauftragt, ist ein vom Berater motiviertes, planvolles Vorgehen dahingehend, nur ausgewählte Sachverhalte offenbaren zu wollen, mithin nicht anzunehmen. Eine “unverschuldete” Unvollständigkeit läßt sich vor diesem Hintergrund allein schon deshalb vermuten.

Der Wille des Steuerpflichtigen “reinen Tisch” zu machen, ist in diesem Fall eindeutig gegeben. Um jegliche Risiken zu vermeiden, hat er einen Spezialisten mit der Erstellung und Abgabe der Selbstanzeige beauftragt. Er vertraut auf die Sachkunde und Zuverlässigkeit des Beraters. Zur Sicherstellung einer vollständigen Berichtigungserklärung hat er diesem sämtliche Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt.

Jedenfalls vor dem Hintergrund, daß der Steuerpflichtige schlicht nicht mehr hätte tun können, muß in diesem Fall sein Wille, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren, honoriert werden. Denn sofern in der Selbstanzeige trotz vorhandener Abweichungen noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden kann, so sollte dies über die Fiktion einer wirksamen Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO belohnt werden,²⁴ so eine Verständnismöglichkeit der Rechtsprechungsargumentation in Selbstanzeigefällen.²⁵ Das spiegelt sich auch in der Gesetzesbegründung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes wider.²⁶

Deshalb ist in Fällen wie diesem die Wirksamkeit der Selbstanzeige zu fingieren und ihre straffbefreiende Wirkung zuzulassen. Erforderlich ist folglich eine Gesetzesauslegung im Sinne dieses Grundgedankens, die das Erfordernis der Vollständigkeit auf die Fälle in der Praxis beschränkt, in denen der Steuerpflichtige gerade nicht den Willen hatte, eine vollständige Selbstanzeige abzugeben. Ferner wird auch nur diese Auslegung dem Umstand gerecht, daß ein steuerlich normalbegabter Hinterzieher schon bei Kapitaleinkünften, die Zinszahlungen im Zusammenhang mit einem Sparbuch mit festem Zinssatz übersteigen, ohne fachkundige Unterstützung gar keine Steuererklärung und erst recht keine Selbstanzeige mehr abgeben kann. Die in der Literatur in der Vergangenheit teilweise vertretene Rechtsauslegung, nach der ein Steuerhinterzieher immer das Risiko trage, wenn der Weg zurück in die Steuerehrlichkeit nicht funktioniere,²⁷ korrespondiert nicht mit den immer neuen Hürden, die Rechtsprechung und Gesetzgeber in die Selbstanzeigevorschrift des § 371 AO einbauen. Wenn man, dieser abweichenden Einschätzung folgend, in der Vergangenheit sagen konnte, der Steuerpflichtige habe es selbst in der Hand gehabt, gleich eine richtige Steuererklärung abzugeben, dann hätte er das Risiko einer mißglückten Selbstanzeige nicht einzugehen brauchen, so waren damals andere Selbstanzeige-Risiken im gedanklichen Fokus. Man dachte etwa an laufende Betriebsprüfungen oder eingeleitete Ermittlungsverfahren. Daß vor dem Hintergrund der aktuell geltenden horizontalen und vertikalen Vollständigkeitsgebote allein schon die Formulierung des Selbstanzeigetextes als solcher zu einer für den Steuerpflichtigen allein unüberwindbaren Aufgabe werden könnte, hatte sich damals niemand vorstellen können. Somit “schuldet” der Steuerpflichtige allenfalls die Auswahl eines kompetenten “Selbstanzeigeberaters” und dessen Versorgung mit allen relevanten Sachverhaltsinformationen, wie z. B. Bankunterlagen.

20 BT-Drucks. 17/5067 (neu), 22.

21 BT-Drucks. 17/5067 (neu), 22.

22 Wessing in Flore/Tsambikis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 371 Rz. 80.

23 Wulf, AG 2010, 540 (543); Wessing in Flore/Tsambikis, Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2013, § 371 AO (n.F.) Rz. 81; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 68.3. (Juli 2012); Schauf/Schwartz, PStR 2011, 117 (120); Hunsmann, NJW 2011, 1482 (1484); so bereits auch schon Schwedhelm/Talaska, GmbH-StB 2011, 54 (56).

24 In Anlehnung an die Argumentation in BGH vom 25.7.2011 1 StR 631/10 Rz. 57.

25 ►► BGH vom 20.05.2010 1 StR 577/09, wistra 2013, 304; BGH 25.07.2011 1 StR 631/10.

26 Rolletschke, ZWH 2013, 186.

27 Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 73 (Stand Juli 2011).

C. Auswirkungen des Hoeneß-Verfahrens

Unsere Hoffnung war, daß im Rahmen des sog. *Hoeneß-Verfahrens* die Frage, wie sich ein eventuelles Beraterverschulden bei der Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO auf deren Wirksamkeit im Verhältnis zum Steuerpflichtigen auswirken würde, grundsätzlich – ggf. vom BGH – entschieden würde. Diese Hoffnung schien aufgrund der Presseberichterstattung im Vorfeld berechtigt.²⁸ Der war zu entnehmen, daß Herr *Hoeneß* im Januar 2013 seinen Steuerberater mit der Vorbereitung und Abgabe einer Selbstanzeige nach § 371 AO beauftragt hat. Diese mußte schnell vorbereitet und eingereicht werden, was in der Praxis häufig vorkommt und vom Berater normalerweise durch eine vom Bundesgerichtshof anerkannte sog. „Selbstanzeige in Stufen“ umgesetzt wird.²⁹ Bis hierher handelt es sich um Beratungsalltag. Als Besonderheit kommt hinzu, daß ein Steuerfahnder in Frührente unterstützend tätig war. Läßt man die hiermit verbundenen disziplinarrechtlichen Überlegungen außen vor, zeigt das nur, daß Herr *Hoeneß* offensichtlich noch weiteren Sachverstand in das Unterfangen bringen wollte.

Was genau „schiefelaufen“ ist, kann nur der Berichtserstattung über die beim Landgericht München II in der Woche vom 10. bis 13.03.2014 durchgeführten Hauptverhandlung entnommen werden.³⁰ Anders als im Normalfall erfolgte keine Abarbeitung durch die Finanzverwaltung, indem ein Ermittlungsverfahren zur Überprüfung der Wirksamkeit der Selbstanzeige eingeleitet wird und parallel das Veranlagungsfinanzamt Änderungsbescheide erläßt. Vielmehr ging die hinzugezogene Staatsanwaltschaft davon aus, daß die Selbstanzeige aus zwei Gründen unwirksam sei:

Nachdem ein Stern-Redakteur die Information gehabt habe, daß eine prominente Person aus dem Bereich des Fußballs beim Bankhaus Vontobel, Zürich, eine verschwiegene Geldanlage habe, liege bereits der Sperrgrund der Tatentdeckung i.S.v. § 371 Abs. 2 Ziff. 2 AO vor. Da die Beweisaufnahme in der Hauptverhandlung erbracht hat, daß Herr *Hoeneß* zum Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige in keiner Weise persönlich erkennbar war, wird dem nicht weiter nachgegangen. Weiter wird von der Ermittlungsbehörde vorgetragen, die Selbstanzeige sei unwirksam, weil deren Text eine Veranlagung durch das Finanzamt nicht zulasse. Die von einem Finanzbeamten zur Erstellung von Steuerbescheiden in den Computer einzugebende Bemessungsgrundlage sei nicht konkret angegeben – auch nicht als Schätzung.

Letzteres Argument hätte die von uns erhoffte höchstgerichtliche Rechtsfortbildung ermöglicht. Hätte das Landgericht – theoretisch – im Rahmen der Hauptverhandlung festgestellt, daß die in der Selbstanzeige vom Berater dem Finanzamt mitgeteilten Informationen eine Veranlagung nicht zulassen, wäre das ein erheblicher Einwand

gewesen. Eine Selbstanzeige ist steuerlich gesehen eine korrigierende „Steuererklärung“, deren Grundvoraussetzung es schon immer war, einem Finanzbeamten die Auswertung zu ermöglichen³¹ – ggf. vorab auf der Grundlage geschätzter Zahlen. Geschuldet wird folglich eine geschätzte oder tatsächliche „Materiallieferung“ der Besteuerungsgrundlagen. Diese technische Mindestanforderung hätte die Selbstanzeige dann schon nicht erfüllt. Ob man Herrn *Hoeneß* diesen rein erstellungstechnischen Umstand wirklich persönlich vorwerfen könnte? Hiervon zu trennen ist das Problem, daß eine Schätzung zu niedrig erfolgt – etwa weil der Berater sich vertut oder der Steuerpflichtige ihm die falschen oder unzureichenden Schätzungsgrundlagen gibt. Sollte der Steuerpflichtige dem Berater den Sachverhalt nicht auswertbar oder – noch schlimmer – unzutreffend offengelegt haben, kann an dessen Absicht, „reinen Tisch“ zu machen, gezweifelt werden. Die Selbstanzeige könnte dann unwirksam sein. Da im vorliegenden Fall jedoch schon an der Auswertbarkeit der Selbstanzeige gezweifelt wird, liegt das Schätzungsproblem gerade nicht vor und muß deshalb auch nicht weiter diskutiert werden. Vor dem Hintergrund der öffentlichkeitswirksamen Beschäftigung mit den im Laufe der Hauptverhandlung immer wachsenden Hinterziehungsbeträgen von ca. 3,5 Mio. EUR bis ca. 28 Mio. EUR ist die Argumentation des Landgerichts München II, warum die Selbstanzeige nicht wirksam sein soll, etwas in den Hintergrund getreten. Unser Verständnis aus den Presseschilderungen der mündlichen Urteilsbegründung ist, daß nach der Einschätzung des Gerichts Herr *Hoeneß* – mit oder ohne Berater – keine wirksame Selbstanzeige abgeben konnte, da er für diesen Fall keine Vorsorge getroffen habe und ihm die steuerlich relevanten Zahlen schlicht nicht vorlagen. Die Frage, ob nicht die vom Bundesgerichtshof als zulässig angesehene Selbstanzeige in Stufen mit konkreten Schätzungen das Mittel der Wahl hätte sein können, wurde dann, da eine solche offensichtlich nicht durchgeführt worden war, gar nicht mehr erörtert. Da eine Revision nicht eingelegt wurde, kommt es in diesem Verfahren nicht zur allgemeinen Rechtsfortbildung, was vor dem Hintergrund der Einzelschicksale verständlich, für den rechtsdogmatisch Interessierten aber bedauerlich ist.

D. Zusammenfassung

Läßt man – abweichend von unserer Einschätzung – jedes Risiko bei der Selbstanzeigenabgabe zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, widerspräche das nicht nur der fiskalpo-

28 Z.B. Süddeutsche Zeitung vom 10.03.2014.

29 Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, Rz. 212; jüngst bestätigt durch BGH vom 20.05.2010 1 StR 577/09, wistra 2010, 304.

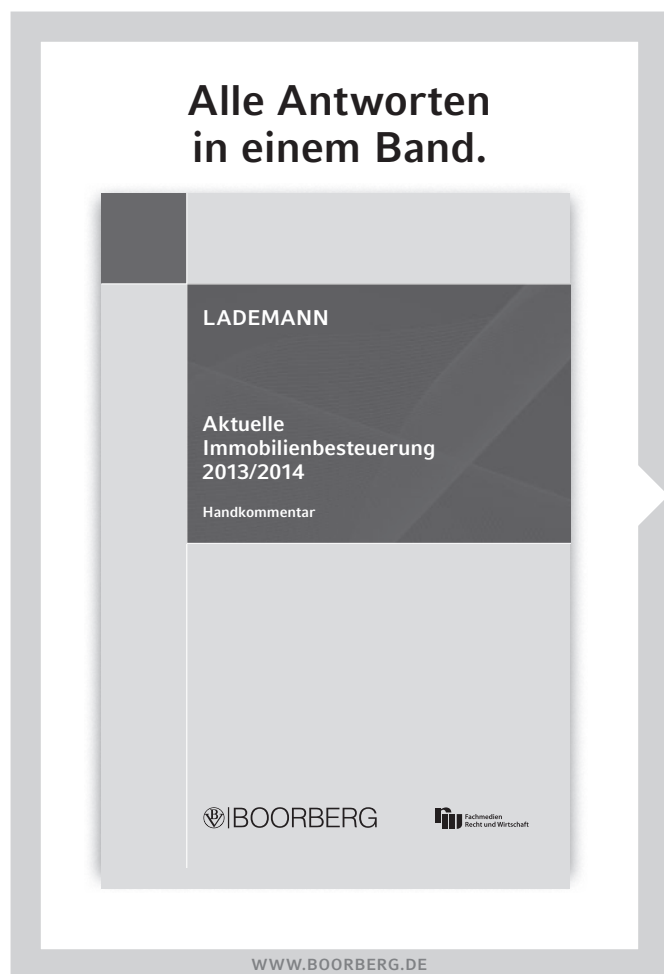
30 Gute Zusammenfassung im Handelsblatt vom 14.3.2014.

31 Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, Rz. 211.

litischen Theorie zur Rechtfertigung der Selbstanzeige, sondern insbesondere auch dem neuerdings wieder vermehrt betonten Rechtfertigungsgrund eines Honorierungsgedankens. Dem Täter soll zugutekommen, daß er im Sinne des strafrechtlichen Prinzips der tätigen Reue die Wirkungen seiner Tat rückgängig macht und die anerkannte Brücke in die Steuerehrlichkeit beschreitet.³² Wesentlich ist der Gedanke, denjenigen zu belohnen, der wahrhaftig willens ist, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren und die Wirkungen seiner Tat rückgängig zu machen. Gerade in Fällen der Betreuung durch einen steuerlichen Berater bei der Selbstanzeigen-Erstellung und Abgabe ist dies gewährleistet. In vorliegend beschriebenen Situationen sollte daher sichergestellt werden, daß die Schutzwirkung des Instruments Selbstanzeige erhalten bleibt. Die Neuregelung trifft eben gerade nicht nur Fälle der "Salamitaktik", sondern auch

Konstellationen, in denen Steuerpflichtige unbewußt unvollständige Erklärungen abgegeben haben. Wie die Praxis zeigt, ist die Selbstanzeige schon jetzt nicht leicht zu handhaben. Sollten die von der Politik angedachten Einschränkungen auf Höchstbeträge etc. zu einer weiteren Verkomplizierung der Selbstanzeigemöglichkeit führen, besteht die Gefahr, daß keiner mehr damit umgehen kann. Dem Steuerpflichtigen würde vorgegaukelt, daß er eine Möglichkeit zur Strafbefreiung haben könnte, die tatsächlich nicht oder nur sehr risikoreich besteht. Dann wäre es aus Sicht des Gesetzgebers ehrlicher, auf die durch Selbstanzeigen erzielten beachtlichen Mehrbeträge zu verzichten und § 371 AO komplett aus der Abgabenordnung zu streichen.

32 BT-Drucks. 17/5067 (neu) S. 18.



LADEMANN

Aktuelle Immobilienbesteuerung 2013/2014 Handkommentar

von Heiderose Boeker, Richterin am Bundesfinanzhof i.R.,
Professor Dr. Rüttger Claßen, Dr. Thomas Kaligin und
Dr. Jan-Pieter Naujok

2013, 344 Seiten, € 129,-

Gemeinschaftsproduktion mit Deutscher Fachverlag –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05100-3

Der Handkommentar ist das optimale Arbeitsmittel für
Investoren in der Immobilienbranche sowie für Angehörige
der rechts- und steuerberatenden Berufe.

Themen des aktuellen Praxiswerks sind insbesondere:

- Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG und § 7i EStG in Sanierungsgebieten bzw. für Denkmalschutzobjekte
- Anwendungsfragen zum gewerblichen Grundstückshandel
- Steuerliche Aspekte bei Immobilientransaktionen
- Anwendungsbereich der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Ein aktueller Rechtsprechungsüberblick ermöglicht es den Lesern, sich praxisbezogen über Anwendungsfälle und Streitfragen bei der Immobilienbesteuerung zu informieren.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0214

Neue Entwicklungen im Rahmen der Wegzugbesteuerung – viele offene Fragen durch die treaty override-Regelung des § 50i EStG

Von Rechtsreferendar Dr. Florian Oppel, LL.M., Düsseldorf*

Das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ist für das deutsche Steuerrecht von systemtragender Bedeutung.¹ Daraus folgt als Konsequenz aus dem Realisationsprinzip, einem Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips, im Grundsatz, daß stille Reserven erst dann besteuert werden, wenn sie realisiert sind.² Davon machen die Tatbestände der sogenannten Wegzugbesteuerung insofern eine Ausnahme, als aus Anlaß der Beendigung des deutschen Besteuerungsrechtes auch ohne Realisierung stiller Reserven ein Besteuerungstatbestand fingiert wird.³ In Zeiten zunehmender Internationalisierung⁴ wird durch diese einschneidende Rechtsfolge, Steuerbelastung ohne Liquiditätszufluß, ein entsprechender Gestaltungsdruck auf die Steuerpflichtigen aufgebaut. Angesichts der zum Teil ungenügend aufeinander abgestimmten Bestimmungen des deutschen internationalen Steuerrechts ergeben sich dabei mitunter Rechtsfolgen, die dem Gesetzgeber mißlich erscheinen und die er reflexartig und unter Inkaufnahme von unangemessenen Sonderbelastungen zu verhindern sucht. Ein Beispiel für eine solche Regelung ist § 50i EStG, der im Rahmen des Amtshilferechts⁵ vor etwas weniger als einem Jahr Eingang in das EStG gefunden hat und viele Fragen aufwirft. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die Neuregelung unter Berücksichtigung der bisherigen, zumeist kritischen, Auseinandersetzungen mit ihr im Schrifttum.

I. Überblick über die Tatbestände der Wegzugbesteuerung⁶

Der Besteuerung in Deutschland liegt bekanntlich im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG das Welteinkommensprinzip zugrunde: Danach wird – auf den Umstand formeller Territorialität gestützt – die gesamte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen dem Zugriff des Staates ausgesetzt. Demgegenüber folgt im Falle der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG die Besteuerung dem Quellenprinzip; nur inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG werden besteuert.⁷ Das Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des inländischen Wohnsitzes (§ 8 AO) oder des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) hat zur Folge, daß das Welteinkommensprinzip keine Anwendung mehr findet, was zu einer Beschränkung oder einem Ausschluß des deutschen Besteuerungsrechts führen kann. Auch kann ggf. die Begründung einer weiteren unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland, die nach einem DBA⁸ zur dortigen Ansässigkeit führt, diese

Wirkung haben. Diese sog. Entstrickung hat zur Folge, daß stille Reserven, die sich in den Wirtschaftsgütern des Steuerpflichtigen gebildet haben, nicht mehr besteuert werden können, wenn keine Sonderregelungen eingreifen.⁹ Diese Sonderregeln sind unter dem Begriff Wegzugbesteuerung bekannt.

