

Ertragsteuerrecht

Heft 23

5. Dezember 2010

S. 1061-1112

PVSt 2853

Est · KSt · GewSt

UmwSt · ErbSt

Aufsätze

Prof. Dr. Harald Schaumburg/Dr. Swen O. Bäuml – Organschaft und Gewerbesteueranrechnung 1061

Dr. Ingo Ernsting – Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG 1067

Dr. Thomas Elser/Dr. Daniel Dürrschmidt, LL.M. – Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds 1075

Rechtsprechung

Immobilien: Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten (BFH v. 20.7.2010) mit Kommentar von *W. Bode* 1087

Wesentliche Beteiligung: Anteilsveräußerung und Kaufpreisstundung (BFH v. 20.7.2010) mit Kommentar von *W. Bode* 1092

Kapitaleinkünfte: Zufluss von Kapitaleinnahmen aus Schneeballsystemen (BFH v. 16.3.2010) mit Kommentar von *Prof. Dr. F. E. Harenberg* 1095

Verfahren: Billigkeitsmaßnahmen bei unternehmerbezogenen Sanierungen (BFH v. 14.7.2010) mit Kommentar v. *Prof. Dr. H.-J. Kanzler* 1099

Verwaltungsentscheidungen

Körperschaften: Vereinbarung einer Verlustübernahme bei kstl. Organschaft (BMF v. 19.10.2010) 1108

Inhaltsverzeichnis

Aufsätze

- Prof. Dr. Harald Schaumburg/Dr. Swen O. Bäuml*
Organschaft und Gewerbesteueranrechnung 1061
- Dr. Ingo Ernsting*
Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG 1067
- Dr. Thomas Elser/Dr. Daniel Dürrschmidt, LL.M.*
Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds 1075

Ceterum censeo

- V-Gesetzgebung** 1063

Rechtsprechung

- Körperschaften:** Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftlicher Organschaft – Änderung und Richtigstellung des Senatsbeschlusses vom 28.7.2010 – I B 27/10; BFH als zuständiges Gericht der Hauptsache für Änderung von AdV-Beschlüssen von Amts wegen (BFH, Beschl. v. 15.9.2010 – I B 27/10) 1082
- Körperschaften:** Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft (BFH, Beschl. v. 28.7.2010 – I B 27/10)
Kommentar von RiBFH Dr. Klaus Buciek 1083
- Körperschaften:** Abfindung und Ablösung von (überversorgenden) Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich der Veräußerung der Kapitalgesellschaft (BFH, Urt. v. 28.4.2010 – I R 78/08 – *Leitsatz*) 1086
- Immobilien:** Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten (BFH, Urt. v. 20.7.2010 – IX R 49/09)
Kommentar von RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode 1087
- Umwandlungen:** Sacheinlage durch Aufgeld bei Bargründung (BFH, Urt. v. 7.4.2010 – I R 55/09) 1090
- Wesentliche Beteiligung:** Anteilsveräußerung und Kaufpreisstundung (BFH, Urt. v. 20.7.2010 – IX R 45/09)
Kommentar von RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode 1092
- Vorweggenommene Erbfolge:** Umschichtungen im Rahmen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (BFH, Urt. v. 17.3.2010 – X R 38/06 – *Leitsatz*) 1094
- Kapitaleinkünfte:** Zufluss von Kapitaleinnahmen aus Schneeballsystemen (BFH, Urt. v. 16.3.2010 – VIII R 4/07)
Kommentar von Vors. RiFG Prof. Dr. Friedrich E. Harenberg 1095

- Rentenbesteuerung:** Sog. Öffnungsklausel nicht für Beamten-Versorgungsanwartschaften (BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 29/09 – *Leitsatz*) 1099

- Verfahren:** Billigkeitsmaßnahmen bei unternehmerbezogenen Sanierungen (BFH, Urt. v. 14.7.2010 – X R 34/08)
Kommentar von Vors. RiBFH Prof. Dr. H.-J. Kanzler 1099

- Fördermittel/Betriebsaufspaltung:** Zulagenrechtliche Einheitsbetrachtung bei kapitalistischer Betriebsaufspaltung (BFH, Urt. v. 20.5.2010 – III R 28/08)
Kommentar von RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode 1105

Verwaltungsentscheidungen

- Körperschaften:** Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft; § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 302 AktG (BMF, Schr. v. 19.10.2010) 1108
- Arbeitnehmer:** Vorsorgepauschale ab 2010 (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4 EStG) (BMF, Schr. v. 22.10.2010) 1108

Zum Wirken von Joachim Lang

Mit diesem Werk ehren namhafte Kollegen und Weggefährten aus Anlass seines 70. Geburtstages Joachim Lang. Im Titel der Schrift „Gestaltung der Steuerrechtsordnung“ kommen zwei prägende Leitlinien des Wirkens von Joachim Lang zum Ausdruck: Das Ringen um die wissenschaftlichen Grundlagen einer Steuergerechtigkeitsordnung verbunden mit unermüdlichem Einsatz in der Steuerreformberatung.

Beide Aspekte werden in den Beiträgen dieser Festschrift reflektiert. Die Themen reichen vom Steuerverfassungsrecht und den theoretischen Grundlagen des Steuerrechts über Grund- und Reformfragen der einzelnen Steuerarten mit einem Schwerpunkt im Unternehmenssteuerrecht bis hin zum Europäischen und Internationalen Steuerrecht.

Die Beiträge:

I Grundlagen der Steuerrechtsordnung

Tipke Steuerrecht als Wissenschaft • **Drüen** Über Theorien im Steuerrecht • **Mössner** Prinzipien im Steuerrecht • **Vanistendael** Is fiscal justice progressing? • **Hey** Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung • **Englisch** Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot • **Schön** „Rückwirkende Klarstellungen“ des Steuergesetzgebers als Verfassungsproblem • **Hennrichs** Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung • **Schulze-Osterloh** Das Bundesverfassungsgericht und die Unternehmensbesteuerung • **Palao Taboada** Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie • **P. Fischer** Gemeinnützigkeitsrechtliche Förderung der Allgemeinheit in Deutschland und Europa • **Jachmann** Zivilgesellschaft und Steuern • **Hüttemann** Der Steuerstatus der politischen Parteien

II Steuerpolitik und Steuerreform

• **Wagner** Warum sind nur manche Steuern reformbedürftig und andere nicht? • **Merz** Vom Bierdeckel zur Reform – der lange Weg zur Vereinfachung des Steuerrechts • **Eilfort** Steuerrechtsordnung und Gesetzgebung – ein Widerspruch? Zu Politikberatung und Reformarbeit der Kommission „Steuergesetzbuch“ • **Juchum** Zum Bohren dicker Bretter • **Spengel/Zinn** Konsequenzen und Folgerungen aus den Unternehmenssteuerreformen in Deutschland in den

vergangenen 20 Jahren • **Deubel** Durch mehr kommunale Selbstverwaltung aus der Krise • **Solms** Die Ersetzung der Gewerbesteuer – (K)eine unüberwindbare Hürde für eine große Steuerreform?

III Besonderes Steuerrecht

P. Kirchhof Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen • **Drenseck** Ist Werbungskostenersatz Arbeitslohn? • **Pezzer** Die Besteuerung der freien Berufe gem. § 18 EStG • **McNulty** The Taxation of Housing in the United States • **Söhn** Vorsorgeaufwendungen und einkommensteuerrechtliches Existenzminimum • **G. Kirchhof** Nettoprinzip und gemischte Aufwendungen • **Spindler** Der BFH verabschiedet sich vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot • **Kanzler** Einige Bemerkungen zum Abzugsverbot für private Steuerberatungskosten • **Essers** Basic Questions with respect to the Taxation of Enterprises • **M. Rose** Zur steuerlichen Gleichbehandlung der Gewinne von Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform • **Seer** Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts • **Ley** Zur unsystematischen Behandlung von Einbringungen in und Ausbringungen aus einer gewerblichen Personengesellschaft • **M. Wendt** Realteilung und Ausscheiden gegen Sachwertabfindung • **Brandis** „Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen“ – Nachlese zu J. Lang, FR 1984, 629 • **Pinkernell** Die Bildung von Gewinnrücklagen gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG in der Beratungspraxis • **J. Thiel** Nach 50 Jahren immer noch aktuell: Die besonderen Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers • **Dorenkamp** Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen • **Wolff-Diepenbrock** Überpreis und Teilwertabschreibung • **Meincke** ‚Steuerfreie‘ Schenkungen • **Raupach** Begriffsverwirrung bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung • **Reiß** Steuergerechtigkeit und Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt • **Homburg/Rublack** Anmerkungen zum Umsatzsteuergesetzbuch, einem Vorschlag zur Umsatzsteuerreform • **W. Widmann** Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht

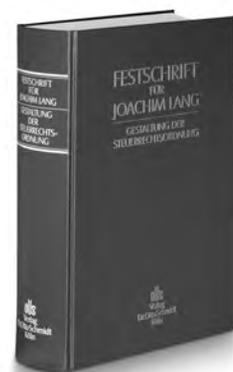
IV Rechtsanwendung und Rechtsschutz

Weber-Grellet Die positive Bedeutung von

Nichtanwendungserlassen • **Amatucci** Der Beitrag der Economic Analysis of Law zur Methodologie des Steuerrechts • **Balke** Effektiver Rechtsschutz gegen verfassungswidrige Steuergesetze • **Pelka** Rechtsbehelfs-Wirrwarr im Abgabenrecht – Zur Abschaffung des Widerspruchsverfahrens nach der VwGO

V Europäisches und Internationales Steuerrecht

M. Lang Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts • **Soler Roch** Tax Avoidance – ECJ Doctrine and Spanish Tax Law • **de la Feria/Fuest** Führt die EuGH-Rechtsprechung zu einem Abbau steuerlicher Verzerrungen im Europäischen Binnenmarkt? • **Herzig** Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU • **F. Moschetti** Die Steuergerechtigkeitsgrundsätze der italienischen Verfassung als Grundlage der sich entwickelnden Rechtsordnung der EU • **Schaumburg** Das Nettoprinzip im Internationalen Steuerrecht • **Schoueri** Verrechnungspreise, Gleichheit und steuerliche Leistungsfähigkeit • **Birk** Doppelbesteuerungsabkommen im Rechtssystem der Bundesrepublik Deutschland • **Rödder** Globalisierung und Unternehmenssteuerrecht: Wie ist das ertragsteuerliche Besteuerungssubstrat multinationaler Unternehmen sachgerecht auf die betroffenen Fisci aufzuteilen? • **G. Moschetti** Historischer Ursprung, Bedeutung und Grenzen des „Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung“ als Lösungsansatz in den Fällen der doppelten Ansässigkeit juristischer Personen



Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.),
Gestaltung der Steuerrechtsordnung
2010, 1248 Seiten, Lexikonformat, gbd.
229,- €. ISBN: 978-3-504-06217-0

FR

Finanz-Rundschau

Ertragsteuerrecht

EST · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

In Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater
herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt

5. Dezember 2010

Seiten 1061–1112

92. Jahrgang · 23/2010

*Prof. Dr. Harald Schaumburg/Dr. Swen O. Bäuml, Bonn/Ingelheim**

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

Die Verf. stellen die unterschiedlichen Ansichten zu einer „Durchleitung“ der Gewerbesteueranrechnung durch eine zwischengeschaltete Organkapitalgesell-

schaft dar und begründen, weshalb viel dafür spricht, in diesem Fall mittels einer Analogie zu § 35 EStG den Ermäßigungsbetrag zu gewähren.

A. Einleitung

Die Gewerbesteuer hat nach Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf nunmehr 15 %, dem zum Teil krisenbedingten Einbrechen der Unternehmensergebnisse mit gegebenenfalls negativen Einkommen i.S.d. KStG und nicht zuletzt aufgrund der (substanzbesteuernden) Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG in der Praxis eine erhebliche Bedeutung als „die wesentliche Unternehmenssteuer“¹ erlangt.

Im Unterschied zu Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft haben Gesellschafter eines Personenunternehmens – bei ausreichend positiven gewerblichen Einkünften – die Möglichkeit der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG. Bei doppel- und mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sind die anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge sämtlicher Untergesellschaften den Gesellschaftern der Obergesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen.

Uneinigkeit besteht jedoch hinsichtlich der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei einer über eine Organ(kapital)gesellschaft gehaltenen „nachgeschalteten“ Personengesellschaft. Klärende Äußerungen seitens der Finanzverwaltung und der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. In jüngster Zeit haben allerdings die Finanzgerichte Hamburg und Düsseldorf zu dieser Frage unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten. Das FG Hamburg versagt mit seiner Entscheidung vom 26.8.

2009² die vom Steuerpflichtigen begehrte Einbeziehung der auf die Organgesellschaft entfallenden, anteiligen Gewerbesteuermessbeträge aus der Beteiligung an der nachgeordneten Personengesellschaft in die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide der Organträger-Personengesellschaft. Dies sieht das FG Düsseldorf – zuletzt in seiner Entscheidung vom 29.10.2009 – gänzlich anders. Nach der mittlerweile in zwei Entscheidungen³ vertretenen Rechtsauffassung des FG Düsseldorf ist der auf die Beteiligung einer Organgesellschaft an einer (nachgeschalteten) Mitunternehmerschaft entfallende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag in die Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge auf der Ebene der Organträger-Personengesellschaft einzubeziehen.

Die drei genannten Verfahren sind sämtlich beim IV. Senat des BFH anhängig. Im Kern geht es um die Auslegung der für die Streitjahre maßgeblichen Vorschrift des § 35 Abs. 3 EStG a.F., die in den maßgeblichen Passagen dem gegenwärtig geltenden § 35 Abs. 2 EStG entspricht. Daher entfalten die einschlägigen Entscheidungen der Finanzgerichte Hamburg und Düsseldorf sowie der Ausgang der Revisionsverfahren neben der Wirkung für vergangene, noch offene Veranlagungszeiträume insbesondere auch erhebliche Bedeutung für aktuelle und zukünftige Veranlagungen.

B. Gewerbesteuerliche Organschaft

Im Unterschied zu Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft haben Gesellschafter eines Personenunterneh-

* Prof. Dr. iur. Harald Schaumburg ist Partner der Sozietät Flick Gocke Schaumburg, Bonn; Dr. iur. Swen O. Bäuml, Wirtschaftsjurist/StB, ist Mitarbeiter der Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim.

1 So bereits auf der Münchener Steuerfachtagung 2008 im vierten Themenbereich „Praxisfragen zur Unternehmenssteuerreform“ erkannt.

2 FG Hamburg v. 26.8.2009 – 6 K 65/09, EFG 2010, 145 – Rev. IV R 42/09.

3 FG Düsseldorf v. 29.10.2009 – 16 K 1567/09 F, DStZ 2010, 264 – Rev. IV R 3/10; v. 22.1.2009 – 16 K 1267/07 F, EFG 2009, 756 – Rev. IV R 8/09.

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

mens die Möglichkeit der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG. Diese wurde im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23.10.2000⁴ als Ausgleich dafür eingeführt, dass der Körperschaftsteuersatz für juristische Personen gesenkt wurde. Es sollte eine „gleichwertige Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits“ erreicht werden⁵. Die Anrechnung ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt.

Allerdings setzt die Anrechnung gem. § 35 EStG das Vorhandensein von Anrechnungspotential in Gestalt ausreichender gewerblicher Einkünfte auf Ebene des Personenunternehmers voraus. Bei krisenbedingtem Rückgang der gewerblichen Einkünfte vermindert sich auch das Anrechnungspotential, zugleich verstärkt sich die Problematik von Anrechnungsüberhängen.

Vor diesem Hintergrund erlebt die ertragsteuerliche Organschaft als Gestaltungsmittel eine Renaissance auch bei mittelständischen Unternehmen. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 GewStG sind die Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft vollständig an die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft angepasst⁶. Die Vorteile der gewerbesteuerlichen Organschaft liegen auf der Hand:

- Möglichkeit der sofortigen Verrechnung von Gewerbeerlusten zwischen den einzelnen Gesellschaften des Organkreises.
- Vermeidung einer zweifachen Erfassung von Entgelten für Dauerschulden beim Gewerbeertrag.
- Bei Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG sind die Beträge auszuscheiden, die von Unternehmen aus dem Organkreis stammen.
- Für die Unternehmen in einem Organkreis wird der Gewerbeertrag jeweils gesondert ermittelt. Daher kann der Freibetrag i.H.v. 100 000 € bei der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG, der von den Finanzierungsanteilen abzuziehen ist, jeweils gesondert gewährt werden⁷.

Die Organgesellschaft gilt im Gewerbesteuerrecht als Betriebsstätte des Organträgers. Trotz dieser Fiktion bilden Organgesellschaft und Organträger kein einheitliches Unternehmen. Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuer-Messbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem Organträger festzusetzen⁸. Hierzu erfolgt eine Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaft, wo-

bei steuerliche Doppelbelastungen oder ungerechtfertigte steuerliche Entlastungen gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu korrigieren sind⁹. Das heißt, dass z.B.

- eine verlustbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der Organgesellschaft wieder hinzuzurechnen,¹⁰
- die doppelte Hinzurechnung z.B. nach § 8 Nr. 1 GewStG zu vermeiden¹¹ und
- eine Teilwertabschreibung auf ein der Organgesellschaft zur Verlustfinanzierung gewährtes Darlehen einerseits und der Ertrag aus einem Darlehensverzicht des Organträgers andererseits zu korrigieren ist¹².

C. Anrechnung der Gewerbesteuer bei mehrstöckigen Unternehmensstrukturen

Bei mehrstöckigen Unternehmensstrukturen geht es vor allem um die Anrechnung der Gewerbesteuer in Fällen doppel- und mehrstöckiger Mitunternehmerschaften (I) und von sog. Sandwich-Strukturen, in denen Mitunternehmerschaften einer Organgesellschaft vor- und nachgeschaltet sind (II).

I. Doppel- und mehrstöckige Mitunternehmerschaften

Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften sind die anteilig auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge sämtlicher Untergesellschaften den Gesellschaftern der Obergesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (§ 35 Abs. 2 Satz 5 EStG). Dies gilt auch für die Zurechnung eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags einer Untergesellschaft an den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein negativer Gewerbeertrag und damit ein Gewerbesteuer-Messbetrag von 0 € ergibt. Ein aus gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen resultierender positiver Gewerbesteuer-Messbetrag der Unter- oder Obergesellschaft, dem jedoch negative gewerbliche Einkünfte zugrunde liegen, ist nicht zu berücksichtigen. Für die Berücksichtigung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) gilt dies entsprechend¹³.

II. Sandwich-Strukturen

Im Kern geht es in den Fällen einer der Organgesellschaft vor- und nachgeschalteten Personengesellschaft darum, ob der Ermäßigungsbetrag nach § 35 EStG durch die Organgesellschaft hindurch auf die Organträger-Personengesellschaft „durchgeleitet“ wird.

1. Ausgangssituation

Zwischen der X GmbH & Co. KG (= Organträger) und der Y GmbH (= Organgesellschaft) besteht ein Organ-

4 BGBl. I 2000, 1433 ff.

5 Vgl. Entwurf des StSenkG, BT-Drucks. 14/2683, 97.

6 BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437 = FR 2003, 981, Tz. 11.

7 Vgl. gleich lautende Erlasse der Finanzbehörden der Länder v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736, Tz. 44 f.

8 BFH v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 = FR 1998, 1040; v. 30.1.2002 – I R 73/01, BStBl. II 2003, 354 = FR 2002, 783 m. Anm. Prinz; v. 5.11.2009 – IV R 57/06, FR 2010, 279 m. Anm. Wendt = DB 2010, 32; v. 10.3.2010 – I R 41/09, FR 2010, 846 m. Anm. Wendt = DB 2010, 1270.

9 St. Rspr. zuletzt BFH v. 5.11.2009 – IV R 57/06, FR 2010, 279 m. Anm. Wendt = DB 2010, 32.

10 FG Hamburg v. 25.8.2006 – 5 K 9/06, EFG 2007, 279 und Bestätigung durch BFH v. 5.11.2009 – IV R 57/06, FR 2010, 279 m. Anm. Wendt = BFH/NV 2010, 355.

11 Vgl. gleich lautende Erlasse der Finanzbehörden der Länder v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 4.

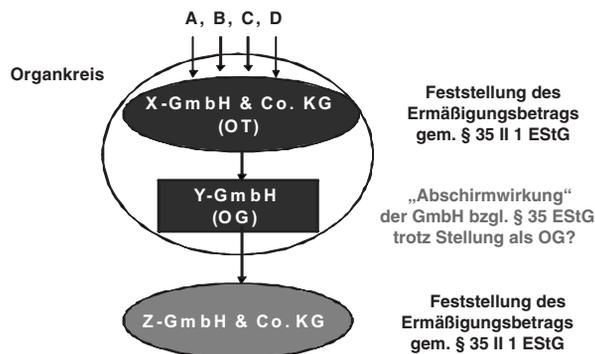
12 FG Hamburg v. 25.8.2006 – 5 K 9/06, EFG 2007, 279.

13 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002 – DOK 2007/0220243, BStBl. I 2009, 440 = FR 2009, 345 Tz. 27.

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

schaftsverhältnis i.S.d. §§ 14 ff. KStG (i.V.m. § 2 Abs. 2 GewStG). Die Y GmbH ist zu 100 % an der originär gewerblich tätigen Z GmbH & Co. KG beteiligt.

Schaubild:



Es stellt sich die Frage, ob eine Steuerermäßigung gem. § 35 EStG auch insoweit erfolgt, als die Organgesellschaft Y GmbH an einer Personengesellschaft, nämlich der Z GmbH & Co. KG, beteiligt ist (sog. nachgeschaltete Personengesellschaft). Dies ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten.

2. Rechtsprechung des FG Hamburg und des FG Düsseldorf

Die Finanzverwaltung hat sich hinsichtlich der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei einer über eine Organgesellschaft gehaltenen Personengesellschaft noch nicht geäußert. Die Anwendungsschreiben zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG vom 15.5.2002¹⁴, vom 12.1.2007¹⁵ und (aktuell gültig) vom 24.2.2009¹⁶ gehen auf diesen Fall nicht ein. Einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung ist – soweit ersichtlich – ebenfalls noch nicht vorhanden. In jüngster Zeit haben allerdings die Finanzgerichte Hamburg und Düsseldorf zu dieser Frage unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten:

Das FG Hamburg versagt mit seiner Entscheidung vom 26.8.2009¹⁷ die vom Steuerpflichtigen begehrte Einbeziehung der auf die Organgesellschaft entfallenden, anteiligen Gewerbesteuermessbeträge aus der Beteiligung an der nachgeordneten Personengesellschaft in die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide der Organträger-KG. Nach dem Leitsatz des Urteils des FG Hamburg enthält § 35 EStG in Bezug auf die „Abschirmwirkung“ von Organgesellschaften mit nachgeschalteten Personengesellschaften keine verdeckte Lücke, die im Wege der Analogie geschlossen werden könnte. Dies sieht das FG Düsseldorf – zuletzt in seiner Entscheidung vom 29.10.2009 unter inhaltlicher Auseinandersetzung mit der Entscheidung des FG Hamburg – gänzlich anders. Nach der mittler-

Ceterum censeo.....

V-Gesetzgebung

FKK – Es ist noch nicht so lange her, nämlich gut acht Jahre, da verbargte der Gesetzgeber im sogenannten „Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen“ einige handfeste Änderungen des materiellen Steuerrechts. Was nach einer schlichten Renovierung der Steuerbeamten-Ausbildung klang, hatte noch 14 weitere Änderungsartikel, in denen zahlreiche wichtige Steuergesetze angefasst worden waren. Man denke nur an die Regelung der „Gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung“ als § 370a AO, die dann aber Ende 2007 wegen schwer wiegender verfassungsmäßiger Bedenken wieder aufgehoben worden ist.

Nun deutet sich wieder ein Fall verdeckter Steueränderungsgesetzgebung an: Das zunächst geplante Verstecken der bereits heiß diskutierten Verschärfung der Selbstanzeige nach § 371 AO als Anhang zum „Gesetz zur Umsetzung der Zweiten E-Geld-Richtlinie“, das die Aufnahme, Ausübung und Beaufsichtigung der Tätigkeit von E-Geld-Instituten zum Gegenstand haben sollte. Jetzt aber soll die Regelung durch ein „Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung“ eingeführt werden. Cato hat dies aus gewöhnlich gut unterrichteten Kreisen erfahren. Aber vielleicht ist das Verschwinden einer Änderung des § 371 AO aus dem Jahressteuergesetz 2010 ein Indiz für eine tiefe weihnachtliche Einkehr und Besinnung des Gesetzgebers?