Es ist in diesem Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern, die im Privatvermögen gehalten werden, und solchen, die zu einem Betriebsvermögen zählen, zu unterscheiden.¹⁰

1. § 6 AStG – Besteuerung des Vermögenszuwachses

Im Grundsatz unterfallen private Veräußerungsgewinne nicht der Einkommensteuer,¹¹ demnach werden sie auch nicht von der Wegzugbesteuerung erfaßt. Hiervon macht § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG insofern eine Ausnahme, als die Vorschrift den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent betei-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

* Dr. Florian Oppel, LL.M. ist Rechtsreferendar bei dem Landgericht Düsseldorf.

1 Vgl. dazu nur Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage (2013), § 3 Rn. 40 ff.

2 Vgl. dazu Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 89, 400 ff.; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, 70. Ergänzungslieferung (Stand: März 2013), § 6 Rn. 15.

3 Vgl. dazu Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage (2011), Rn. 5.337 ff.

4 Vgl. zu den Motiven für einen Wegzug Ostertun in Ostertun/Reimer, Wegzugbesteuerung – Wegzugsberatung, 1. Aufl. (2007), S. 3 ff.

5 Amtshilferrichtlinienumsetzungsgesetz v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

6 Zusammenfassend auch Schütz, SteuK 2013, S. 331 (331 f.); Kudert/Kahlenberg/Mroz, ISR 2013, S. 365 (365 f.)

7 Vgl. dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 88.

8 Vgl. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA 2010.

9 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 5.337; gleiches gilt für laufende Einkünfte, wenn es sich nicht um inländische i.S.v. § 49 EStG handelt.

10 Daneben sind noch Realisationstatbestände im UmwStG enthalten.

11 Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Auflage (2013), § 17 Rn. 1; Ausnahmen von diesem Grundsatz sind bspw. in § 23 EStG und § 20 Abs. 2 EStG normiert.

ligt war, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuweist. Nach den meisten deutschen DBA sind Veräußerungsgewinne, mit Ausnahme u.a. von Betriebsvermögen und unbeweglichem Vermögen, der Steuerhoheit des Ansässigkeitsstaats des Veräußerers zugewiesen (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Insofern wird eine von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG abweichende Regelung getroffen.¹² Gäbe es keine Sonderregelungen, könnte die Besteuerung von während deutscher Ansässigkeit begründeten stillen Reserven durch Wegzug in einen Drittstaat, der seiner Besteuerung den Anteilswert bei Zuzug zugrundelegt, vermieden werden.¹³ Hier setzt § 6 AStG an: Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes endet, ist auf Anteile i. S. v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 – 4 AStG stellt dem verschiedene Vorgänge gleich, u.a. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen.

Letztlich erweitert also § 6 AStG den Anwendungsbereich von § 17 EStG auf Fälle, in denen zwar keine Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung erfolgt, der Gesetzgeber aber dennoch eine Besteuerung des Vermögenszuwachses, also der stillen Reserven, für notwendig hält, weil ihm danach eine Besteuerung nicht mehr möglich ist.¹⁴ Es sind verschiedene Ausnahmeregelungen, u.a. für Fälle der vorübergehenden Abwesenheit oder für EU/EWR-Sachverhalte, vorgesehen.¹⁵

2. § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 und § 4g sowie § 16 Abs. 3a EStG

§ 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 EStG erfaßt im Unterschied zu § 6 AStG Wirtschaftsgüter, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Im Grundsatz sollen Entnahmen als außerbetriebliches Ereignis auf den steuerlichen Gewinn keinen Einfluß haben. Daher ist das Betriebsvermögen im Rahmen der Gewinnermittlung um die Entnahmen zu erhöhen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung des Wirtschaftsgutes gleich (fiktive Entnahme). Ein solcher Ausschluß liegt gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet ist. Die Vorschrift ist vor dem Hintergrund von Art. 13 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, dem viele deutsche DBA entsprechen, zu sehen: Danach steht das Besteuerungsrecht aus einer Veräußerung von Betriebsvermögen grds. dem Betriebsstättenstaat

zu (Art. 13 Abs. 2), dasselbe gilt für Unternehmensgewinne (Art. 7 Abs. 1).

Abweichend von der Grundregel des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG (Teilwert) sind solche Entnahmen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. § 16 Abs. 3a Halbsatz 2 EStG ordnet ergänzend¹⁶ dazu an, daß der Aufgabe eines Gewerbebetriebs der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Betriebs oder Teilbetriebs gleichsteht. Gem. § 16 Abs. 3a Satz 2 EStG, der auf § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG verweist, liegt ein Ausschluß insbesondere dann vor, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb in das Ausland verlegt wird und dadurch die Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

§ 4g EStG sieht für EU/EWR-Fälle des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eine Abmilderung des sofortigen Liquiditätsbedarfs in der Weise vor, daß ein Ausgleichsposten zu bilden ist, der innerhalb von fünf Jahren abzuschmelzen ist. Eine wirtschaftlich vergleichbare Regelung enthält § 36 Abs. 5 Satz 1 EStG als Erleichterung von § 16 Abs. 3a EStG.

Die Regelung des § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 wurde im Rahmen des SEStEG¹⁷ als allgemeiner Entstrickungstatbestand zur – u.a. europarechtlich gebotenen – Absicherung der seinerzeitigen Rspr. des BFH in das EStG aufgenommen.¹⁸ Dieser, mittlerweile aufgegebenen,¹⁹ Rspr. lag die Theorie der finalen Entnahme zugrunde. Danach wurde der Begriff der Entnahme final in der Weise ausgelegt, daß auch die Überführung von stillen Reserven über die Grenze ohne Realisationstatbestand darunter zu fassen sei.²⁰

3. § 20 UmwStG

Auch im UmwStG sind Entstrickungstatbestände enthalten. Regelmäßige Voraussetzung einer steuerneutralen Umwandlung durch Buchwertfortführung ist, daß das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht aus-

12 Wied in Blümich, EStG – KStG – GewStG, 121. Ergänzungslieferung (Stand: Oktober 2013), § 49 Rn. 127.

13 Vgl. zur Entstehungsgeschichte, die wohl zu Unrecht auf das Schlagwort „lex Horten“ reduziert wird, Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 Rn. 1.

14 Häck in Haase, AStG/DBA, 2. Auflage (2012), § 6 AStG Rn. 1.

15 Vgl. dazu zusammenfassend Schütz, SteuK 2013, S. 331 (331f.).

16 Vgl. zur Rechtsentwicklung Schallmoser in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 16 EStG Rn. 491.

17 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 07.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2782 ff.

18 Vgl. dazu Wied in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 4 Rn. 486.

19 BFH, Urteil v. 17.07.2008 – I R 77/06, DStR 2008, S. 2001 ff.

20 Zur Rechtsentwicklung und zur Theorie der finalen Entnahme vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 260. Ergänzungslieferung (Stand: Dezember 2013), § 4 Rn. 207 m. w. N.

geschlossen oder beschränkt wird.²¹ Besondere Relevanz hat für die hier maßgeblichen Vorgänge § 20 UmwStG, der die Buchwertfortführung bei Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft ermöglicht. Danach kann ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil u.a. dann zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden, wenn das Recht der BRD hinsichtlich des Veräußerungsgewinns bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG).

II. Regelungshintergrund von § 50i EStG

Um im Falle eines Wegzuges die einschneidende Rechtsfolge der Wegzugbesteuerung zu vermeiden, wählten Steuerpflichtige, die eine wesentliche Beteiligung i.S.v. § 17 EStG hielten, oft folgende Gestaltung, die nicht selten durch eine verbindliche Auskunft²² der Finanzbehörden abgesichert war:²³ Die bisher im Privatvermögen gehaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft legte man im Wege einer verdeckten Einlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) EStG zum Buchwert, also steuerneutral,²⁴ in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ein. Dadurch wurde im Falle eines Wegzuges die Anwendung von § 6 Abs. 1 i. V. m. § 17 EStG vermieden, denn diese Normen erfassen nur Wirtschaftsgüter bzw. Kapitalgesellschaftsanteile des Privatvermögens.²⁵

Um dann auch die Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG im Falle eines Wegzuges zu vermeiden, ist es notwendig, daß die gewerblich geprägte Personengesellschaft ihre Geschäftstätigkeit durch eine inländische Betriebsstätte ausübt und die aus dieser erzielten Gewinne als Unternehmensgewinne dieser zuzuordnen sind.²⁶ Ob dies bei vermögensverwaltender Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft der Fall ist, wurde bisher in Rspr. und Verwaltung unterschiedlich beurteilt. Die Finanzverwaltung ging mit Bezug auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA davon aus, daß für die Definition des Begriffs der Unternehmensgewinne allein das nationale Verständnis maßgeblich sei. Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA umfaßten die Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ demnach die Gewinne gewerblich tätiger (§ 15 Abs. 2 EStG), gewerblich geprägter (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) sowie gewerblich infizierter (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) Personengesellschaften.²⁷ Gegenteiler Ansicht ist mit der wohl überwiegenden Ansicht²⁸ im Schrifttum der BFH. Dieser kommt mit einer abkommensautonomen Auslegung zu dem Ergebnis, daß allein eine nationalrechtliche Fiktion – um nichts anderes handelt es sich im Falle der gewerblich geprägten Personengesellschaft²⁹ – nicht auf eine abkommensrechtliche Qualifizierung durchschlagen könne, denn „wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [...] von ‚gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens‘ spricht, meint es damit Einkünfte aus einer ihrer Art

nach ‚unternehmerischen‘ Tätigkeit.“³⁰ Nicht davon umfaßt seien von diesem abkommensrechtlichen Begriff „gewerbliche Einkünfte eines Unternehmens“ Einkünfte aus einer Tätigkeit, die inhaltlich zum Bereich der Vermögensverwaltung gehören und im innerstaatlichen Recht nur im Wege einer Fiktion dem Bereich der Gewerblichkeit zugewiesen werden; vielmehr sei eine von nationalem Recht losgelöste Einordnung erforderlich, insbesondere weil die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungshoheit sich in erster Linie an der Art der Einkunftserzielung orientiert.³¹

Die abweichenden Auffassungen führen dazu, daß mitunter ein Wegzug ohne Besteuerung stattgefunden hat, obwohl es tatsächlich zu einem Ausschluß des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gewinne und des Veräußerungserlöses der Bundesrepublik gekommen ist. Die Besteuerung der Veräußerungserlöse richtet sich jedoch nun aufgrund der Rspr. des BFH nicht mehr nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA, sondern nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, der dem Staat, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung ansässig ist, das Besteuerungsrecht zuweist. Für die laufenden Einkünfte aus der gewerblich geprägten Personengesellschaft findet weiterhin nicht Art. 7 OECD-MA, der dem Betriebsstättenstaat die Besteuerung ermög-

21 Vgl. nur *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, *UmwG – UmwStG*, 6. Aufl. (2013), Vorb. zu §§ 11 – 13 Rn. 2 ff.

22 Vgl. zur Behandlung rechtswidriger verbindlicher Auskünfte FN 34.

23 Vgl. *Loose/Wittkowski*, *IStr* 2011, S. 68 (68); *Prinz*, *DB* 2013, S. 1378 (1378 f.); v. *Brocke/Rottenmoser*, *SteuK* 2013, S. 419 (419); *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, *IStr* 2013, S. 365 (366); *BT-Drs.* 17/13033, S. 73; anschauliche Skizze bei *Bodden* in *Korn*, *EStG*, 76. Ergänzungslieferung (Stand: Sept. 2013), § 50i EStG Rn. 4.

24 *BMF v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001*, *BStBl. I* 2011, S. 713 (713 f.).

25 *Gosch* in *Kirchhof*, *EStG*, § 17 Rn. 7; *Weber-Grellet* in: *Schmidt*, *EStG*, 32. Aufl. (2013), § 17 Rn. 12 m. w. N.

26 Vgl. zu dieser funktionalen Zuordnung, die auch vor § 50i EStG erforderlich war, *Billitewski/Schifferdecker*, *Ubg* 2013, S. 559 (562 f.); *Salzmann*, *IWB* 2013, S. 404 (410); *Prinz*, *DB* 2013, S. 1378 (1380); *Töben*, *IStr* 2013, S. 682 (684); *Kudert/Kahlenberg/Mroz*, *IStr* 2013, S. 365 (366); allein die Gründung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist nach *BMF v. 16.04.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003*, *BStBl. I* 2010, S. 354 (357) noch nicht ausreichend, um eine Zurechnung zu erreichen, jedoch waren die Anerkennungshürden dieser Konstruktion lt. *Prinz*, *DB* 2013, S. 1378 (1380) nicht hoch.

27 *BMF v. 16.04.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003*, *BStBl. I* 2010, S. 354 (356).

28 Zahlreiche Nachweise listet der BFH, Urteil v. 28.04.2010 – I R 81/09, *BeckRS* 2010, 24004040 Rn. 22 auf.

29 § 15 Abs. 3 EStG: „Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang [...]“; dies gilt im übrigen lt. BFH, Urteil v. 25.05.2011 – I R 95/10, *BeckRS* 2011, 95974 Rn. 22 auch für Fälle der Betriebsaufspaltung, bei der die Gewinne des Besitzunternehmens „abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten aus steuerlichen Gründen in solche aus Gewerbebetrieb [...] umqualifiziert werden“.

30 ►► BFH, Urteil v. 28.04.2010 – I R 81/09, *BeckRS* 2010, 24004040 Rn. 23.

31 BFH, Urteil v. 28.04.2010 – I R 81/09, *BeckRS* 2010, 24004040 Rn. 23.

licht, Anwendung. Vielmehr wird regelmäßig dem (neuen) Ansässigkeitsstaat, letztlich über Art. 21 Abs. 1 OECD-MA, die Möglichkeit eröffnet, diese Einkünfte zu besteuern, soweit es keine Ausnahmen, bspw. für Dividenden, gibt.

Ein paralleles Problem ergab sich in den sehr praxisrelevanten³² Fällen, in denen eine zunächst tatsächlich gewerblich tätige Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG mit Gesellschaftern, die abkommensrechtlich in einem DBA-Staat ansässig sind, ihren Geschäftsbetrieb nach Maßgabe des § 20 UmwStG in eine Tochterkapitalgesellschaft einbrachte und dadurch nunmehr lediglich als gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu qualifizieren war. Nach der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung konnte diese eine Betriebsstätte darstellen, so daß die Anteile weiter in Deutschland steuerverhaftet blieben.³³ Dies entspricht jedoch – wie gezeigt – nicht der Rspr. des BFH. Tatsächlich ist es durch die Einbringung vielmehr zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gekommen, so daß die Buchwertfortführung nicht hätte gewährt werden dürfen.

III. § 50i EStG

Um die sich aus der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, der der BFH – was absehbar war – nicht gefolgt ist, und die auf dieser Grundlage erteilten verbindlichen Auskünfte³⁴ ergebende Diskrepanz zu beseitigen, ist auf Initiative der Finanzverwaltung³⁵ im Rahmen des AmtshilfeRLUmG § 50i EStG in das EStG aufgenommen worden. Diese Regelung soll ausweislich der Gesetzesbegründung Steuerausfälle in Milliardenhöhe verhindern und die Besteuerung späterer Veräußerungsgewinne in den Fällen ermöglichen, in denen aufgrund des bisherigen Rechtsverständnisses der Finanzverwaltung im Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland, einer Umstrukturierung von Wirtschaftsgütern oder Überführung von Anteilen oder Wirtschaftsgütern auf die Besteuerung verzichtet wurde sowie auch die Besteuerung der laufenden Gewinne ermöglichen, obwohl ein DBA dem entgegensteht.³⁶ Obwohl die BRD also im Rahmen eines DBAs eine andere völkerrechtliche Vereinbarung getroffen hat, soll eine Besteuerung stattfinden. Ob dieses sogenannte treaty-overriding überhaupt zulässig ist, untersucht derzeit auf Vorlage des BFH das BVerfG³⁷ anhand von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG³⁸ und jüngst auch anhand von § 50d Abs. 10 EStG.³⁹ Sollte das BVerfG zu dem Ergebnis kommen, daß treaty override-Vorschriften mit dem Grundgesetz nicht vereinbar sind, wäre auch § 50i EStG die Grundlage entzogen.⁴⁰

§ 50i Satz 1 EStG bestimmt, daß, wenn Anteile im Sinne von § 17 EStG vor dem 29.06.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG übertragen worden sind, und eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung unterblieben ist, der Gewinn, den der Weggezogene aus einer

nach dem Wegzug liegenden Veräußerung erzielt, ungeachtet entgegenstehender DBA-Bestimmungen zu versteuern ist. Neben der Besteuerung des Veräußerungsgewinns (S. 1) wird die Besteuerung der laufenden Einkünfte (S. 2) und Einkünfte des Besitzunternehmens im Falle der Betriebsaufspaltung (S. 3) ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines DBA angeordnet. Dieses erfolgt unter folgenden Tatbestandsvoraussetzungen:

- Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile im Sinne von § 17 EStG (dazu unter a)
- Übertragung oder Überführung in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG (dazu unter b)
- vor dem 29. 06. 2013 (dazu unter c)
- Unterbleiben der Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung (dazu unter d)
- Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im anderen Vertragsstaat (dazu unter e)

Die Tatbestandsmerkmale dieser neuen treaty-override-Vorschrift, die im Kern ein auf die BFH-Rechtsprechung bezogenes Nichtanwendungsgesetz ist,⁴¹ sind mit vielen Zweifelsfragen und Ungenauigkeiten behaftet, die – sofern man dem Gesetzgeber gutwillig unterstellt, ihm sei es auch um Rechtssicherheit und faire Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten gegangen – kaum akzeptabel sind:

32 Vgl. *Salzmann*, IWB 2013, S. 405 (411); *Bodden* in: Korn, EStG, § 50i EStG Rn. 4; *Liebenbrock*, IStR 2013, S. 690 (695).

33 Fragen wirft auch hier das Erfordernis der tatsächlichen-funktionalen Zuordnung der Beteiligung auf, vgl. FN 26.

34 Zwar erzeugt eine verbindliche Auskunft, die nachträglich aufgrund von Rspr. als rechtswidrig erkannt wird, grds. keine Bindungswirkung, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen rechtswidrig ist (vgl. 3.6.3. AEAO). Die hier erteilten Auskünfte dürften jedoch für den Steuerpflichtigen günstig sein, weil es sonst u.U. durch den Wegzug zu einer Besteuerung gekommen wäre. Diese könnten jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 StAuKv für die Zukunft aufgehoben werden, was zu einer Besteuerung führen würde. Jedoch bleibt die Bindungswirkung bestehen, wenn der Sachverhalt, der in der Auskunft zugrundegelegt wurde, bereits im wesentlichen verwirklicht wurde (vgl. 3.6.6. AEAO). Rglm. wird daher der Steuerpflichtige sich nicht anders verhalten können.

35 Zum Gesetzgebungsverfahren vgl. *Salzmann*, IWB 2013, S. 405 (405 f.).

36 BT-Drs. 17/13033, S. 73.

37 Dort anhängig unter 2 BvL 1/12, wobei *Pohl*, IStR 2013, S. 699 (703) vernommen haben will, daß die Entscheidung nicht kurzfristig zu erwarten sei, und darauf hinweist, daß das BVerfG hinsichtlich vom BFH herausgestellten Völkerrechtsfreundlichkeit des GG bisher eher zurückhaltend war.

38 BFH, Beschluß v. 10.01.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949 ff.

39 BFH, Beschluß v. 11.12.2013 – I R 4/13, DStR 2014, 306 ff.

40 *Pohl*, IStR 2013, S. 699 (703); *Prinz*, DB 2013, S. 1378 (1381).

41 v. *Brocke/Rottenmoser*, SteuK 2013, S. 419 (422); *Prinz*, DB 2013, S. 1378 (1381).

a) Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i.S.v. § 17 EStG

Mit § 50i EStG möchte der Gesetzgeber verhindern, daß Besteuerungsrechte in Bezug auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i.S.v. § 17 EStG verloren gehen. Werden also Wirtschaftsgüter aus einem Privatvermögen, deren Wertveränderungen grds. für steuerliche Zwecke nicht erheblich sind, in eine fiktiv gewerbliche Personengesellschaft eingebracht, ist der Anwendungsbe- reich von § 50i EStG nicht eröffnet. Hinsichtlich des zwei- ten Regelungsgegenstandes, der wesentlichen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG, ist zu beachten, daß die Grenzen, ab wel- chem Beteiligungsumfang eine wesentliche Beteiligung i.S.v. § 17 EStG vorliegt, in den letzten Jahren mehrfach von anfänglich 25 % (bis VZ 1999) auf nunmehr 1 % ab- gesenkt wurden.⁴² Man wird jedenfalls im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung des § 50i EStG dazu kommen müssen, daß die maßgebliche Grenze zur we- sentlichen Beteiligung im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung in das Betriebsvermögen der Personengesell- schaft anhand der seinerzeitigen Fassung des § 17 EStG zu bestimmen ist.⁴³ Anderenfalls würde mit Rückwirkung der Tatbestand des § 17 EStG durch die Hintertüre erweitert, was mit Art. 20 Abs. 3 GG unvereinbar wäre.

b) Übertragung oder Überführung in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG

§ 50i EStG erfaßt Übertragungen und Überführungen in das Betriebsvermögen, wohl auch Sonderbetriebsvermö- gen,⁴⁴ einer Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG; damit umfaßt die Bestimmung sowohl gewerblich infi- zierte wie auch gewerblich geprägte Personengesell- schaften.⁴⁵ Die Begriffe Übertragung und Überführung sind von § 6 EStG bekannt und sollten daher auch für die Interpre- tation von § 50i EStG in diesem Sinne verwendet werden. Einer Übertragung liegt stets ein Rechtsträgerwechsel zu- grunde, eine Überführung hingegen liegt vor, wenn sich die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes innerhalb des Ver- mögens eines Steuerpflichtigen ändert. So sind die Begriffe auch für § 50i EStG zu verstehen.⁴⁶ In jedem Falle wird also die Zuordnung von etwas Bestehendem – mit oder ohne Rechtsträgerwechsel – geändert. Nicht erfaßt sein können damit Fälle wie die oben geschilderte Einbringungskonstel- lation, denn in diesem Falle werden die § 17-Anteile nicht überführt oder übertragen, was ihr vorherige Bestehen vo- raussetzen würde, sondern sie entstehen originär in der Ge- samthand der Personengesellschaft im Gegenzug für die Sacheinlage. In diesen Konstellationen ist also § 50i EStG nicht anzuwenden,⁴⁷ obwohl dies ausweislich der Gesetzes- begründung⁴⁸ anders beabsichtigt gewesen ist. Für eine te- leologische Extension über die Wortlautgrenze hinweg zu Lasten des Steuerpflichtigen ist jedoch kein Raum.

c) vor dem 29.06.2013

§ 50i EStG erfaßt nur Fälle der Überführung und Übertra- gung vor dem 29.06.2013, dem Tag der Verkündung⁴⁹ des Gesetzes. Daraus ist zu schließen, daß die Finanzver- waltung künftige Übertragungen und Überführungen an- hand der Rechtsprechung des BFH beurteilen und nicht weiter an ihrer Rechtsauffassung festhalten wird.⁵⁰ Eine lediglich fiktiv gewerblich tätige Personengesellschaft er- zeugt demnach keine abkommensrechtliche Abschirmwir- kung mehr und kann eine Wegzugbesteuerung nicht mehr verhindern. Wenig konsequent ist es aber angesichts des- sen, daß § 50i EStG den Veräußerungsgewinn auch besteu- ert, soweit er aus stillen Reserven stammt, die nach dem Wegzug und nach dem 29.06.2013 entstanden sind. Dies ist mit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, die seit dem Stichtag 29.06.2013 nun wohl dem BFH folgt, nicht in Einklang zu bringen, denn ein Besteuerungsrecht besteht ja dem Grunde nach – soweit § 50i EStG nichts anderes an- ordnet – gerade nicht und ist vor dem Hintergrund der Ver- teilungsnormen der DBA sachlich auch nicht zu rechtfertigen. Die Rechtsfolge ist an dieser Stelle zu weit geraten; es drohen gleichheitswidrige Doppelbesteuerungen, zumal keine Mechanismen, die diese abmildern, vorgesehen sind.

d) Unterbleiben der Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung

Weitere Voraussetzung für die Anwendung von § 50i EStG ist ein Unterbleiben der Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung über Überführung. Es muß also zu einer Buchwertübertragung oder -überführung ge- kommen sein,⁵¹ wobei dabei zum Zeitpunkt der Übertra- gung oder Überführung eine Besteuerung dem Grunde

42 Vgl. dazu Gosch in Kirchhof, EStG, § 17 Rn. 18.

43 Liekenbrock, IStR 2013, S. 690 (693) geht demgegenüber davon aus, daß es sich um einen dynamischen Verweis auf § 17 EStG in der jeweils bei Anwendung des § 50i EStG geltenden Fassung handeln soll.

44 Prinz, DB 2013, S. 1378 (1381); Töben, IStR 2013, S. 682 (685); Pohl, IStR 2013, S. 699 (700).

45 Prinz, DB 2013, S. 1378 (1381); Pohl in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 20f.; Töben, IStR 2013, S. 682 (685).

46 Bodden in Korn, EStG, § 50i Rn. 29f.; Pohl in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 20; Liekenbrock, IStR 2013, S. 690 (693f.).

47 Ganz überwiegende Ansicht: Bodden in Korn, EStG, § 50i Rn. 31f.; Pohl in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 20; Salzmann, IWB 2013, S. 404 (411); v. Brocke/Rottenmoser, SteuK 2013, S. 419 (421); Liekenbrock, IStR 2013, S. 690 (693f.).

48 In BT-Drs. 17/13033, S. 73 ist ausdrücklich die Einbringungssituation angesprochen. Salzmann, IWB 2013, S. 404 (411) nimmt dies zum Anlaß, § 50i EStG als "handwerklich verunglückt" zu schelten.

49 In BGBl. I Nr. 32 vom 29.06.2013, S. 1809ff.; gem. Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLÜmsG ist § 50i EStG am 30.06.2013 in Kraft getreten.

50 Eine entsprechende Änderung des BMF-Schreibens (siehe FN 24) kündigt Mitschke, FR 2013, S. 694 (697) an.

51 Bodden in Korn, EStG, § 50i Rn. 29ff.; Pohl in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 23; Liekenbrock, IStR 2013, S. 690 (694).

nach möglich gewesen sein muß.⁵² Ob die Besteuerung der stillen Reserven aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unterblieben ist, soll unerheblich sein.⁵³ Dies überzeugt nicht; tatbestandlich kann nur ein Unterbleiben aus rechtlichen Gründen sein, denn § 50i EStG ist nicht dazu konzipiert, Mängel eines früheren Veranlagungs- oder Erhebungsverfahrens nachträglich zu beseitigen.

e) Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im anderen Vertragsstaat

Sprachlich schon auf Rechtsfolgenseite setzt § 50i EStG zudem einen Steuerpflichtigen, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat, also dem Staat, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, ansässig ist, voraus. Gerade aus dieser Ansässigkeit in dem anderen DBA-Staat ergibt sich die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Veräußerungsgewinns und laufender Einkünfte, soweit keine Sonderregelungen, wie im Falle einer inländischen Betriebsstätte, eingreifen. Die Ansässigkeit beurteilt sich dabei jeweils nach dem konkret in Rede stehenden DBA. Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine Person in einem Staat ansässig, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Im Falle von Doppelansässigkeit ist Art. 4 Abs. 2 OECD-MA maßgeblich.⁵⁴

f) Rechtsfolge

Letztlich muß es nach der Übertragung über Überführung der Wirtschaftsgüter bzw. § 17-Anteile zu einer Entnahme oder Veräußerung dieser gekommen sein, um die Rechtsfolge des § 50i EStG Satz 1 EStG, die Besteuerung des Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinns trotz entgegenstehender DBA-Bestimmungen, auszulösen. Spiegelbildlich muß im Inland auch ein ggf. erzielter Veräußerungsverlust berücksichtigt werden.⁵⁵ Vor der Zeit des Verkaufes oder der Entnahme sind die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft gem. § 50i Satz 2 EStG zu versteuern;⁵⁶ auch hier müssen selbstverständlich die Verluste mit berücksichtigt werden. Problematisch an dieser Bestimmung ist, daß sie sich sprachlich auf sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft und nicht nur – dies wäre sachlich richtig – auf die, welche aus den übertragenen bzw. überführten Wirtschaftsgütern stammen, bezieht.⁵⁷ Auch hier ist eine teleologische Reduktion notwendig, um eine gleichheitswidrige Doppelbesteuerung zu vermeiden.

§ 50i Sätze 1, 2 EStG sind sinngemäß im Fall der Betriebsaufspaltung hinsichtlich des Besitzunternehmens gem. § 50i Satz 3 EStG anzuwenden.⁵⁸ Erstmals versucht sich der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang an einer Umschreibung der bisher nur gewohnheitsrechtlich anerkannten Betriebsaufspaltung.

V. Fazit

§ 50i EStG soll die Konsequenzen einer unzutreffenden Rechtsansicht der Finanzverwaltung, der sich die Steuerpflichtigen freimütig bedient haben,⁵⁹ beseitigen. Um die sich daraus ergebenden Diskrepanzen zu beheben, erlaubt sich der Gesetzgeber abermals, völkerrechtliche Verträge nicht einzuhalten, was – sogar wenn das BVerfG dies für zulässig halten sollte – eine zweifelhafte Praxis ist. Auch ist keineswegs sicher, ob der neue Ansässigkeitsstaat hierfür viel Verständnis aufbringen und auf das im Rahmen des DBA vertraglich versprochene Besteuerungsrecht verzichten wird.⁶⁰ Doppelbesteuerungen drohen, denn ein Ausgleichsmechanismus wie § 34c EStG ist von deutscher Seite nicht vorgesehen.⁶¹

Zudem werfen auch die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Vorschrift zahlreiche Zweifelfragen auf, denn sie sind überschießend.⁶² Sie sind, sofern § 50i EStG nicht ohnehin als treaty-override verfassungswidrig ist, allesamt verfassungskonform eng zugunsten des Steuerpflichtigen auszulegen.

Letztlich bleibt festzuhalten, daß die Wegzugbesteuerung nicht mehr unter Zuhilfenahme einer fiktiv gewerblichen Personengesellschaft vermieden werden kann. Dazu wird es nun wohl einer originär gewerblich-tätigen Personengesellschaft bedürfen. Dabei ist darauf zu achten, daß der BFH derzeit zwischen den Anforderungen an die Verstrickung zwischen Veräußerungsgewinnen⁶³ i. S. v. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA⁶⁴ und Unternehmensgewinnen bzw. Di-

52 So auch *Liekenbrock*, IStR 2013, S. 690 (694).

53 *Pohl* in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 23.

54 Vgl. detaillierter *Pohl* in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 57i Rn. 26; *Bodden* in Korn, EStG, § 50i Rn. 35.

55 So auch *Prinz*, DB 2013, S. 1378 (1381); *Pohl* in Blümich, EStG – KStG – GewStG, § 50i EStG Rn. 31;

56 Vgl. hierzu ausführlich bspw. *Pohl*, IStR 2013, S. 699 (702); *Bodden* in Korn, EStG, § 50i Rn. 40 ff.

57 *Liekenbrock*, IStR 2013, S. 690 (698).

58 Ausführlich *Bodden* in Korn, EStG, § 50i Rn. 44 ff.

59 In der Regel sind verbindliche Auskünfte eingeholt worden, so dass die Steuerpflichtigen im Ergebnis mit einer Besteuerung, wie sie nun durch § 50i EStG angeordnet wird, gerechnet haben; vgl. BT-Drs. 17/13033, S. 73.

60 Zum Teil haben die Finanzbehörden der neuen Ansässigkeitsstaaten im Einzelfall auf ihr diesbezügliches Besteuerungsrecht durch Abgabe einer Negativbescheinigung verzichtet, vgl. BMF v. 16.04.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, S. 354 (365), *Pohl*, IStR 2013, S. 699 (702). Dann besteht diese Gefahr nicht.

61 *Prinz*, DB 2013, S. 1378 (1381).

62 So auch *Pohl*, IStR 2013, S. 699 (703).

63 ►► BFH, Urteil v. 13.02.2008 – I R 63/06, BeckRS 2008, 24003307.

64 Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist [...]

videnden⁶⁵ i.S.v. Art. 7 Abs. 1 bzw. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA⁶⁶ differenziert. Nur im letzteren Fall soll – wegen des Wortlautes der beiden Vorschriften – neben der inländischen Betriebsstätte eine tatsächlich-funktionale Zuordnung nötig sein. Eine solche Differenzierung eröffnet gewisse Gestaltungsräume, so daß davon auszugehen ist, daß die Finanzverwaltung⁶⁷ nun vermehrt auf die tatsächlich-funktionale Zuordnung sehen wird.⁶⁸ Ein neuer Konflikt bahnt sich an.

65 Vgl. bspw. BFH, Beschluß v. 19.12.2007 – I R 66/06, BeckRS 2007, 24003253.

66 “[...] es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte aus”.

67 Die Finanzverwaltung scheint nicht zu differenzieren, vgl. BMF v. 16.04.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, S. 354 (358).

68 Vgl. dazu *Bilitewski/Schifferdecker*, Ubg 2013, S. 559 (562).



Breitgefächertes Fachwissen »rund um die Immobilie«.

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

Immobilien, Recht und Steuern Handbuch für die Immobilienwirtschaft

hrsg. von Wolfgang Usinger, Rechtsanwalt und Notar,
und Dr. Klaus Minuth, Rechtsanwalt und Notar

2014, 4. Auflage, ca. 1400 Seiten, € 159,–
ISBN 978-3-415-05110-2

Das Werk wurde von Praktikern des Immobilienrechts für **Praktiker der Immobilienwirtschaft ohne juristische Ausbildung** geschrieben. Alle Autoren sind Anwälte und Steuerberater im Bereich Immobilienwirtschaftsrecht bzw. Steuerrecht.

Konzeptionell deckt das Handbuch das **rechtliche und steuerliche Basiswissen** »rund um die Immobilie« ab: Nach einer Einführung in allgemeine Fragen zum Eigentum, zum

Beurkundungsrecht und zum Grundbuch, aber auch zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen behandeln die Autoren:

- Erwerb von Grundstücken
- Kauf vom Bauträger
- Erbbaurecht
- Immobilie in der Insolvenz und in der Zwangsvollstreckung

Neu im Abschnitt Gesellschaftsrecht: ein Kapitel zur Immobilien-AG/REITs und zum Börsengang. Gegenüber der Voraufgabe sind im Bereich der Planung und Bebauung von Grundstücken die Themen »Immobilienbezogenes Energierecht« sowie »Nachhaltigkeitszertifizierung« und »Grüne Immobilienverträge« hinzugekommen. Das Handbuch behandelt aber auch klassische Fragen der Vermietung sowie verschiedenste Finanzierungsformen und baurechtliche Fragen.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0414

Ein großes Bukett¹ – wenige Früchte: EuGH zur ungarischen Handelssteuer

Dr. Hans-Michael Pott, RA FASStR, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

I.

Ungarn hat in den letzten Jahren mehrfach zur Behebung der Finanzkrise Gesetze verabschiedet, deren Verträglichkeit mit dem Unionsrecht mehr als zweifelhaft erschien. Mit einem Gesetz zur Besteuerung von Einzelhandelsunternehmen hatte Ungarn ein Modell vorgelegt, das eine Sondersteuer auf Handelstätigkeit erhob und große Filialisten umsatzabhängig stärker als kleinere Einzelhandelsunternehmen belastete. Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 05.02.2014, Rs. C – 385/12 (*“Hervis“*), entschieden, daß das Gesetz letztlich unter dem Gesichtspunkt der Diskriminierung der Unternehmen mit Wurzeln in einem anderen Mitgliedstaat ggfs. mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist. Interessant ist, wie viele unionsrechtliche Aspekte das ungarische Gesetz berührt. Der Streifzug, den der Europäische Gerichtshof und vor ihm die Generalanwältin durch die zu prüfenden Gesichtspunkte unternommen haben, gibt zum Nachdenken Anlaß.