Das ist wohl zu erwarten, gibt es doch Anzeichen, dass der deutsche Fiskus gerade solchen Steuerhinterziehern, die in der Vergangenheit unversteuertes Vermögen in der Schweiz geparkt hatten, eine goldene Brücke bauen wird: In der gemeinsamen Erklärung des schweizer Bundesrats Hans-Rudolf Merz und Bundesfinanzministers Wolfgang Schäuble zur Aufnahme von Verhandlungen im Steuerbereich zwischen Deutschland und der Schweiz vom 27.10.2010 (www.efd.admin.ch) heißt es, dass diese Länder in „Sondierungsgesprächen“ eine Lösung ins Auge gefasst hätten, die einerseits des Schutz der Privatsphäre von Bankkunden respektiere, andererseits aber auch die Durchsetzung von berechtigten Steueransprüchen gewährleiste. Und weiter: Diese Lösung umfasse auch die „Regularisierung der Vergangenheit: Unversteuerte Altgelder sollen reguliert werden“. Was soll das wohl bedeuten, wenn nicht eine Amnestie für Altsünder? Heißt das, dass einige EU-Drittländer etwas gleicher sind als andere EU-Drittländer? Cato fragt sich, ob auch hier eine verdeckte Formulierung verlautbart wird, deren Rätsel als Weihnachtsgeschenk gelüftet werden soll.

14 BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 = FR 2002, 640.

15 BMF v. 12.1.2007 – IV B 2 - S 2296a - 2/07, BStBl. I 2007, 108 = FR 2007, 202.

16 BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296-a/08/10002 – DOK 2007/0220243, BStBl. I 2009, 440 = FR 2009, 345.

17 FG Hamburg v. 26.8.2009 – 6 K 65/09, EFG 2010, 145 – Rev. IV R 42/09.

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

weile in zwei Entscheidungen¹⁸ vertretenen abweichenden Rechtsauffassung des FG Düsseldorf ist der auf die Beteiligung einer Organgesellschaft an einer (nachschaalteten) Mitunternehmerschaft entfallende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag in die Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge auf der Ebene der Organträger-Personengesellschaft einzubeziehen. Die Rechtsgrundlage für die Einbeziehung ergibt sich nach Auffassung des FG Düsseldorf aus einer analogen Anwendung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG (a.F.).

2.1. Orientierung nur am Wortlaut

Die auf die Organgesellschaft entfallenden, anteiligen Gewerbesteuermessbeträge aus der Beteiligung an der nachgeordneten Personengesellschaft können nach dem Wortlaut der Regelung in die Feststellungen der Organträger-KG einbezogen werden, wenn sie „aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen“. Insofern wirft das FG Hamburg die Frage auf, ob Gewerbesteuer-Messbeträge auch dann noch aus einer Mitunternehmerschaft „stammen“, wenn die Personenobergesellschaft (Organträger-KG) nicht unmittelbar an der Personenuntergesellschaft (nachgeordnete KG) beteiligt ist, sondern die Beteiligung an der Untergesellschaft von einer an dieser als Mitunternehmerin beteiligten GmbH, die ihrerseits (gewerbe- und körperschaftsteuerliche) Organgesellschaft der Personenobergesellschaft ist, vermittelt wird.

Das wird in Teilen der Literatur bejaht¹⁹. Für die Zurechnung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Personenuntergesellschaft bei der Personenobergesellschaft und eine entsprechende Erhöhung des Gewerbesteuer-Anrechnungsvolumens der Obergesellschaft wird maßgeblich angeführt, dass zum einen der Gewinn der nachgeordneten Personen(unter-)gesellschaft körperschaftsteuerlich in das Einkommen der Organgesellschaft eingehe, der Organträger-Personengesellschaft nach §§ 14, 17 KStG zugerechnet und bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft „schlussbesteuert“ werde; dass zum anderen aber der Gewerbeertrag der nachgeordneten Personen(unter-)gesellschaft aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage der Organgesellschaft gem. § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werde und somit nicht in die Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags der Obergesellschaft eingehen könne. Ohne die Erhöhung des gewerbesteuerlichen Anrechnungsvolumens bei der Obergesellschaft um die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der nachgeordneten Personen(unter-)gesellschaft würde deshalb der gewerbliche Gewinn der Untergesellschaft – entgegen dem Grundanliegen des § 35 EStG²⁰ – bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft ohne die Möglichkeit einer Anrechnung der gewerbesteuerlichen Vorbelastung einkommensteuerpflichtig.

Das FG Hamburg gesteht den vorstehend zitierten Meinungen zu, dass es – bezogen auf den Streitfall – durch die Nichtberücksichtigung der auf die Organgesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge in den Feststellungsverfahren der Organträger-KG zu einer ungekürzten Doppelbelastung der von der Organgesellschaft bezogenen Gewinnanteile aus deren Beteiligung an der nachgeordneten Personen(unter-)gesellschaft mit Gewerbesteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits kommt.

Alleine am Wortlaut orientiert führt das FG Hamburg dennoch aus, dass die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Organgesellschaft indes für die Organträger-KG nicht „aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen“. Dabei verweist das Gericht auf die Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, wonach einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft nur der über eine oder mehrere Personengesellschaften mittelbar beteiligte Gesellschafter gleich steht. Eine über eine Organgesellschaft vermittelte Mitunternehmerschaft des Organträgers scheidet danach aus²¹.

2.2. Analoge Anwendung

§ 35 EStG ist nach Auffassung des FG Hamburg nicht planwidrig unvollständig, womit es an der Rechtsgrundlage (Analogie) für die Einbeziehung der auf die Organgesellschaft entfallenden, anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge aus deren Beteiligung an der nachgeordneten Personen(unter-)gesellschaft in die Feststellungsverfahren der Organträger-KG fehle²². Diese Rechtsauffassung des FG Hamburg steht in Widerspruch zu der des FG Düsseldorf, das bereits in seiner Entscheidung vom 22.1.2009 ausführlich dargestellt hat, dass die gesetzliche Regelung in Bezug auf die hier maßgebliche Problematik – gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck – sehr wohl lückenhaft sei. Danach könnten die auf Organgesellschaften entfallenden Gewerbesteuer-Messbeträge aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften im Wege eines Analogieschlusses in die Feststellungen i.S.d. § 35 EStG einbezogen werden.

Das FG Düsseldorf hält auch nach erneuter Prüfung in der Entscheidung vom 29.10.2009 an seiner Rechtsauffassung fest, dass von einer Planwidrigkeit der Lücke auszugehen sei. Sowohl die in erster Linie maßgebliche teleologische sowie historische Auslegung würden, wie das FG Düsseldorf auch bereits in seiner Ausgangsentscheidung vom 22.1.2009 ausgeführt hat, darauf hinweisen, dass der Gesetzgeber den Personengesellschaften und Einzelunternehmen als Ausgleich dafür, dass der Körperschaftsteuersatz für juristische Personen gesenkt wurde, die Anrechnung der Gewerbesteuer ermöglichen wollte. Es sollte eine „gleichwertige Entlas-

18 FG Düsseldorf v. 29.10.2009 – 16 K 1567/09 F, DStZ 2010, 264 – Rev. IV R 3/10; v. 22.1.2009 – 16 K 1267/07 F, EFG 2009, 756 – Rev. IV R 8/09.

19 Vgl. *Schiffers* in Korn, EStG, § 35 Rz. 63; *Danelsing* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 35 EStG Rz. 47; *Glanegger* in Schmidt, EStG, 28. Aufl., § 35 Rz. 44; *Levedag* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG Anm. 47; *Neu*, DStR 2000, 1933 (1938); *Koretzkij*, GmbHR 2003, 1178;

so auch FG Düsseldorf v. 22.1.2009 – 16 K 1267/07 F, EFG 2009, 756.

20 Vgl. zur Rechtsentwicklung und Bedeutung des § 35 EStG allgemein *Wendt*, FR 2000, 1173 ff.

21 Vgl. auch BFH v. 10.11.1983 – IV R 56/80, BStBl. II 1984, 150 = FR 1984, 237.

22 Im Ergebnis gleicher Ansicht *Steiner/Wichert* in Lademann, EStG, § 35 Rz. 62; *Frotscher*, Ubg 2009, 426 (433); *Kollruss*, DStR 2007, 378.

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

tung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits“ erreicht werden²³. Als Alternative zur seinerzeit noch vorgeschlagenen „Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft“ sollten im sog. Basismodell „alle Unternehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieben erzielen und der Gewerbesteuer unterliegen, (...) durch eine Ermäßigung der Einkommensteuer um die Gewerbesteuer entlastet (werden)“²⁴.

Das FG Düsseldorf hält in seiner Entscheidung vom 29.10.2009 insbesondere das Argument des FG Hamburg, dass das Gesetz ausdrücklich Grundlagen- und Folgebescheidverhältnisse für die Berücksichtigungsfähigkeit von Gewerbesteuer-Messbeträgen angeordnet habe und daher davon auszugehen sei, dass der Gesetzgeber die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen bewusst gewählt und die hierdurch eintretenden Nachteile für Organschaften als hinnehmbar beurteilt habe, in der Sache für nicht überzeugend. Nach den Ausführungen des FG Düsseldorf ist aus der rein verfahrensrechtlichen Regelung des § 35 Abs. 4 EStG a.F. kein Rückschluss auf die Planmäßigkeit oder Planwidrigkeit der hier fraglichen Lücke möglich.

Auch soweit das FG Hamburg in seiner Entscheidung darauf hinweist, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen des § 35 Abs. 2 EStG a.F. wiederholt mit der Organschaft befasst habe, steht dies nach Ansicht des FG Düsseldorf mit Urteil vom 29.10.2009 einer Planwidrigkeit der Lücke nicht entgegen.

Im Übrigen kommt nach Ansicht des FG Düsseldorf speziell im § 35 Abs. 2 EStG a.F. die gesetzgeberische Zielsetzung zum Ausdruck, nur in Fällen einer Doppelbegünstigung eine Anrechnung auszuschließen. Dies spreche umgekehrt dafür, in der vorliegenden Organschaftskonstellation eine Anrechnung zuzulassen, da hier überhaupt keine Gefahr einer Doppelbegünstigung bestehe.

3. In der Literatur vertretene Auffassungen

In der Literatur wird die „Durchleitung“ des Ermäßigungsbetrags gem. § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG mit zum Teil unterschiedlichen Gründen verneint, überwiegend aber bejaht.

3.1. Die „Durchleitung“ verneinende Literaturauffassungen

Es wird die Ansicht vertreten, auf Ebene der nachgeschalteten Personengesellschaft werde der Ermäßigungsbetrag gem. § 35 Abs. 2 S. 1 EStG zwar für die Organgesellschaft gesondert festgestellt, als Kapitalgesellschaft sei diese aber nicht berechtigt, von der Steuerermäßigung nach § 35 EStG Gebrauch zu machen. An einer Rechtsgrundlage entsprechend § 35 Abs. 2 S. 5 EStG (S. 4 i.d.F. GewStÄndG) bei doppelstöckigen Personengesellschaften, die eine „Durchleitung“ des Er-

mäßigungsbetrags auf die Organträger-Personengesellschaft rechtfertigen könne, fehle es²⁵. Auch für eine entsprechende Anwendung der Zurechnungsregelung bei mehrstöckigen Personengesellschaften lasse der Wortlaut des § 35 EStG keinen Raum²⁶.

Auch systematisch gibt es nach dieser Auffassung keinen Ansatzpunkt, der eine „Durchleitung“ begründen könnte. Auf Ebene der Organträger-Personengesellschaft werde der Ermäßigungsbetrag nach § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG originär ermittelt und gesondert festgestellt. Ausgangswert für die Errechnung dieses Ermäßigungsbetrags sei nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der „festgesetzte GewSt-Messbetrag“ der Organträger-Personengesellschaft. In diesem Ausgangswert sei aber der GewSt-Messbetrag der nachgeschalteten Personengesellschaft nicht enthalten. Damit kann nach dieser Auffassung eine Steuerermäßigung auf die anteiligen Einkünfte aus der nachgeschalteten Personengesellschaft nicht eintreten²⁷.

Auch die verbleibende Möglichkeit für eine „Durchleitung“ auf Grundlage organschaftlicher Zurechnung wird von der hier dargestellten Auffassung²⁸ abgelehnt. Begründet wird diese Ablehnung damit, dass der Ermäßigungsbetrag weder der handelsrechtlichen Gewinnabführung noch der organschaftlichen Einkommenszurechnung unterliege, da er weder Vermögensmehrung noch Einkommensbestandteil sei. Obwohl der Ermäßigungsbetrag Besteuerungsgrundlage bei der Obergesellschaft sei, fehle es an einer Vorschrift, die die Übertragung auf den Organträger erlauben würde. Dies sei auch systematisch richtig, da Steuerermäßigungen als Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft bei dem Organträger nur anzusetzen seien, wenn auch der Organgesellschaft der Rechtsform nach diese Steuerermäßigungen zustehen. Eine Steuerermäßigung, für die die Organgesellschaft schon dem Grunde nach die Voraussetzungen nicht erfülle, könne die Organgesellschaft nicht an den Organträger „weiterreichen“²⁹.

3.2. Die „Durchleitung“ bejahende Literaturauffassungen

In der Literatur wird überwiegend davon ausgegangen, dass im Hinblick auf die für doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften in § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG geschaffene „Durchleitungs“-Regelung für die Organschaft eine planwidrige Gesetzeslücke gegeben sei³⁰. Da es um die Vermeidung der Doppelbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer gehe, hätte eine entsprechende Regelung auch für Organschaften mit nachgeschalteten Personengesellschaften nahe gelegen. Wegen der vergleichbaren Interessenlage sei daher eine analoge Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 5

23 Vgl. Entwurf des StSenkG, BT-Drucks. 14/2683, 97.

24 Vgl. Entwurf des StSenkG, BT-Drucks. 14/2683, 97.

25 Frotscher, Ubg. 2009, 426 (433); Kollruss, DStR 2007, 378; ebenso: Brandenberg in Herzig, Organschaft, 2003, 321, 325; Steiner/Wichert in Lademann, EStG, § 35 Rz. 62.

26 Kollruss, DStR 2007, 378 (380); ebenso Müller/Stöcker, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, S. 169 Fn. 2 mit Verweis auf Kollruss, a.a.O.

27 Frotscher, Ubg. 2009, 426 (433).

28 Frotscher, Ubg. 2009, 426 (433).

29 Frotscher, Ubg. 2009, 426 (433f.).

30 Vgl. nur Danelsing in Blümich, EStG, § 35 Rz. 47.

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

ESTG geboten³¹. Davon abgesehen wird auch wie folgt argumentiert:

Für die im Organkreis verbundenen Betriebe gilt der Grundsatz der getrennten Gewerbeertragsermittlung. Für den GewSt-Messbetrag werden jedoch beim Organträger die Organgesellschaften gewerbesteuerlich als Betriebstätten behandelt (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). Was die Gewerbesteuer in einem einheitlichen Unternehmen zusammenfasse (Einheitstheorie), könne die Einkommensteuer jedenfalls dann nicht trennen, wenn der GewSt-Messbetrag nur einem Subjekt zuzuordnen sei³². Es finde deshalb hier ein horizontaler Verlustausgleich wie in einem einheitlichen Betrieb statt³³. Dies vermindere die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer, aber auch die Gewerbesteuer. Danach werden die GewSt-Messbeträge auf die natürliche Person durchgereicht.

Wegen dieser „Durchlässigkeit der Organgesellschaft“ sei aber auch ein anteiliger GewSt-Messbetrag, der auf die Organgesellschaft infolge ihrer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft entfällt („zwischen geschaltete Organschaft“ bzw. „nachgeschaltete Personengesellschaft“), in der geschilderten Weise weiterzureichen³⁴.

Ähnlich wurde bereits für die bis einschließlich VZ 2001 mögliche „Nur-körperschaftsteuerliche Organschaft“ argumentiert³⁵.

4. Stellungnahme

Ob das Fehlen einer expliziten Regelung zu dem Sonderfall einer der Organgesellschaft nachgelagerten Personengesellschaft auf eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zurückzuführen ist, erscheint mehr als zweifelhaft. Die Gesetzesmaterialien enthalten – soweit ersichtlich – keine diese These stützenden Hinweise. Nahe liegend ist vielmehr das Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke, was den Analogieschluss im Sinne der Entscheidungen des FG Düsseldorf erlaubt.

Die Begründung des FG Düsseldorf in der Entscheidung vom 22.1.2009 überzeugt: Die Anrechnung der Gewerbesteuer wurde im Zuge des StSenkG vom 23.10.2000 eingeführt. Bei der Vorschrift des § 35 EStG handelt es sich um eine stark typisierende Regelung, bei der sich der Gesetzgeber offenbar im Wesentlichen am „Normalfall“ orientiert hat. Schon die Entwurfsfassung³⁶ hatte daher in mehreren Punkten Nachbesserungsbedarf aufgewiesen. So war darin beispielsweise noch keine Regelung für doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften vorgesehen, da wohl

übersehen worden war, dass der Gewerbeertrag der Untergesellschaft durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht bei der Obergesellschaft ankommt³⁷. Erst auf eine Beschlussempfehlung des Finanzausschusses hin wurde die Regelung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG eingefügt³⁸.

Wenn aber schon der Fall der doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaft erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens als regelungsrelevant erkannt wurde, kann – so das FG Düsseldorf – wohl davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber den hier zu beurteilenden – deutlich spezielleren – Sachverhalt übersehen hat. Weiterhin lässt sich auch aus der Existenz der Regelung des vormaligen § 35 Abs. 2 EStG für Organschaften nicht ableiten, dass der Gesetzgeber alle im Zusammenhang mit der Organschaft stehenden Fallgestaltungen gesehen und sich – bezogen auf den hier maßgeblichen Sachverhalt – gegen eine Weiterleitung entschieden habe. Dies wird schon daran ersichtlich, dass die Regelung des § 35 Abs. 2 EStG nicht einmal alle seinerzeit möglichen Organschaftskonstellationen abdeckte, da der Gesetzgeber offenbar die Möglichkeit zur Bildung einer nur körperschaftsteuerlichen Organschaft übersehen hatte³⁹.

Das Meinungsbild in der Literatur ist sehr uneinheitlich, sowohl hinsichtlich des Ergebnisses, als auch hinsichtlich der Begründung. Die eine „Durchleitung“ ablehnende Sichtweise unterdrückt die gewerbesteuerliche Sicht des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG und widerspricht dem Gesetzesplan des § 35 EStG, der sich in der Regelung für mehrstöckige Personengesellschaften dokumentiert. Zumindest bzgl. der entsprechenden Anwendbarkeit der gewerbesteuerlichen Betriebstättenfiktion auf die Ertragsteuer ist jedoch zuzugestehen, dass die Gegenargumente mit Blick auf den reinen Wortlaut des § 35 EStG⁴⁰ durchaus beachtlich sind. Denn es kann nicht bestritten werden, dass eine spezielle Fiktion des Gewerbesteuergesetzes nicht ohne weiteres entsprechende Anwendung im Einkommensteuerrecht finden muss.

Insgesamt sind die Ausführungen des FG Düsseldorf in den Entscheidungen vom 22.1.2009 und vom 29.10.2009 jedoch überzeugend. Das FG Hamburg misst demgegenüber der Auslegung nach dem Gesetzestelos im Rahmen seiner Entscheidungsbegründung keine ausreichende Bedeutung bei. Die nahezu ausschließlich wortlautorientierte Interpretation des § 35 EStG ist nicht nur methodisch fragwürdig, da unvollständig, sondern führt – was auch das FG Hamburg selbst einräumt – zu

31 *Danelsing* in Blümich, EStG, § 35 Rz. 47; ausführlich hierzu *Gallenkemper*, Die Organschaft zu einer Personengesellschaft nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz, Frankfurt/M. 2007, 183 ff.; ähnlich zu der bis VZ 2001 möglichen „Nur-körperschaftsteuerliche Organschaft“ *Nieland* in Bordewin/Brandt, EStG, § 35 Rz. 105 mit Verweis auf *Schaumburg* in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2001, 355; *Neu*, DStR 2002, 1938 (1939); *Korezkij*, GmbHR 2003, 1180; zur Kritik *Kollruss*, DStR 2007, 378 (380).

32 So *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 35 Rz. 44.

33 Kritisch mit Verweis auf die eingeschränkte Geltung der Einheitstheorie: *Kollruss*, DStR 2007, 378 (380).

34 *Glanegger* in Schmidt, EStG, § 35 Rz. 44; ähnlich *Danelsing* in Blümich, EStG, § 35 Rz. 47; im Ergebnis ebenso *Ritzer*

Stanglin in Frotscher, EStG, § 35 Rz. 9; *Levedag* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 35 Anm. 47; *Darlien* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 35 Rz. 184; *Schiffers* in Korn, EStG, § 35 Rz. 63.

35 *Nieland* in Bordewin/Brandt, EStG, § 35 Rz. 105 mit Verweis auf *Schaumburg* in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2001, 355; *Neu*, DStR 2002, 1938 (1939); *Korezkij*, GmbHR 2003, 1180; zur Kritik *Kollruss*, DStR 2007, 378 (380).

36 Vgl. den Entwurf des StSenkG in BR-Drucks. 90/00, 13.

37 *Wendt*, FR 2000, 1173 (1180) Fn. 60.

38 Vgl. BT-Drucks. 14/3366, 19f.

39 *Korezkij*, GmbHR 2003, 1178.

40 *Kollruss*, DStR 2007, 378 (380).

Organschaft und Gewerbesteueranrechnung

einer ungekürzten Doppelbelastung des Steuerpflichtigen.

Die eine „Durchleitung“ bejahende Auffassung kann sich darauf stützen, dass einkommen-/körperschaftsteuerlich eine Hinzurechnung beim Organträger nach § 14 Abs. 1 KStG erfolgt; der mit § 35 EStG bedachte Entlastungsbedarf entsteht also nach dem Sinn und Zweck der Regelung beim Organträger⁴¹. Die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer und zusätzlich mit Einkommensteuer ist das entscheidende Kriterium für eine Anrechnung. Diese bietet den Ausgleich für die geringere Belastung bei Kapitalgesellschaften mit Gewerbesteuer und einem Körperschaftsteuersatz von nunmehr 15 %. Entsprechend wurde der Gesetzesplan des stark typisierenden § 35 EStG gestaltet und eine insoweit klare Wertung vorgenommen. Die Ablehnung der Gewerbesteueranrechnung im Falle der nachgelagerten Personengesellschaft

würde dieser Wertung zuwiderlaufen und zu einem sachlich unbilligen Ergebnis im Einzelfall in Gestalt einer zu hohen Einkommensteuer-Festsetzung führen. Dann wäre allerdings der Anwendungsbereich des § 163 AO eröffnet.

D. Schlussbemerkung

Die „Durchleitung“ des Ermäßigungsbetrags nach § 35 EStG durch eine Organ(kapital)gesellschaft hindurch auf die Organträger-Personengesellschaft ist im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 35 EStG mit dem FG Düsseldorf zu bejahen. Eine „Abschirmwirkung“ der Organ(kapital)gesellschaft ist abzulehnen. Es bleibt zu hoffen, dass der für die drei hierzu anhängigen Revisionsverfahren zuständige IV. Senat des BFH sich gegen die nicht zu rechtfertigende wirtschaftliche Doppelbelastung des Steuerpflichtigen auf Grundlage der Argumente des FG Düsseldorf entscheidet.

41 *Glanegger* in Schmidt, § 35 EStG Rz. 44; *Danelsing* in Blümich, EStG, § 35 Rz. 47; *Levedag* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 35 Anm. 47.

*Dr. Ingo Ernsting, Düsseldorf**

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

Die Steuerbilanzpolitik hat mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.5.2009 an Eigenständigkeit gewonnen. Der Verfasser zeigt auf, welche Möglichkeiten der Bilanzpolitik dem Steuerpflichtigen of-

fenstehen. Die Steuerbilanz erhält einen völlig neuen Stellenwert. Die steuerplanerischen Aspekte gewinnen an Bedeutung.

1. Ausgangspunkt der Überlegungen

Das BilMoG¹ hat nicht nur die Rechnungslegung grundlegend verändert, sondern auch das Zusammenspiel von Handelsbilanz und Steuerbilanz neu geordnet. Ziel des Gesetzgebers war es, die umgekehrte Maßgeblichkeit abzuschaffen, um die Handelsbilanz von GoB-widrigen steuerrechtlichen Einflüssen zu befreien.²

Nach dem neuen Wortlaut von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist „für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.“

Diese Neugestaltung der rechtlichen Rahmenbedingungen eröffnet dem Steuerpflichtigen den Weg einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik. Die Finanzverwaltung hat zu den Neuregelungen mit BMF-Schreiben v. 12.3.2010 und 22.6.2010 Stellung genommen und aufgezeigt, welche Aspekte aus Verwaltungssicht zu be-

achten sind.³ Die Grenzen der Steuerbilanzpolitik waren auch Gegenstand der Diskussion im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010.