Konkret sieht das Gesetz eine Sondersteuer auf den Umsatz als Besteuerungsgrundlage mit einem stark progressiven Tarif vor. Besteuerungsgrundlage ist der Umsatz in Ungarn. Bei Konzernunternehmen wird für die Ermittlung des Tarifs der gesamte Umsatz der Konzernunternehmen in Ungarn zugrundegelegt. Auch wenn dies aus dem Tatbestand des EuGH-Urteils nicht sicher hervorgeht, wird immerhin der Umsatz in anderen Staaten weder als Grundlage noch bei der Ermittlung des Steuersatzes (etwa im Wege eines Progressionsvorbehaltes) berücksichtigt. Eine in Ungarn ansässige Gesellschaft der österreichischen Spar-Gruppe² hatte sich vor den ungarischen Gerichten gegen diese Art der Besteuerung gewehrt. Die Sache wurde dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt. Der Europäische Gerichtshof hat dies in Großer Kammer³ behandelt. Zuständige Generalanwältin war die deutsche Generalanwältin *Juliane Kokott*.

II.

1.

Der nächstliegende Gesichtspunkt wäre das in Art. 401 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (folgend: MwSt-RL) ausgesprochene Verbot, eine Umsatzsteuer neben der unionsweiten Mehrwertsteuer einzuführen. Hierzu hat sich lediglich die Generalanwältin in ihren Schlußanträgen geäußert. Sie führt sehr umfänglich aus, daß der Europäische Gerichtshof bislang einen Verstoß gegen Art. 401 MwSt-RL nur dann angenommen hat, wenn die zusätzliche Steuer

die vier wesentlichen Merkmale der europäischen Mehrwertsteuer enthält. Dies sind die allgemeine Erhebung, die Bemessung nach dem Preis, die Erhebung in jeder Phase und der Vorsteuerabzug. Die ungarische Steuer wird nur auf einer Stufe erhoben; ein Vorsteuerabzug findet nicht statt. Die Schlußanträge wenden sich mit überzeugenden Argumenten gegen die einschränkende Sicht der bisherigen Rechtsprechung, weil sie dem Sinn und Zweck des Verbots der Erhebung einer Parallelbesteuerung nicht oder jedenfalls nicht mehr gerecht wird. Harmonisiert ist das gesamte Umsatzsteuersystem. Dieses würde durch *“Nebenumsatzsteuern“* völlig aus dem Gleichgewicht gebracht. Nicht ohne Grund kämpft die Union für eine möglichst weitgehende Harmonisierung der letzten *“Nebenumsatzsteuern“*, der Verbrauchsteuern. Nach kaum zu widerlegenden Ausführungen beenden die Schlußanträge dann allerdings die Behandlung, weil das vorlegende Gericht, das diesen Aspekt – aus welchen Gründen auch immer – nicht angesprochen hatte, kein hinreichendes Beurteilungsmaterial geliefert hatte. Der Gerichtshof hat sich dann auch mit dieser Frage nicht weiter befaßt.

2.

Als nächste spezifisch auf Steuern bezogene Regelung war ferner Art. 110 AEUV⁴ zu prüfen. Diese Vorschrift verbietet die Belastung der aus anderen Mitgliedstaaten importierten Waren mit höheren Steuern als denen auf Waren heimischer Herkunft. Zu dieser Vorschrift wurde mit fortschreitender Definition der Handelshemmnisse im Sinne der Bestimmungen zur Warenverkehrsfreiheit fraglich, in welchem Umfang ihr noch eine eigenständige Bedeutung gegenüber der Warenverkehrsfreiheit zukam.⁵ Immerhin

1 Bukett (geh.) insbes. österr.: größerer, gebundener Blumenstrauß für besondere Anlässe.

2 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.

3 13 Richter, darunter der Präsident, der Vizepräsident und die Präsidenten der Kammern mit 5 Richtern.

4 Vormals Art 90 EG, 95 EGV.

5 Bezeichnenderweise enthält das sehr klare und wegweisende Urteil v. 27.02.1980, Rs.168/78, NJW 1980, 2634, zur frz. Branntweinsteuer im wesentlichen nur eine steuerbezogene Formulierung der Dassonville-Formel. Das Urteil ist eine wenig bekannte Quelle für gut verwendbare Zitate. Ein sinnvoller Anwendungsbereich des Art. 95 war zweifellos die Prüfung der technischen Vorschriften zur Einfuhrumsatzsteuer, für die die Verwendung der Warenverkehrsfreiheit nicht richtig paßte.

war sie ein deutliches Signal zum Verständnis der Diskriminierungsverbote. In den Schlußanträgen wird ausgeführt, daß eine Auswirkung der streitigen Steuern durchaus zur Erhöhung der Warenpreise geeignet sei. Mangels einer unterschiedlichen Auswirkung auf Waren inländischer und ausländischer Herkunft folgte daraus aber, daß Art. 110 AEUV nicht verletzt war.

Mit vorstehender Feststellung zu Art. 110 war auch die Frage nach der Verletzung der Warenverkehrsfreiheit implizit beantwortet.

3.

Demnach standen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit zur Debatte. Der EuGH diskutierte zutreffend nur die mögliche Verletzung der Niederlassungsfreiheit und schloß damit die Behandlung der anderen Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbotes aus. Mit den ungarischen Vorschriften wurde mit der Besteuerung und der daraus resultierenden Belastung nicht die Investition als solche, sondern gezielt die über eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ausgeführte unternehmerische Betätigung getroffen.

In der Steuer als solcher sieht der EuGH erkennbar keine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit. Die merkliche Progression des Steuersatzes als solche wird in den Schlußanträgen nicht beanstandet und in dem Urteil nicht gesondert behandelt. Ganz unbedenklich ist dies nicht. Immerhin wird Verkaufserfolg "bestraft" und damit der Markteintritt als solcher unattraktiver gemacht. Bedenkt man, daß die Niederlassungsfreiheit nicht nur zur Förderung der "Wanderlust" von Unternehmen und zur Erweiterung ihres Geschäfts gewährleistet wird, sondern auch, um die Märkte der Aufnahmestaaten durch Anbieter aus anderen Mitgliedstaaten zu beleben, erscheint eine Rechtfertigung einer solchen Steuer erforderlich. Denn anders als die am Gewinn als der überdies traditionellen Meßgröße wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit orientierte – ggf. progressiv ausgestaltete – Einkommensteuer, die in Europa jedem Wirtschaftsteilnehmer zugemutet werden kann, ergreift die Progression vorliegend nur den erfolgreichen Marktzutritt als solchen. Ob damit eine wirklich höhere wirtschaftliche Leistungskraft verbunden ist, ist gerade beim Neueintritt in einen ausländischen Markt zumindest nicht sicher. Außerdem legt jede Steuer die Vermeidung der steuerlichen Tatbestände nahe. Vorliegend wäre dies ein Absehen von einem erfolgreichen Marktzutritt seitens größerer Unternehmen oder die Wahl anderer Strukturen als den Aufbau von Handelsbetrieben mit eigenem Filialnetz. Offenbar hat die Kommission, worauf eine Passage in den Schlußanträgen hindeutet, in diese Richtung gehende Bedenken erhoben.

Für die Generalanwältin und die Kammer kommt es darauf an, ob die Steuer diskriminierend gegenüber Unternehmen wegen ihrer Verbundenheit mit einem anderen

Mitgliedstaat wirkt. Mangels einer ausdrücklich auslandsbezogenen Komponente kommt dafür nur eine verdeckte Diskriminierung in Betracht. Bei der abstrakten Beschreibung betonen die Schlußanträge, daß insoweit die tatsächliche Diskriminierung maßgeblich ist und es nicht auf die Intention des Gesetzgebers ankommt. Letzteres ist ganz sicher zutreffend. Immerhin spricht sich die Generalanwältin dafür aus, nicht nur die aus dem Wesen der Belastung unmittelbar abzuleitende Diskriminierung, sondern auch die rein statistisch nachweisbare Diskriminierung zu beachten. Diese Ausführungen mögen für spätere Fälle durchaus wegweisend sein.⁶ Man hätte sich aber gewünscht, daß auch die Eignung der Steuer zur potentiellen Diskriminierung als möglicher Tatbestand einer verdeckten Diskriminierung erwähnt worden wäre. Die sinnngemäße Anwendung der Leitgedanken der Dassonville-Formel⁷ ("geeignet, ... unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell" zu behindern) auf andere Grundfreiheiten als den Warenverkehr sollten diese potentielle Behinderung und die denkgesetzlich (oder im Vorstellungsvermögen des Gerichts) begründete Eignung einschließen. Es steht zu befürchten, daß diese Auslassung kein Zufall war, weil die Schlußanträge den Appell zu einer zurückhaltenden Prüfung ("strenge Maßstäbe") der verdeckten Diskriminierung aussprechen.

Die klagende Gesellschaft hatte geltend gemacht, daß grenzüberschreitend tätige Handelskonzerne benachteiligt würden, weil diese üblicherweise über Gesellschaften mit eigenen Filialen arbeiteten, während die landsässigen Einzelhandelskonzerne mit Franchise-"Filialen" arbeiteten. Damit sei die höhere Progressionswirkung für die Unternehmen mit ausländischer Basis vorgegeben; dies wirke diskriminierend. Das vorlegende ungarische Gericht hatte hierzu keine Feststellungen getroffen. Der Europäische Gerichtshof hielt aber diese Wirkung – und möglicherweise auch andere mit ähnlichem Effekt – für denkbar. Er führt wörtlich aus:

"Wenn feststeht, daß auf dem Markt des Einzelhandels in Verkaufsräumen in dem betreffenden Mitgliedstaat die Steuerpflichtigen, die einer Unternehmensgruppe angehören und von der höchsten Tarifstufe der Sondersteuer erfaßt werden, in den meisten Fällen mit Unternehmen, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, im Sinne der nationalen Regelung "verbunden" sind, birgt unter Umständen die Anwendung des stark progressiven Tarifs der Sondersteuer auf eine am Umsatz ausgerichtete konsolidierte Bemessungsgrundlage die Gefahr, sich insbesondere zum Nachteil der Steuerpflichtigen auszuwirken, die mit Unternehmen "verbunden" sind, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben."

6 Sie seien daher jedem Parteivertreter zur Verwendung empfohlen.

7 EuGH-Urteil v. 11.07.1974, Rs 8/74, NJW 1975, 515.

Dem EuGH bietet die überwiegende Erfassung von verbundenen Unternehmen mit ausländischen Wurzeln mit der höchsten Progressionsstufe ein entscheidendes Indiz für die verdeckte Diskriminierung. Ob das der Fall ist, überläßt er der Feststellung des nationalen Gerichts, das die Wirkung in ihrem Kontext würdigen soll. Das heißt, daß das nationale Gericht die tatsächlichen Feststellungen zu der Belastungshäufigkeit treffen soll. Das Gericht muß hierfür sein eigenes statistisches System entwickeln und anwenden. Daneben heißt das aber ("Kontext") auch, daß es die durchaus denkbaren Rechtfertigungsgründe prüfen muß. Es bleibt unbefriedigend, daß diese Gesichtspunkte der Einschätzung des nationalen Gerichts überantwortet werden. Dies ist der Kern der Wertung eines solchen Falles, zu der das vorlegende ungarische Gericht wie jedes nationale Gericht und auch die Parteien eine Bewertung im Rahmen der Vorabentscheidungsverfahren erhoffen. Der Europäische Gerichtshof gibt eher begrenzte Hinweise, wenn er dem ungarischen Gericht mit auf den Weg gibt, daß vor allem die fiskalischen Aspekte keine Rechtfertigung einer Diskriminierung liefern können. Es entspricht einer in den etwa letzten zehn Jahren gehäuft zu beobachtenden Praxis des Europäischen Gerichtshofes, die Fragen der Diskriminierung und der Rechtfertigung an die nationalen Gerichte zurückzudelegieren.

III.

Das Urteil verdient die Aufmerksamkeit des Praktikers.

Der Fall betraf eine größere Anzahl von unionsrechtlichen Aspekten. Wenn man ohne die Technik der Subsumtion unter die einzelne des Primär- und Sekundärrechts an den Fall herangeht, ist der Kern die Beeinflussung des Wettbewerbs zugunsten kleinteilig strukturierter Handelsformen. Pro und Contra dieser Problematik mag man unterschiedlich sehen. Richtig ist sicherlich, daß es für die Grundfreiheiten auf die Frage ankommt, ob eine Diskriminierung vorliegt.

Schlußanträge und Urteil handeln geradezu klausurmäßig die möglichen Punkte ab. Das ist eigentlich nicht die Art des Europäischen Gerichtshofes. Es ist erkennbar, daß er sich mangels einer pointierten Behandlung durch das vor-

legende Gericht und möglicherweise durch die Parteien zu einem solchen Vorgehen genötigt sah. Anschauungsmaterial, das er für erwähnenswert hielt, hat er offenbar nicht gesehen. Die Klägerin und die Republik Österreich hatten eine Umformulierung der Vorlagefrage angeregt, die sich nach den Ausführungen der Schlußanträge nochmals auf den Sachverhalt der Diskriminierung bezog. Das ließ der Europäische Gerichtshof unbeachtet. Verantwortlich hierfür waren in erster Linie das vorlegende Gericht, danach die Parteien und zuletzt der Europäische Gerichtshof.

Deutsche Anwälte bedauern oftmals den Urteilsstil des EuGH. Weil er – anders als deutsche Gerichte – die systematische Stellung seiner Überlegungen im Rahmen einer für den deutschen Anwalt gewohnten Subsumtion verdeutlicht, erscheint in der Tat die Anwendung seiner Gedanken – insbesondere wenn sie neu sind – in besonderem Maße interpretationsbedürftig. Richtigerweise sollte man darin einen Vorteil sehen. Er läßt damit Spielraum für die Entwicklung. Die Möglichkeiten, im Rahmen seiner Leitgedanken zu argumentieren, wird dadurch erheblich vergrößert. Kreatives Denken findet ein sehr viel weiteres Anwendungsfeld, als es oftmals die deutsche Rechtsprechung zuläßt. Vorliegend war es nicht so. Der Europäische Gerichtshof hat die Sache sehr technisch erledigt. Raum für weitergehende Gedanken bietet das Urteil nicht. Dem Gerichtshof war, wie seine eigenen Ausführungen zeigen, auch nicht sehr an solchen Gedanken gelegen. Dies erstaunt aus zwei Gründen. Er muß die Sache als wichtig und grundlegend angesehen haben, weil er sie der Großen Kammer zugewiesen hatte. Die Generalanwältin hat subtil argumentiert und damit den Gerichtshof aufgefordert, sich richtungsweisend zu erklären. Das Ergebnis trägt dem nicht wirklich Rechnung. Ohne Kenntnis der Argumentation ist die Ursachenforschung schwierig. So läßt das Urteil den praktischen Leser, der nicht nach Klausurmustern für eine Universitätsklausur sucht, mit einigem Bedauern zurück.

Vorstellbar ist, daß die Parteien, vor allem die Klägerin, die sich jetzt mit den Schemata des nationalen Gerichts zur Tatsachenfeststellung und gegebenenfalls seinem System der Rechtfertigungsgründe auseinandersetzen müssen, dies ähnlich sehen. Ob die Chance bestanden hätte, den Europäischen Gerichtshof zu weitergehenden Ausführungen zu veranlassen, ist naturgemäß unbekannt.

Umsatzsteuerliche Organschaft ohne Kopf und Kragen?

Mario Knepper, Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht / Dr. Martin Geraats, Rechtsreferendar, MEYER-KÖRING, Bonn, www.meyer-koering.de.

Daß die umsatzsteuerliche Organschaft kein medizinischer Befund ist, sondern eine Zuordnung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft zu einem "Organträger" bei finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung einer juristischen Person ("Organgesellschaft") im Organkreis (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) ist, muß keinem Leser dieses Heftes erläutert werden. Das gilt nicht minder für den regelmäßig mit Krise und Insolvenz der Organgesellschaft verbundenen Kampf um den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit nach § 17 UStG im Zusammenhang mit zu korrigierender Vorsteuer und der Beendigung der Organschaft, um die Steuerbelastung des "Organträgers" für Geschäftsvorfälle der Organgesellschaft möglichst gering zu halten.

1. Problematik im vorläufigen Insolvenzverfahren

Finanzverwaltung und BFH segelten über Jahrzehnte an der Erkenntnis vorbei, dass schon bei der vorläufigen Insolvenzverwaltung der "Unternehmer" das Heft nicht mehr in der Hand hält und damit seine Willensdurchsetzung als maßgebliches Kriterium der organisatorischen Eingliederung nicht mehr gegeben ist. Gleichwohl stützte die ständige Rspr. des BFH die katatonisch jedwede Einzelfallumstände ignorierende Auffassung der Finanzverwaltung, daß eine Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters unter Zustimmungsvorbehalt gem. § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO an der organisatorischen Eingliederung nichts ändere. Dies führte in der Insolvenz der Organgesellschaft nicht selten dazu, daß Organträger mit Vorsteuerkorrekturen auch für die Phase der vorläufigen Insolvenzverwaltung belastet wurden. Flankierend begründet § 55 Abs. 2 InsO während der vorläufigen Insolvenzverwaltung eines "schwachen" Verwalters keine Masseforderungen der Lieferanten. Der Organträger saß damit in der Falle.