Der vorliegende Beitrag stellt dar, welche neuen „Koordinaten“ nunmehr bei der Steuerbilanzpolitik zu beachten sind. Anhand von Beispielfällen sollen deren praktische Bedeutung aufgezeigt werden.⁴

2. Eigenständigkeit der Steuerbilanzpolitik unter dem BilMoG

2.1. Neujustierung der Maßgeblichkeit

Im Rahmen des BilMoG wurde mit § 5 Abs. 1 EStG die zentrale Vorschrift für die materielle und die formelle Maßgeblichkeit geändert. Es ist dadurch zu einer „Neujustierung der Maßgeblichkeit“ gekommen, die durch folgende Aspekte gekennzeichnet ist:⁵

- *Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit:* Die Ausübung bestimmter steuerlicher Wahlrechte ist nicht mehr an die identische Abbildung in der Han-

* StB Dipl.-Ök. Dipl.-Finw. *Dr. Ingo Ernsting* leitet die Steuerabteilung der Rheinmetall AG in Düsseldorf. Der Beitrag basiert auf einem Vortrag auf dem Fachkongress der Steuerberater am 29.9.2010 in Köln.

1 BGBl. I 2009, 1102 = BStBl. I 2009, 650.

2 BT-Drucks. 16/10067, 41, 99, 124; vgl. *Anzinger/Schleifer*, DStR 2010, 395.

3 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398; v. 22.6.2010 – IV C 6 - S 2133/08/10001 – DOK 2010/0482262, BStBl. I 2010, 597 = FR 2010, 676.

4 Zu den Übergangsregelungen vgl. *Hennrichs*, StBJb 2009/2010, 261.

5 So *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1901).

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

delsbilanz gekoppelt.⁶ Dies ist Ausfluss der Abschaffung der formellen Maßgeblichkeit.⁷

- **Neufassung der materiellen Maßgeblichkeit:** Der handelsrechtliche Jahresabschluss bleibt Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung; d.h. steuerbilanziell ist grds. das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Der Gesetzgeber hält damit an der materiellen Maßgeblichkeit grds. fest; er verknüpft den GoB-Verweis aber mit einem steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt. Die materielle Maßgeblichkeit tritt hinter die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten zurück. Im Ergebnis besteht nur noch eine subsidiäre Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB.⁸ Z.T. wird die Frage aufgeworfen, ob der Gesetzgeber auch die materielle Maßgeblichkeit so weitgehend preisgeben wollte; indes ist der Wortlaut eindeutig.⁹

Die bisherigen allgemeinen Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten hat das BilMoG zwar nicht geändert, aber ihre Bedeutung ist geschwunden.¹⁰

Vielmehr sind eine Vielzahl von Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beachten.¹¹ Neu geregelt ist darüber hinaus insb. das Zusammenspiel von steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten. Auf die Grundwertungen des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 zu dieser Frage wird nachfolgend eingegangen.

2.2. Grundwertungen des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 zum Maßgeblichkeitsgrundsatz

Nach dem BMF-Schreiben v. 12.3.2010¹² ist von folgenden Grundwertungen auszugehen:

- Rein steuerliche Wahlrechte können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. So weist das BMF in Tz. 13 ausdrücklich darauf hin, dass die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1, Halbs. 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beschränkt wird. Dabei handelt es sich um eine Kernaussage des BMF-Schreibens.

Zum Beispiel können Teilwertabschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens eigenständig in der Steuerbilanz ausgeübt werden.

- Bestehen gleichzeitig handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte, können diese Wahlrechte in Handelsbilanz und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

So lässt sich beispielsweise die Wahl von Verbrauchsfolgeverfahren sowie die Wahl zwischen linearer und degressiver Abschreibung unterschiedlich in Handels- und Steuerbilanz ausüben.

- Bestehen nur handelsrechtliche Bewertungswahlrechte, ohne dass eigenständige steuerliche Regelungen existieren, wirken die handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte über die fortbestehende Maßgeblichkeit auch auf die Steuerbilanz.

Beispiele sind hier der Ansatz von Fremdkapitalzinsen bei den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB) oder die Wahlrechte bei Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 3 und Abs. 4 HGB).¹³

Das BMF hat sich ausdrücklich für eine weitgehende Abkopplung der steuerlichen Wertansätze von den handelsrechtlichen Ansätzen entschieden.¹⁴ Es kommt zu einer Entflechtung von Handels- und Steuerbilanz. Der Spielraum der steuerlichen Bilanzpolitik wird entsprechend erweitert.¹⁵

Voraussetzung für die Ausübung der steuerlichen Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme derjenigen Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der Steuerbilanz ausgewiesen werden, in ein besonderes und laufend zu führendes Verzeichnis. In diesem Verzeichnis muss der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommene Abschreibung enthalten sein. Eine besondere Form dieses Verzeichnisses ist dabei nicht vorgeschrieben. Soweit die Angaben bereits in dem Anlagenverzeichnis enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um die genannten Angaben ergänzt wird, ist dies ausreichend.¹⁶ Wird das Verzeichnis nicht oder

6 Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit führt somit zu einer Entflechtung von Handels- und Steuerbilanz. In diesem Zusammenhang werden die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln in Form der Vorschriften §§ 247 Abs. 3, 254, 270 Abs. 1 Satz 2, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 1, 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB a.F. aufgehoben. Zu Details vgl. *Ernsting/Haeger/Kütting* zu § 254 HGB a.F. in Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, hrsg. v. Kütting/Weber, Stuttgart, 5. Aufl., Stand: März 2003.

7 Vgl. zur Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit *Meurer*, FR 2009, 117 (118); *Grützner*, StuB 2009, 481; *Künkele/Zwerner*, DStR 2009, 1278.

8 Vgl. *Dörfler/Adrian*, Ubg 2010, 385 (387).

9 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rz. 43.

10 Die vom Großen Senat des BFH mit Beschluss v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) aufgestellten Grundsätze zu den steuerrechtlichen Ansatzregelungen gelten weiter (so auch das BMF, Schr. v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398, Tz. 3f.). Es ist zu beachten, dass die Grundsätze des GrS des BFH vom 3.2.1969 an Relevanz verlieren. Dazu trägt

auch bei, dass die Zahl der Wahlrechte nach BilMoG abgenommen haben. Vgl. auch *Richter*, GmbHR 2010, 505 (506).

11 Vgl. auch *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1904).

12 BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398.

13 Nach Auffassung des BMF in Tz. 5 soll dabei der konkrete Handelsbilanzansatz insoweit maßgebend sein. Das Gesetz hingegen verlangt von seinem Wortlaut her indes nur, dass das Wirtschaftsgut mit einem den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Wert auszuweisen ist.

14 Vgl. auch *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402; *Herzig/Briese-meister*, WPg 2010, 63ff.; *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1901); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Tz. 42; differenzierend *Anzinger/Schleifer*, DStR 2010, 396f.; *Fischer/Kalina-Kerschbaum*, DStR 2010, 399f.

15 Vgl. *Petersen/Zwerner/Künkele*, StuB 2009, 669 und 794; *Grützner*, StuB 2009, 481, *Ott*, StuB 2009, 469, *Kessler*, PIR 2010, 33.

16 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398, Tz. 20; vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2009 (2010) mit einer

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden.¹⁷

Nicht abschließend erklärt sind die praktischen Fragen der zeitlichen Vorgaben zur Erstellung des Verzeichnisses (ggf. auch nachträgliche Erstellung). Darüber hinaus wird diskutiert, inwieweit einem evtl. „Verzeichnisabbruch“ ein gestalterisches Potenzial zukommt.¹⁸

2.3 Steuerliche Wahlrechte als Parameter der Steuerbilanzpolitik

Im Zentrum der Steuerbilanzpolitik steht die durch die Ausnutzung gesetzlicher Spielräume bewirkte Beeinflussung des zu ermittelnden Gewinns, um die Steuerbelastung des Unternehmens zu verringern. Die Steuerbilanzpolitik zielt dabei primär auf den Gewinn ab, der für die Ertragsbesteuerung zugrunde gelegt wird. Die wichtigsten Instrumente der Steuerbilanzpolitik sind Wahlrechte, Ermessensspielräume sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen.¹⁹ Die steuerlichen Wahlrechte sind Gegenstand der folgenden Ausführungen. Das Zurückdrängen der materiellen Maßgeblichkeit eröffnet Spielräume für eine eigenständige Steuerbilanzpolitik. In diesem Zusammenhang lassen sich die steuerlichen Wahlrechte wie folgt kategorisieren, wobei sich die Verweise auf das BMF-Schreiben v. 12.3.2010 beziehen:

- Subventionelle Wahlrechte
 - § 6b EStG (Tz. 14) und R 6.6 EStR (s. unten Richtlinienwahlrechte)
 - Sonderabschreibung gem. § 7g EStG (im BMF-Schreiben nicht angesprochen)²⁰
 - Erhöhte Absetzungen (im BMF-Schreiben nicht angesprochen)
- Abschreibungswahlrechte
 - Methodenwahlrechte bei planmäßiger Abschreibung (Tz. 18)
 - Sofortabzug GWG/Pool-Abschreibung (nicht angesprochen)²¹
 - Teilwertabschreibung (Tz. 15)
- Vereinfachungswahlrechte
 - Lifo-Methode (Tz. 17)
- Richtlinienwahlrechte
 - Investitionszuschüsse als Betriebseinnahme oder Minderung der AK/HK (R 6.5 Abs. 2 EStR); eigenständiges steuerliches Wahlrecht Tz. 12, 23
 - Wahlrecht zur Bildung und Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR), Tz. 12
 - Fremdkapitalzinsen (R 6.3 Abs. 4 EStR): Wahlrecht nach § 255 Abs. 3 HGB, Tz. 6. Steuerlich wird der handelsbilanziellen Wahlrechtsausübung gefolgt.
 - Wahlrecht zur Gruppenbewertung/Festbewertung: Wahlrecht nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB; Tz. 7.

Steuerlich wird der handelsbilanziellen Wahlrechtsausübung gefolgt.

Bevor auf Praxisfragen eingegangen wird, lässt sich zusammenfassend festhalten, dass mit dem umfassenden steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt dem Steuerpflichtigen ein eigenständiges von handelsrechtlichen Zielsetzungen abgekoppeltes und damit ein in der Qualität neues Instrument der Steuerbilanzpolitik eingeräumt wurde.

3. Praxisfragen bei der Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte

Nachfolgend sollen die neuen Möglichkeiten sowie die zu beachtenden Restriktionen der Steuerbilanzpolitik auf Basis von Fallstudien verdeutlicht werden. Dabei wird zunächst mit der zukünftigen Behandlung von Teilwertabschreibungen sowie der Neudefinition der Herstellungskosten durch das BMF auf zwei gegenwärtig ausgesprochen kontrovers diskutierte Aspekte eingegangen.

3.1. Teilwertabschreibungen

Bei der Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG besteht nunmehr ein rein steuerrechtliches Wahlrecht, das autonom von den handelsrechtlichen Bestimmungen in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB und § 253 Abs. 4 HGB ausgeübt werden kann. Praktische Relevanz für dieses neu eingeführte faktische Wahlrecht kann sich insb. vor dem Hintergrund der Mindestbesteuerung, bei einem drohenden Anteilseignerwechsel in Verlustfällen (§ 8c KStG) sowie bei späteren Wertaufholungen ergeben.

Dem ersten Beispielfall liegt ein Sachverhalt zugrunde, der seinen Ursprung noch vor dem Inkrafttreten des BilMoG haben soll.

Beispiel 1: Teilwertabschreibung auf Anteile an Kapitalgesellschaften

Die A-GmbH nimmt in 2004 in der Handelsbilanz eine außerplanmäßige Abschreibung (voraussichtlich dauernde Wertminderung i.S.d. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) auf den Beteiligungsbuchwert an der B-GmbH von 6 Mio. € auf 4 Mio. € vor. In der Steuerbilanz wird keine Teilwert-AfA vorgenommen. Bis zum 31.12.2010 hat sich aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Gewinne das Eigenkapital von 4 Mio. € auf 5 Mio. € erhöht. Handelsrechtlich soll eine Wertaufholung i.H.v. 1 Mio. € auf den HB-Buchwert vorgenommen werden.

Abwandlung: Die ursprüngliche Abschreibung in der HB erfolgt auf den 31.12.2009.

Lösungshinweise:

Wollte der Bilanzierende in Wirtschaftsjahren vor dem Inkrafttreten des BilMoG eine handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung in der Steuerbilanz nicht

Checkliste zur Abgrenzung der verzeichnungspflichtigen Bilanzpositionen.

17 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398, Tz. 21.

18 Vgl. Herzig/Briesemeister, Bedeutung des BilMoG für die steuerliche Ergebnispolitik, in Bilanzpolitik und Bilanzana-

lyse nach neuem Handelsrecht, hrsg. v. Fink/Schultze/Winkeljohann, Stuttgart 2010, 285 (289).

19 Vgl. Dörfler/Adrian, Ubg 2010, 385 (386) m.w.N.

20 Vgl. Hennrichs, StBjB 2009/2010, 261 (270); Brise/Suermann, DB 2010, 121.

21 Vgl. BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001 – DOK 2010/0750885, FR 2010, 1004.

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

vornehmen, hatte er nachzuweisen, dass in der Steuerbilanz keine *voraussichtlich dauernde Wertminderung* vorlag.²² Der BFH hat in seiner Infineon-Entscheidung ausgeführt, dass es sich bei § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG um eine steuerrechtliche Regelung handelt,²³ die losgelöst vom Handelsrecht auszulegen sei.²⁴

Gegen eine Übernahme der Abschreibung auf Beteiligungen²⁵ könnte sprechen, dass steuerrechtlich „höhere Anforderungen an die Dauerhaftigkeit“ gestellt werden als in der Handelsbilanz.²⁶ D.h. der steuerliche Teilwert kann höher sein als der handelsrechtliche Vergleichswert, „weil im Steuerrecht der Objektivierungsgedanke stärker betont wird“.²⁷

Auch wenn der Stpfl. für den höheren Steuerbilanzansatz bei der A-GmbH im Jahre 2004 gute Argumente anführen kann, ist davon auszugehen, dass ein von der Handelsbilanz abweichender Steuerbilanzansatz für eine Beteiligung in der Praxis Gegenstand von Diskussionen mit den Finanzbehörden sein wird.

Nach Inkrafttreten des BilMoG besteht hinsichtlich der steuerrechtlichen Teilwertabschreibung nunmehr ein faktisches Wahlrecht.²⁸ Dem Stpfl. wird es damit ermöglicht, den Buchwert „oben zu halten“. D.h. in dem Abwandlungsfall, in dem die Abschreibung zum 31.12.2009 in der Handelsbilanz erfasst wird, kann der Bilanzierende bei voraussichtlich dauernder Wertminderung in der Steuerbilanz Abschreibungen unterlassen, obwohl in der Handelsbilanz zwingend abzuschreiben ist.²⁹

Steuerlich kann der Verzicht auf eine solche Teilwertabschreibung und eine entsprechende Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses sinnvoll sein,³⁰ um die Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf die Steuerbelastung zu entschärfen. Die unabhängige Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung in Steuerbilanz und Handelsbilanz ist auch dann von Bedeutung, wenn es sich um Kapitalgesellschaftsanteile handelt, die von einer GmbH oder AG gehalten werden. Während die Abschreibung steuerlich grds. nicht abzugsfähig ist, unterliegt die Zuschreibung i.H.v. 5 % der Besteuerung gem. § 8b Abs. 5 KStG.

Das nachfolgende Beispiel geht auf die steuerbilanziellen Wahlrechte bei Wertschwankungen ein:

Beispiel 2: Wertschwankungen

Folgende Buchwerte sollen für ein Wirtschaftsgut gegeben sein:

31.12.2009: HB = StB = 100

31.12.2010: HB = 50; StB = 100

31.12.2011: HB = StB = 50

31.12.2012: HB = 50; StB = 100

Lösungshinweise:

Steuerliche Wertansätze auf den 31.12.2010

Es steht dem Stpfl. nach der Gesetzessystematik frei, im Jahre 2010 das steuerliche Wahlrecht dahingegen auszuüben, die Teilwertabschreibung trotz dauernder Wertminderung zunächst zu unterlassen.

Steuerliche Wertansätze auf den 31.12.2011

Im Folgejahr bleibt es dem Stpfl. „de lege lata“ unbenommen, die Teilwertabschreibung nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Teilwertminderung voraussichtlich dauernd anhält und dies auf den 31.12.2011 nachgewiesen wird. Dies dürfte m.E. auch gelten, wenn die Abschreibung in der Steuerbilanz erst in 2012 oder 2013 nachgeholt wird. Dem BMF-Schreiben sind jedenfalls keine entsprechenden Restriktionen zu entnehmen.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Wahlrechtsausübung bei Teilwertabschreibungen kritisch hinterfragt. Darauf deuten die nachfolgenden Ausführungen eines BMF-Vertreters hin:³¹

„Wahlrechte laden zu steueroptimierenden Gestaltungen ein. Um diese zu verhindern, wird die Finanzverwaltung bei Teilwertabschreibungen im Zusammenhang mit Verlustverrechnungsgestaltungen prüfen, ob die Teilwertabschreibung willkürlich vorgenommen worden ist. Dies wird jedenfalls zu bejahen sein, wenn eine Art „Gesamtplan“ vorliegt und in der Gesamtschau mehrerer betroffener Wirtschaftsjahre erkennbar die Teilwertabschreibung in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, in dem ein hoher Gewinn erzielt wurde, der neutralisiert werden soll, oder die Teilwertabschreibung in einem Wirtschaftsjahr unterlassen worden ist, um der Mindestbesteuerung zu entgehen“.

Demnach wäre u.a. auch die Ertragssituation im Jahre 2011 bei der Prüfung zu berücksichtigen.

Steuerliche Wertansätze auf den 31.12.2012

Fraglich könnte sein, ob im Rahmen der Bilanzpolitik in 2012 eine Zuschreibung allein in der Steuerbilanz in Betracht kommt. Die Entscheidung, einen – real unverändert gesunkenen – Teilwert nicht nachzuweisen, wirkt m.E. als faktisches Zuschreibungswahlrecht. Wird auf den entsprechenden Nachweis verzichtet, obgleich der niedrigere Wert fortbesteht, kommt es zur Wertaufholung in der Steuerbilanz.³²

22 Vgl. hierzu BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372 = FR 2000, 409.

23 Vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294 = FR 2008, 473 m. Anm. *Bäumli*. Die Auslegung müsse insb. berücksichtigen, den Zuwachs oder Verlust wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit periodengerecht zu erfassen.

24 Allerdings werden die für die bisher vom BFH entschiedenen Fallgruppen entwickelten Grundsätze im Schrifttum als „widersprüchlich“ angesehen; ein inneres System der Rechtsprechung sei nicht erkennbar (so *Kulosa*, in Schmidt, 29. Aufl., München 2010, § 6 EStG Rz. 364).

25 Zur dauerhaften Wertminderung bei Beteiligungen ausführlich *Küting*, DB 2005, 1121.

26 *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, hrsg. von *Küting/Weber*, 5. Aufl., Stuttgart (Stand: Juli 2003).

27 *Scheffler*, StuB 2010, 295 (300).

28 Vgl. ausführlich hierzu *Bruckmeier/Zwirner/Busch*, DStR 2010, 237 f.

29 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398, Tz. 15.

30 Hinweis auf die Fälle des Halb- oder Teileinkünfteverfahrens.

31 Vgl. *Meurer*, BB 2010, 822.

32 Vgl. *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1903).

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

Es stellt sich die Frage, ob dieser Lösung die Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 entgegensteht. Dort heißt es:

„Hat der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen und verzichtet er in einem darauf folgenden Jahr auf den Nachweis der dauernden Wertminderung (z.B. im Zusammenhang mit Verlustabzügen) ist zu prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.“

Die Finanzverwaltung offenbart damit Bedenken gegen ein Alternieren von Teilwertabschreibung und Wertaufholung. Im Klartext heißt dies: Die Betriebsprüfung soll in solchen Fallkonstellationen prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt oder ein Art „Gesamtplan“. Dabei bleibt aus Sicht der Praxis unklar, wie der Begriff „willkürlich“ zu verstehen ist. Von einer willkürlichen Gestaltung kann nach Ansicht von Verwaltungsvertretern dann auszugehen sein, wenn „eine bewusste Verschiebung eines steuerrechtlich relevanten Gewinns vorgenommen wurde, um die Mindestbesteuerung zu umgehen oder den Teilwert nur punktuell zum Ausgleich eines hohen Gewinns zu nutzen“.³³

Damit könnte das faktische Wahlrecht leer laufen; zumindest aber droht eine Beweislastumkehr zu Lasten des Stpfl. Die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung ist im Schrifttum verständlicherweise nicht ohne Kritik geblieben.³⁴ So weisen *Geberth/Blasius* darauf hin, dass steuerliche Wahlrechte von Jahr zu Jahr unterschiedlich ausgeübt werden können. Dafür spricht auch, dass dem Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz ein anderer Stellenwert zukommt als im Handelsrecht. Als Fazit bleibt festzuhalten, dass das Wahlrecht der Teilwertabschreibung nicht mehr den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, sondern „nur noch der Kontrolle anhand § 42 AO als ultima ratio“ unterliegt.³⁵

Um ein aus gesetzgeberischer Sicht möglicherweise unerwünschtes und rein faktisches Wahlrecht auf Teilwertabschreibungen auszuschließen, werden Gesetzesanpassungen im Rahmen des JStG 2010 diskutiert.³⁶ Die vom Bundesrat vorgeschlagene Gesetzesänderung soll Fälle erfassen, in denen der Stpfl. in einem früheren Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen hat und im laufenden Wirtschaftsjahr den Nachweis der dauernden Wertminderung nicht erbringt und deshalb gesetzlich zur Zuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG gezwungen ist. Nach den Empfehlungen des Bundesrates zum JStG 2010 soll der Stpfl. künftig an ein einmal ausgeübtes Wahlrecht auch in folgenden Wirtschaftsjahren gebunden sein, wenn die Gründe für die Wertminderung nicht entfallen sind.

Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates vom 9.7.2010 diesen Vorschlag als nicht erforderlich angesehen. Als Begründung wird angeführt, dass derartige Missbrauchsfälle bereits ausreichend durch die hierzu bestehende Regelung im BMF-Schreiben v. 12.3.2010 verhindert würden. Der weitere Verlauf der Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

3.2. Zum Umfang der Herstellungskosten in der Steuerbilanz

Durch das BilMoG wurde die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze durch die Neufassung von § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB neu geregelt.³⁷ Material- und Fertigungsgemeinkosten und die durch die Fertigung veranlassten Abschreibungen auf das Anlagevermögen sind nun genauso wie bisher bereits in der Handelsbilanz auch in der Steuerbilanz verpflichtende Bestandteile der Herstellungskosten. Insoweit kommt es zu einem Gleichlauf von Handels- und Steuerbilanz.³⁸

Für angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen und die freiwilligen sozialen Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung besteht gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht.³⁹ Entsprechendes regelt R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

Von dieser Behandlung wird mit dem Beispiel 3 in Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 abgewichen; vielmehr soll nunmehr ein steuerliches Einbeziehungsgebot für Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten in die Herstellungskosten gelten. Dieser Standpunkt „verwundert und irritiert zugleich“.⁴⁰ Würde sich die Finanzverwaltung mit ihrem Vorgehen durchsetzen, käme dies einer gewichtigen Verschärfung gleich. Als Begründung wird im BMF-Schreiben das BFH-Urteil v. 21.10.1993⁴¹ herangezogen. Dieses Urteil bezieht sich allerdings auf die Aktivierung von Material- und Fertigungsgemeinkosten, für die schon immer eine steuerliche Einziehungspflicht bestanden hat und wird als nicht einschlägig angesehen.⁴²

Das BMF-Schreiben ist aus Sicht der Wirtschaft verständlicherweise auf nachhaltige Kritik gestoßen,⁴³ da der Tz. 8 eine steuerverschärfende Wirkung quasi „durch die Hintertür“⁴⁴ zukommt. Das BMF hat sich zwischenzeitlich mit Schreiben vom 22.6.2010 zum Anwendungszeitpunkt geäußert.

Für Gemeinkostenpositionen i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB wird im Schrifttum abweichend von der Finanzverwaltungsauffassung weiterhin von einem steuerli-

33 So *Klein*, NWB v. 28.6.2010, 2045 (2046).

34 Vgl. *Kaminski*, DStR 2010, 771; vgl. auch *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (919).

35 *Geberth/Blasius*, FR 2010, 408 (413). Dafür spricht auch, dass Vorschriften wie der § 10d EStG oder der § 8c KStG keine Missbrauchsverhinderungsvorschriften darstellen.

36 Vgl. BR-Drucks. 318/1/10, 13ff.

37 Vgl. *Künkele/Koss in Petersen/Zwirner*, BilMoG, München 2009, 436; *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1346.

38 Vgl. auch *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 (2102).

39 Dazu gehören angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendung für soziale Ein-

richtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese Kosten auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

40 *Richter*, GmbHR 2010, 505 (507).

41 Vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1993, 176 = FR 1994, 118.

42 Vgl. *Freidank/Velte*, StuW 2010, 189; *Philipps*, BBK 2010, 472; *Scheffler*, StuB 2010, 296f.

43 Vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917 (921); *Günkel/Teschke*, Ubg 2010, 401; *Velte/Sepetauz*, StuB 2010, 523 (527).

44 So *Günkel/Teschke*, Ubg 2010, 401 (402).

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

Unter- und Obergrenzen der Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz		
Kostenkategorie	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Gebot	Gebot
Materialeinzelkosten		
+ Fertigungseinzelkosten		
+ Sondereinzelkosten der Fertigung		
+ Materialgemeinkosten		
+ Fertigungsgemeinkosten		
+ Werteverzehr des Anlagevermögens		
= Untergrenze der Herstellungskosten		
+ allgemeine Verwaltungs(gemein)kosten	Wahlrecht	Wahlrecht
+ Aufwendungen für soziale Einrichtungen		
+ Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen		
+ Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung		
+ Fremdkapitalzinsen (nur unter bestimmten Voraussetzungen)	Wahlrecht	Wahlrecht
= Obergrenze der Herstellungskosten		
	Verbot	Verbot
Sondereinzelkosten des Vertriebs		
Vertriebsgemeinkosten		
Forschungskosten		

chen Wahlrecht ausgegangen.⁴⁵ Dieses kann steuerlich eigenständig ausgeübt werden.⁴⁶ Der Wertung des BMF-Schreibens, die Ausübung eines Bewertungswahlrechts in der Handelsbilanz wirke wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf die Steuerbilanz,⁴⁷ ist m.E. nicht zu folgen.

Als Fazit ist festzuhalten, dass die Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 im Widerspruch zu R 6.3 Abs. 4 EStR steht.⁴⁸ Zur Aufhebung dieses Widerspruchs hat das BMF am 22.6.2010 eine Änderung seines Schreibens zur Maßgeblichkeit veröffentlicht, wonach die bisherige Bilanzierungspraxis (d.h. eine optionale Einbeziehung der Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten) bis zur Modifikation der Einkommensteuerrichtlinien weiterhin Bestand hat. Für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, kann R 6.3 EStR 2008 in Abweichung zu Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 weiterhin Anwendung finden. Der ursprüngliche Erlass ist somit nachrangig zu den Richtlinien. Den betroffenen Unternehmen bleiben somit (zunächst) eine Modifizierung ihrer Kostenrechnung und die kostenintensive Anpassung von Prozessen, die ausschließlich für steuerliche Zwecke erforderlich gewesen wären, erspart.⁴⁹ Die nachträgliche Änderung des BMF-Schreibens mag denn auch als „Fehlereingeständ-

nis“ gewertet werden,⁵⁰ es ist aber festzuhalten, dass die strittige Tz. 8 nicht aufgehoben wurde. Sollte eine Verschärfung auch in den EStR erfolgen, ist mit einer Befassung der Finanzgerichte zu rechnen.⁵¹

Die obige Übersicht stellt die neuen Unter- und Obergrenzen der Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz dar.

Das folgende Beispiel⁵² soll die Problematik verdeutlichen:

Beispiel 3: Steuerliche Herstellungskostenermittlung

Die A-GmbH baut Maschinen für die Zulieferindustrie. Es ist ihr gelungen, ein neuartiges Modell zu entwickeln. Für die Herstellung dieses neuartigen Produkts fallen die folgenden Kosten bis zum Bilanzstichtag 31.12.2009 an:

Material- und Fertigungseinzelkosten	3 800 €
Material- und Fertigungsgemeinkosten	1 000 €
Durch Fertigung veranlasster Werteverzehr des AV	200 €
Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten	500 €
Sondereinzelkosten des Vertriebs	500 €
	6 000 €

Der Geschäftsführer fragt seinen Steuerberater nach den handels- und steuerlichen Möglichkeiten der Vorratsbewertung auf den 31.12.2009.

45 Vgl. *Günkel/Teschke*, Ubg 2010, 401 (405).

46 Vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 976; *Richter*, GmbHR 2010, 507; *Buchholz*, DB 2010, 1430; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 393; *Scheffler*, StuB 2009, 841; *Piirmann/Schäfer in Küting/Pfitzer/Weber*, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl.; Stuttgart 2009, 127; *Willeke*, StuB, 2010, 90; a.A. *Rammert/Thies*, WpG, 2009, 43f.

47 Vgl. auch *Weber-Grellet*, DB 2009, 2403.

48 Vgl. *Glanegger* in Schmidt, EStG, 28. Aufl., München 2009, § 6 EStG Rz. 171.

49 Vgl. *Buchholz*, DB 2010, 1430.

50 So *Velte/Sepetauz*, StuB 2010, 523; ähnlich *Kaminski*, DStR 2010, 1395 (1395).

51 So auch *Kaminski*, DStR 2010, 1395 (1397).

52 In Anlehnung an *Künkele/Zwirner*, StuB 2010, 335 (339).

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

31.12.2009	HGB vor BilMoG	HGB i.d.F. BilMoG	R 6.3 Abs. 4 EStR 2008	BMF-Schreiben v. 12.3.2010
Wertuntergrenze	3800 €	5000 €	5000 €	5500 €
Wertobergrenze	5500 €	5500 €	5500 €	5500 €

Lösungshinweise:

Durch die Neuregelungen des BilMoG erhöht sich die handelsrechtliche Wertuntergrenze der Herstellungskosten im Vergleich zur bisherigen Rechtslage. Damit entsprechen sich (bei Anwendung der EStR) die Wertansätze in Handels- und Steuerrecht hinsichtlich der möglichen Wertunter- und der Wertobergrenze. Vertriebskosten dürfen nach wie vor weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz als Herstellungskostenbestandteil aktiviert werden.

Insgesamt fallen für die Produktion der Maschine Herstellungskosten i.H.v. 6000 € an. Aus den vorstehenden Daten ergeben sich bei der Bemessung der Herstellungskosten die folgenden Wertunter- sowie Wertobergrenzen für die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze bei der A-GmbH, s.o.

Die A-GmbH kann in ihrem handelsrechtlichen Jahresabschluss einen Wertansatz für die Vorratsgegenstände zwischen 5000 € und 5500 € ansetzen. Vollkommen unabhängig hiervon kann sie – nach der hier vertretenen Rechtsauffassung – steuerlich einen Wertansatz zwischen ebenfalls 5000 € und 5500 € wählen. Falls sich die A-GmbH entscheidet, unterschiedliche Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz anzusetzen, muss die Abgrenzung latenter Steuern beachtet werden. So minimiert die A-GmbH ihr steuerliches Ergebnis, wenn die Vorräte in der Steuerbilanz zur Wertuntergrenze von 5000 € angesetzt werden. Unabhängig davon führt der Ansatz der Vorräte in der Handelsbilanz entsprechend zur Wertobergrenze i.H.v. 5500 € zu einer Maximierung des handelsrechtlichen Jahresergebnisses und damit der Ausschüttungsbemessungsgrundlage.

Wie bereits ausgeführt hat die Finanzverwaltung in Ergänzung zum BMF-Schreiben v. 12.3.2010 mit Schreiben vom 22.6.2010 bestimmt, dass es nicht zu beanstanden sei, wenn R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch Anwendung findet. In soweit stellt in der obigen Tabelle die rechte Spalte ein steuerliches Wahlrecht für die Bilanzierung des Anlagevermögens dar. In der Praxis dürfte die Inanspruchnahme – nicht zuletzt aufgrund der Mehrarbeit bei der Ermittlung der Zahlenbasis – wohl nur in Einzelfällen anzutreffen sein.

3.3. Rücklage nach § 6b EStG

Wie bereits ausgeführt, entfällt durch das BilMoG die umgekehrte Maßgeblichkeit; bei steuerlichen Wahlrechten muss zukünftig nicht mehr auf die entsprechende handelsrechtliche Abbildung geachtet werden. Der nachfolgende Fall soll dies verdeutlichen.

Beispiel 4: Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG

Die A-GmbH veräußert in 2010 ein Grundstück zum Preis von 3 Mio. €, das in der Handels- und Steuerbilanz mit Anschaffungskosten von 1 Mio. € ausgewiesen wird. Die A-GmbH erwirbt in 2011 ein neues Grundstück zum Preis von 4 Mio. €.

Der Geschäftsführer fragt seinen Steuerberater nach den bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten.

Lösungshinweise:

Die A-GmbH erzielt im Jahre 2010 einen Veräußerungsgewinn von 2 Mio. €. In der Handelsbilanz erhöht dieser Gewinn das Ausschüttungspotenzial. Eine ergebnisneutrale Vereinnahmung ist handelsbilanziell nach dem BilMoG nicht mehr möglich.

In der Steuerbilanz kann die A-GmbH im Veräußerungsjahr eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bilden, wenn die weiteren Voraussetzungen – wie die Beachtung von Mindestbesitzzeiten – erfüllt sind. Im Rahmen der Steuerbilanzpolitik kann der Vorgang damit weiterhin erfolgsneutral abgebildet werden. Dadurch wird erreicht, dass die Steuerzahlung in die Zukunft verschoben wird.⁵³

Allerdings ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu beachten, dass Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden müssen. Ausweislich des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 ist für die Bildung von steuerlichen Rücklagen eine Aufnahme in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Soweit die A-GmbH angabegemäß in 2011 die Rücklage auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsguts überträgt, handelt es sich dabei nach Ansicht der Verwaltung um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG. Das neue Grundstück ist in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Soweit sich die Angaben aus der Buchführung i.S.d. § 6b Abs. 4 EStG ergeben, ist diese Dokumentation ausreichend.⁵⁴

3.4. Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG

Unmittelbare Pensionsverpflichtungen aus Neuzusagen sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB verpflichtend als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz zu passivieren. Damit bestand vor BilMoG in der Steuerbilanz die Verpflichtung, die in der Handelsbilanz passivierte Pensionsrückstellung in die Steuerbilanz

53 Vgl. auch *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385 (388).

54 Hinweis auf Tz. 21 des BMF, Schr. v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398.

Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG

zu übernehmen.⁵⁵ Dies gilt allerdings nur, wenn die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt werden.

Fraglich ist, ob § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG nunmehr ein eigenständiges steuerliches Wahlrecht für die Passivierung von Pensionsrückstellungen für Neuzusagen ermöglicht.⁵⁶ Die Finanzverwaltung verneint dies im BMF-Schreiben vom 12.3.2010. Danach gelten handelsrechtliche Passivierungsgebote auch für die Steuerbilanz, wenn diesen keine steuerlichen Vorschriften entgegenstehen.⁵⁷ Auch gewichtige Stimmen im Schrifttum⁵⁸ vertreten die Auffassung, dass die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB weiter zu beachten sei. Die Vertreter eines Wahlrechts,⁵⁹ dürften gegenwärtig nicht die h.M. repräsentieren.⁶⁰ Gleichwohl gilt es, die weitere Diskussion zu dieser Frage abzuwarten. So sieht auch der Bundesrat offensichtlich eine Rechtsunsicherheit in dieser Frage und empfiehlt vor diesem Hintergrund im Rahmen des JStG 2010, die entsprechenden Passagen in den §§ 5 und 6a EStG so zu ändern, dass für Pensionsrückstellungen sowie für Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen und für Rückstellungen für Dienstjubiläen ein ausdrückliches Passivierungsgebot in der Steuerbilanz normiert wird (neue Formulierung: „sind zu bilden“).⁶¹ Die Bundesregierung hält in ihrer Stellungnahme die mit dem Vorschlag angestrebte Klarstellung eines solchen Passivierungsgebots für nicht erforderlich, da sich die Rechtsfolgen bereits aus der derzeitigen Gesetzessystematik ergeben.

4. Fazit

Die Reform der handelsrechtlichen Bilanzierung durch das BilMoG hat vielschichtige Auswirkungen auf die steuerrechtliche Bilanzierung. Mit der Änderung von § 5 Abs. 1 EStG hat der Gesetzgeber einen Paradigmenwechsel im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz eingeschlagen. Er hat nicht nur das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit abgeschafft, sondern er hat mit § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG dem Bilanzierenden die Möglichkeit einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik eröffnet. Beides führt zu einer weitreichenden Entkopplung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierung. Die eigenständige Steuerbilanzpolitik wird auch von der Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben v. 12.3.2010 zur Maßgeblichkeit bestätigt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können Wahlrechte, die steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

führt nicht zur Einschränkung der Ausübung des steuerlichen Wahlrechts.

Es bleibt vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010 festzuhalten, dass die Erosion der Maßgeblichkeit voranschreitet. Die Notwendigkeit der Abgrenzung latenter Steuern in der Handelsbilanz wird verstärkt. Auch die Rechtsprechung hat in der jüngsten Vergangenheit verstärkt die Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung unter Betonung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG) und der eigenständigen Zwecksetzung hervorgehoben. Es ist daher eher fraglich, ob die in letzter Zeit zu vernehmenden Plädoyers für den Erhalt der Einheitsbilanz und zur Stärkung der Maßgeblichkeit den aktuellen Trend umkehren können. Vielmehr geht es aus Sicht der Praxis darum, dass die Steuerneutralität der Bilanzrechtsreform gewahrt bleibt. Es gilt der Tendenz entgegen zu wirken, dass ein Szenario eines „entfesselten Fiskus“ Realität wird.⁶² Dies gilt insb. auch vor dem Hintergrund der aktuellen Bestrebungen, den steuerlichen Herstellungskostenbegriff neu zu regeln.

Die Neujustierung der Maßgeblichkeit schafft dem Bilanzierenden Freiräume; dies ist zu begrüßen. So kann der Bilanzierende bewusst auf handelsrechtlich gebotene Abschreibungen verzichten, um z.B. einen Verlustvortrag nicht weiter zu erhöhen. Als Kehrseite lässt sich konstatieren, dass die Steuerbilanz Wertansätze enthalten kann, die eindeutig nicht den GoB entsprechen. Ferner sind die neuen Verzeichnispflichten zu beachten.

Durch die gestalterische Nutzung der bilanzpolitischen Spielräume, die aus der Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit resultieren, kann, wie im Falle der Bildung steuerfreier Rücklagen nach § 6b EStG, Ausschüttungspotenzial ohne unmittelbare Cash-Steuerbelastung generiert werden. Zudem können einige Wahlrechte zur Vermeidung unsystematischer Belastungen – z.B. im Rahmen der 5%igen Zuschreibung auf Gewinne aus der Wertaufholung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – genutzt werden. Steuerliche Wahlrechte zur Verlagerung von Betriebsausgaben in spätere Veranlagungszeiträume können steuerbilanzpolitisch insb. in Situationen genutzt werden, in denen ein Wegfall von Verlusten (wg. Anteilsübertragungen) oder eine nur zeitlich gestreckte Verlustnutzung (wg. Mindestbesteuerung) droht. Dies erweist sich insb. im Sinne einer klassischen Barwertminimierung als vorteilhaft und kann auch positive Auswirkungen mit Blick auf die „effective tax rate“ haben.

55 Diese Auffassung, wonach das steuerliche Passivierungswahlrecht für Pensionsrückstellungen bislang von der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB verdrängt wird, bestätigt auch der BFH (vgl. BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 = FR 2008, 1164; v. 14.1.2009 – I R 5/08, BStBl. II 2009, 457 = FR 2009, 905 m. Anm. Buciek).

56 Vgl. Herzig/Briesemeister, WPg 2010, 72f.

57 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 = FR 2010, 398, Tz. 9f.

58 Vgl. Hennrichs, Ubg 2009, 533 und 541f.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 17 Rz. 117; Anzinger/Schleier, DStR 2010, 395 (398); ein Wahlrecht befürworten Herzig/Briesemeister, DB 2009, 976 (977).

59 Vgl. Herzig/Briesemeister, DB 2009, 978 (979).

60 Vgl. Geberth/Blasius, FR 2010, 408 (409); Döring/Heger, DStR 2009, 2064 (2068); Höfer/Rhiel/Veit, DB 2009, 1605 (1608).

61 Vgl. BR-Drucks. 318/10, 12.

62 So Hennrichs, Ubg 2009, 542.

*StB Dr. Thomas Elser/RA StB Dr. Daniel Dürrschmidt, LL.M., beide München**

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

Die Verfasser diskutieren in ihrem Beitrag, zunächst ungeklärte Fragen bei der Besteuerung des sog. Carried Interest nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Ferner erläutern sie verfahrensrechtliche Aspekte der Erteilung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO, durch

die unter bestimmten Voraussetzungen Rechtssicherheit im Hinblick auf die steuerrechtliche Behandlung eines zu errichtenden Private Equity-Fonds erlangt werden kann.

I. Hintergrund

Private Equity Fonds (nachfolgend: PE-Fonds) können bei der Finanzierung von (mittelständischen) Unternehmen insbesondere in Krisenzeiten eine wichtige Rolle spielen¹. Dies gilt zumal für Unternehmen, die sich in einer Sondersituation befinden, d.h. in einer Phase negativer Geschäftsentwicklung (ggf. verbunden mit bilanziellen Problemen oder Liquiditätsengpässen) oder in einer sonstigen Krisensituation (z.B. aufgrund von Managementfehlern, Nachfolgeproblemen, fehlendem Know-how oder einem schwierigen Branchenumfeld). Nicht zuletzt wegen dieser besonderen Funktion von PE-Fonds² sind verlässliche (aufsichts-)rechtliche und steuerrechtliche Rahmenbedingungen erforderlich. Aus steuerrechtlicher Sicht gilt dies nicht nur für die – im Folgenden nicht zu behandelnde – Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds als gewerblich bzw. vermögensverwaltend³, sondern insbesondere auch für die Besteuerung der Initiatoren, die die maßgebliche Rolle bei der Errichtung von PE-Fonds spielen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere die Besteuerung des disproportionalen Gewinnanteils von Interesse, den die Initiatoren für immaterielle Gesellschafterbeiträge erhalten (sog. Carried Interest).

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit in der Praxis auf Basis des geltenden Rechts, insbesondere auf Basis der Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG, verlässliche steuerrechtliche Rahmenbedingungen für die Besteuerung des Carried Interest bestehen und, falls dem nicht so sein sollte, wie im Einzelfall ggf. Rechtsichersicherheit erlangt werden kann. Ziel dieses Beitrags ist es, zunächst ungeklärte Fragen bei der Besteuerung des sog. Carried Interest nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG darzustellen (s.u. II.). Daran anschließend werden verfahrensrechtliche Aspekte der Erteilung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO erläu-

tert, durch die unter bestimmten Voraussetzungen Rechtssicherheit im Hinblick auf die steuerrechtliche Behandlung eines zu errichtenden PE-Fonds erlangt werden kann, wobei eine verbindliche Auskunft nicht nur die Besteuerung des Carried Interest betreffen kann, sondern auch andere Rechtsfragen (z.B. die Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für steuerrechtliche Zwecke) (s.u. III.).

II. Besteuerung des Carried Interest

1. Hintergrund

Die Initiatoren eines PE-Fonds sind regelmäßig mittelbar über eine Personengesellschaft (üblicherweise eine GmbH & Co. KG; nachfolgend auch: Initiator-KG) am PE-Fonds (üblicherweise ebenfalls eine GmbH & Co. KG; nachfolgend auch: Fondsgesellschaft) beteiligt. Über die Initiator-KG bringen die Initiatoren neben einer typischerweise geringen Kapitalbeteiligung auch immaterielle Beiträge (z.B. Erfahrungen, Kontakte, Netzwerke, Know-how) in die Fondsgesellschaft ein. Ferner treffen die Initiatoren in vielen Fällen letztverantwortlich die Anlageentscheidungen für den PE-Fonds (Investment- und Desinvestment-Entscheidungen). Für die immateriellen Gesellschafterbeiträge sowie für die letztverantwortlichen Anlageentscheidungen erhalten die Initiatoren neben ihrem (kapitalproportionalen) Gewinnanteil als (mittelbare) Kommanditisten eine Vergütung i.H.v. meist 20 % der Gewinne des PE-Fonds (sog. Carried Interest). Der Carried Interest wird üblicherweise auf Basis des Gewinns des PE-Fonds nach Rückzahlung der Kapitaleinlagen der Gesellschafter sowie einer internen Mindestverzinsung der Kapitaleinlagen (oftmals 8 %) berechnet.

Die Besteuerung des Carried Interest⁴ war lange umstritten⁵. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollte

* Dr. Thomas Elser ist Partner im Münchener Büro der international tätigen Kanzlei Linklaters LLP, Dr. Daniel Dürrschmidt, LL.M. (Univ. Sydney) ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Wirtschafts- und Steuerrecht (Prof. Dr. Moris Lehner) der Ludwig-Maximilians-Universität in München.

1 Näher zur Bedeutung von PE-Fonds für die Unternehmensfinanzierung vgl. *Elser/Dürrschmidt*, FR 2010, 817 (817).

2 Zur Ausgestaltung von Private Equity Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürrschmidt*, FR 2010, 817 (818f.); ferner zur typischen Struktur eines deutschen PE-Fonds vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 2ff.; *Elser* in Beckmann/Scholtz/Vollmer (Hrsg.), Investment, Loseblatt (Stand: August 2005), Kz. 456, Rz. 1ff.

3 Zur Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürrschmidt*, FR 2010, 817 (819ff.).

4 Für den (proportionalen) Gewinnanteil, den die Initiatoren als (mittelbare) Kommanditisten der Fondsgesellschaft erhalten, gelten die allgemeinen Regeln für die Besteuerung von Personengesellschaften. Vgl. *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 280, 285; *Desens/Kathstede*, FR 2005, 863 (865); *Friedrichs/Köhler*, DB 2004, 1638 (1638); *Siewert* in Frotzcher (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 102d; *Stuhrmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B 258. Auch im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln für die Besteuerung von Personengesellschaften. Vgl. *Figna/von Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966 (970); *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 192.

5 Zur früheren Diskussion vgl. z.B. *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (823f.); *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (759).

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

der Carried Interest in voller Höhe entweder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG zu versteuern sein⁶. Seit Inkrafttreten des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital⁷ vom 30.7.2004 soll der Carried Interest unter den in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG geregelten Voraussetzungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören. In diesem Fall ist der Carried Interest i.H.v. 40 %⁸ steuerfrei (§ 3 Nr. 40a EStG)⁹. Andernfalls wäre der Carried Interest – wie generell vor Einführung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG – entweder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG zu qualifizieren¹⁰. Eine teilweise Steuerfreiheit käme dann nicht in Betracht.

Nach der Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG stellt der Carried Interest auf Ebene der Initiatoren Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar, wenn die Initiatoren Beteiligte an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft sind, deren Zweck im Erwerb, im Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, sie den Carried Interest als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erhalten und der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital zurückerhalten haben. Einige der Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG werfen in der Praxis Fragen auf, die bislang weder durch die Rechtsprechung noch durch die Finanzverwaltung abschließend geklärt sind. Im Folgenden sollen diejenigen Tatbestandsmerkmale der Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG erläutert werden, die bislang ungeklärte Fragen aufwerfen, wobei ggf. die Besonderheiten von PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen berücksichtigt werden.

2. Initiatoren als (mittelbar) Beteiligte

Die Anwendung der Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG setzt zunächst voraus, dass es sich bei den Initiatoren um „Beteiligte“ an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft handelt. „Beteiligte“ können nicht nur natürliche Personen sein, sondern nach dem Willen des Gesetzgebers auch Kapitalgesellschaften¹¹. Folglich können auch Kapitalgesellschaften als Initiatoren eines PE-Fonds von den Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG profitieren. „Beteiligter“ kann nur sein, wer Gesellschafter der jeweiligen (Fonds-)Gesellschaft ist. Eine bloß vertragliche Beziehung zur (Fonds-)Gesellschaft dürfte dagegen nicht genügen¹².

Eine mittelbare Beteiligung an der (Fonds-)Gesellschaft über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Initiator-KG) steht der Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG nicht entgegen¹³. Dagegen ist § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG nicht anwendbar, wenn die zwischengeschaltete Personengesellschaft originär gewerblich tätig ist¹⁴. Zur Sicherstellung der Qualifizierung der Tätigkeiten einer zwischengeschalteten Personengesellschaft als vermögensverwaltend sollte der Gesellschaftszweck dieser Gesellschaft nur in der Bündelung der Initiatoren bestehen, die sich mittelbar über diese Gesellschaft an der (Fonds-)Gesellschaft beteiligen. Über das Halten des Kommanditanteils an der (Fonds-)Gesellschaft hinaus sollte die zwischengeschaltete Personengesellschaft – auch rein tatsächlich – keinerlei weitere Aktivitäten ausüben. Dagegen dürfte es unschädlich sein, wenn die zwischengeschaltete Personengesellschaft gewerblich infiziert oder gewerblich geprägt ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 bzw. 2 EStG). Nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG ist die Vorschrift des § 15 Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht anzuwenden¹⁵. Der Ausschluss der An-

6 Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 24.

7 Vgl. BGBl. I 2004, 2013.

8 Ursprünglich waren 50 % des Carried Interest steuerfrei. Durch das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672) wurde der steuerfreie Teil des Carried Interest auf 40 % reduziert.