2. Entlastungsmöglichkeit nach neuer Rspr. des V. Senats

Bekanntlich hat der V. Senat des BFH diese Falle mit dem Urteil vom 08.08.2013¹ endlich ein Stück entschärft, indem er nun feststellt, daß schon die Bestellung eines "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalters unter allgemeinem Zustimmungsvorbehalt in der Insolvenz der bisherigen "Organgesellschaft" zur Beendigung der umsatzsteu-

erlichen Organschaft führt. Mit diesem Handstreich weicht der V. Senat von der bisherigen Rspr. ab, wonach die Organschaft erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens endete, sofern nicht – was aber in praxi die absolute Ausnahme ist – zuvor ein starker vorläufiger Insolvenzverwalter mit Verfügungsbefugnis bestellt worden war. Die neue Rechtsprechung verkürzt damit den potenziellen Haftungszeitraum für den ehemaligen Organträger. Dies kann im Einzelfall zu einer erheblichen Entlastung beteiligter Gesellschafter führen.

a) Das entscheidende Argument des V. Senats: *Während bisher angenommen wurde, es genüge, wenn in der krisenbetroffenen GmbH (Organgesellschaft) eine Willensbildung jedenfalls nicht entgegen dem Willen des (vermeintlichen) Organträgers möglich sei, also schon das Veto-Recht des Mehrheitsgesellschafters zum Fortbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft ausreichte, hält der V. Senat hieran nicht mehr fest. Denn zwischen Organträger und Organ sei ein Über- und Unterordnungsverhältnis erforderlich, durch das der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen könne. Nicht ausreichend sei, daß der Organträger bei der Organgesellschaft lediglich eine von seinem Willen abweichende Willensbildung ausschließen könne, da ein derartiges Veto-Recht es dem Organträger nicht ermögliche, die Aufgabe des "Steuereintnehmers" für die Organgesellschaft zu erfüllen.*

Der BFH erkennt dabei einen Widerspruch der bisherigen Rechtsprechung zum EuGH, der die Organschaft maßgeblich damit begründet habe, daß der Organträger als Steuerpflichtiger für alle Organgesellschaften "öffentliche Gelder" als "Steuereintnehmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen habe.² Da es dem vorläufigen Insolvenzverwalter bei einem bloßen Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO aber möglich sei, rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners zu verhindern, könne er auf die laufende Geschäftsführung und die Vertragsabwicklung durch den Schuldner maßgeblich dadurch Einfluß neh-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 BFH – V R 18/13 – DStR 2013, 1883 ff.

2 BFH – V R 18/13 – DStR 2013, 1883 ff; EuGH, Urt. vom 20.10.1993, C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105; vom 21.02.2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Slg. 2008, I-771, DStR 2008, 450 ff.

men, daß er Vermögensverringerungen des Schuldners durch die Erfüllung von Verbindlichkeiten im Interesse der Gleichbehandlung aller Gläubiger verhindere.

Der BFH hat damit auch über Krisen- und Insolvenzfälle hinaus das Kriterium der organisatorischen Eingliederung geschärft. Denn ersichtlich muß der Organträger seinen Willen bei der Organgesellschaft **aktiv** durchsetzen können. Dem ureigensten Verständnis einer „Willensdurchsetzung“ im Sinne einer Beherrschung dürfte das fraglos entsprechen.

- b) Zutreffend wird in der Literatur darauf hingewiesen, Auswirkungen würden sich auch außerhalb eines Krisenszenarios ergeben, wenn – mindestens teilweise – keine Personenidentität der Geschäftsführungsorgane bestehe, diese aber unter Gesamtvertretungsberechtigung stehe.³ Zwar sei nach neuerer Rechtsprechung des BFH und Meinung der Finanzverwaltung auch bei fehlender Identität der Geschäftsführungsorgane eine organisatorische Eingliederung möglich (BFH v. 03.04.2008, V R 76/05, BStBl. 2008 II S. 905; BMF v. 07.03.2013, IV D 2 – S 7105/11/10001, S. 2). Allerdings verlange der BFH bei fehlender Personalidentität zumindest **institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten des Organträgers in den Kernbereichen der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft**. Tatsächlich erscheint es letztlich nur konsequent, wenn dies nach der Entscheidung des V. Senats vom 08.08.2013 dahingehend zu verstehen ist, daß dem Organträger das institutionell gesicherte Recht zustehen muß, jedes auf die laufende Geschäftsführung bezogene Vetorecht eines anderen aus dem Weg zu räumen („aktive“ statt „passive“ Beherrschung).

3. Beschränkung einer Entlastung durch Grundsätze zur Uneinbringlichkeit:

Allerdings darf man sich nicht darüber hinwegtäuschen, daß die Entscheidung des BFH v. 08.08.2013 nichts an den allgemeinen Grundsätzen zur Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO und zur Uneinbringlichkeit (§ 17 UStG) ändert. Im Gegenteil stellt der BFH ausdrücklich klar, daß die für die Vorsteuerkorrektur erforderliche Uneinbringlichkeit grundsätzlich auch bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt anzunehmen sei. Sofern besondere Umstände nichts anderes ergäben, sei zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens und damit von einer für § 17 UStG ausreichenden ungewissen Dauer davon auszugehen, daß Gläubiger ihre Entgeltansprüche nicht mehr durchsetzen könnten. Im Ergebnis kann also die umsatzsteuerliche Organschaft zwar mit der Bestellung eines vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt enden, im selben Zeitpunkt – und damit vor einem möglichen Entfallen der wirtschaftlichen Eingliederung – aber eine Vorsteuerkorrektur auslösende Uneinbringlichkeit (§ 17 UStG) eingetreten sein, „so

daß die Organschaft noch im Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit bestand und sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch daher gegen den [...] Organträger richtete“.

Dieses Spiel mit der „juristischen Sekunde“ beinhaltet also einen kleinen Wermutstropfen. Denn „enthaften“ läßt sich mit dem Urteil des BFH vom 08.08.2013 nur die auf den Zeitraum nach der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters entfallende Vorsteuerkorrektur. Für eine bis zu diesem Zeitpunkt eingetretene Uneinbringlichkeit wird demgegenüber – zumindest i.d.R.⁴ – weiterhin von einer steuerlichen Belastung des Organträgers auszugehen sein. Gleichwohl bleibt die Entscheidung des BFH ein überfälliger Schritt zur Entlastung des Organträgers im Krisen- und Insolvenzscenario. Zukünftige Diskussionen über eventuelle Haftung des vorläufigen Insolvenzverwalters dürften folgen.

4. Unterschreitung des Gemeinschaftsrechts als Guillotine?

Zwar nicht im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit, wohl aber auf die bisherige Rspr. zur Organschaft im vorläufigen Insolvenzverfahren ist erstaunlich, daß der V. Senat meint, er weiche nicht von der Rspr. anderer Senate ab. Insbesondere sieht er keinen Widerspruch zur Entscheidung des XI. Senats vom 14.03.2012, in der dieser zu einem Billigkeitsantrag auf Erlaß der steuerlichen Haftungsbeträge nach § 163 AO noch Abweichendes vertreten hatte.⁵ Ersichtlich weicht der V. Senat der Anrufung des Großen Senats aus mit dem Argument, in der dortigen Entscheidung sei es nur um ein Billigkeitsverfahren gemäß § 102 FGO gegangen, das sich nur auf eine eingeschränkte Überprüfung der von dem Finanzamt getroffenen Ermessensentscheidung richte.

- a) So begrüßenswert die Entscheidung des V. Senats ist, so sehr fragt sich, ob die Meidung einer Anrufung des Großen Senats nicht auch einer erneuten Diskussion über gemeinschaftsrechtliche Grundsätze ausweicht. Denn schon finden sich Stimmen, die darauf verweisen, das „deutsche“ Verständnis zur umsatzsteuerlichen Organschaft entspreche demjenigen des EuGH nicht.⁶ Gemeinschaftsrechtlich werde eine **Beherrschung** der Organgesellschaft durch den Organträger **nicht gefordert**. Mit Urteil vom 09.04.2013 (C-85/11, Kommission/Irland, DStR 2013, 806, Rz. 36) habe der EuGH die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL als **abschließend** dargestellt. Danach dürften die

³ Dahm/Hamacher, IStR 2013, 820, 823.

⁴ Anders ggfs. bei Uneinbringlichkeit erst nach Bestellung des vorl. InsoV, z.B. mangels Zahlungsunfähigkeit.

⁵ BFH/NV 2012, 1493, IX R 28/09.

⁶ Dahm/Hamacher, IStR 2013, 820, 823.

Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich des Art. 11 MwStSystRL nicht in einer Weise begrenzen, welche die unionsrechtliche Vorschrift nicht vorsehe;⁷ vielmehr sei eine **einheitliche** Auslegung im Sinne des unionsrechtlichen Begriffsverständnisses geboten. In der Tat geht das Unionsrecht weiter als das deutsche Beherrschungsverständnis und kann auch unternehmerische **“Beziehungen” unter die Eingliederungsmerkmale fassen, die in einem Gleichordnungsverhältnis stehen**, d.h. nebengeordnete Gesellschaften ohne gemeinsame Muttergesellschaft oder bei gemeinsamen Gesellschaftern (horizontale Organschaft). Ein **Über-/Unterordnungsverhältnis**, auf welches der BFH abstellt, ist also nur ein Teilbereich der nach Unionsrecht anzunehmenden Fälle der Organschaft.⁸ Gemeinschaftsrechtlich wird nicht einmal der Begriff der Organschaft verwendet, sondern der *“Gruppenbesteuerung”* (Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, vormals Art. 4 Abs. 4 Satz 2 der 6. EG-RiLi). Hiernach kann jeder Mitgliedstaat in seinem Hoheitsgebiet ansässige, rechtlich unabhängige Personen, die durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen betrachten. Dies läßt ein denkbar weites Verständnis zu, nach dem auch eine *Personengesellschaft* Organgesellschaft oder selbst ein *Nichtunternehmer*, also eine bloße Holding, Organträger sein kann. Denn in dem Richtlinienentwurf findet sich der Begriff des *“Unternehmers”* – wie der EuGH jüngst bestätigt hat – nicht.⁹ Demgegenüber erscheint die deutsche Gesetzesregelung enger, verlangt § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG doch eine *“juristische Person”* als Organgesellschaft und spricht von *“Unternehmer”* als Organträger, was eine bloße Finanzholding, die selbst keine Umsätze tätigt, aus dem Anwendungsbereich ausschließt.¹⁰ Diese Divergenz hat den BFH unlängst veranlaßt, unter anderem die Frage nach den Voraussetzungen einer Organträgerschaft, insbesondere im Hinblick auf eine reine Holdinggesellschaft, dem EuGH zur Klärung vorzulegen.¹¹ Ungewollt kann man sich der aufkeimenden Fragestellung nicht entziehen, die das weite Anwendungsverständnis des EuGH zu einer anderen Entscheidung des V. Senates¹² aufwirft, die man in Abkehr von der früheren Rechtsprechung endlich für geklärt hielt; nämlich, ob die – nach deutschem Verständnis sicher zutreffende – Verneinung einer Organschaft bei Schwestergesellschaften mangels unmittelbaren Über- und Unterordnungsverhältnisses dem Unionsverständnis wirklich entspricht.

- b) Summa summarum erscheint die Rechtsprechung des V. Senats auf dem Boden des deutschen Begriffsverständnisses sachgerecht, um die Tendenzen einzudämmen, die umsatzsteuerliche Organschaft im Rahmen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG uferlos werden zu

lassen. Fraglos wird damit zwar *nur* ein Teil des Anwendungsbereichs, den das Unionsrecht zuläßt, erfaßt. Genauso steht aber außer Frage, daß dieser Teil *innerhalb* des unionsrechtlichen Anwendungsrahmens liegt. Solange das unionsrechtliche Verständnis als *Rahmen* denkbar weit ist, bestehen Zweifel, ob überhaupt von einer Unvereinbarkeit des engeren Verständnisses der deutschen Regelung gesprochen werden kann. Gegenwärtig scheinen die Maßstäbe des V. Senates jedenfalls die *“deutsche”* Schnittmenge aus dem unionsrechtlichen Handlungsrahmen folgerichtig umzusetzen.

Das kann sich allerdings ändern, wenn EuGH und ggfs. auch BFH den in den Mitgliedsstaaten zu beachtenden *abschließenden* Charakter der unionsrechtlichen Regelung in dem Sinne manifestieren, daß die Grenze des gemeinschaftsrechtlichen Begriffsverständnisses gesetzlich *nicht unterschritten* werden darf. Das kann insbesondere zum Thema werden, wenn sich ein Steuerpflichtiger wegen Umsetzungsdefizits des unionsrechtlichen Anwendungsrahmens durch die deutsche Regelung unmittelbar auf Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL beruft, um eine von ihm angenommene Organschaft zu begründen. Dann dürfte allerdings die Rechtsprechung des V. Senats erst in zweiter Linie auf dem Prüfstand stehen; vorrangig geht es um die nationale Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Sollte man als Berater in eine Situation kommen, in welcher es für den Mandanten im konkreten Fall günstig erscheint, sich zur Annahme einer Organschaft auf das Unionsrecht zu stützen, obwohl sie nach den Maßstäben des nationalen Rechts nicht (mehr) anzunehmen wäre, muß man sich darüber im klaren sein, dadurch möglicherweise einen Stein ins Rollen zu bringen, der einem an anderer Stelle – etwa bei dem Thema der Schwesterpersonengesellschaft – ungewollt begegnen.

Daß – nicht die Entscheidung des V. Senates vom 08.08.2013 – wohl aber die gegenwärtige Gesetzeslage droht, Kopf und Kragen zu verlieren, zeigt schließlich die Entscheidung des FG München v. 13.03.2013 (3 K 235/10), mit der das FG eine kapitalistisch strukturierte *Kommanditgesellschaft* entgegen dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG als Organgesellschaft ansieht.

7 Schlußanträge des Generalanwalts Jääskinen, EuGH v. 27.11.2012, C-480/10, Kommission/Schweden, BeckRS 2012, 82509, Rz. 55.

8 ►► BFH, Urteil vom 03.04.2008 – V R 76/05, BStBl II 2008, 905, Gründe II.1.

9 EuGH, Urteil v. 25.04.2013 – C-480/10, BeckRS 2013, 80861, Rz. 33, 34, 37.

10 Bunjes, UStG, 12. Aufl., § 2 Rdn. 110.

11 BFH, Beschl. v. 11.12.2013, XI R 38/12, DStR 2014, 466, 469 ff.

12 BFH, Urt. v. 22.04.2010, V R 9/09.

Es stützt dies aus Gründen der Rechtsformneutralität auf die Aussage des EuGH, nach der Einschränkungen des Anwendungsbereichs von Art. 11 MwStSystRL unzulässig sind.¹³ Eine Billigung der unmittelbaren Berufung auf das europäische Recht dürfte m.E. der Diskussion Tür und Tor öffnen, ob die bisherige nationale Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft überhaupt noch haltbar ist. Dies scheint auch der BFH

erkannt zu haben: Die zwischenzeitlich beschlossene Vorlage an den EuGH umfaßt auch diese Fragen. Sollte die nationale Regelung keinen Bestand haben, könnten dann freilich auch mühsam errungene positive Effekte der Rechtsprechungsänderung des BFH ins Wanken geraten.

¹³ Vgl. auch *Dahm/Hamacher*, IStR 2013, 820, 826, 827.

Gesetzbuch24.de

www.gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch
nach meinen Wünschen!«



- Sie wählen online Vorschriften aus
- Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

 BOORBERG

Verzinsung gem. § 233a AO und Anrechnung von Erbschaftsteuer nach § 35 b EStG

Karl Krogoll, Rechtsanwalt, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf¹

I. Einleitung

Der Erbe übernimmt mit dem Erbfall gem. § 45 Abs. 1 S. 1 AO auch alle Forderungen und Schulden aus dem Schuldverhältnis des Erblassers. Steuerforderungen und Zinsen hierauf, die vor dem Tod des Erblassers entstanden sind, sind daher bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Erwerbs zu berücksichtigen. Gleichzeitig können Erstattungszinsen auch beim Erben zu einkommensteuerpflichtigen Erträgen führen, wenn sie erst nach dem Versterben des Erblassers festgesetzt und gezahlt werden. Dies wirft sowohl erbschaftsteuerlich als auch einkommensteuerlich verschiedene Fragen auf. Anhand eines vereinfachten Beispiels aus der Praxis sollen im folgenden zunächst die entstehenden Zinsansprüche und sodann ihre steuerliche Behandlung aufgezeigt werden.

Beispiel:

Erblasser A reichte im Jahr 2010 eine strafbefreiende Selbstanzeige für die Einkommensteuer 2005 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt hatte Ende 2006 den ursprünglichen Bescheid bekanntgegeben. Bezüglich der hinterzogenen Beträge wurde zunächst eine Schätzung abgegeben, wobei die hinterzogene Steuer auf € 300.000 geschätzt wurde. Das Finanzamt hat die Einkommensteuer auf Basis der Schätzung veranlagt und den entsprechenden Bescheid am 01.04.2010 bekanntgegeben. Der Erblasser hatte die Steuerschuld durch eine Abschlagszahlung am 20.01.2010 bereits beglichen. Im Laufe des Jahres 2012 wurden die Zahlen aus der Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt konkretisiert. In der geänderten Festsetzung wurde die Einkommensteuer am 05.05.2013 in Höhe von € 100.000 festgesetzt.

II. Festsetzung von Zinsen gem. § 233a AO

Bei einer solchen Einkommensteuerfestsetzung ergeben sich verschiedene Zinsansprüche. Im folgenden wird nur auf die Verzinsung nach § 233a AO eingegangen.²

Die Verzinsung nach § 233a AO soll einen Ausgleich dafür schaffen, daß die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden.³ Liquiditätsvorteile, die sich aus einem späteren Erlaß von Steuerbescheiden ergeben, sollen beim Steuerpflichtigen abgeschöpft werden. Liquiditätsnachteile durch eine Überzahlung an das Finanzamt werden durch Erstattungszinsen ausgeglichen.

1. Nachzahlungszinsen

Gem. § 233a Abs. 5 S. 1 AO ist eine Zinsfestsetzung zu ändern, wenn die Steuerfestsetzung aufgehoben, geändert oder berichtigt wird. Maßgebend ist nach S. 2 der Unterschiedsbetrag zwischen der ursprünglich festgesetzten Steuer und der im geänderten Bescheid festgesetzten Steuer. Entscheidend ist dabei nur eine tatsächliche Steuerfestsetzung. Eine freiwillige Leistung des Steuerpflichtigen im Vorfeld führt nach dem Wortlaut des § 233a Abs. 3 S. 1 und Abs. 5 S. 1 AO nicht zu einer Steuerfestsetzung und einem Ende des Zinslaufs.⁴

Im vorliegenden Beispiel kommt es daher zunächst zu einer Festsetzung von Nachzahlungszinsen für den Zeitraum vom Beginn der Verzinsung am 01.04.2007 (gem. § 233a Abs. 2 S. 1 AO) bis zur Bekanntgabe des Bescheids vom 01.04.2010:

36 Monate x 0,5 % pro Monat x € 300.000 = € 54.000

2. Minderung von Nachzahlungszinsen

Soweit in einem Bescheid eine Steuerschuld reduziert wird, für die in einem früheren Bescheid bereits Zinsen festgesetzt worden waren, reduziert sich der Zinsanspruch des Finanzamts auch für den Zeitraum zwischen ursprünglichem Beginn der Verzinsung und der Bekanntgabe des früheren Bescheids. Gem. § 233a Abs. 5 S. 3 2. HS AO entfällt der überschießende Zinsanspruch, d.h. die Nachzahlungszinsen vermindern sich auf den Betrag, der sich ergibt, wenn die Steuer in Höhe der geänderten Veranlagung zu Grunde gelegt wird.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Der Autor ist Rechtsanwalt in der überörtlichen Kanzlei S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.
- 2 Hinterziehungszinsen nach § 235 AO werden regelmäßig erst nach Abschluß des Verfahrens getrennt festgesetzt, also zu einem Zeitpunkt, in dem die hinterzogene Steuer grundsätzlich feststeht. Die Zinsen nach § 233a AO werden dann auf die Hinterziehungszinsen angerechnet.
- 3 Vgl. ►► FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2002 – 6 K 449/00, EFG 2003, 17; *Rüsken* in Klein, AO, 11. Aufl., § 233a AO Rn. 1.
- 4 Vgl. BFH, Urteil vom 26.01.2000 – IX R 11/96 (NV), Beck RS 2000, 25004739; FG Niedersachsen, Urteil vom 18.06.2002 – 6 K 449/00, EFG 2003, 17; *Rüsken* in Klein, AO, 11. Aufl., § 233a AO Rn. 51; AEAO zu § 233a Tz 70.1.1.