9 Zur berechtigten steuersystematischen Kritik an der Regelung vgl. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1597); *Reiß* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rz. 132; zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Initiatoren für steuerrechtliche Zwecke vgl. *Desens/Kathstede*, FR 2005, 863 (863ff.); zur internationalen Dimension der Besteuerung des Carried Interest vgl. *Früchtl*, IStR 2009, 604 (604ff.); rechtsvergleichend zur Besteuerung des Carried Interest in verschiedenen Staaten vgl. *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (821ff.).

10 Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 24; ferner *Bauer/Gemmeke*, DStR 2004, 580 (583); *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (759); *Grager*, NWB Beratung aktuell 2007, 3847 (3848).

11 Vgl. BT-Drucks. 25/3336, 6f.; ferner FinMin Schl.-Holst. v. 30.3.2009 – VI 324 - S 2741 - 111; *Bauer/Gemmeke*, DStR 2004, 1470 (1471); *Behrens*, FR 2004, 1211 (1218f.); *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 281; *Friedrichs/Köhler*, DB 2004, 1638 (1638f.); *Handzik* in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1514c, 1519a; *Sagasser/Schlösser* in Assmann/Schütze, Handbuch des Kapitalanlagerechts, 3. Aufl. 2007, Rz. 407; *Stuhrmann* in Kirchhof/

Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B 257b; *Veith/Schade* in *Birk* (Hrsg.), Transaktionen Vermögen Pro Bono, 2008, S. 435 (445f.); a.A. *Altfelder*, FR 2005, 6 (13, Fn. 63); *Geerling/Ismer*, IStR 2005, 1596 (1598f.); *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (760); wohl auch *Desens/Kathstede*, FR 2005, 863 (863, Fn. 1); zweifelnd *Watrin/Struffert*, BB 2004, 1888 (1889).

12 Vgl. *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 281; *Güroff* in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 18 Rz. 371; *Korn* in Korn (Hrsg.), EStG, § 18, Nr. 103.6; *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 286; a.A. *Behrens*, FR 2004, 1211 (1213); *Sagasser/Schlösser* in Assmann/Schütze, Handbuch des Kapitalanlagerechts, 3. Aufl. 2007, Rz. 407; *Stuhrmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B 257b; *Veith/Schade* in *Birk* (Hrsg.), Transaktionen Vermögen Pro Bono, 2008, S. 435 (441ff.), wonach eine vertragliche Beziehung ausreichen soll.

13 Vgl. BT-Drucks. 25/3336, 7; ferner *Behrens*, FR 2004, 1211 (1213); *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 277, 280, 281; *Korn* in Korn (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 103.6; *Lambrecht* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 18 Rz. 102; *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 280, 286.

14 Vgl. *Figna/von Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966 (970); *Lambrecht* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 18 Rz. 102; a.A. möglicherweise *Friedrichs/Köhler*, DB 2004, 1638 (1639).

15 Nach dem (weiten) Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG ist insbesondere auch der Fall der gewerblichen In-

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

wendung des § 15 Abs. 3 EStG betrifft jedenfalls die steuerrechtliche Qualifikation von zwischengeschalteten Personengesellschaften, über die sich die Initiatoren an der (Fonds-)Gesellschaft beteiligen¹⁶.

3. Fondsgesellschaft als vermögensverwaltende Gesellschaft

Die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG setzt ferner voraus, dass die (Fonds-)Gesellschaft, die den Carried Interest leistet, vermögensverwaltend ist. Der Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG legt nahe, dass es insoweit nicht auf die steuerrechtliche Qualifikation (der Einkünfte) der (Fonds-)Gesellschaft ankommt, sondern auf deren Tätigkeit¹⁷. Folglich können auch vermögensverwaltende (d.h. nicht originär gewerblich tätig¹⁸) Personengesellschaften als „vermögensverwaltend“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG angesehen werden, selbst wenn diese als gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaften zu qualifizieren und somit nach § 15 Abs. 3 EStG für steuerrechtliche Zwecke als gewerbliche Personengesellschaften zu behandeln sind¹⁹. Dies entspricht im Ergebnis auch der herrschenden Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur, auch wenn insoweit überwiegend auf den Ausschluss der Anwendung des § 15 Abs. 3 EStG durch § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG zurückgegriffen wird²⁰. Die hier vertretene Unerheblichkeit einer gewerblichen Prägung bzw. gewerblichen Infektion der (Fonds-)Gesellschaft betrifft lediglich die Qualifikation des Carried Interest als Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Ebene der Initiatoren. Im Übrigen gelten in diesen Fällen die allgemeinen Folgen der Gewerblichkeit einer Personengesellschaft auf-

grund gewerblicher Prägung oder Infektion (d.h. Gewerbesteuerpflicht, Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Ebene der Gesellschafter, etc.)²¹.

Da es nach hier vertretener Ansicht auf die Tätigkeit der (Fonds-)Gesellschaft ankommt, nicht aber auf die steuerrechtliche Qualifikation ihrer Einkünfte, können auch vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften als vermögensverwaltende Gesellschaften i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG angesehen werden²². Die Fiktion in § 8 Abs. 2 KStG, wonach bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, dürfte insoweit von § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG überlagert werden²³.

4. Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Gesellschaftszweck der Fondsgesellschaft

Die Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG greifen nur, wenn der Gesellschaftszweck der (Fonds-)Gesellschaft im Erwerb, im Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht. In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob es für die Anwendung der §§ 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG schädlich ist, wenn eine (Fonds-)Gesellschaft neben dem Erwerb, dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften weitere Aktivitäten ausübt. Solche Aktivitäten neben dem Erwerb, dem Halten oder der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind insbesondere bei PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen häufig zu beobachten²⁴. So erwerben solche Fonds oftmals ausstehende Forderungen aus Darlehen, die

fektion von dem Ausschluss erfasst (vgl. *Behrens*, FR 2004, 1211 [1213]; *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 [1597]), auch wenn der Gesetzgeber unmittelbar nur den Fall der gewerblich geprägten Personengesellschaft im Blick hatte (vgl. BT-Drucks. 25/3336, 7).

- 16 Vgl. BT-Drucks. 25/3336, 6f.; *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1597ff.) mit Ausführungen zur gesamten Problematik des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG einschließlich zahlreicher Literaturnachweise; ferner *Friedrichs/Köhler*, DB 2004, 1638 (1638); *Lambrecht* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 18 Rz. 102; *Reiß* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rz. 132; *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 286. Zur Frage, ob die Vorschrift auch auf Ebene der (Fonds-)Gesellschaft anwendbar ist s.u. 3.
- 17 Vgl. *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (825f.); *Behrens*, FR 2004, 1211 (1216); *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 281; *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1599).
- 18 Die Qualifizierung einer (Fonds-)Gesellschaft als originär gewerblich wird in der Praxis grundsätzlich auf Basis des BMF-Schreibens v. 16.12.2003 betreffend die einkommensteuerliche Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds vorgenommen. Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177. Zur steuerrechtlichen Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (819ff.).
- 19 Vgl. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1597).
- 20 Vgl. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1597); im Ergebnis ebenso, wenn auch mit Rückgriff auf § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG *Bauer/Gemmeke*, DStR 2004, 1470 (1471); *Behrens*, FR 2004, 1211 (1213f.); *Handzik* in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1518a, 1521; *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 192, 196; *Stuhrmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B

257; *Korn* in Korn (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 103.4, 103.12; *Veith/Schade* in *Birk* (Hrsg.), *Transaktionen Vermögen Pro Bono*, 2008, S. 435 (437ff.); wohl ähnlich *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 281; offen *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (760). Der Gesetzgeber hatte bei § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG die Ebene der (Fonds-)Gesellschaft allerdings nicht im Blick (vgl. BT-Drucks. 25/3336, 7).

- 21 Vgl. *Figna/von Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966 (970); *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 192.
- 22 Vgl. *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (825); *Bauer/Gemmeke*, DStR 2004, 1470 (1471); *Behrens*, FR 2004, 1211 (1216f.); *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 281; *Figna/von Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966 (970); *Handzik* in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1514, 1518a; *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 192; *Korn* in Korn (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 103.4, 103.12; *Veith/Schade* in *Birk* (Hrsg.), *Transaktionen Vermögen Pro Bono*, 2008, S. 435 (440); a.A. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1598f.); *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (760); *Gragert*, NWB Beratung aktuell 2007, 3847 (3849); möglicherweise auch BayLfSt v. 29.9.2008 – S 2241 - 17 St 32/St 33, ESt-Kartei BY § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Karte 4.1.3, DB 2008, 2166 („keine dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen“, stattdessen „voll steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb“).
- 23 Vgl. *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (825f.); *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 192, 196; *Veith/Schade* in *Birk* (Hrsg.), *Transaktionen Vermögen Pro Bono*, 2008, S. 435 (440); a. A. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1598f.); *Geerling/Kost*, IStR 2005, 757 (760); *Siewert* in Frottscher (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 102d; kritisch auch *Reiß* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rz. 132.
- 24 Zu solchen Besonderheiten von PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (819).

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

Dritte (insbesondere Banken) an Portfoliogesellschaften ausgereicht haben. Solche Darlehensforderungen werden entweder neben Beteiligungen an Portfoliogesellschaften gehalten (z.B. zur Sicherung der Einflussnahmemöglichkeiten) oder dienen als Mittel zum Erwerb von Beteiligungen an solchen Gesellschaften (z.B. durch Ausübung von Wandelungs- oder Sicherheitsrechten nach dem Erwerb der Darlehensforderungen). Darüber hinaus überlassen PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen häufiger als andere Fonds zeitlich begrenzt Fremdkapital an Portfoliogesellschaften, um deren regelmäßig sehr hohen Kapitalbedarf zu decken. Doch auch bei internationalen PE-Fondsstrukturen (z.B. bei sog. Buy-out Fonds) sind im Vermögen der PE-Fonds regelmäßig neben Anteilen an den Zielgesellschaften auch Darlehensforderungen aus der Finanzierung nachgeschalteter Erwerber- oder Akquisitionsgesellschaften vorzufinden.

Die herrschende Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur geht zutreffend davon aus, dass andere Aktivitäten als der Erwerb, das Halten und die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch eine (Fonds-)Gesellschaft im Hinblick auf die hier diskutierte Voraussetzung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG grundsätzlich unschädlich sind²⁵. Jedoch muss der Hauptzweck bzw. Schwerpunkt einer (Fonds-)Gesellschaft im Falle anderer Aktivitäten richtigerweise eindeutig im Erwerb, im Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bestehen²⁶.

Bei der Bestimmung des „Hauptzwecks“ bzw. „Schwerpunkts“ ist nach hier vertretener Auffassung eine qualitative Betrachtung anzustellen, d.h. es ist im Ergebnis zu prüfen, welche konzeptionelle Bedeutung die anderen Aktivitäten einer (Fonds-)Gesellschaft im Verhältnis zum Erwerb, zum Halten und zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften haben. Vor diesem Hintergrund ist der Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften grundsätzlich unschädlich²⁷, wenn die (Fonds-)Gesellschaft solche Darlehensforderungen konzeptionell nicht langfristig hält, ohne gleichzeitig Anteile an den Portfoliogesellschaften zu halten. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Darlehensforderungen entweder neben Anteilen an Kapitalgesellschaften erworben werden oder als Mittel zum Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften dienen. Auch die Ausreichung von Darlehen

an Portfoliogesellschaften muss im Hinblick auf § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG unschädlich sein, da durch solche Darlehen die Liquidität der Portfoliogesellschaften sichergestellt und damit lediglich der Wert der Beteiligungen erhalten wird. Soweit in der steuerrechtlichen Literatur vertreten wird, dass eine (Fonds-)Gesellschaft i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG neben dem Erwerb, dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur „Hilfsgeschäfte“ ausführen darf²⁸, sollte dies im Hinblick auf den Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften und die Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften unschädlich sein, da solche Aktivitäten im vorliegenden Zusammenhang als Hilfsgeschäfte anzusehen sind.

Diese Handhabung der hier diskutierten Voraussetzung in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG in Bezug auf den Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften und die Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften sollte auch dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Voraussetzung erreichen, dass nur „Wagniskapitalgesellschaften“ (Venture Capital-Fonds; nachfolgend: VC-Fonds) in den Genuss der teilweisen Steuerbefreiung des Carried Interest nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG kommen, nicht aber andere vermögensverwaltende Gesellschaften („Vermeidung von Mitnahmeeffekten“ durch andere Gesellschaften)²⁹. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber nicht nur VC-Fonds begünstigen wollte, sondern alle Formen von Beteiligungsgesellschaften, die – wie typischerweise VC-Fonds – konzeptionell Eigenkapital zur Verfügung stellen³⁰. Eine Beschränkung der Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG auf VC-Fonds würde im Wortlaut der Vorschriften („vermögensverwaltende Gesellschaft“) keine Stütze finden und zu einer gleichheitssatzwidrigen Behandlung von VC-Fonds und PE-Fonds führen, die beide konzeptionell in Beteiligungen (Eigenkapital) investieren³¹. Damit dürften die Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG vor allem bei solchen Gesellschaften nicht anwendbar sein, die kein Eigenkapital sondern Fremdkapital zur Verfügung stellen (z.B. sog. Distressed Debt Funds, die nur in Fremdkapitalinstrumente investieren)³². Vor diesem Hintergrund dürfte der Wille des Gesetzgebers

25 Vgl. Behrens, FR 2004, 1211 (1217); Friedrichs/Köhler, DB 2004, 1638 (1638); Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1518a; Hutter in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 195; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 284; Lambrecht in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 18 Rz. 102; Stuhmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B 257; Korn in Korn (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. 103.7; Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 286.

26 Vgl. Behrens, FR 2004, 1211 (1217); Hutter in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 195; Lambrecht in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 18 Rz. 102; Stuhmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, § 18 Rz. B 257.

27 So auch Behrens, FR 2004, 1211 (1217).

28 Vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 18 Rz. 286.

29 Vgl. BT-Drucks. 25/3336, 7; ferner Bauer/Gemmeke, DStR 2004, 1470 (1471); Behrens, FR 2004, 1211 (1217); Friedrichs/Köhler, DB 2004, 1638 (1638).

30 Ähnlich Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1516, 1518.

31 Vgl. Art. 3 Abs. 1 GG. Ein sachlicher Grund für eine Begünstigung von VC-Fonds gegenüber PE-Fonds dürfte nicht bestehen. Insbesondere die frühe „Lebensphase“ der Portfoliogesellschaften von VC-Fonds und das damit verbundene Risiko dürften nicht als sachlicher Grund anzusehen sein, der die steuerrechtliche Begünstigung von VC-Fonds gegenüber PE-Fonds rechtfertigen kann. Zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG durch die privilegierte steuerrechtliche Behandlung des Carried Interest nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 und § 3 Nr. 40a EStG vgl. Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1515a; zur Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht vgl. Lang in Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 70 ff.

32 Vgl. Behrens, FR 2004, 1211 (1217).

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

nicht darauf gerichtet gewesen sein, die Anwendung der §§ 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG bereits dann auszuschließen, wenn VC- und PE-Fonds andere Aktivitäten (z.B. Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften oder die Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften) ausüben, die in einem sachlichen Zusammenhang mit den typischen Aktivitäten solcher Fonds stehen.

Grundsätzlich sollte eine solche qualitative Betrachtung genügen, um zu bestimmen, ob andere Aktivitäten als der Erwerb, das Halten und die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Anwendung der §§ 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG unschädlich sind. Darüber hinaus könnte man aus Praktikabilitätsgründen darüber nachdenken, ob die anderen Aktivitäten, die wie z.B. die Ausreichung von Gesellschafterdarlehen nicht nur reine Hilfgeschäfte zum Erwerb der Eigenkapitalbeteiligungen darstellen, unabhängig von einer qualitativen Betrachtung auch dann unschädlich sind, wenn das Volumen solcher Aktivitäten aus quantitativer Sicht eine bestimmte Obergrenze (z.B. 10 % des Fondsvolumens) nicht übersteigt.

Liegen nach den dargestellten Grundsätzen unschädliche Nebenaktivitäten vor, ist das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40a EStG auf den gesamten Carried Interest anzuwenden. Dagegen wird in der steuerrechtlichen Literatur vertreten, dass im Falle von anderen Aktivitäten als dem Erwerb, dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die teilweise Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40a EStG nur insoweit anwendbar sein soll, als der Carried Interest durch den Erwerb, das Halten und die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften entstanden ist³³. Auf Basis dieser Auffassung unterläge der Carried Interest insoweit in voller Höhe der Besteuerung, als seine Entstehung auf andere Aktivitäten zurückzuführen ist (z.B. auf den Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften oder die Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften). Diese Auffassung findet im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze, der keine solche Aufteilung des Carried Interest vorsieht. Sie berücksichtigt auch nicht, dass es für andere Aktivitäten von PE-Fonds, insbesondere im Falle von PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen, gute Gründe geben kann (z.B. Sicherung der Einflussnahmemöglichkeiten durch Erwerb von Darlehensforderungen oder Sicherstellung der Liquidität der Portfoliogesellschaften durch Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften). Vor diesem Hintergrund dürfen die § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG und § 3 Nr. 40a EStG nicht derart restriktiv ausgelegt werden wie von der zitierten Literaturmeinung. Im Übrigen dürfte diese Auffassung dem Willen des Gesetzgebers widersprechen, dem es

mit der hier diskutierten Voraussetzung lediglich um die Vermeidung von Mitnahmeeffekten durch Gesellschaften ging, die anders als VC-Fonds und PE-Fonds konzeptionell nicht vorrangig in Eigenkapital an Unternehmen investieren³⁴, nicht aber um eine Beschränkung der Regelungen in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG und § 3 Nr. 40a EStG auf bestimmte Bestandteile des Carried Interest.

5. Carried Interest als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks

Die Initiatoren erhalten den Carried Interest regelmäßig als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks, die typischerweise in immateriellen Gesellschafterbeiträgen bestehen (s.o. 1.)³⁵. Es kann in diesem Zusammenhang fraglich sein, ob es der Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG entgegensteht, wenn die Initiatoren nicht nur derartige immaterielle Gesellschafterbeiträge erbringen, sondern darüber hinaus – ggf. mittelbar über eine Beratungsgesellschaft – auf Basis eines Beratungsvertrages verpflichtet sind, Beratungs- oder sonstige Dienstleistungen an die (Fonds-)Gesellschaft i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder an deren Geschäftsführer zu erbringen, und das dafür gewährte Entgelt gewinnunabhängig ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich eine solche Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen auf solche Leistungen bezieht, die typischerweise von Initiatoren als immaterielle Gesellschafterbeiträge erbracht werden (z.B. Einbringung von Erfahrungen, Kontakten, Netzwerken, Know-how, etc.). Dieselbe Frage kann sich auch stellen, wenn die Erbringung entgeltlicher Leistungen im Gesellschaftsvertrag vereinbart wird³⁶. Hierbei ist zunächst zu ermitteln, ob es sich bei den zu erbringenden Leistungen tatsächlich um Leistungen gegen ein gewinnunabhängiges Entgelt oder um immaterielle Gesellschafterbeiträge handelt³⁷.

Bei der Antwort auf die Frage nach den Auswirkungen von entgeltlichen Leistungen ist zu berücksichtigen, dass es keine gesetzliche Definition des Begriffs „Leistungen“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG gibt; insbesondere ist nicht gesetzlich geregelt, welche Leistungen die Initiatoren eines PE-Fonds erbringen und welchen Umfang diese Leistungen haben müssen. Folglich müssen nicht alle Leistungen, die von den Initiatoren erbracht werden können, als immaterielle Gesellschafterbeiträge erbracht werden. Vielmehr können solche Leistungen auch entgeltlich auf Basis eines Beratungsvertrages erbracht werden, ohne dass dies der Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG entgegensteht³⁸. Die hier vertretene Lösung kann jedoch nur dann gelten, wenn die Höhe des Carried Interest in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang der tatsächlich erbrachten immateriellen Gesellschafterbeiträge steht. Folglich müssen neben etwaigen entgeltlichen Leistungen zu-

33 Vgl. *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Anm. 284.

34 Vgl. BT-Drucks. 25/3336, 7.

35 Ferner vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 3; ferner vgl. *Veith/Schade* in Birk (Hrsg.), *Transaktionen Vermögen Pro Bono*, 2008, S. 435 (435).

36 Vgl. *Friedrichs/Köhler*, DB 2006, 1396 (1399).

37 Vgl. *Friedrichs/Köhler*, DB 2006, 1396 (1399).

38 Ähnlich *Hutter* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 18 EStG Rz. 190; a.A. möglicherweise *Handzik* in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), ESt, § 3 Rz. 1519a. Dagegen scheint *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Rz. 285 jegliches Entgelt unter die Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG fassen zu wollen.

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

sätzlich substantielle Gesellschafterbeiträge erbracht werden oder im Rahmen der Konzeptionsphase des PE-Fonds erbracht worden sein. Anderenfalls kommt § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG (zumindest teilweise) nicht zur Anwendung.

III. Erteilung einer verbindliche Auskunft

1. Hintergrund

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass nicht alle Praxisfragen in Bezug auf die steuerrechtliche Behandlung des Carried Interest durch die Finanzverwaltung (mittels Richtlinien, BMF-Schreiben, etc.) oder durch die Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit abschließend geklärt sind. Aber auch im Hinblick auf andere Rechtsfragen, wie z.B. die steuerrechtliche Qualifizierung der Tätigkeiten von PE-Fonds, insbesondere solcher für Unternehmen in Sondersituationen, bestehen in der Praxis Rechtsunsicherheiten³⁹. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob diesbezüglich durch die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO im Einzelfall Rechtssicherheit erlangt werden kann.

2. Besonderes steuerliches Interesse an verbindlicher Auskunft

Eine verbindliche Auskunft kann auf Antrag erteilt werden, wenn an der verbindlichen Auskunft ein besonderes steuerliches Interesse besteht (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Für PE-Fonds gibt es spezialgesetzliche Regelungen (z.B. § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG) sowie Verwaltungsvorschriften (z.B. PE-Erlass⁴⁰), die die Vorgaben der allgemeinen gesetzlichen Vorschriften für die steuerrechtliche Behandlung von Fondsgesellschaften und ihrer Gesellschafter konkretisieren. Gleichwohl kann im Hinblick auf die Besteuerung von PE-Fonds weiterhin ein besonderes steuerliches Interesse an einer verbindlichen Auskunft bestehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn in den spezialgesetzlichen Regelungen oder Verwaltungsvorschriften unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet oder Besonderheiten von bestimmten Arten von PE-Fonds (z.B. von PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen) nicht berücksichtigt werden. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung⁴¹.

Im Hinblick auf die Besteuerung des Carried Interest kann ein besonderes steuerliches Interesse an einer verbindlichen Auskunft bestehen, da die Qualifizierung des Carried Interest als Einkünfte i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG von unbestimmten Tatbestandsmerkmalen abhängt, die weder durch die Rechtsprechung noch durch die Finanzverwaltung geklärt sind. Die Ausführungen des PE-Erlasses zur Besteuerung eines Carried

Interest⁴² sind durch die Einführung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Rahmen des Anwendungsbereichs dieser Vorschrift überholt⁴³. In diesem Zusammenhang ist insbesondere nicht abschließend geklärt, unter welchen Voraussetzungen von einer „Beteiligung“ an der (Fonds-)Gesellschaft i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG ausgegangen werden kann (s.o. II.2.), ob vermögensverwaltende gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften als vermögensverwaltende Gesellschaften i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG qualifiziert werden können (s.o. II.3.), ob der Erwerb von Darlehensforderungen gegen Portfoliogesellschaften sowie die Ausreichung von Darlehen an solche Gesellschaften schädlich sind (s.o. II.4.) und ob die Initiatoren neben immateriellen Gesellschafterbeiträgen auch Leistungen gegen ein gewinnunabhängiges Entgelt an die (Fonds-)Gesellschaft bzw. an deren Geschäftsführer erbringen können (s.o. II.5.).

In Bezug auf die Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen kann sich insbesondere die – regelmäßig zu verneinende⁴⁴ – Frage stellen, ob akquisitionsbezogene Maßnahmen wie beispielsweise die Neuverhandlung von Verträgen mit Vertragspartnern der Portfoliogesellschaften (z.B. Arbeitnehmern, Banken, etc.) zur Erzielung von Sanierungsbeiträgen oder die Unterstützung des Managements bei der strategischen Neuausrichtung der Portfoliogesellschaften ein unternehmerisches Tätigwerden in den Portfoliogesellschaften i.S.d. PE-Erlasses⁴⁵ darstellen. Auch ist durch die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung nicht zweifelsfrei geklärt, ob die Ausreichung von Darlehen an Portfoliogesellschaften schädlich ist⁴⁶.

3. Weitere Voraussetzungen für Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Die übrigen Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ergeben sich aus § 89 Abs. 2 Satz 4 AO i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV. Sie können bei Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Hinblick auf die Errichtung von PE-Fonds regelmäßig erfüllt werden.