Im Beispielsfall wird die im Bescheid vom 01.04.2010 festgesetzte Steuer durch den Bescheid vom 05.05.2013 um € 200.000 reduziert. Daher sind auch die im Bescheid vom 01.04.2010 festgesetzten Nachzahlungszinsen für den Zeitraum vom 01.04.2007 bis zum 01.04.2010 zu hoch angesetzt worden. In Höhe des Unterschiedsbetrags hat eine Minderung bisher festgesetzter Nachzahlungszinsen zu erfolgen:

36 Monate x 0,5 % pro Monat x € 200.000 = € 36.000

3. Erstattungszinsen

Setzt das Finanzamt in einem geänderten Bescheid die Steuer niedriger fest als im ursprünglichen Bescheid und kommt es in Höhe der Überzahlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu einer Steuererstattung, ist der Unterschiedsbetrag gem. § 233a Abs. 3 S. 3 AO bis zur Höhe der Erstattung zu verzinsen.

Im Beispiel hat das Finanzamt im Bescheid vom 01.04.2010 Einkommensteuer in Höhe von € 300.000 festgesetzt. Der Bescheid vom 05.05.2013 reduziert die Steuer jedoch um € 200.000. Auf diesen Unterschiedsbetrag erhält der Steuerpflichtige Erstattungszinsen für den Zeitraum zwischen Bescheid vom 01.04.2010 und Bescheid vom 05.05.2013:

37 Monate x 0,5 % pro Monat x € 200.000 = € 37.000

Für den Zeitraum zwischen der Abschlagszahlung und dem Bescheid vom 01.04.2010 werden gem. AEAO zu § 33a Tz. 70.1.2. Abs. 2 keine Erstattungszinsen gewährt.⁵

4. Billigkeitserlaß nach freiwilliger Zahlung

Nach AEAO zu § 233a AO Tz. 70.1.1. sind die für den Zeitraum zwischen einer freiwilligen Zahlung und Wirksamkeit der Steuerfestsetzung entstandenen Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen. Dabei wendet die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen den § 238 Abs. 1 AO an und berücksichtigt nur volle Monate bis zur Festsetzung der Steuer. Die Rechtsprechung scheint diesbezüglich geteilter Meinung zu sein. Das FG Niedersachsen hat in seinem Urteil vom 18.06.2002 entschieden, daß diese Anwendung des § 238 Abs. 1 S. 2 AO für die Billigkeitsmaßnahme nicht gelten kann.⁶ Denn es handle sich eben nicht um die Festsetzung von Erstattungszinsen, sondern um einen Wegfall des Liquiditätsvorteils des Steuerpflichtigen durch die freiwillige Zahlung, der durch die Verzinsung abgeschöpft werden solle. Daher fordert das FG eine taggenaue Berechnung der Erstattungszinsen. Das FG Nürnberg hat hingegen entschieden, daß es im Ermessen der Finanzbehörde liegen würde, eine Entscheidung über die taggenaue Abrechnung zu treffen.⁷ Der Steuerpflichtige könne den Liquiditätsnachteil unter einem Monat regelmäßig hinnehmen und der Gesetzgeber hat sich eben für eine typisierende und pauschalierende Regelung entschieden.

Vorzugswürdig erscheint hier die Sichtweise des FG Niedersachsen, obwohl dies zu einer abweichenden Regelung gegenüber der normalen Verzinsung führt. Aber bei den "fiktiven Erstattungszinsen" handelt es sich eben nicht um echte Zinsen, sondern lediglich eine sogenannte Berechnungshilfe für den Erlaß von Nachzahlungszinsen. Tatsächlich handelt es sich nicht um eine Festsetzung von neuen Zinsen zu Gunsten des Steuerpflichtigen, also um den Ausgleich eines Liquiditätsnachteils, sondern um eine Korrektur der Abschöpfung des Liquiditätsvorteils beim Steuerpflichtigen. Durch die freiwillige Zahlung an das Finanzamt vor Festsetzung der Steuer ist der Liquiditätsvorteil, der durch die Nachzahlungszinsen abgeschöpft werden soll, weggefallen. Dies stellt den sachlichen Billigkeitsgrund für den Erlaß der Verzinsung insoweit dar.

Tatsächliche Erstattungszinsen auf den überzahlten Betrag erhält der Steuerpflichtige gem. AEAO zu § 33a Tz. 70.1.2. Abs. 2 nicht.

Bereits am 20.01.2010 hat der Steuerpflichtige eine Abschlagszahlung geleistet, daher werden "fiktive Erstattungszinsen" für 2 Monate aus sachlichen Billigkeitsgründen gem. AEAO zu § 233a AO Tz. 70.1.1. dagegen gerechnet. Dabei ist jedoch zu beachten, daß ein Teil der Nachzahlungszinsen bereits durch die geänderte Festsetzung im Bescheid vom 05.05.2013 gemindert wurde (bezüglich der Reduktion der festgesetzten Steuer in Höhe von € 200.000). Die festgesetzten Nachzahlungszinsen beziehen sich daher nur noch auf eine Steuerschuld von € 100.000. Nach Ansicht der Finanzverwaltung werden die Erstattungszinsen nur für volle Monate bis zur Festsetzung der Steuer gewährt: 2 Monate x 0,5 % pro Monat x € 100.000 = € 1.000

III. Steuerpflicht für Erstattungszinsen

Ob und inwieweit Erstattungszinsen zur Einkommensteuer steuerpflichtig sind, wurde in der Vergangenheit umfangreich diskutiert.⁸ Inzwischen hat der Gesetzgeber jedoch in § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG klargestellt, daß es sich bei Zinsen nach § 233a EStG um steuerpflichtige Kapitalerträge handelt und der BFH hat dies – inklusive der rückwirkenden Anwendung der Regelung – gebilligt.⁹ Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer sind nach § 12 Nr. 3 2. HS EStG nicht abzugsfähig.

5 FG Niedersachsen, Urteil vom 27.06.2013 – 6 K 66/11, 6 K 376/12, EFG 2014, 103 (Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig, I B 121/13).

6 Siehe auch *Rüsken* in Klein, AO, 11. Aufl., § 233a AO, Rn. 51.

7 FG Nürnberg vom 21.01.2004 – III 30/2002, BeckRS 2004, 260.

8 Vgl. noch ►► BFH, Urteil vom 15.06.2010 – VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503; *Jochum* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 20 EStG, Rn.C/7 37.

9 BFH, Urteil vom 12.11.2013, VIII R 36/10, DStR 2014, 316.

Die Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 S.3 EStG betrifft ausschließlich die tatsächlichen Erstattungsinsen. Soweit eine Minderung nicht abzugsfähiger Nachzahlungszinsen vorliegt, besteht keine Steuerpflicht.¹⁰ Werden Erstattungsinsen nachträglich gemindert, führt dies zu negativen Kapitalerträgen.

Nach dieser Systematik werden wohl "fiktive Erstattungsinsen" auch nicht besteuert, da es sich auch insoweit um eine Minderung von nicht abzugsfähigen Nachzahlungszinsen aus Billigkeit handelt.

Im vorliegenden Beispiel erstreckt sich die Steuerpflicht auf die Zinsen in Höhe von € 37.000, die auf den Unterschiedsbetrag in Höhe von € 200.000 für den Zeitraum zwischen der Festsetzung auf Basis der Schätzung am 01.04.2010 und der endgültigen Festsetzung am 05.05.2013 gezahlt werden.

Aus Gründen sachlicher Härte werden die Erstattungsinsen aber billigkeitshalber (§ 163 AO) nicht in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen, soweit ihnen Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf demselben Ereignis beruhen.¹¹ Führt also ein Ereignis dazu, daß sich die Steuer in einem Veranlagungszeitraum erhöht und in einem anderen verringert, sind die Zinsen insoweit zu saldieren. Ein solcher Fall wäre zum Beispiel gegeben, wenn nach einer Betriebsprüfung ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung aktiviert und in den Folgejahren abgeschrieben werden muß. Die Erhöhung der Steuer im Jahr der Anschaffung führt zu Nachzahlungszinsen und die Verminderung der Steuer in den Folgejahren zu Erstattungsinsen, die dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einfließen. Der Steuerpflichtige muß einen entsprechenden Antrag beim zuständigen Finanzamt stellen.

Das Finanzamt selbst behält auf Erstattungsinsen keine Kapitalertragsteuer ein (vgl. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Steuerpflichtige muß daher den Ertrag gem. § 32d Abs. 3 S. 1 EStG in seiner Einkommensteuererklärung angeben.

IV. Erbschaftsteuerliche Behandlung der Zinsen

§ 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG stellt klar, daß Steuererstattungsansprüche des Erblassers bei der Feststellung des steuerpflichtigen Erwerbs zu berücksichtigen sind, sofern sie vor dem Erbfall rechtlich entstanden sind. Es handelt sich insoweit also um eine Kapitalforderung, die zum Zeitpunkt des Erbfalls besteht und Teil der Erbmasse ist. Es sind alle Erstattungsansprüche zu berücksichtigen, für die die Steuer materiell-rechtlich entstanden ist, also im Rahmen der Einkommensteuer alle Erstattungsansprüche, deren Veranlagungszeitraum zum Zeitpunkt des Erbfalls abgelaufen war.¹²

Die Erbschaftsteuerpflicht betrifft auch die Zinsen, die auf die Erstattung vom Finanzamt gezahlt werden.¹³ Dabei sind die Zinsen zu berücksichtigen, die bis zum Zeitpunkt des Erbfalls entstanden sind.

Für die Entstehung der Steuer gilt § 9 Abs. 1 Nr. 1 a) 2.HS ErbStG, d.h. die Erbschaftsteuer entsteht erst, wenn die entsprechende Erstattung festgesetzt wurde.¹⁴

Verstirbt im Beispiel der Erblasser am 02.01.2012, führt das dazu, daß alle Zinsansprüche, die bis zum Tod des Erblassers entstanden sind, berechnet und bei der Bewertung der Erbmasse berücksichtigt werden müssen.

V. Doppelbesteuerung und § 35 b EStG

Fließen dem Erben nach Versterben des Erblassers Erträge zu, die noch aus der Sphäre des Erblassers stammen, kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen.

1. Doppelbesteuerung

Wie oben bereits beschrieben, gehören die Erstattungsinsen nach § 233a AO gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 S.3 EStG zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen. Einkommensteuerlich sind diese Erträge nach § 11 Abs. 1 S.1 EStG in dem Jahr zu erfassen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen. Soweit die Erstattungsinsen also erst nach dem Erbfall dem Erben zufließen, sind sie bei diesem zu besteuern.¹⁵ Dabei ist es unerheblich, ob die Zinsen für Zeiträume vor oder nach dem Erbfall anfallen. Das bedeutet, daß der Zinsanspruch, soweit er Zeiträume vor dem Erbfall betrifft, sowohl der Erbschaftsteuer als auch der Einkommensteuer unterliegt.

Daß Erträge sowohl der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer unterliegen, ist zunächst keine ungewollte Doppelbelastung. Denn das Vermögen, das der Erblasser dem Erben hinterläßt, unterlag beim Erblasser regelmäßig bereits der Besteuerung mit Einkommensteuer. Im Erbfall wird dann das verbleibende Vermögen mit der Erbschaftsteuer belastet.

Zu einer ungewollten Doppelbelastung kommt es aber dann, wenn Erträge, die bei der Bewertung der Erbmasse bereits berücksichtigt wurden, erst nach dem Versterben des Erblassers dem Erben zufließen und von diesem versteuert werden müssen. Denn der Erbe hat dann zunächst den ungeschmälernten Ertrag bei der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen und erst bei Zufluß die Einkommensteuer zu zahlen.

¹⁰ LfSt Bayern vom 8.9.2011, S 2252.1.1 – 6/4 St 32 = SIS 11 31 01.

¹¹ Mit Beispiel OFD Niedersachsen, Verfügung vom 04.02.2014 – S 2252 – 177 – St 223, DB 2014, 571.

¹² Vgl. Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbSt, § 10 ErbStG, Rn. 42; ErbStRichtlinie R E 10.3 Abs. 2.

¹³ So ErbStRichtlinie R E 10.3 Abs. 4; Högl in Gürschin/Stenger, BewG-ErbStG, § 10 ErbStG Rz. 12.

¹⁴ Vgl. Högl in Gürschinger/Stenger, BewG und ErbStG, § 10 ErbStG, Rn.11.

¹⁵ Für Zinsen siehe BFH, Urteil vom 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl II 2010, 641; Seifried, ZEV 2009, 285.

Bei der Bewertung der Erbschaft für die ErbSt kann er aber noch keine latente Steuer auf die ihm später zufließenden Kapitalerträge berücksichtigen.¹⁶

2. Anrechnung nach § 35 b EStG

Der § 35 b EStG gewährt bezüglich dieser Beträge eine Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer. Nach dieser Regelung wird die tarifliche Einkommensteuer um die effektive Erbschaftsteuer gekürzt, soweit sie sich auf das Einkommen bezieht, das bereits der Erbschaftsteuer unterlag.¹⁷

Strittig ist, inwiefern § 35 b EStG bei Kapitalerträgen Anwendung findet, die der Abgeltungsteuer unterliegen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der § 35 b EStG im Rahmen der Abgeltungsteuer nicht anzuwenden, da es sich bei der Steuer nach § 32 d Abs. 1 EStG nicht um eine tarifliche Einkommensteuer handelt.¹⁸

In der Literatur hat sich wohl zumindest insoweit ein Konsens gebildet, als eine Anrechnung nach § 35 b EStG dann möglich ist, wenn es auf Antrag des Steuerpflichtigen zu einer tariflichen Besteuerung gem. § 32 d Abs. 6 EStG kommt.¹⁹

Nach Ansicht mancher Autoren müsse sich aber auch die Abgeltungsteuer um den Prozentsatz des effektiven Erbschaftsteuersatzes reduzieren.²⁰ Dies gelte insbesondere, wenn der Steuerpflichtige gem. § 32 Abs. 4 EStG eine Veranlagung der Kapitalerträge in der Steuererklärung beantragt oder es sich gem. § 32 Abs. 3 S. 1 EStG um Kapitalerträge handelt, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben.²¹ Es ist aber fraglich, ob ein Antrag nach Abs. 4 dazu führt, daß eine Anrechnung nach § 35 b EStG durchgeführt werden kann. Denn die Kapitalerträge unterliegen dann nach wie vor gem. § 32 d Abs. 3 S. 3 EStG der Besteuerung nach Abs. 1 und werden daher nach dem klaren Wortlaut des § 2 Abs. 5b EStG nicht zu den Einkünften gezählt.²² Keß vertritt daher die Ansicht, die Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG auf den § 35 b EStG analog anzuwenden.²³ Nach der Streichung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG ist dieser Lösungsweg wohl hinfällig geworden.

Es ist davon auszugehen, daß bei der aktuellen Gesetzeslage eine Anrechnung nach § 35 b EStG bei Kapitalerträgen nur dann erfolgen kann, wenn ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32 d Abs. 6 EStG gestellt wird und dieser dazu führt, daß die Kapitalerträge der individuellen Besteuerung mit tariflicher Einkommensteuer unterworfen werden. Ein Antrag auf Günstigerprüfung umfaßt aber alle Kapitalerträge – nicht nur die mit Erbschaftsteuer belasteten – und die Anrechnung nach § 35 b EStG würde nur erfolgen, wenn die Besteuerung mit dem individuellen Tarif tatsächlich günstiger wäre.

Darüber hinaus kann der § 35 b EStG bei den Kapitalerträgen wohl nicht berücksichtigt werden. Denn zum einen stellt der § 35 b EStG auf die Ermittlung der Einkünfte ab, zu denen nach § 2 Abs. 5b EStG die Kapitalerträge nach

§ 32 d Abs. 1 EStG nicht gehören.²⁴ Zum anderen setzt er als Rechtsfolge eine Kürzung der tariflichen Einkommensteuer fest, der die Kapitalerträge jedoch nicht unterliegen. Auch bei einer Veranlagung nach § 32 d Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 S. 3 EStG unterliegen die Kapitalerträge der Besteuerung nach § 32 Abs. 1 S. 1 EStG und es werden bei der Ermittlung der Höhe der Kapitalerträge gem. § 32 d Abs. 4 EStG lediglich zusätzliche Umstände berücksichtigt. Die Veranlagung nach § 32 d Abs. 3 S. 3 EStG führt nicht dazu, daß die Kapitalerträge einer tariflichen Einkommensteuer unterliegen. Nach § 2 Abs. 6 S. 1 EStG erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um diese Beträge und es ergibt sich die festzusetzende Einkommensteuer.

3. Fazit

Auch wenn dieses Ergebnis nicht zufriedenstellend sein mag, da für eine abweichende Behandlung der Kapitalerträge im Rahmen des § 35 b EStG keine Gründe ersichtlich sind und auch insoweit eine deutliche Mehrbelastung entstehen kann,²⁵ läßt die gesetzliche Regelung derzeit wohl keinen Spielraum. Dabei kommt es durch die fehlende Anrechnung im Rahmen der Kapitalerträge zu einer Doppelbelastung z. B. bei Fondsthesaurierungen, Zinsen aus Anleihen und auch den stillen Reserven, die in Wertpapieren ruhen.