In diesem Zusammenhang ist noch darauf hinzuweisen, dass – wenn die Fondsgesellschaft noch nicht gegründet ist – die Initiatoren sowohl als Antragsteller für eigene Zwecke im Hinblick auf die Besteuerung des Carried Interest, als auch als Antragsteller im Hinblick auf die künftige steuerrechtliche Behandlung der Fondsgesellschaft gem. § 1 Abs. 3 StAuskV handeln können. Die Antragstellung für die Fondsgesellschaft durch die Initiatoren setzt voraus, dass diese selbst ein besonderes steuerliches Interesse an der Auskunft haben⁴⁷. Ein sol-

39 Zur Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (819ff.).

40 Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177.

41 Vgl. z.B. BayStMFin v. 10.9.2004 – 31 - S 2241 - 101 - 39 042/04, ESt-Kartei BY § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Karte 4.1.2, Tz. 1; gleichlautend OFD München v. 15.10.2004 – S 2241 - 55 St 41/42, ESt-Kartei BY § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Karte 4.1.2, DB 2005, 77, Tz. 1.

42 Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 24f.

43 Vgl. *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 (1597).

44 Zur Bedeutung von akquisitionsbezogenen Maßnahmen bei der Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (821ff.).

45 Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 = FR 2004, 177, Tz. 16.

46 Zur Bedeutung von Darlehen bei der Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (823f.).

47 Vgl. AEAO zu § 89, Tz. 3.2.3.

Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds

ches besonderes steuerliches Interesse dürfte aufgrund der mit der Besteuerung der Fondsgesellschaft unmittelbar verbundenen steuerlichen Auswirkungen bei den Gesellschaftern, zu denen (ggf. mittelbar über eine Initiator-KG) auch die Initiatoren gehören, regelmäßig gegeben sein. Es ist nicht erforderlich, dass der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft von allen künftigen Gesellschaftern bzw. Initiatoren gestellt wird⁴⁸.

4. Gebühren für Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft wird eine Gebühr erhoben (§ 89 Abs. 3 Satz 1 AO)⁴⁹. Die Höhe der Gebühr richtet sich grundsätzlich nach dem Gegenstandswert, also dem Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (§ 89 Abs. 4 Satz 1 AO). Der Antragsteller soll nach § 89 Abs. 4 Satz 2 AO in seinem Antrag den Gegenstandswert sowie die für seine Bestimmung erheblichen Umstände darlegen. Die Finanzbehörde soll der Gebührenfestsetzung grundsätzlich den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Soweit ein Gegenstandswert nicht dargelegt oder geschätzt werden kann, ist eine Zeitgebühr zu berechnen (§ 89 Abs. 4 Satz 4 AO).

Maßgebend für die Bestimmung des Gegenstandswertes ist grundsätzlich die steuerliche Auswirkung des vom Antragsteller dargelegten Sachverhalts⁵⁰. Zur Bestimmung des Gegenstandswertes wäre im Falle von (vermögensverwaltenden) PE-Fonds grundsätzlich auf die ggf. anfallende Gewerbesteuer auf Ebene der Fondsgesellschaft sowie auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auf Ebene der Gesellschafter (Investoren und Initiatoren) abzustellen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu beachten, dass die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG auf die Gewerbesteuer „durchschlagen“ (§ 7 S. 4 GewStG). Ferner müsste konsequenterweise auch die Entlastungswirkung bei der Gewerbesteuer auf Ebene von inländischen Investoren berücksichtigt werden (d.h. die Anrechnung gem. § 35 EStG bzw. Kürzung gem. § 9 Nr. 2 GewStG). Da es sich bei der Errichtung von PE-Fonds um einen Dauersachverhalt handelt, wäre als Gegenstandswert die (möglicherweise anfallende) durchschnittliche jährliche Gesamtsteuerbelastung heranzuziehen⁵¹.

Zur Ermittlung der (möglicherweise anfallenden) durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung eines Jahres müsste eine Prognoserechnung angestellt werden, die sämtliche Einkünfte der Fondsgesellschaft über de-

ren gesamte Laufzeit berücksichtigt. Zu den Einkünften gehören Dividenden von Portfoliogesellschaften, vor allem aber Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an solchen Gesellschaften, deren Höhe maßgeblich von der Entwicklung dieser Gesellschaften abhängt. Eine Prognose der Dividenden und Veräußerungsgewinne ist bei PE-Fonds allerdings mit derart großen Unsicherheiten verbunden, dass in vielen Fällen im Zeitpunkt der Antragstellung auch im Schätzwege keine sinnvolle oder belastbare Bestimmung des Gegenstandswertes erfolgen kann. Dies gilt zumal für PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen, da bei solchen Unternehmen besonders schwer vorhergesagt werden kann, wie sie sich künftig entwickeln werden. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass die Entwicklung der Portfoliogesellschaften nicht nur von den individuellen Verhältnissen der jeweiligen Gesellschaft abhängt, sondern auch von den makroökonomischen Rahmenbedingungen, die häufig – gerade in Zeiten einer Finanz- und Wirtschaftskrise – ebenfalls nicht verlässlich prognostiziert werden können. Im Übrigen können vor der Implementierung einer Fondsstruktur Unsicherheiten über die spätere Zusammensetzung des Investorenkreises bestehen. Dies ist für die Bestimmung der künftigen steuerlichen Auswirkungen relevant, da bestimmte Investoren nicht von steuerentlastenden Vorschriften wie § 8b KStG profitieren können (z.B. Lebens- und Krankenversicherungen gem. § 8b Abs. 8 S. 1 KStG).

Vor diesem Hintergrund kann bei PE-Fonds die Erhebung einer Zeitgebühr sachgerecht sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Prognose der künftigen durchschnittlichen jährlichen Gesamtsteuerbelastung nicht möglich ist und folglich die Erhebung einer Gebühr auf der Grundlage eines Gegenstandswertes willkürlich erscheinen muss.

IV. Fazit

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass es in der Praxis bei der steuerrechtlichen Behandlung des Carried Interest gem. den §§ 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG und § 3 Nr. 40a EStG zahlreiche ungeklärte Rechtsfragen gibt. Bis zu einer abschließenden Klärung dieser Rechtsfragen durch den Gesetzgeber, die Rechtsprechung oder die Finanzverwaltung kann Rechtsicherheit im Einzelfall durch eine verbindliche Auskunft erlangt werden. Dies gilt auch für andere ungeklärte Rechtsfragen im Hinblick auf die steuerrechtliche Behandlung eines PE-Fonds, wie z.B. die Qualifizierung der Tätigkeiten eines solchen Fonds, insbesondere eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen⁵², für steuerrechtliche Zwecke.

48 Vgl. AEAO zu § 89, Tz. 3.2.4.

49 Nach dem Koalitionsvertrag für die 17. Legislaturperiode (2009–2013) zwischen CDU, CSU und FDP soll die Gebührenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf „wesentliche und aufwendige Fälle“ beschränkt werden (Ziff. I.1.2). Es wurde bislang nicht präzisiert, wann ein „wesentlicher und aufwendiger Fall“ vorliegen soll. Zu diesem Vorhaben vgl. *Drüen*, DStR 2010, 1 (5). In den bisher in

der 17. Legislaturperiode erlassenen bzw. geplanten steuerrechtlichen Gesetzen wurde diese Vereinbarung im Koalitionsvertrag nicht aufgegriffen.

50 Vgl. AEAO zu § 89, Tz. 4.2.2.

51 Vgl. AEAO zu § 89, Tz. 4.2.3.

52 Zur Qualifizierung der Tätigkeiten eines PE-Fonds für Unternehmen in Sondersituationen vgl. *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 817 (819ff.).

Rechtsprechung

Körperschaften:

Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftlicher Organschaft – Änderung und Richtigstellung des Senatsbeschlusses vom 28.7.2010 – I B 27/10; BFH als zuständiges Gericht der Hauptsache für Änderung von AdV-Beschlüssen von Amts wegen

KStG 2002 § 14 Abs. 1, § 17 Satz 2 Nr. 2; AktG § 302 Abs. 4; FGO § 69 Abs. 3

1. Änderung und Richtigstellung des Senatsbeschlusses BFH v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932 = DStR 2010, 1777 = FR 2010, 1083.

2. Der BFH kann als Beschwerdegericht zuständiges Gericht der Hauptsache für die amtswegige Änderung oder Aufhebung eines AdV-Beschlusses nach Maßgabe von § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO sein (Abgrenzung vom Senatsbeschluss BFH v. 25.3.1993 – I S 5/93, BFHE 171, 197 = BStBl. II 1993, 515).

BFH, Beschl. v. 15.9.2010 – I B 27/10
(FG Sachsen v. 30.11.2009 – 6 V 1426/09)

■ Aus den Entscheidungsgründen:

[1] I. Der Senat hat durch BFH, Beschl. v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932 = DStR 2010, 1777 = FR 2010, 1083, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, über die Beschwerde der Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) gegen den vorangegangenen ablehnenden Beschluss des FG Sachsen v. 30.11.2009 – 6 V 1426/09 entschieden. In der Sache ging es um die Aussetzung der Vollziehung (AdV) eines Bescheids über die Festsetzung von Steuervorauszahlungen. Die Beschwerde hatte Erfolg in Bezug auf die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für die Wirtschaftsjahre ab 2010/2011, sie blieb im Ergebnis jedoch erfolglos hinsichtlich der Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr 2009/2010.

▶ AdV war auch hinsichtlich der Vorauszahlungen für das WJ 2009/2010 zu gewähren

[2] II. Letzteres – die Erfolglosigkeit der Beschwerde hinsichtlich der Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 – ist nach Lage der Dinge ohne hinreichende Rechtsgrundlage geschehen. Der Senat ändert seinen Beschluss vom 28.7.2010 deswegen gem. § 69 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 FGO und gibt der Beschwerde nunmehr in vollem Umfang statt.

[3] 1. Der Senat hat in dem Bezugsbeschluss unter II.3.b dd der Entscheidungsgründe ausgeführt:

[4] „Die mit der ‚Klarstellungsvereinbarung‘ vom 25.8.2009 vorgenommene und im Januar 2010 im Handelsregister eingetragene Änderung des § 3 BGV [Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag] vermag im Hinblick auf das Wirtschaftsjahr 2009/2010 nichts am Fehlen der Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 zu ändern. Die in § 17 Satz 1 KStG 2002 für den GmbH-Konzern angeordnete entsprechende Anwendung von § 14 KStG 2002 betrifft auch die Voraussetzungen zu Beginn und Ende der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages. Der Vertrag muss also gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und

während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Diese zeitlichen Erfordernisse erstrecken sich gleichermaßen auf die Einbeziehung der Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 (vgl. Senatsurteile BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513 und I R 73/05, GmbHR 2006, 890 sowie in DStR 2010, 858).“

[5] Unter II.4.b der Entscheidungsgründe heißt es sodann im Hinblick auf die durch die „Klarstellungsvereinbarung“ vom 25.8.2009 und die „Änderungsvereinbarung“ vom 2.12.2009 vorgenommenen Änderungen des ursprünglichen Ergebnisabführungsvertrages und deren Eintragung in das Handelsregister am 28.1.2010:

[6] „Das erste Wirtschaftsjahr der Antragstellerin, in dem die durch die Eintragung im Handelsregister wirksam gewordene geänderte Regelung des § 3 BGV n.F. von Anfang an gilt, ist das am 1.7.2010 beginnende Wirtschaftsjahr 2010/2011. Da nach der ebenfalls geänderten Bestimmung des § 5 BGV n.F. der Vertrag erstmals zum 30.6.2015 gekündigt werden kann, ist er ab diesem Zeitpunkt mindestens noch auf fünf Jahre abgeschlossen und kann in diesem Zeitraum tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002).

[7] Mithin ist nach summarischer Prüfung ab dem 1.7.2010 vom Bestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Antragstellerin und der D-AG auszugehen. Das hat gem. § 17 Satz 1 i.V.m. § 14 Abs. 1 KStG 2002 zur Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die Gewinne der Antragstellerin körperschaftsteuerrechtlich nicht mehr dieser, sondern der D-AG zuzurechnen sind ...“

▶ Die zeitliche Differenzierung ist unrichtig

[8] 2. Diese zeitliche Differenzierung entspricht nicht der einschlägigen Regelungslage in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 KStG 2002. Denn danach muss der Gewinnabführungsvertrag zwar auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002). Eine vorzeitige Beendigung des Vertrages durch Kündigung ist (nur) unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002). Ein solcher Aufhebungsgrund war im Streitfall indessen gegeben. Denn der ursprüngliche Gewinnabführungsvertrag entsprach – unbeschadet seiner gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit und wie im Senatsbeschluss in DStR 2010, 1777 im Einzelnen ausgeführt – nicht den spezifischen steuerrechtlichen Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002. Dessenwegen änderten die Antragstellerin und die D-AG den Vertrag am 2.12.2009 und passten ihn an die steuerrechtlichen Anforderungen an. Die Änderungsvereinbarung wurde am 28.1.2010 in das Handelsregister eingetragen und damit noch im laufenden Wirtschaftsjahr 2009/2010 der Antragstellerin rechtswirksam. Das hat nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 zur Folge, dass das Einkommen der Organgesellschaft – hier der Antragstellerin – für jenes Wirtschaftsjahr 2009/2010 dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr 2010 zuzurechnen ist. Dass die geänderte und den steuerrechtlichen Anforderungen genügende Vereinbarung vom Anfang des betreffenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an gelten müsste, ist unrichtig. Es bestehen deswegen auch bereits für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtene-

nen Vorauszahlungsbescheides (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

► **Der Senat ist zur Änderung seines Beschlusses v. 28.7.2010 befugt**

[9] 3. Der Senat ist befugt, seinen Beschluss zu ändern. Diese Befugnis ergibt sich aus § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO. Zwar räumt diese Vorschrift eine solche Änderungsbefugnis nur dem „Gericht der Hauptsache“ ein, und hat der Senat – für die insoweit gleichlautende Vorläuferregelung des § 69 Abs. 3 Satz 5 FGO a.F. – entschieden, Gericht der Hauptsache in diesem Sinne sei nach Abschluss des Beschwerdeverfahrens nicht mehr der BFH, sondern das FG (Senatsbeschluss BFH v. 25.3.1993 – I S 5/93, BFHE 171, 197 = BStBl. II 1993, 515 – vorangehend Senatsbeschluss BFH v. 22.1.1992 – I B 77/91, BFHE 166, 350 = BStBl. II 1992, 618 –; vgl. ebenso BFH v. 16.12.1994 – VIII S 4/94, BFH/NV 1995, 800). Doch lagen diesen Entscheidungen und dem Streitfall unterschiedliche Ausgangssituationen zugrunde: Dort war über entsprechende Änderungs- und Aufhebungsanträge des Steuerpflichtigen nach ablehnender Entscheidung durch den BFH zu befinden, hier aber geht es um die Richtigstellung eines Beschlusses über den AdV-Antrag durch das entscheidende Gericht von Amts wegen. Diese Unterscheidung wird – zwischenzeitlich und abweichend von der früheren Regelungslage (vgl. dazu Gosch in Beermann/Gosch, § 69 FGO Rz. 2, m.w.N. zur Rechtsentwicklung) – auch in der Finanzgerichtsordnung nachvollzogen, wenn § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO dem Gericht der Hauptsache vorbehaltlos die jederzeitige Änderung oder Aufhebung von Beschlüssen über Anträge nach § 69 Abs. 3 und 5 Satz 3 FGO einräumt, § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO einen entsprechenden Änderungs- oder Aufhebungsantrag der Verfahrensbeteiligten nunmehr jedoch von qualifizierenden und einschränkenden Voraussetzungen abhängig macht. Anders als ein solcher Änderungs- oder Aufhebungsantrag wegen veränderter Umstände ist die Befugnis des Gerichts der Hauptsache zur jederzeitigen amtswegigen Änderung oder Aufhebung also in erster Linie darauf gerichtet, seine eigene, nach nur summarischer Rechts- und Sachverhaltsprüfung gewonnene Entscheidung nochmals zu überprüfen und ggf. richtigzustellen. Vor diesem Hintergrund richtet sich diese Befugnis jedoch ersichtlich an das „nämliche“ Gericht. Dieses soll in die Lage versetzt werden, „seinen“ Ursprungsbeschluss – in einem nachlaufenden Anschlussverfahren – zu korrigieren oder anzupassen. § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO relativiert insoweit die grundsätzliche Selbstbindung des betreffenden Gerichts an seine Entscheidung (vgl. dazu für Beschlüsse z.B. Seer in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 132 FGO Rz. 27, m.w.N.) zugunsten einer materiell „richtigen“ Entscheidung.

[10] So gesehen ist im Falle eines AdV-Beschlusses im Beschwerdeverfahren Gericht der Hauptsache i.S.d. § 69 Abs. 6 Satz 1 FGO aber der BFH und nicht das FG; die konstitutive Beschlusszuständigkeit des BFH wirkt fort. Das gilt jedenfalls dann, wenn sich die Hauptsache – wie vorliegend – noch im behördlichen Einspruchsverfahren befindet und das FG insoweit noch nicht mit dieser „Hauptsache“ befasst ist.

[11] 4. Konsequenz der vom Senat vollzogenen Änderung des Ausgangsbeschlusses ist die vollumfängliche Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides.

– Red. –

Hinweis: Zu dieser Entscheidung findet sich im Anschluss an den nachstehend abgedruckten Beschluss ein Kommentar von RiBFH Dr. K. Buciek.

Körperschaften:

Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft

KStG 2002 § 14 Abs. 1, § 17 Satz 2 Nr. 2; AktG § 302 Abs. 4; FGO § 69 Abs. 3

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass

a) die für die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft erforderliche Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG auch die Vereinbarung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG voraussetzt (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 16.12.2005, BStBl. I 2006, 12) und dass

b) mit der Vertragsklausel

„Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“

eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird (gegen Verfügung der OFD Rheinland v. 12.8.2009, DStR 2010, 1136).

BFH, Beschl. v. 28.7.2010 – I B 27/10

(FG Sachsen v. 30.11.2009 – 6 V 1426/09)

■ Sachverhalt:

[1] Die Antragstellerin begehrt die Aussetzung der Vollziehung (AdV) von Bescheiden über die Festsetzung von Steuervorauszahlungen.

[2] Die Antragstellerin ist eine GmbH, die ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat, das jeweils zum 30. Juni endet. Am 6.12.2006 schloss die Antragstellerin mit ihrer alleinigen Gesellschafterin – der D-AG – einen erstmals zum 30.6.2012 kündbaren Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (BGV), in dem sich die Antragstellerin zur Abführung ihres Gewinns an die D-AG verpflichtete. Der mit „Verlustübernahme“ überschriebene § 3 Abs. 1 BGV hatte zunächst folgenden Wortlaut:

[3] „Die (D-AG) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

[4] Im gemeinsamen Bericht der Antragstellerin und der D-AG nach § 293a AktG vom 6.12.2006 heißt es u.a.:

[5] „Die (D-AG) verpflichtet sich, gem. § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen.“

[6] Das FA sah die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nicht als gegeben an, weil im Hinblick auf die Verlustübernahme die Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG (in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3214) nicht Bestandteil des BGV geworden sei. Er setzte deshalb mit Bescheid vom 6.7.2009 Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für die Wirtschaftsjahre 2008/2009, 2009/2010 sowie für 2010/2011 und wei-

tere Jahre fest. Die Antragstellerin erhob hiergegen Einspruch, über den das FA noch nicht entschieden hat.

[7] Die Antragstellerin beantragte sodann beim FA die AdV des Vorauszahlungsbescheids und reichte eine „Klarstellungsvereinbarung“ zwischen Antragstellerin und D-AG vom 25.8.2009 ein, in der es u.a. heißt:

[8] „Die (Antragstellerin) und die (D-AG) waren und sind sich darin einig, die umfassende Geltung der Bestimmung des § 302 AktG vereinbart zu haben.

[9] Es sind von dritter Seite Zweifel aufgekommen, ob der Wortlaut des Vertrages die gesamten Bestimmungen zur Verlustübernahme, insbesondere die Verjährungsbestimmungen in § 302 Abs. 4 AktG umfasst: Zur Beseitigung des Widerspruchs zwischen dem Vertrag und dem Gemeinsamen Bericht wird § 3 des Vertrages vom 6.12.2006 daher wie folgt klargestellt:

[10] § 3 Verlustübernahme

[11] (1) Die (D-AG) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“

[12] Das FA lehnte die AdV ab. Ohne Erfolg blieb auch der anschließend an das Sächsische FG gerichtete AdV-Antrag der Antragstellerin, den das FG v. 30.11.2009 – 6 V 1426/09 abgelehnt hat.

[17] II. Die Beschwerde hat teilweise Erfolg; im Übrigen ist sie unbegründet.

■ Aus den Entscheidungsgründen:

▶ Die Voraussetzungen des § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO ...

[20] 3. Soweit sich der Bescheid vom 25.1.2010 auf Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 bezieht (Zahlungen bis einschließlich des zweiten Kalendervierteljahrs 2010), ist der Antrag auf AdV abzulehnen.

[21] a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll – u.a. und soweit hier einschlägig – erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung, auch gegen Sicherheit, anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO).

[22] Ernstliche Zweifel i.S.v. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind u.a. dann zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (vgl. BFH, Beschl. v. 10.2.1967 – III B 9/66, BFHE 87, 447 = BStBl. III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung).

▶ ... liegen hinsichtlich des Wirtschaftsjahres 2009/2010 nicht vor

[23] b) Derartige ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheids bestehen – soweit das Wirtschaftsjahr 2009/2010 betroffen ist – nicht. Der Auffassung des FG, wonach der BGV in seiner ursprünglichen Fassung keine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft i.S.v. § 14 i.V.m. § 17 KStG 2002 zwischen der

Antragstellerin und der D-AG begründet hat, ist nach summarischer Prüfung zuzustimmen.

▶ Die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 KStG ...

[24] aa) Verpflichtet eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland – und damit auch eine inländische GmbH – sich wirksam, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S.d. § 14 KStG 2002 abzuführen, so gelten nach § 17 Satz 1 KStG 2002 die §§ 14 bis 16 KStG 2002 entsprechend. Als weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft verlangt § 17 Satz 2 KStG 2002 u.a., dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002). Nach ständiger Spruchpraxis des BFH (vgl. zuletzt Senatsurteil BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, DStR 2010, 858, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, m.w.N.) muss der Ergebnisabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten. Das erstreckt sich auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit und in allen seinen Bestandteilen (in den jeweiligen Regelungsfassungen), also seit Einfügung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts mit Wirkung vom 15.12.2004 auch auf diese (Erle/Heuring in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 17 Rz. 37; Schothöfer, GmbHR 2005, 982; vgl. auch Schreiben des BMF v. 16.12.2005 – IV B 7 - S 2770 - 30/05, BStBl. I 2006, 12 = FR 2006, 193, wonach allerdings das Fehlen eines Hinweises auf § 302 Abs. 4 AktG in vor dem 1.1.2006 abgeschlossenen Ergebnisabführungsverträgen von der Verwaltung nicht beanstandet wird; dazu Fatouros, FR 2006, 163). § 302 Abs. 4 AktG sieht eine Verjährung der Ansprüche aus § 302 AktG in zehn Jahren seit dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 HGB bekannt gemacht worden ist, vor und weicht damit von den allgemeinen Verjährungsregeln der §§ 195, 199 BGB ab.

▶ ... liegen mangels einer § 304 Abs. 4 AktG umfassenden Vereinbarung nicht vor

[25] bb) Die ursprüngliche Fassung des BGV zwischen der Antragstellerin und der D-AG (BGV a.F.) enthält keine Vereinbarung, die § 302 Abs. 4 AktG einbezieht. Vielmehr werden nach § 3 BGV a.F. lediglich § 302 Abs. 1 und 3 AktG, nicht aber die übrigen Absätze der Vorschrift als entsprechend anwendbar bezeichnet. Die Vertragsbestimmung kann deshalb nach der gebotenen objektivierten Auslegung von Unternehmensverträgen (dazu Senatsurteil BFH v. 28.11.2007 – I R 94/06, BFHE 220, 51 = FR 2008, 1075) nur so verstanden werden, dass die Geltung der nicht erwähnten Regelung des § 302 Abs. 4 AktG nicht vereinbart worden ist. An dieser Auslegung vermag die Formulierung in der gemeinsamen Erklärung der Vertragsparteien gem. § 293a AktG, wonach sich die D-AG verpflichte, gem. § 302 AktG jeden Jahresfehlbetrag auszugleichen, nichts zu ändern. Denn dabei handelt es sich lediglich um eine allgemeine Beschreibung, die ggü. der konkreten Vertragsklausel des § 3 BGV a.F. nachrangig ist und deshalb nicht dazu führen kann, die dort getroffenen Regelungen entgegen deren eindeutigen Wortlaut auszulegen.

▶ Unerheblich ist, ob § 304 Abs. 4 AktG zivilrechtlich analog Anwendung findet

[26] cc) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Verjährungsregeln des § 302 Abs. 4 AktG in zivilrechtlicher Hinsicht möglicherweise auch ohne die ausdrück-

liche Einbeziehung in Ergebnisabführungsverträgen mit einer GmbH anwendbar sind (so z.B. Liebscher in MünchKomm zum GmbH-Gesetz, 2010, § 13 Anh. Rz. 846). Insofern gilt nichts anderes als für die Regelungen über Verzicht und Vergleich hinsichtlich des Verlustübernahmeanspruchs in § 302 Abs. 3 AktG, die nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 unabhängig davon im Ergebnisabführungsvertrag vereinbart sein müssen, dass nach der jüngeren zivilrechtlichen Rechtsprechung die Regelung des § 302 AktG im GmbH-Konzern analog anzuwenden ist. Insofern wird nochmals auf das Senatsurteil in DStR 2010, 858 und die dortigen Nachweise – auch zur Gegenauffassung – Bezug genommen.

► **Der späteren Klarstellungsvereinbarung kommt keine Rückwirkung zu**

[27] dd) Die mit der „Klarstellungsvereinbarung“ vom 25.8.2009 vorgenommene und im Januar 2010 im Handelsregister eingetragene Änderung des § 3 BGV vermag im Hinblick auf das Wirtschaftsjahr 2009/2010 nichts am Fehlen der Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 zu ändern. Die in § 17 Satz 1 KStG 2002 für den GmbH-Konzern angeordnete entsprechende Anwendung von § 14 KStG 2002 betrifft auch die Voraussetzungen zu Beginn und Ende der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages. Der Vertrag muss also gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002 auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Diese zeitlichen Erfordernisse erstrecken sich gleichermaßen auf die Einbeziehung der Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002 (vgl. Senatsurteile BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513 und BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, GmbHR 2006, 890 sowie in DStR 2010, 858).

► **Für die auf die Klarstellungsvereinbarung folgenden Wirtschaftsjahre dürfte die Organschaft anzuerkennen sein**

[28] 4. In Bezug auf die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer für die Wirtschaftsjahre ab 2010/2011 (Zahlungen ab dem dritten Kalendervierteljahr 2010) ist die Aussetzung bzw. – soweit er bereits vollzogen ist – die Aufhebung der Vollziehung des Bescheids vom 25.1.2010 anzuordnen. Denn nach summarischer Prüfung erfüllt der BGV seit der Eintragung der mit der „Klarstellungsvereinbarung“ vom 25.8.2009 und der „Änderungsvereinbarung“ vom 2.12.2009 vorgenommenen Änderungen der §§ 3, 5 BGV (BGV n.F.) in das Handelsregister am 28.1.2010 die Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG 2002.

► **Denn die Bezugnahme auf § 304 AktG umfasst dessen gesamten Regelungsbereich**

[29] a) Nach § 3 Abs. 1 BGV n.F. ist die D-AG „entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“. Diese Vereinbarung ist so zu verstehen, dass damit sämtliche Regelungen des § 302 AktG zum Vertragsinhalt gemacht werden.

[30] Der Auffassung des FA (vgl. auch Verfügung der OFD Rheinland v. 12.8.2009, DStR 2010, 1136 zu einer vergleichbaren Klausel), durch § 3 Abs. 1 BGV n.F. werde lediglich auf § 302 Abs. 1 AktG, nicht aber auch auf dessen Abs. 3 und 4 Bezug genommen, vermag der Senat nicht zu folgen. Die Vertragsklausel verweist in ihrem ersten Teil ins-

gesamt auf die „Vorschriften des § 302 AktG“, mithin auch auf dessen Abs. 3 und 4. Die im Anschluss daran erfolgende Wiedergabe des Wortlauts des § 302 Abs. 1 AktG soll erkennbar der Beschreibung des Tatbestands der Verlustübernahme dienen. Sie ist deshalb nicht dahin zu verstehen, dass sie die vorangestellte umfassende Bezugnahme auf § 302 AktG relativieren und dessen Abs. 3 und 4 von der Einbeziehung in den Vertrag ausnehmen soll (ebenso Lenz, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 179, 180; Rödder, DStR 2010, 1218, 1219).

[31] b) Das erste Wirtschaftsjahr der Antragstellerin, in dem die durch die Eintragung im Handelsregister wirksam gewordene geänderte Regelung des § 3 BGV n.F. von Anfang an gilt, ist das am 1.7.2010 beginnende Wirtschaftsjahr 2010/2011. Da nach der ebenfalls geänderten Bestimmung des § 5 BGV n.F. der Vertrag erstmals zum 30.6.2015 gekündigt werden kann, ist er ab diesem Zeitpunkt mindestens noch auf fünf Jahre abgeschlossen und kann in diesem Zeitraum tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG 2002).

[32] Mithin ist nach summarischer Prüfung ab dem 1.7.2010 vom Bestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Antragstellerin und der D-AG auszugehen. Das hat gem. § 17 Satz 1 i.V.m. § 14 Abs. 1 KStG 2002 zur Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die Gewinne der Antragstellerin körperschaftsteuerrechtlich nicht mehr dieser, sondern der D-AG zuzurechnen sind und die Antragstellerin dafür mithin voraussichtlich keine Körperschaftsteuern entrichten muss. Da nach § 31 Abs. 2 KStG 2002 i.V.m. § 37 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten sind, können im Streitfall für die Zeit ab dem 1.7.2010 gegen die Antragstellerin keine Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer mehr festgesetzt werden. – WK –

■ **Kommentar:**

1. Es kann kaum überraschen, dass der BFH in puncto „Vereinbarung einer Verlustübernahme“ an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält. Er hatte sie noch zu Beginn dieses Jahres bestätigt und gegen Kritik verteidigt (BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132), und in der Zwischenzeit sind keine Aspekte zu Tage getreten, die ein erneutes Überdenken jenes Standpunkts hätten erforderlich machen können. Der entscheidende Gedanke ist nach wie vor, dass § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG ausdrücklich die „Vereinbarung“ einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verlangt und dass es deshalb nicht ausreicht, wenn – nach gegenwärtiger Rechtsprechung der Zivilgerichte – § 302 AktG auch ohne eine solche Vereinbarung im GmbH-Konzern entsprechend gilt. In diesem Punkt dürfte eine weitere Diskussion deshalb – jedenfalls einstweilen – nur noch akademischen Charakter haben.

2. Ebenso wenig überraschend ist die Annahme des BFH, dass die zunächst getroffene Vereinbarung nicht auf § 302 Abs. 4 AktG verweise und deshalb den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht genüge. Man kann dem zwar auf den ersten Blick entgegenhalten, dass die „Vereinbarung einer Verlustübernahme“ sich eigentlich nur auf § 302 Abs. 1 AktG beziehen müsste, da nur diese Vorschrift eine Verpflichtung zum Verlustausgleich statuiert; die in § 302 Abs. 3 und 4 AktG getroffenen Regelungen betreffen nur die Frage, wann die Übernahmeverpflichtung erlöschen (Abs. 3) oder ihre Durchsetzbarkeit verlieren (Abs. 4)

kann, also zwei gegenüber der „Vereinbarung“ der Verlustübernahme gegenläufige Punkte. Doch heißt es in § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG immerhin, dass die Vereinbarung entsprechend „den Vorschriften“ des § 302 AktG ausgestaltet sein müsse, und zu den damit in Bezug genommenen Vorschriften zählt eben auch § 302 Abs. 4 AktG. Zudem könnte bei einer Vereinbarung des vom BFH beurteilten Inhalts immerhin Streit darüber entstehen, ob die Bezugnahme auf Abs. 1 und 3 des § 302 AktG besagt, dass dessen Abs. 4 gerade nicht gelten soll; auch das ist wohl ein für eine restriktive Auslegung sprechender Umstand. Und für die Gestaltungspraxis dürfte es ausreichend hilfreich sein, wenn der BFH letztlich zu dem Ergebnis kommt, dass eine pauschale Verweisung auf § 302 AktG auch dann zweifelsfrei (!) den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG genügt, wenn im Anschluss an sie der Wortlaut des § 302 Abs. 1 AktG wiedergegeben wird: Für eine Aussetzung der Vollziehung hätten schon einschlägige Zweifel genügt, und deshalb dürfte die noch sehr viel klarere Positionierung im Beschluss Ausdruck des Bemühens sein, auch in diesem Punkt die Diskussion zum Abschluss zu bringen.

3. Die hiernach genügende „komplette“ Anknüpfung an § 302 AktG war im konkreten Fall durch die im August 2009 abgeschlossene „Klarstellungsvereinbarung“ sowie die „Änderungsvereinbarung“ aus Dezember 2009 nachgeholt worden. Diesen beiden Vereinbarungen hat der BFH in seinem Beschluss keine Bedeutung für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 beigemessen, da sie nur „ex nunc“ wirksam seien. Das sieht er inzwischen zu Recht anders („Berichtigungsbeschluss“ des BFH v. 15.9.2010 – I B 27/10, DStR 2010, 1984 = FR 2010, 1082): Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das Wirtschaftsjahr zuzurechnen, in dem der Gewinnabführungsvertrag (GAV) wirksam geworden ist; jene Einkommenszurechnung hängt also nicht davon ab, dass schon zu Beginn des Wirtschaftsjahres ein steuerlich anzuerkennender GAV bestand. Und ein solcher Vertrag bestand in concreto jedenfalls seit dem Abschluss der „Änderungsvereinbarung“ im Dezember 2009 und deren Registereintragung im Januar 2010: Die vollständige Bezugnahme auf § 302 AktG war nunmehr nachgeholt, und die übrigen in § 14 Abs. 1 KStG genannten Voraussetzungen waren jetzt (geänderte Laufzeit!) ebenfalls erfüllt. Dass der BFH dem in der geschehenen Weise Rechnung getragen hat, ist ein nicht alltägliches, gerade deshalb aber sehr bemerkenswertes Vorgehen.

RiBFH Dr. Klaus Buciek, München

Körperschaften:

Abfindung und Ablösung von (übertersorgenden) Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich der Veräußerung der Kapitalgesellschaft

EStG § 6a Abs. 1, Abs. 3 Satz 1, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 2 Nr. 2; KStG § 8 Abs. 3 Satz 2; BetrAVG § 4 Abs. 1, § 17 Abs. 1 Satz 2

1. Nach dem Eintritt des Versorgungsfalles ist eine Pensionsrückstellung mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres zu bewerten. Ein Verstoß gegen § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 i.V.m. Nr. 2 Halbsatz 2 EStG und die daraus abzuleitenden sog. Überversorgungsgrundsätze liegt nur vor, wenn künftige Pensionssteigerungen oder -minderungen am

Bilanzstichtag berücksichtigt werden, nicht jedoch, wenn die zugesagte Pension höher als der zuletzt gezahlte Aktivlohn ist (Bestätigung des BMF, Schr. v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045 = FR 2004, 1408 Tz. 6).

2. Bei der Prüfung, ob eine sog. Überversorgung vorliegt, sind in die Berechnung der Aktivbezüge auch bei einer Betriebsaufspaltung nur diejenigen Gehälter einzubeziehen, welche von der die Altersversorgung zusagenden Betriebs-Kapitalgesellschaft gezahlt werden.

3. Erteilt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine sog. Nur-Pensionszusage, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zugrunde liegt, zieht die Zusage der Versorgungsanwartschaft regelmäßig eine sog. Überversorgung nach sich (Bestätigung des Senatsurteils BFH v. 9.11.2005 – I R 89/04, BFHE 211, 287 = BStBl. II 2008, 523 = FR 2006, 173; entgegen BMF, Schr. v. 16.6.2008 – IV C 6 - S 2176/07/10007 – DOK 2008/0305648, BStBl. I 2008, 681).

4. Die Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft setzt im allgemeinen die Einhaltung einer Probezeit voraus, um die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers beurteilen zu können. Handelt es sich um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft, ist die Zusage überdies erst dann zu erteilen, wenn die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gesellschaft verlässlich abgeschätzt werden kann (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung). Wird die Pension dem entgegenstehend unmittelbar nach Einstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers oder nach Gründung der Gesellschaft zugesagt, handelt es sich bei den Zuführungen zu einer Rückstellung für die Pensionszusage um vGA. Ausschlaggebend ist die Situation im Zusagezeitpunkt, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probe- oder Karenzzeiten nicht in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage „hineinwächst“ (entgegen BMF, Schr. v. 14.5.1999 – IV C 6 - S 2742 – 9/99, BStBl. I 1999, 512 Tz. 1.2).

5. Eine Pensionszusage, bei der die Versorgungsverpflichtung für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses in Höhe des (quotierten) Teilwerts gemäß § 6a Abs. 3 EStG abgefunden werden darf, steht unter einem gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerlich schädlichen Vorbehalt (Anschluss an Senatsurteil BFH v. 10.11.1998 – I R 49/97, BFHE 187, 474 = BStBl. II 2005, 261 = FR 1999, 300; Bestätigung des BMF, Schr. v. 6.4.2005 – IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl. I 2005, 619 = FR 2005, 508).

6. Die Zuführungen zu einer Rückstellung für die Verbindlichkeit aus einer betrieblichen Versorgungszusage, die den Vorgaben des § 6a EStG entspricht, aus steuerlichen Gründen aber als vGA zu behandeln sind, sind außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Ist eine Hinzurechnung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich, können die rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr als vGA berücksichtigt werden (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).

7. Gesellschafter-Geschäftsführer, die weniger als 50 v.H. der Anteile an der Kapitalgesellschaft halten, fallen grundsätzlich in den Regelungsbereich des BetrAVG. Dies gilt jedoch nicht, wenn mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ganz unbedeutend an einer GmbH beteiligt sind und zusammen über die Mehrheit der Anteile verfügen (Anschluss an die Zivilrechtsprechung).

8. Die Abfindung oder die entgeltliche Ablösung einer Pensionszusage, um dadurch den Verkauf der Geschäfts-

anteile der GmbH zu ermöglichen, ist jedenfalls dann regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst, wenn die Leistungen vereinbarungsgemäß im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses eines nicht beherrschenden Gesellschafters stehen. Anders verhält es sich jedoch für die Abfindung oder Ablösung in jenem Umfang, in dem die Pensionszusage zu einer Überversorgung des begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers führt (Anschluss an Senatsurteile BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BFHE 178, 203 = BStBl. II 1996, 204 = FR 1995, 833; v. 9.11.2005 – I R 89/04, BFHE 211, 287 = BStBl. II 2008, 523 = FR 2006, 173).

BFH, Urt. v. 28.4.2010 – I R 78/08
(FG Düsseldorf v. 23.10.2007 – 6 K 2739/05 K, F, EFG 2009, 1844)

Immobilien:

Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten

ESTG § 9 Abs. 1 Satz 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets konkret festzustellen.

BFH, Urt. v. 20.7.2010 – IX R 49/09
(FG München v. 17.9.2009 – 5 K 942/07, EFG 2010, 216)

■ Sachverhalt:

[1] Der Kläger wurde in den Streitjahren 2002 bis 2005 mit seiner Ehefrau bei dem FA zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Tätigkeit als Programmleiter für die Entwicklung, den Aufbau und die Abnahme von Trainingssimulatoren für Piloten bei der E GmbH sowie Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte.

[2] Der Kläger ist Eigentümer eines Wohnhauses auf dem ehemaligen Grundstück Flur-Nr. 850i der Gemarkung F sowie seit Juni 1996 eines renovierungsbedürftigen Gewerbegebäudes (Flur-Nr. 850b), Baujahr 1934. Letzteres, gelegen in einem Mischgebiet, verfügt über einen Flur, mehrere Büroräume mit insgesamt ca. 100 qm, einen Arbeitsraum mit Lager von ca. 395 qm, Personalräume mit ca. 50 qm, Kellerräume mit ca. 300 qm und zwei Garagen mit insgesamt ca. 30 qm. Auf dem westlichen Teil des ehemaligen Grundstücks Flur-Nr. 850i, aus dem in den 70er Jahren des vorangegangenen Jahrhunderts zwei Teilflächen (Flur-Nr. 850/1 und Flur-Nr. 850/3) herausgemessen wurden, und einem süd-westlich gelegenen Eckstück des Grundstücks Flur-Nr. 850b verläuft die Z-Straße. Westlich dieser Straße steht eine Garage, die sich nach der Behauptung des Klägers sowohl teilweise auf dem ehemaligen Grundstück Flur-Nr. 850i als auch auf dem Grundstück Flur-Nr. 850b befindet (im Folgenden: Garage).

[3] Im Jahr 1996 war das Gewerbegebäude nicht vermietet. Ab April 1997 bis einschließlich Dezember 1997 vermietete der Kläger das gesamte Gewerbegebäude zu einem monatlichen Mietzins von 500 DM an eine Antiquitäten- und Altwarenhändlerin. Bis Ende Februar 1998 erzielte er aus diesem Mietverhältnis noch 100 DM. Von Oktober 1998 bis Dezember 2001 vermietete der Kläger einen Raum von ca. 30 qm zu einem monatlichen Mietzins von 50 DM. In den Streitjahren war das Gewerbegebäude insgesamt nicht vermietet. In der Zeit von Juni 2006 bis Juni 2008 waren Teile des Gewerbegebäudes (Werkstatt, Büro, Flur, Toilette) zur Nutzung als Lager und Werkstatt für Kleinre-

paraturen an Motorrädern für einen monatlichen Mietzins von 100 € vermietet.

[4] Die seit dem Jahr 1996 aus der Vermietung des Gewerbegebäudes erzielten Einkünfte stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten	Einkünfte
1996	0 DM	27 306 DM	./.. 27 306 DM
1997	4 500 DM	18 450 DM	./.. 13 950 DM
1998	250 DM	16 171 DM	./.. 15 921 DM
1999	600 DM	12 515 DM	./.. 11 915 DM
2000	600 DM	12 514 DM	./.. 11 914 DM
2001	600 DM	12 515 DM	./.. 11 915 DM
2002	0 €	6 458 €	./.. 6 458 €
2003	0 €	6 493 €	./.. 6 493 €
2004	0 €	6 624 €	./.. 6 624 €
2005	0 €	6 635 €	./.. 6 635 €
2006	700 €	6 533 €	./.. 5 833 €
2007	1 200 €	6 545 €	./.. 5 345 €
2008	600 €		

[5] Die erklärten Werbungskosten setzten sich in den Streitjahren und in den Jahren 2006 und 2007 jeweils aus der Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Gewerbegebäude i.H.v. 5 624 € sowie Grundsteuer und Gebäudeversicherung zusammen, in den Jahren 2004 und 2005 zusätzlich aus Aufwendungen für Zeitungsanzeigen.

[6] Aus der Vermietung der Garage erzielte der Kläger seit 1997 bis 2001 jeweils Einnahmen von 360 DM, im Jahr 2002 184 €, im Jahr 2003 92 €, im Jahr 2004 335 € und im Jahr 2005 300 €, wobei er diese Einnahmen bis zum Jahr 2003 den Einkünften aus der Vermietung des Wohnhauses zurechnete, ab dem Jahr 2004 den Einkünften aus der Vermietung des Gewerbegebäudes.

[7] Der Kläger unternahm nach seiner Darstellung hinsichtlich des Gewerbegebäudes folgende Vermietungsbemühungen: In den Jahren 1993 bis 1996 bot er das Objekt ergebnislos einer Druckerei sowie dem zahnärztlichen Bezirksverband an, informierte das Gewerbeamt in F über die Immobilie und versuchte, einen Immobilienmakler mit der Vermietung zu beauftragen, der seine Beauftragung mangels Erfolgsaussichten jedoch ablehnte. Auch ein mit der Bewertung des Wohnhauses betrautes Unternehmen sah keine Möglichkeiten für eine Verwertung des Gewerbegebäudes. Im September 1999 beauftragte der Kläger den Verwaltungs- und Immobilienservice L mit der Vermietung der Immobilie, der versichert habe, das Objekt in seine Kartei aufzunehmen und bei Anfragen nach Gewerbegebäuden anzubieten; im Mai 2003 habe L dem Kläger mitgeteilt, dass die Vermarktungsbemühungen weder in der Vergangenheit erfolgreich gewesen seien noch dies in der Zukunft der Fall sein würde. Der Mieter des Wohnhauses habe im Jahr 2003 das Objekt im Auftrag des Klägers einem Elektrohandel angeboten, der das Vermietungsangebot jedoch ablehnte. Darüber hinaus habe es im Jahr 2003 und im Jahr 2004 ergebnislose Gespräche mit einer Familie K gegeben. Im Jahr 2004 lehnte die Freiwillige Feuerwehr F die Anmietung ab; Vermietungsanzeigen über einen Zeitraum von vier Wochen im August und September in der überörtlichen Tagespresse blieben ohne Erfolg, ebenso Vermietungsanzeigen über einen Zeitraum von jeweils zwei Wochen im August und September 2005. Anfang 2006 beauftragte der Kläger erneut ein Immobilienvermittlungs- und -vermietungsunternehmen, das den Auftrag bereits Ende Mai 2006 mangels Erfolgsaussichten zurückgab. Im Juli 2007 lehnte ein weiteres Unternehmen die Anmietung des Objekts ab. Im September 2007 versuchte der Kläger erfolglos, das Objekt 35 Maklerunternehmen in F und Umgebung zur Vermietung anzubieten. Im Jahr 2008 stellte der Kläger die Immobilie in den

Monaten Juni und Juli erfolglos auf einer Vermietungsplattform im Internet ein.

[8] Das FA erkannte die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung des Gewerbegebäudes in den Jahren 1996 bis 2001 an, ab dem Jahr 2002 bis 2004 wurden die Verluste nach § 165 AO nur vorläufig berücksichtigt. Im Einkommensteuerbescheid für 2005 setzte das FA den Verlust wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr an und berücksichtigte die Verluste in den Einkommensteueränderungsbescheiden für 2002 bis 2004 endgültig nicht mehr. In den Jahren 2004 und 2005 legte es dabei auch die den Einkünften aus der Vermietung des Gewerbegebäudes zugeordneten Einnahmen aus der Vermietung der Garage der Besteuerung nicht mehr zugrunde.

[9] Der Kläger ist weiter seit 1972 im Besitz einer Privatpilotenlizenz, die ihn zum Führen von Privatflugzeugen berechtigt. Im Jahr 2004 erklärte der Kläger u.a. der Höhe nach nicht streitige Aufwendungen von 2346 € für den Erwerb einer sog. CVFR-Berechtigung, die dem Kläger als Privatflugzeugführer die Durchführung von Sichtflügen im kontrollierten Luftraum C und den Anflug von Verkehrsflughäfen ermöglicht, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die das FA nicht steuermindernd berücksichtigte.

[10] Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg (EFG 2010, 216).

[17] Die Revision war unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

■ Aus den Entscheidungsgründen:

Zutreffend hat das FG die auf das in den Streitjahren leerstehende Gewerbeobjekt entfallenden Aufwendungen wie auch die Aufwendungen für den Erwerb der CVFR-Berechtigung des Klägers nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

▶ Hinsichtlich des Gewerbeobjektes fehlt dem Kläger die Gewinnerzielungsabsicht

[18] 1. Hinsichtlich des leerstehenden Gewerbeobjektes fehlte dem Kläger in den Streitjahren die Einkünfteerzielungsabsicht.

▶ Die Vermutung der bestehenden Gewinnerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ...

[19] a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BFHE 220, 264 = BStBl. II 2008, 572). Dies erfordert, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, auf Dauer aus der betreffenden Einkunftsart – wie hier nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – einen Einnahmeüberschuss zu erzielen. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen solchen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften (BFH, Urt. v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BFHE 184, 406 = BStBl. II 1998, 771 = FR 1998, 97). Diese Grundsätze gelten nur für die Vermietung von Wohnungen (auch wenn der Mieter das Objekt nicht zu Wohnzwecken nutzt, BFH v. 1.4.2009 – IX R 39/08, BFHE 224, 538 = BStBl. II 2009, 776 = FR 2009, 1067), nicht indes für die Vermietung von Gewerbeobjekten.

▶ ... gilt nicht für Gewerbeimmobilien

[20] Bei Gewerbeimmobilien hat das FG im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300, m.w.N.). Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige die Absicht hatte, langfristig Einkünfte aus dem Objekt zu erzielen, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen (BFH v. 25.3.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170).

▶ Dabei trifft den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht

[21] Den Steuerpflichtigen trifft im Zweifel die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht (vgl. BFH v. 30.11.2005 – IX B 172/04, BFH/NV 2006, 720). Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige – will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen – zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder – sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben – für deren Aufgabe (BFH v. 25.6.2009 – IX R 54/08, BFHE 226, 216 = BStBl. II 2010, 124 = FR 2010, 172 m. Anm. Kanzler).