Gerade der § 32 Abs. 4 EStG zeigt aber, daß bei der Veranlagung der Erträge auf Antrag des Steuerpflichtigen auch im Rahmen der Abgeltungsteuer besondere Umstände bei der Ermittlung der Erträge und der Steuer berücksichtigt werden können und mit dem Steuersatz nach § 32 d Abs. 1 S. 1 EStG nicht alles abgegolten sein muß. Um die Doppelbelastung ererbter Kapitalerträge zu reduzieren, sollte dann auch der Anwendungsbereich des § 35 b EStG auf die Abgeltungssteuer erweitert werden.

16 BFH, Urteil vom 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl II 2010, 641.

17 Für die Berechnung siehe *Schallmoser* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 35 EStG Rn. 37 ff; eine ökonomische Belastungsanalyse bei *Hechtner*, BB 2009, 486.

18 BMF vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 94, Tz. 132.

19 *Geck/Messner*, ZEV 2009, 385.

20 *Seifried*, ZEV 2009, 285.

21 *Gauß/Schwarz*, BB 2009, 1387; *Schallmoser* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 35 b EStG, Rn. 12; *Keß* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 35 b, Rn. A 28.

22 *Kulosa* in Schmidt, EStG, § 35 b, Rn. 7; *Keß* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 35 b, Rn. B 10.

23 *Keß* in Kirchhof/Söhn, EStG, 218. Aktualisierung Mai 2011, § 35 b, Rn. B 11.

24 *Keß* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 35 b, Rn. B 10; *Levedag* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 35 b EStG, Rn. 15.

25 Vgl. *Derlin* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 35 b Rn. 14.

Die optimale Arbeitsgrundlage: AktStR als App.

Testzugang und
Registrierung →

www.aktstr.de

Suchen

BOORBERG

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

ANMELDEN >

AktStR Vorschriften Rechtsprechung

Suche ... >

PREMIUM

ESTG (784)
EgZulG (12)

Vorlage an den GrS zum Investitionsabzugsbetrag bei Einbringungen

Autor: Grune . Jahrgang: 2013 . Seite: 101 Darf eine Ansparabschreibung (bzw. ein Investitionsabzugsbetrag) nach § 7 g EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt der Geltendmachung beabsichtigt ist, den Betrieb in eine Kapitalgesellschaft einzubringen? BFH-Vorlagebeschl. v. 22.8.2012 X R. 21/09, BFH/NV 2012, 2060 I. Vorbemerkung 1. Bildung des Investitionsabzugsbetrags, § 7 g Abs. 1 EStG Der Gesetzgeber hatte I ...

mehr...

AktStR app premium

Aktuelles Steuerrecht
Das ständige Wissens-
Update

Online-Dienst

Jahresbezugspreis € 216,-

Testzugang und
Registrierung:
www.aktstr.de

AktStR app premium kann auf **iPads und Android-Tablets** wie eine App eingerichtet werden, ist aber natürlich auch auf normalen PCs nutzbar.

In AktStR app premium sind alle Artikel der **Quartalshefte des Aktuelleen Steuerrechts** seit 1999 und zusätzliche Materialien wie z.B. Vortragsfolien verfügbar. Sie haben die Möglichkeit, die einzelnen Ausgaben des AktStR aufzurufen, Artikel nach Themen auszuwählen oder die Inhalte nach Begriffen zu durchsuchen.

AktStR app premium bietet darüber hinaus und komfortabel damit verlinkt die Bereiche »Vorschriften« und »Rechtsprechung«.

Unter dem Reiter »**Vorschriften**« ist eine umfassende Sammlung steuerrelevanter Gesetzestexte verfügbar. Zu jeder Vorschrift können der aktuelle Rechtsstand und ältere Fassungen mit dynamischem Textvergleich angezeigt werden.

Die **Rechtsprechungs-Datenbank** enthält ca. 60.000 Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte. Vielfältige Sortier- und Eingrenzungsfunktionen erleichtern das Auffinden eines Urteils ebenso wie eine für Entscheidungsstrukturen optimierte Suche.

Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

Abstract: Bei teilweise selbst genutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen ist die Frage, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden. Die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen ist schon dann erforderlich, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat, unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht. Unerheblich ist, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt.

Anlaß: BFH-Urteil vom 16.04.2013 IX R 26/11, BStBl II 2013 S. 613

I. Sachverhalt

Der Kläger erwarb 1999 ein unbebautes Grundstück, errichtete dort ein Ferienhaus und schloß mit der F-GmbH einen Gästevermittlungsvertrag für die Zeit vom 01.04.2000 bis 31.03.2010 mit der Maßgabe ab, daß er sein Ferienhaus „nur in der Zeit zwischen dem 15. Januar und dem 30. März oder dem 1. November bis 15. Dezember“ eines Jahres selbst nutzen dürfe und daß die Zeit der Selbstnutzung insgesamt jährlich 4 Wochen nicht überschreiten dürfe. Die Auslastung des Objekts lag in den Jahren 2000 bis 2010 zwischen 115 und 184 Vermietungstagen pro Jahr.

Der Kläger machte für 2004 und 2005 Werbungskostenüberschüsse geltend, die das FA nicht anerkannte. Der dagegen erhobene Klage gab das FG mit der Begründung statt, entgegen der Auffassung des FA sei im Streitfall keine Überschußprognose durchzuführen, obwohl K sich eine Selbstnutzung des Objekts vorbehalten hätte. Denn zum einen habe die Möglichkeit der „Selbstnutzung“ außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten gelegen und vertraglich zur Pflege und Instandsetzung von Wohnung und Mobiliar genutzt werden müssen; zum anderen hätte K eine überdurchschnittlich hohe Anzahl an Vermietungstagen erreicht. Darin liege keine „Selbstnutzung“ im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Dagegen richtet sich die Revision des FA.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH ist der Revision des FA gefolgt und hat die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, weil das FG entgegen seiner Ansicht eine Totalüberschußprognose durchführen müsse. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, daß die zukünftig zu erwartenden Einnahmen nur dann anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit angefallenen Einnahmen zu schätzen seien, wenn keine ausreichenden objektiven Umstände für die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen vorlägen.

Eine der allgemeinen Preisentwicklung angepaßte Einnahmenermittlung ist danach bei hinreichenden Anhaltspunkten – die sich wiederum aus der Entwicklung in der Vergangenheit ergeben können – zulässig. Als Werbungskosten sind in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die (ausschließlich oder anteilig) auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten worden ist (der Vermietung zuzurechnende Leerstandszeiten), nicht dagegen die auf die Zeit der – im Streitfall auf 4 Wochen im Jahr begrenzten – nicht steuerbaren Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen. Letzteres ist, soweit ersichtlich, bei den bisher von den Beteiligten erstellten Prognoserechnungen nicht berücksichtigt worden.

III. Praxishinweis

Hat sich jemand vorbehalten, seine Ferienwohnung selbst zu bewohnen, so ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets zu prüfen, selbst wenn der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich nie nutzt. Schließlich kommt es nicht darauf an, ob die Möglichkeit der Selbstnutzung innerhalb oder außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten gelegen hat, zu welchem Zweck die vertraglich vorbehaltene Selbstnutzung erfolgt und wie hoch die durchschnittlich erreichte Anzahl an Vermietungstagen liegt.

Arbeitslohn: Übernahme von Bußgeldern – Kein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers

Abstract: 1. Übernimmt der eine Spedition betreibende Arbeitgeber die Bußgelder, die gegen bei ihm angestellte Fahrer wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten verhängt worden sind, handelt es sich dabei um Arbeitslohn.

2. Vorteile haben keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Das ist der Fall, wenn sie aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Ein rechtswidriges Tun ist keine beachtliche Grundlage einer solchen betriebsfunktionalen Zielsetzung.

Anlaß: BFH, Urteil vom 14.11.2013 VI R 36/12, BFH/NV 2014 S. 417

I. Sachverhalt

Mit dem aktuellen Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung zur Übernahme bzw. Erstattung von Sanktionen durch den Arbeitgeber für Fehlverhalten seiner Arbeitnehmer geändert.

Die Klägerin betreibt eine internationale Spedition. Sie hatte Bußgelder, die gegen ihre Fahrer wegen Überschreitung von Lenkzeiten und Nichteinhaltung von Ruhezeiten festgesetzt wurden, bezahlt, ohne dafür Lohnsteuer einzubehalten. Die Klägerin hatte ihre Fahrer angewiesen, entsprechende Verstöße zu begehen, wenn dies zur Einhaltung von Terminen nötig war.

Das FA unterwarf die Zahlungen der LSt und nahm die Klägerin dafür in Anspruch. Die gegen den Nachforderungsbescheid erhobene Klage wies das FG mit der Begründung zurück; anders als bei einem Verstoß gegen ein Parkverbot handele es sich hier um schwerwiegende Verstöße, bei denen das Eigeninteresse des Arbeitnehmers nicht vernachlässigt werden könne (FG Köln, Urteil vom 22.09.2011 3 K 955/10, EFG 2012 S. 518).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision der Klägerin zurück.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dem Tatbestandsmerkmal „für“ ist nach ständiger Rechtsprechung zu entnehmen, daß ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muß, um als Arbeitslohn angesehen

zu werden. Dagegen sind u.a. solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen.

Eine Lohnzuwendung liegt nicht vor, wenn aus den Begleitumständen der Zuwendung zu schließen ist, daß der verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. In diesem Fall des „ganz überwiegend“ eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung (BFH-Urteile vom 11.04.2006 VI R 60/02, BStBl II 2006 S. 691, m.w.N.; vom 26.07.2007 VI R 64/06, BStBl II 2007 S. 892; vom 17.01.2008 VI R 26/06, BStBl II 2008 S. 378). Kein Arbeitslohn liegt nur vor, wenn sich der Vorteil bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweist.

Zu solchen notwendigen Begleiterscheinungen betriebsfunktionaler Zielsetzungen zählen gegen die Rechtsordnung verstoßende, mit Bußgeldern belegte rechtswidrige Weisungen des Arbeitgebers nicht. Der BFH schließt sich damit der im Schrifttum überwiegend geäußerten Kritik an seinem Urteil vom 07.06.2004 VI R 29/00 (BStBl II 2005 S. 367) an. In diesem Urteil hatte der BFH noch vertreten, die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots könne im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen und stelle keinen Arbeitslohn dar. An dieser Auffassung hält der BFH nicht weiter fest.

III. Praxishinweis

Die Übernahme von Sanktionen durch den Arbeitgeber führt daher nicht nur dann zu Arbeitslohn, wenn es sich – wie hier – um schwerwiegende Verstöße (Verletzung von Lenk-/Ruhezeiten) handelt, sondern auch bei relativ geringfügigen Verstößen (Mißachtung des Halteverbots). Die bisherige Rechtsprechung ist aufgegeben.

Unerheblich ist auch, ob der Arbeitgeber das rechtswidrige Verhalten angewiesen hat oder anweisen darf. Der BFH hebt hervor, daß auf einem solchen rechtswidrigen Tun der Betrieb auch nicht teilweise gründen kann und daher keine beachtlichen betriebsfunktionalen Gründe vorliegen können.

Keine regelmäßige Arbeitsstätte bei wiederholter befristeter Zuweisung des Arbeitnehmers an einen anderen Betriebsteil des Arbeitgebers

Abstract: Ein Arbeitnehmer, der von seinem Arbeitgeber wiederholt für ein Jahr befristet an einem anderen Betriebsteil des Arbeitgebers als seinem bisherigen Tätigkeitsort eingesetzt wird, begründet dort keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Anlaß: BFH, Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12, BFH/NV 2014 S. 220

I. Sachverhalt

Der Kläger war bei der X-AG als Ingenieur tätig. Seine Einstellung im Jahre 1984 erfolgte bei der Zweigstelle in A. Im Streitjahr 2007 war er bereits seit mehreren Jahren jeweils für ein Jahr befristet bei einem Betriebsteil in B tätig. Dort hatte er einen Zweitwohnsitz begründet. Der Kläger machte die Kosten für seine Fahrten zwischen seinem Wohnort in C und der Zweitwohnung in B sowie zwischen der Zweitwohnung und der Arbeitsstätte in B nach Reisekostengrundsätzen geltend. Das FA vertrat dagegen die Auffassung, der Kläger habe in B eine regelmäßige Arbeitsstätte und unterhalte dort eine doppelte Haushaltsführung. Für die Fahrten zwischen Zweitwohnung und Arbeitsstätte in B stehe ihm daher lediglich die Entfernungspauschale zu. Familienheimfahrten seien nicht zu berücksichtigen, da der Kläger dafür eine steuerfreie Erstattung von 0,30 EUR je Entfernungskilometer erhalten habe. Das FG bestätigte die Sachbehandlung des FA (FG des Saarlandes, Urteil vom 25.01.2012 2 K 1026/10, n.v.).

II. Entscheidung des BFH

Anders als das FG geht der BFH von einer Auswärtstätigkeit aus mit der Folge, dass die Kosten nach Reisekostengrundsätzen abzusetzen sind.

Nach der Rechtsprechung des BFH wird eine auswärtige Einrichtung des Arbeitgebers nur dann zur regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer dieser Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet hat (BFH-Urteile vom 19.01.2012 VI R 36/11, BStBl II 2012 S. 503; vom 19.01.2012 VI R 32/11, BFH/NV 2012 S. 936; vom 09.06.2011 VI R 55/10, BStBl II 2012 S. 38; vom 09.06.2011 VI R 36/10, BStBl II 2012 S. 36; vom 09.06.2011 VI R 58/09, BStBl II 2012 S. 34). Da der Einsatz des Klägers im Betriebsteil in B aber wiederholt auf ein Jahr befristet worden war, war seine Tätigkeit in B stets nur vorübergehend. Der Kläger war damit in B auswärts tätig. Denn für die Beurteilung des Vorliegens einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist eine Ex-ante-Betrachtung maßgebend.

Der damit gerechtfertigten Abziehbarkeit der tatsächlichen Fahrtkosten steht nicht entgegen, daß der Kläger in B einen Zweitwohnsitz begründet hatte. Denn der Bezug einer Unterkunft an einem Beschäftigungsort, der – wie hier – nicht den Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte erfüllt, begründet keine doppelte Haushaltsführung (BFH-Urteile vom 11.05.2005 VI R 7/02, BStBl II 2005 S. 782; vom 11.05.2005 VI R 34/04, BStBl II 2005 S. 793; vom 11.05.2005 VI R 70/03, BStBl II 2005 S. 785, und vom 11.05.2005 VI R 25/04, BStBl II 2005 S. 791).

III. Praxishinweis

Die Entscheidung betrifft die Rechtslage bis 2013, die keine zeitliche Obergrenze für die Annahme einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit vorsieht. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013 S. 285) wurde mit Wirkung ab 2014 der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ durch „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt (§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 4 EStG n.F.). Die Zuordnung zu dieser wird grundsätzlich durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen bestimmt. Fehlt eine solche Festlegung oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer typischerweise tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG n.F.). Eine Obergrenze für die Annahme einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit sieht § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. insofern vor, als von einer dauerhaften Zuordnung u.a. dann auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an dieser tätig werden soll. Bei einer „Kettenabordnung“ ist daher keine dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte gegeben, wenn die einzelne Abordnung jeweils einen Zeitraum von weniger als 48 Monaten umfaßt (BMF-Schreiben vom 30.09.2013 IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013 S. 1279).

Lohnsteuerpauschalierung für Geschenke – Anwendungsbereich von § 37b EStG – teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11 (BFH/NV 2014 S. 399)

Abstract: 1. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst die Einkommensteuer, die durch Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsteht, wenn und soweit der Empfänger dieser Geschenke dadurch Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG erzielt.

2. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht sich auf alle Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG unabhängig davon, ob ihr Wert 35 EUR überschreitet.

Anlaß: BFH, Urteil vom 16.10.2013 VI R 52/11, BFH/NV 2014 S. 397

I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine Kapitalgesellschaft, hatte ihren Kunden und Geschäftsfreunden Geschenke zukommen lassen. Für diese Zuwendungen übte sie die Option zur Pauschalversteuerung mit dem Pauschalsteuersatz von 30 % nach § 37b EStG aus.

Das FA unterwarf den Gesamtbetrag der Zuwendungen der Pauschalversteuerung. X wandte dagegen ein, der Pauschalbesteuerung unterlägen nur Geschenke im Wert von über 35 EUR, d.h. Geschenke, die den als Betriebsausgaben abziehbaren Jahreswert überschreiten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Das FG wies die Klage ab (FG Hamburg, Urteil vom 20.09.2011 2 K 41/11, EFG 2012 S. 82).

II. Entscheidung des BFH

Nach § 37b EStG können Steuerpflichtige die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahrs gewährten Geschenke, die nicht in Geld bestehen, mit dem Pauschalsteuersatz von 30 % erheben. Die Sachzuwendungen bleiben dann beim Empfänger außer Ansatz. Wie der BFH in dem Grundsatzurteil vom 16.10.2013 VI R 57/11 (BFH/NV 2014 S. 399) entschieden hat, erfasst die Pauschalierung allerdings nur die betrieblichen Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere Einkunftsart, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der ESt zur Wahl, indem der Zuwendende die grundsätzlich beim Empfänger entstehende ESt übernimmt. Die Regelung setzt das Entstehen der ESt dem Grunde nach voraus und pauschaliert lediglich die Bemessungsgrundlage.

Das gilt auch für die Pauschalierungsmöglichkeit für Geschenke. Sie erfasst die Steuer, die durch ein Geschenk entsteht, das beim Empfänger zu Einkünften i.S. des EStG führt. Die Regelung gilt für alle Geschenke i.S. von § 4 Abs.

5 Satz 1 Nr. 1 EStG, unabhängig davon, ob sie den Wert von 35 EUR pro Wirtschaftsjahr überschreiten und ein Betriebsausgabenabzug ausscheidet oder ob bei Unterschreiten der Grenze der Betriebsausgabenabzug möglich ist. Denn § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nimmt auf Nr. 1 des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG insgesamt Bezug und unterscheidet nicht zwischen den Sätzen 1 und 2.

Erfasst werden auch Geschenke, deren Wert 10 EUR nicht übersteigt (sog. Streuwerbeartikel). Dasselbe gilt für die Teilnahme an einer geschäftlichen Bewirtung. Für die Verwaltungsregelung, solche Zuwendungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich der Pauschalierung auszuschließen, anerkennt der BFH keine Rechtsgrundlage.

Der BFH verwies die Sache an das FG zurück. Dieses hat insbesondere aufzuklären, ob die Zuwendungen bei den Empfängern zu einkommensteuerbaren Betriebseinnahmen führten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 10 EUR oder 35 EUR über- oder unterschreiten sowie, ob die Zuwendung in Form einer geschäftlich veranlaßten Bewirtung erbracht wurde. Nicht entscheidend ist, ob sich beim Empfänger tatsächlich eine entsprechende Steuer ergibt. Die Steuerpflicht dem Grunde nach genügt.

III. Praxishinweis

Nach der Verwaltungsregelung sind Sachzuwendungen im Wert von bis 10 EUR als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen nicht unter § 37b EStG. Das gleiche gilt für die Teilnahme an einer geschäftlich veranlaßten Bewirtung (BMF-Schreiben vom 29.04.2008 IV B 2 – S 2297-b/07/0001, BStBl I 2008 S. 566, Tz. 10). Daran wird nach dem neuen Urteil nicht festzuhalten sein, auch wenn für die Praxis Bagatellfälle außen vor bleiben sollten.

Zu der Frage, ob Sachzuwendungen beim Empfänger zu Betriebseinnahmen führen, verweist der BFH auf seine Rechtsprechung, nach der der Betriebseinnahmegriff weit gefaßt ist und sich auf alle durch den Betrieb veranlaßten Zugänge in Geldeswert bezieht. Darunter können auch Geschenke und Bewirtungen fallen (BFH-Urteil vom 27.05.1998 X R 17/95, BStBl II 1998 S. 618). Bei betrieblich veranlaßten Zuwendungen dürfte im Regelfall auch auf der Empfängerseite von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen sein.

Offenbare Unrichtigkeit; Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben

Abstract: Übersieht das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung, daß der Steuerpflichtige in seiner vorgelegten Gewinnermittlung die bei der Umsatzsteuererklärung für denselben Veranlagungszeitraum erklärten und im Umsatzsteuerbescheid erklärungskgemäß berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgabe erfaßt hat, liegt insoweit eine von Amts wegen zu berichtigende offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO vor (Anschluß an BFH-Urteil vom 14.06.2007 IX R 2/07, BFH/NV 2007 S. 2056).

Anlaß: BFH-Urteil vom 27.08.2013 VIII R 9/11, BFH/NV 2014 S. 82

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Berichtigung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide nach § 129 AO. Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Ingenieur und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. In den von ihm selbst erstellten Gewinnermittlungen setzte er jeweils auf der Einnahmenseite die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, auf der Ausgabenseite die nach Kostenarten aufgeschlüsselten Ausgaben einschließlich der darin enthaltenen Vorsteuer an. In der Aufstellung waren die an das FA geleisteten Umsatzsteuerzahlungen nicht als Betriebsausgaben enthalten. Das FA veranlagte die Kläger für die Streitjahre auf der Grundlage der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer, ohne den Fehler des Klägers hinsichtlich der geleisteten Umsatzsteuerzahlungen zu bemerken.

Nachdem die Einkommensteuerbescheide bestandskräftig geworden waren, beantragte der Kläger ihre Änderung unter Hinweis auf die unberücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen. Dies lehnte das FA wegen Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide ab. Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das FG mit der Begründung ab, eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche, vom Sachbearbeiter (ggf. unter Verletzung der Amtsermittlungspflicht) jedoch unterlassene Sachverhaltsermittlung – wie im Streitfall – sei kein Fehler, der auf ein bloßes mechanisches Versehen zurückzuführen sei. Denn der zuständige Sachbearbeiter habe die Unrichtigkeit nicht ohne weitere Prüfung erkennen können. Dagegen richtet sich die Revision.

II. Entscheidung des BFH

Nach Ansicht des BFH sind die streitigen USt-Zahlungen als Betriebsausgabe im Wege der Berichtigung der streitigen Bescheide nach § 129 AO zu berücksichtigen.

Die danach erforderliche offenbare Unrichtigkeit ist schon dann gegeben, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig als offenbare Unrichtigkeit erkennbar ist (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Urteile vom 25.02.1992 VII R 8/91, BStBl II 1992 S. 713; vom 04.06.2008 X R 47/07, BFH/NV 2008 S. 1801; vom 06.11.2012 VIII R 15/10, BStBl II 2013 S. 307). Offenbare Unrichtigkeiten in diesem Sinne sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, können sie auch dann vorliegen, wenn das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt (BFH-Urteile vom 17.06.2004 IV R 9/02, BFH/NV 2004 S. 1505, und vom 03.06.1987 X R 61/81, BFH/NV 1988 S. 342, m.w.N.).

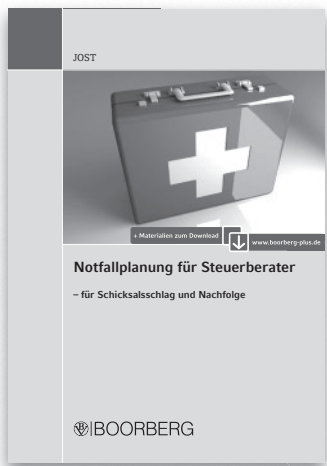
Keine mechanischen Fehler i.S. des § 129 AO sind dagegen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm. Eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts schließen mithin die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 129 AO ebenso aus wie die ernsthafte Möglichkeit, daß die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.10.2001 IX R 75/98, BFH/NV 2002 S. 467).

Einen solchen Rechtsanwendungsmangel hat der BFH verneint. Insbesondere wegen der Berücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen bei der erklärungskmäßigen Umsatzsteuerfestsetzung durch das FA in allen Streitjahren hat es der BFH entgegen der Ansicht des FG als ausgeschlossen angesehen, daß die unterbliebene Übernahme der Ausgabenposition „Umsatzsteuerzahlungen“ in den Einkommensteuerveranlagungen „auch auf nicht hinreichender Sachaufklärung“ beruhen könnte. Vielmehr ergab sich – so der BFH – aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Dritten (BFH-Urteil vom 06.11.2012 VIII R 15/10, BStBl II 2013 S. 307, BFHE 239 S. 296 m.w.N.) und damit auch aus der Sicht des FA, dass die – gesamten – umsatzsteuerlich berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nur aufgrund eines mechanischen Versehens vom Kläger nicht in seinen Einkommensteuererklärungen berücksichtigt worden waren.

III. Praxishinweis

Trotz Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO hat der BFH nicht abschließend entscheiden, sondern die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverweisen müssen, weil zwar die in den jeweiligen Streitjahren – unstreitig – geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen als Betriebsausgaben abzuziehen sind, die Höhe des jeweils abziehbaren Betrages in-

dessen vom FG wegen seiner abweichenden Rechtsauffassung aber mit Blick auf die im jeweiligen Folgezeitraum geleisteten Abschlusszahlungen nicht abschließend – unter Berücksichtigung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 01.08.2007 XI R 48/05 (BStBl II 2008 S. 282) zur Zurechnung von Vorauszahlungen auf das Jahr der Zahlung oder ggf. auf das Vorjahr – geprüft wurde. Diese Prüfung ist nunmehr nachzuholen.



Rechtzeitige Risikovorsorge.

WWW.BOORBERG.DE

Notfallplanung für Steuerberater – für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/98381

Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls **aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen**, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen.

Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderen Service finden Leser des Buches sowohl den Leitfaden für die Kanzlei als auch den Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download** unter www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0414

Termine

Mai 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht	Notar a. D. Dr. Sebastian Spiegelberger Notar Dr. Ottmar Fleischer Notar Dr. Stefan Gottwald RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner Notar a. D. Dr. Manfred Rapp RiBFH Dr. phil. Ulrich Schallmoser Notar Lucas Wartenburger	01.05. bis 03.05.2014, Rottach-Egern, Seehotel Überfahrt	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Steueranwalt International 2014 – unter Berücksichtigung der Fragen des internationalen Rechtsverkehrs	RA Dr. Klaus von Brocke RA Daniel Holenstein Prof. Dr. Bert Kaminski RA Prof. Dr. Hanns-Christian Salger RA Adi Seffer RA/FAStR Dr. Matthias Söffing RA/FAStR Dr. Martin Wulf	02.05. bis 03.05.2014, Costa d'en Blanes	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Frühjahr 2014 XXL	RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	06.05.2014, Stuttgart	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *
Aktuelles zur Vereinsbesteuerung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	06.05.2014, Berlin	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge	StB Dipl. Oec. Bastian Bockhoff RAin StBin Dr. Catarina Cristina Herbst RA/FAStR/StB Jürgen E. Milatz	06.05.2014, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Fallgestaltungen zur Generationennachfolge	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	06.05.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Unternehmens- und Vermögensnachfolge	RA/FAStR/StB Prof. Dr. Frank Hannes RA/FAStR/FAErBR/StB Dr. Michael Holtz RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Jörg Stalleiken	06.05.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Haftungsfallen im Gemeinnützigkeitsrecht	RAin/StBin Dr. Julia Runte	07.05.2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Steuerliche Schnittstellen zum Erb- und Familienrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErBR/StB Wolf-Dieter Tölle	09.05.2014, Nürnberg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Immobilientransaktionen im Steuerrecht	Dr. Ulrich Johann RA/StB Wulf Kring RAin/StBin Kirsten Placke	09.05.2014, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Besteuerung von Sachzuwendungen gem. § 37b EStG	Dipl.-Bw. Uwe Albert StB Dipl.-Kfm. Thomas Haag	12.05.2014, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/6030933 Fax: 040/6032758 www.albertakademie.de
Besteuerung der Personengesellschaften im Umbruch	LMR Hermann Brandenburg	14.05.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Internationale Betriebstätten und Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	14.05.2014, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steuern bei M&A-Transaktionen	RA/StB Dr. David Beutel RA/StB Dr. Christian Sistermann Dr. Peter Heinemann	15.05.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Das erbschaftsteuerliche Mandat	Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	15.05.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Personengesellschaften	StB/WP Dipl.-Fw. Wolfgang Eggert	15.05.2014, Berlin	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kölner Tage Steuerfahndung Beratungs-Know-How und Verteidigungsstrategien	RA/FAStR/FAStraR Dr. Rainer Spatscheck RA/FAStR/StB Ingo Heuel OFD Klaus Herrmann RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger RiFG Dr. Franziska Peters SA Dr. Sebastian Peters RA/FAStR/FAStraR Dr. Karsten Randt RD Max Rau RA/FAStR Dr. Jörg Weigell RA/FAStR Dr. Markus Wollweber	15.05. bis 16.05.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Grenzüberschreitende Sachverhalte im Fokus der Finanzverwaltung	Dieter Grümmer RD Max Rau	16.05.2014, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Betriebsstätten international Personengesellschaften und Betriebsstätten im Fokus des internationalen Steuerrechts	RD Franz Hruschka RA/StB Dr. Jörg W. Lüttge	16.05.2014, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Schnittstellen zwischen Ar- beits- und Steuerrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErbr/StB Wolf-Dieter Tölle	16.05.2014, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Risiken der sozialrechtlichen Betriebsprüfung beherrschen – Scheinselbstständigkeit, Scheinwerkverträge, Beitrags- nachforderungen, Haftungs- management	RiBayLSG Dr. Anne Körner VorsRiBayLSG Stephan Rittweger	16.05.2014, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Nutzen und Aussagekraft der Betriebswirtschaftlichen Auswertung (BWA)	StB Dipl.-Bw. Dipl.-Wj. Dr. Jürgen Mertes	16.05.2014, Dortmund	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Grundlagen der Umsatz- besteuerung von Reiseleistungen	StB Dipl.-Bw. Rainer Gres	16.05.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *
Alternative Finanzierungs- formen und deren steuerliche Besonderheiten	StB Prof. Dr. Günther Strunk	17.05.2014, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Beratung auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und Gesell- schaftsrecht aus Sicht der Praxis	RA/FAStR/FAArbR Uwe-Jürgen Bohlen	17.05.2014, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz	Prof. Dr. Reinhard Heyd RA/StB Dr. Daniel Kautenburger-Behr StB Dipl.-Fw. Henning-Günther Wind	19.05.2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Das Bundesreisekostengesetz und die Auslandsreisekostenverordnung (ARV) in der Praxis – Grundlagenkurs	Dipl.-Vw. Josef Reimann	19.05.2014, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/6030933 Fax: 040/6032758 www.albertakademie.de
Grunderwerbsteuer aktuell	Dipl.-Fw. Dirk Krohn RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose RA/StB Frank Wischott	20.05.2014, München	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
GmbH & Co. KG	StB/WP Dipl.-Fw. Wolfgang Eggert	20.05.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *
Steuerliche Problemfelder bei Beendigung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften	VorsRIFG Thomas Müller	22.05.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Expertenwissen Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	22.05.2014, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Betriebsaufspaltung im Gesellschafts- und Steuerrecht	RA/FAStR/FAHa&GesellR Uwe K. Franz	23.05.2014, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Übertragung heilberuflicher Praxen – vertragsarztrechtliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte	RA/FAMedR/FAStR Michael Seiters	23.05.2014, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RA/FAStR Dipl.-Fw. Dr. Peter Gußen	23.05.2014, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Besteuerung von Personengesellschaften	StB/WP Dipl.-Kffr. Andrea Bilitewski RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld RA/StB Dipl.-Fw. Peter Klumpp	27.05.2014, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Doppelbesteuerungsabkommen und aktuelle Fragen im Außensteuergesetz	RA/FAStR Dr. Martin Schiessl Prof. Dr. Carsten Pohl RA/StB Dr. Jan Brinkmann Reed Carey, Attorney at Law	27.05.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Anteilsübertragungen in der Praxis	StB Prof. Dr. Gerrit Adrian RA/FAArbR/FAHan&GesR/FAInsR Dr. Volker Römermann	04. 06. 2014, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Gesellschafterstreit in der GmbH/GmbH & Co. KG	RA/FAStR Prof. Dr. Burkhard Binnewies RA/FAStR Dr. Markus Wollweber	04. 06. 2014, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	05. 06. 2014, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
GmbH & Co. KG im Steuerrecht	WP/StB Dipl.-Fw. Klaus Altendorf	06. 06. 2014, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Fälle zur Umstrukturierung kleinerer und mittlerer Unternehmen	RiFG Prof. Dr. Gregor Nöcker	13. 06. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StBin Dipl.-Kffr. Susann van der Ham	18. 06. 2014, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
20. Rügener Steuerfachtage Beratungsbrennpunkte bei Personengesellschaften	RA/StB Dr. Ralf Demuth	19. 06. 2014, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 02203/99309-0 Fax: 02203/99309-9 www.stbverband-koeln.de
20. Rügener Steuerfachtage Umsatzsteuer im Spannungsfeld zwischen Beratung und Verwaltung	StB Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen	20. 06. 2014, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 02203/99309-0 Fax: 02203/99309-9 www.stbverband-koeln.de
20. Rügener Steuerfachtage Aktuelles Ertragsteuerrecht aus der Sicht des BFH	RiBFH Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Gregor Nöcker	21. 06. 2014, Ostseebad Binz	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 02203/99309-0 Fax: 02203/99309-9 www.stbverband-koeln.de
Umwandlungssteuer international; Fallstricke bei ausländischen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	Prof. Dr. Carsten Pohl	23. 06. 2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxisforum Konzernsteuerrecht	StB Prof. Dr. Andreas Schumacher Andreas Benecke	23.06. bis 24.06.2014, Berlin	Handelsblatt Veranstaltungen c/o EUROFORUM SE Tel.: 0211/9686-3549 Fax: 0211/9686-4549 www.handelsblatt.de
Besteuerung der öffentlichen Hand	Harald Bott Prof. Dr. Rainer Hüttemann RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner RA/FAStR Dr. Stephan Schauhoff Peter Sobotta	23.06. bis 25.06.2014, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 30 00 Fax: 0211/96 86 40 40 www.euroforum.de
Zivilrechtliche und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Unternehmensnachfolge	Notar/RA/FAStR/FAH&GR/ FAArbR Wolfgang Arens	24.06.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuer- beraterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Sanieren statt liquidieren Neue Möglichkeiten der Sanierung durch Insolvenz nach dem ESUG	RA Robert Buchalik	26.06.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Steuereffiziente Fondsstrukturi- erung und Fondsinvestments	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	26.06.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Grenzüberschreitender Mitarbeitereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	27.06.2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Das anwaltliche Mandat im internationalen Steuerrecht	RAin/FAStR/StBin Valentina Farle	27.06.2014, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelle Entwicklungen des Umwandlungsrechts aus gesellschafts- und steuer- rechtlicher Sicht	Notar Prof. Dr. Heribert Heckschen Notar/RA/FAStR/FAArbR/ FAH&GR Wolfgang Arens StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans Ott Hermann-Ulrich Viskorf	27.06.2014, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	30.06.2014, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



Steuerforum 2014.

NEU.

WWW.BOORBERG.DE

Ausweis und Bewertung von Rückstellungen

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln
2014, 12 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-05249-9

Steuerliche Verlustnutzung

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln
2014, 42 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-05250-5

Verlustverwertungsstrategien

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg
2014, 44 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-05251-2

Einbringungen gegen Mischentgelt

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln
2014, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-05252-9

Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2014« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0414



Steuerforum 2014.

NEU.

WWW.BOORBERG.DE

Entwicklungen im Erbschaftsteuerrecht

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski,
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg

2014, 48 Seiten, DIN A4, € 20,–
ISBN 978-3-415-05253-6

Haftungsfallen beim steuerlichen Einlagekonto

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater,
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf,
und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/
vereidigter Buchprüfer, Köln

2014, 26 Seiten, DIN A4, € 20,–
ISBN 978-3-415-05255-0

Neues zur Betriebsaufspaltung

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

2014, 24 Seiten, DIN A4, € 20,–
ISBN 978-3-415-05254-3

Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: März 2014)

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater,
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf,
Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski,
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg,
und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter
Buchprüfer, Köln

2014, 32 Seiten, DIN A4, € 20,–
ISBN 978-3-415-05256-7

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0414

3 Monate kostenlos testen:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context* in Zusammenarbeit mit **Betriebs Berater**

Das finden Sie NUR hier:

- › **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- › **EStG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung –
Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- › **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin
Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- › **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- › **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über
15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- › **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-