▶ Danach durfte das FG eine Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers verneinen

[22] b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers hinsichtlich des Gewerbeobjektes im Ergebnis in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint und entsprechend die streitigen Aufwendungen nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

[23] Zwar war im Streitfall die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers originär festzustellen, während das FG prüft, ob der Kläger – nach zunächst vermuteter Einkünfteerzielungsabsicht – diese im Zusammenhang mit dem Leerstand in den Streitjahren aufrechterhalten oder aufgegeben hat. Das Ergebnis dieser Prüfung ist jedoch, dass der Kläger den Fortbestand der Einkünfteerzielungsabsicht nicht hinreichend dargelegt und nachgewiesen hat. Daraus folgt auch die Ablehnung der – ohne vorhergehende typisierende Vermutung – originär festzustellenden Einkünfteerzielungsabsicht. Wenn das FG schon feststellt, dass eine als ursprünglich vorhanden angenommene Einkünfteerzielungsabsicht nicht fortbesteht, dann umfasst dies erst recht die Feststellung, dass eine solche für den relevanten Zeitraum nicht neu gebildet wurde. Das FG hat dabei in seine Würdigung sowohl die geringe Marktgängigkeit des Objekts in Anbetracht seines Zustands, seiner Belegenheit und der wirtschaftlichen Situation in der Region einbezogen als auch Art und Intensität der Vermietungsbemühungen des Klägers. Es hat festgestellt, dass der Kläger sich nicht hinreichend ernsthaft und nachhaltig um eine Anschlussvermietung des gesamten Gewerbegebäudes bemüht hat.

[24] Diese Feststellungen sind im Einzelnen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, und zwar auch, soweit der Kläger meint, das FG habe nicht darauf abstellen dür-

fen, wie oft der Makler L tatsächlich die Immobilie angeboten hat. Denn nach den Feststellungen des FG haben sowohl dieser Makler die Unvermietbarkeit mitgeteilt als auch andere Makler die Vermarktung mangels Erfolgchancen überhaupt abgelehnt.

► **Die Aufwendungen für den Erwerb der CVFR-Berechtigung stellen keine Werbungskosten dar, ...**

[25] 2. Zutreffend hat das FG auch den Werbungskostenabzug der Aufwendungen des Klägers für den Erwerb der CVFR-Berechtigung abgelehnt. Es fehlt an der Veranlassung durch die nichtselbständige Arbeit des Klägers als Programmleiter für Trainingssimulatoren für Piloten.

► **... da eine Veranlassung der Aufwendungen durch die nichtselbständige Arbeit des Klägers als Programmleiter ...**

[26] a) Aufwendungen zur Erhaltung einer Privatpilotenlizenz zählt der BFH auch dann nicht zu den nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbaren Fortbildungskosten, wenn die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Berufsausbildung nützlich sind (BFH v. 9.8.1996 – VI R 38/96, BFH/NV 1997, 107). Dem liegt die allgemeine Lebenserfahrung des Inhalts zugrunde, dass bei der Privatfliegerei eine persönliche Neigung zum Flugsport im Vordergrund steht und der Erwerb und Erhalt der Privatpilotenlizenz deshalb in der Regel als Teil der allgemeinen Lebensführung i.S.d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusehen ist. Er hat aus diesem Grund die Anerkennung der Aufwendungen für die Privatpilotenlizenz als Werbungskosten davon abhängig gemacht, dass eigene Flugerfahrungen unerlässlich oder die Erhaltung der Privatpilotenlizenz und die Durchführung von Flügen unmittelbare Voraussetzungen für die Berufsausübung sind (BFH v. 17.11.1989 – VI R 8/86, BFHE 159, 64 = BStBl. II 1990, 306 = FR 1990, 183; v. 14.2.1992 – VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725). Danach sind die Aufwendungen für die Verlängerung einer Privatpilotenlizenz nicht bereits dann den Werbungskosten zuzuordnen, wenn die durch den Flugsport gewonnenen Erfahrungen für den Beruf nützlich und auch vom Arbeitgeber erwünscht sind. Dementsprechend hat der BFH die Aufwendungen für den Erhalt der Privatpilotenlizenz eines wissenschaftlichen Mitarbeiters bei einem Forschungsinstitut (BFH v. 17.11.1989 – VI R 8/86, BFHE 159, 64 = BStBl. II 1990, 306 = FR 1990, 183) und eines Fluglotsen (BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 725) nicht als Werbungskosten anerkannt.

► **... nicht festzustellen ist**

[27] b) Nach diesen Grundsätzen sind auch die Kosten der CVFR-Berechtigung des Klägers keine Werbungskosten. Denn diese ist – unstreitig – für die Berufsausübung des Klägers nicht unerlässlich. Soweit der Kläger auf eine „gewerbliche Prägung“ der CVFR-Berechtigung verweist, ist dies für eine etwaige Erforderlichkeit für die konkrete berufliche Tätigkeit des Klägers unerheblich. Soweit er die Inhalte der praktischen Flugausbildung nennt, ergibt sich daraus nicht zugleich, dass das Erlernen dieser Inhalte Voraussetzung für seine Tätigkeit als Programmleiter wäre. Die allgemeine Erwägung, dass die Arbeitgeberin des Klägers grundsätzlich Weiterbildung im thematischen Bereich der beruflichen Tätigkeit und insbesondere auch die Beschäftigung mit Privatflug bzw. Flugsport in der Freizeit begrüßt, stellt noch nicht den für einen Werbungskostenabzug erforderlichen Veranlassungszusammenhang des Erwerbs einer besonderen Lizenz für diesen Flugsport gerade mit der Erwerbstätigkeit des Klägers her, der es rechtfertigen würde, diesen Erwerb speziell für ihn – im Unter-

schied zu Steuerpflichtigen in anderen Berufen – steuerlich zu berücksichtigen. – WK –

■ **Kommentar:**

Leer stehende Gewerbeimmobilie und Fluglizenz-erweiterung von zweifelhaftem Nutzen – Aspekte des Werbungskostenabzugs bei unterschiedlichen Einkunftsarten

Für die Vermietung von Wohnungen gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH der Grundsatz, dass von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit typisiert wird und deshalb tatsächlich nicht überprüft werden muss (vgl. z.B. BFH v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BFHE 220, 63 = BStBl. II 2008, 515 = FR 2008, 670 m. Anm. Bode, m.w.N.). Die Begründung, dass eine derartige Vermietung strukturell defizitär sei, führt im Ergebnis zu einer steuerlichen Subventionierung solcher Vermietungstätigkeit. Anderes gilt bei der dauerhaften Vermietung und Verpachtung unbebauten Grundbesitzes (vgl. BFH v. 28.11.2007 – IX R 9/06, a.a.O.; v. 26.11.2008 – IX R 67/07, BFHE 224, 58 = BStBl. II 2009, 370 = FR 2009, 621 m. Anm. Bode) und – wie im Besprechungsfall – für die Vermietung von Gewerbeimmobilien. Hier wird die Einkünfteerzielungsabsicht nicht (zunächst) vermutet, sondern sie ist originär und konkret für den jeweiligen Einzelfall festzustellen. Diese grundlegende Weichenstellung wird – wie die Entscheidung des FG im Besprechungsfall zeigt – in der Praxis nicht immer beachtet.

Soweit der IX. Senat des BFH ausnahmsweise einmal Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu prüfen hatte, steht seine Entscheidung auch mit der jüngeren Rechtsprechung des VI. Senats des BFH in Einklang. Danach können Bildungsaufwendungen, sofern sie beruflich veranlasst sind, Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sein. Entscheidend ist, ob die Aufwendungen darauf gerichtet sind, Erwerbseinkommen zu erzielen. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG entfaltet nach Ansicht des VI. Senats keine Sperrwirkung für erwerbsbedingte Aufwendungen und durch § 12 Nr. 5 EStG in seiner derzeit gültigen Fassung sind grundsätzlich die Steuerpflichtigen nicht betroffen, denen im Anschluss an eine erstmalige Berufsausbildung Kosten für eine weitere Berufsausbildung oder sonstige Bildungsmaßnahmen entstehen (vgl. BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFHE 225, 393 = BStBl. II 2010, 816). Nach diesen Maßstäben können ausnahmsweise auch Aufwendungen für die Ausbildung zum Privatpiloten Werbungskosten sein, wenn diese Ausbildung Teil einer durchgehenden Schulung zum Erwerb der Verkehrsflugzeugführerlizenz ist (vgl. für derartige Aufwendungen eines Zeitsoldaten BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07, BFHE 223, 103 = BStBl. II 2009, 111 = FR 2009, 289). Unter solchen Voraussetzungen wäre auch zu prüfen, ob mit einer Privatpilotenlizenz zusammenhängende Aufwendungen für Zusatzqualifikationen oder den Lizenzerhalt ausnahmsweise beruflich veranlasst sind. Zwar absolvierte der Steuerpflichtige im Besprechungsfall keine erstmalige Berufsausbildung, eine durchgehende Ausbildung in dem zuvor genannten Sinne lag jedoch nicht vor. Dass die streitbefangenen Aufwendungen für die Erweiterung der Privatpilotenlizenz durch die Tätigkeit des Klägers als Programmleiter für Trainingssimulatoren für Piloten veranlasst waren, hat der BFH mit nachvollziehbarer Begründung verneint; auch für die Annahme gemischt veranlasster Aufwendungen, die ggf. nach der neuen Rechtsprechung des Großen Se-

nats des BFH (Beschl. v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BFHE 227, 1 = BStBl. II 2010, 672 = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann) aufzuteilen gewesen wären, gab der Sachverhalt nichts her.

RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode, München

Umwandlungen:

Sacheinlage durch Aufgeld bei Bargründung

UmwStG 1995 § 20 Abs. 1 Satz 1; GmbHG § 3 Abs. 2, § 5 Abs. 4, § 56 Abs. 1

Eine Sacheinlage gem. § 20 UmwStG 1995 kann auch vorliegen, wenn bei einer Bargründung oder -kapitalerhöhung der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen.

BFH, Urt. v. 7.4.2010 – I R 55/09
(FG Münster v. 2.4.2009 – 8 K 2403/05 F, EFG 2009, 1423)

■ Sachverhalt:

[1] Streitig ist, ob die Übertragung von Kommanditanteilen auf Kapitalgesellschaften im Rahmen von Aufgeldern (Agios) bei Bargründung oder Barkapitalerhöhung als Sacheinlage i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 anzusehen ist.

[2] Die Klägerin ist eine KG, an der der Beigeladene zu 1 im Streitjahr (2001) zunächst mit einem Kommanditanteil von nominal 60000 DM beteiligt war. Außerdem war der Beigeladene zu 1 alleiniger Gesellschafter der X-GmbH. Am 28. März des Streitjahres wurden in nachstehender Reihenfolge mehrere Vorgänge notariell beurkundet:

[3] – Der Beigeladene zu 1 übertrug schenkweise je einen Kommanditanteil an der Klägerin von nominal 6000 DM auf seine beiden Töchter, die Beigeladenen zu 2 und 3.

[4] – Die Gesellschafterversammlung der X-GmbH beschloss eine Erhöhung ihres Stammkapitals um 1000 € auf 26000 €. Der Beigeladene zu 1 verpflichtete sich zur Übernahme der neuen Stammeinlage. Er verpflichtete sich „zum einen“ zu einer Bareinzahlung i.H.v. 1000 € auf ein Konto der Gesellschaft. Der Beigeladene zu 1 erklärte ferner:

[5] „Hiermit übertrage ich die Kommanditbeteiligung im Nennbetrag vom 48000 DM nebst dem auf diese Beteiligung entfallenen Gewinn auf die (X-)GmbH und trete hiermit entsprechend die vorbezeichnete Kommanditbeteiligung nebst vorbezeichnetem Anteil am Ergebnis an die (X-)GmbH ab.

[6] Die (X-)GmbH hat keine besondere Gegenleistung für die Übertragung der vorstehenden Kommanditbeteiligung und der weiteren Rechte zu entrichten. Vielmehr erfolgt diese Übertragung als Agio zu der von mir übernommenen neuen und in bar einzuzahlenden Stammeinlage i.H.v. 1000 €.

[7] Klarstellend wird festgehalten, dass die (X-)GmbH verpflichtet ist, die Kommanditbeteiligung mit dem Buchwert zu bilanzieren.“

[8] – Die X-GmbH und die Beigeladenen zu 2 und 3 errichteten die Y-GmbH mit einem Stammkapital von 25000 €.

[9] In der Gründungsvereinbarung heißt es:

[10] „Jeder Gesellschafter verpflichtet sich zum einen zur unverzüglichen Bareinzahlung der jeweils übernommenen

Stammeinlage auf ein Konto der Gesellschaft, die Gesellschafterin (X-)GmbH somit i.H.v. 22500 €, die (Beigeladene zu 2) i.H.v. 1250 € und die (Beigeladene zu 3) i.H.v. 1250 €.

[11] Weiterhin verpflichten sich hiermit die drei vorbezeichneten Gründungsgesellschafter, als Agio für die jeweils gezeichneten Stammeinlagen neben der Bareinzahlung des gezeichneten Betrages ihre jeweilige Kommanditbeteiligung an der (Klägerin)... auf die (Y-)GmbH in Gründung zu übertragen, wobei weder diese Gesellschaft noch eine(r) der beteiligten Gesellschafter Gegenleistungen zu erbringen hat. Entsprechend treten hiermit die (X-)GmbH ihren Anteil i.H.v. 48000 DM am Festkapital der (Klägerin) sowie die (Beigeladenen zu 2 und 3) ihren Anteil i.H.v. jeweils 6000 DM am Festkapital dieser Kommanditgesellschaft an die (Y-)GmbH in Gründung ab. ... Besondere Gesellschafterrechte sollen durch diese Übertragung und Abtretung nicht begründet werden. Zwischen sämtlichen Gesellschaftern sowie der (Y-)GmbH in Gründung wird klargestellt, dass diese GmbH verpflichtet ist, die KG Beteiligung mit dem Buchwert zu bilanzieren.“

[12] Im Gesellschaftsvertrag der Y-GmbH war bestimmt, dass das Stammkapital i.H.v. 22500 € von der X-GmbH und i.H.v. jeweils 1250 € von den Beigeladenen zu 2 und 3 übernommen werde und sofort und in bar zu erbringen sei.

[13] Am 2.4.2001 brachte die Y-GmbH die auf sie übertragenen Kommanditanteile an der Klägerin wiederum in Form eines Agios zusätzlich zur Bareinlage in die neu gegründete Z-GmbH ein.

[14] Die Buchwerte der Kommanditbeteiligungen wurden nach den vorstehend beschriebenen Einbringungen von den übernehmenden Gesellschaften jeweils fortgeführt; für die Agios wurden Kapitalrücklagen gebildet.

[15] In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr berücksichtigte die Klägerin aufgrund der Buchwertfortführungen aus den beschriebenen Übertragungen von Kommanditanteilen keine Veräußerungsgewinne. Das FA war demgegenüber der Auffassung, die Voraussetzungen für Buchwertfortführungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 hätten jeweils nicht vorgelegen und ermittelte aus den am 28.3.2001 vereinbarten Übertragungen der Kommanditanteile auf die X-GmbH und die Y-GmbH einen Veräußerungsgewinn, den er für das Streitjahr i.H.v. 1805349,60 DM dem Beigeladenen zu 1 und i.H.v. jeweils 225668,70 DM den Beigeladenen zu 2 und 3 zuordnete und gesondert und einheitlich feststellte.

[16] Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG Münster hat den angefochtenen Feststellungsbescheid dahin abgeändert, dass der Veräußerungsgewinn entfällt (FG Münster v. 2.4.2009 – 8 K 2403/05 F, EFG 2009, 1423) abgedruckt.

[20] Die Revision war unbegründet und deshalb gem. § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

■ Aus den Entscheidungsgründen:

Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass aufgrund der Übertragungen von Kommanditanteilen an der Klägerin am 28. März und am 2.4.2001 kein Veräußerungsgewinn entstanden ist, der im Rahmen der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für das Streitjahr festzustellen und den Beigeladenen zuzuordnen wäre.

► **Die schenkweise Übertragung der Teil-Kommanditanteile hat keinen Veräußerungsgewinn ausgelöst**

[21] 1. Im Hinblick auf die schenkweise Übertragung der Teil-Kommanditanteile von jeweils nominal 6 000 DM vom Beigeladenen zu 1 auf die Beigeladenen zu 2 und 3 hat das FA zu Recht keinen Veräußerungsgewinn festgestellt. Denn bei der unentgeltlichen Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils auf natürliche Personen war im Streitjahr gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 EStG 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35) – EStG 1997 – für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt, mithin der Buchwert der Kommanditanteile. Das steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit.

► **Auch die Übertragungen auf die Kapitalgesellschaften haben keinen Veräußerungsgewinn ausgelöst**

[22] 2. Auch die Übertragungen der Kommanditanteile durch die Beigeladenen und die X-GmbH auf die X-GmbH bzw. die Y-GmbH haben keinen Veräußerungsgewinn ausgelöst.

► **Im Falle einer Sacheinlage ...**

[23] a) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile.

► **... entsteht angesichts der Buchwertfortführung kein Veräußerungsgewinn, ...**

[24] b) Die Anwendung dieser Regeln führt im Streitfall dazu, dass als Veräußerungspreise der von den Beigeladenen und der X-GmbH übertragenen Kommanditanteile die von der X-GmbH und der Y-GmbH fortgeführten Buchwerte anzusetzen sind, so dass sich ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 nicht ergibt.

► **... denn die Voraussetzungen des § 20 UmwStG waren erfüllt**

[25] aa) Der Beigeladene zu 1 hat seinen gesamten zu diesem Zeitpunkt noch bestehenden Mitunternehmeranteil an der Klägerin in die X-GmbH eingebracht; danach haben die Beigeladenen zu 2 und 3 sowie die X-GmbH ihre jeweiligen Mitunternehmeranteile vollständig in die Y-GmbH eingebracht. Dass es sich sowohl bei der X-GmbH als auch bei der Y-GmbH um unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften gehandelt hat, wird von der Revision nicht in Zweifel gezogen.

► **Insbesondere haben die Beigeladenen für die Mitunternehmeranteile jeweils neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften erhalten**

[26] bb) Die Beigeladenen und die X-GmbH haben für die Mitunternehmeranteile jeweils neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften erhalten, so dass Sacheinlagen im Sinne der Legaldefinition des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 vorliegen.

► **Denn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ...**

[27] aaa) Nach den den Senat gem. § 118 Abs. 2 FGO bindenden und von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG sind die am 28.3.2001 getroffenen Einlagevereinbarungen dahin auszulegen, dass die Einbringenden die Mitunternehmeranteile nicht unentgeltlich, sondern als Teil des für den Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile zu entrichtenden Entgelts an diese geleistet haben. Es handelt sich nach dieser tatrichterlichen Würdigung bei den von den Beigeladenen und von der X-GmbH übernommenen Verpflichtungen zur Einbringung der Kommanditanteile um Aufgelder, die neben den ebenfalls übernommenen Verpflichtungen zur Zahlung der Bareinlagen geleistet werden mussten, um die neuen GmbH-Geschäftsanteile zu erhalten.

► **... liegt das für die Anwendung von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 erforderliche Gegenseitigkeitsverhältnis vor**

[28] bbb) Da die Übertragungen der Mitunternehmeranteile somit Bestandteile der tauschähnlichen Einbringungsgeschäfte waren, liegt das für die Anwendung von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 erforderliche Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der Einbringung und dem Erwerb von Gesellschaftsrechten vor.

► **Dies gilt nach dem Wortlaut des § 20 UmwStG unabhängig von dem Umstand, dass eine Überpari-Emission gegeben war**

Daran ändert es nichts, dass die Nominalbeträge der übernommenen Geschäftsanteile jeweils bereits vollständig durch die von den Einbringenden ebenfalls übernommenen Bareinlageverpflichtungen abgedeckt waren. Nach der Rechtsprechung des Senats ist eine Überpari-Emission, bei der der Einbringungswert der Einlagegegenstände den Nominalbetrag der hierfür übernommenen Stammeinlage übersteigt und in Höhe der Differenz in eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs einzustellen ist, ertragsteuerlich in vollem Umfang als Veräußerung und nicht teilweise als verdeckte Einlage anzusehen (Senatsurteile BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, BFHE 218, 97 = BStBl. II 2008, 253 = FR 2007, 1064; v. 27.5.2009 – I R 53/08, BFHE 226, 500 = FR 2010, 278; zu Einlagen in Personengesellschaften: Senatsurteil BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, = FR 2008, 1149 das mit Schreiben des BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005 – DOK 2009/0300414, BStBl. I 2009, 671 insoweit für allgemein anwendbar erklärt worden ist; vgl. auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG [SE-StEG] Rz R 163; Menner in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl., § 20 Rz. 188; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rz. 133).

[29] Der Beurteilung als „Sacheinlage“ i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 steht nicht entgegen, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht die Kapitalerhöhung bei der X-GmbH eine reine Barkapitalerhöhung und die Gründung der Y-GmbH eine reine Bargründung gewesen sind. Daraus ist zwar zu folgern, dass die ausschließlich in Form von Aufgeldern geschuldete Einbringung der Kommanditbeteiligungen gesellschaftsrechtlich nicht als Sacheinlageverpflichtungen i.S.v. § 5 Abs. 4, § 56 Abs. 1 GmbHG, sondern als „andere Verpflichtungen“ (Nebenleistungen) i.S.v. § 3 Abs. 2 GmbHG anzusehen sind (vgl. z.B. Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 3 Rz. 39). Wie das FG zu Recht angenommen hat, setzt § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 aber nicht voraus, dass auf die Einbringung des betreffenden Betriebsvermögens die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über Sacheinlagen anwendbar sein müssen. Vielmehr enthält § 20 Abs. 1 Satz 1

UmwStG 1995 eine eigenständige Legaldefinition des umwandlungssteuerrechtlichen Begriffs der „Sacheinlage“, die nicht in jedem Fall deckungsgleich mit dem gesellschaftsrechtlichen Sacheinlagebegriff sein muss. Für die umwandlungssteuerrechtliche Sacheinlage ist es nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 erforderlich aber auch ausreichend, dass der Einbringende als Gegenleistung („dafür“) für die Einbringung des Betriebsvermögens neue Gesellschaftsanteile erhält. Diese Voraussetzung ist auch gegeben, wenn der Einbringungsgegenstand als reines Aufgeld neben der Bareinlage zu übertragen ist (vgl. auch Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 20 UmwStG [SEStEG] Rz R 167, der bei Verbuchung der Sacheinlage ausschließlich in den Rücklagen § 20 UmwStG nur dann nicht für anwendbar hält, wenn Bareinlage und Einbringung auf getrennten Vorgängen beruhen).

► **Auch der Gesetzeszweck deckt dieses Auslegungsergebnis**

[30] Dieses vom Wortlaut getragene Verständnis wird auch dem Gesetzeszweck der §§ 20ff. UmwStG 1995 gerecht, Umstrukturierungen von Unternehmen steuerlich zu begünstigen, soweit sichergestellt ist, dass ein vor der Einbringung bestehendes Besteuerungsrecht in Bezug auf die bislang im einzubringenden Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven gewahrt bleibt (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BT-Drucks. 16/2710, 42). Denn die vom Einbringenden neu erworbenen Geschäftsanteile repräsentieren auch dann den Wert der stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens, wenn dieses in Form eines Aufgelds zur Bareinlage in die Kapitalgesellschaft eingebracht worden ist.

► **Die gesellschaftsrechtlichen Regelungen stehen diesem Auslegungsergebnis nicht entgegen**

[31] Dass die gesellschaftsrechtlichen Sonderregeln für Sacheinlagen nach § 5 Abs. 4 GmbHG, wie z.B. die Pflicht zur Erstellung eines Sachgründungsberichts (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG), die Pflicht zur Erbringung vor der Anmeldung (§ 7 Abs. 3 GmbHG), die registergerichtliche Werthaltigkeitskontrolle (§ 9c Abs. 1 Satz 2 GmbHG) und die sog. Differenzhaftung des Einlegers (§ 9 GmbHG) nicht für Sacheinbringungen im Rahmen von Nebenleistungspflichten nach § 3 Abs. 2 GmbHG gelten, steht der Anwendung des § 20 UmwStG 1995 nicht entgegen. Denn diese Sonderregeln dienen ausschließlich der Gewährleistung der realen Aufbringung des Stammkapitals der GmbH im Interesse der Gesellschaftsgläubiger. Ein Bezug zu der geschilderten umwandlungssteuerrechtlichen Zielsetzung der §§ 20ff. UmwStG 1995 lässt sich daraus nicht ableiten.

► **Eine Anrufung des Großen Senats ist nicht erforderlich**

[32] ccc) Mit dieser Beurteilung weicht der Senat nicht i.S.v. § 11 Abs. 2 FGO von entscheidungserheblichen Rechtssätzen des Urteils des BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BFHE 163, 352 = BStBl. II 1991, 512 = FR 1991, 143 = FR 1991, 243 ab. Dort heißt es zwar u.a., § 20 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) – der im Wesentlichen mit § 20 UmwStG 1995 übereinstimmt – nehme mit seiner Legaldefinition der Sacheinlage auf die gleichlautenden Begriffe des Gesellschaftsrechts, insbesondere (auch) auf § 5 Abs. 4, § 56 Abs. 1 GmbHG, Bezug. Diese Aussage ist jedoch vor dem Hintergrund zu sehen, dass in dem Urteilsfall nur die Frage zu beantworten war, ob auch Einbringungen

in Form verdeckter Einlagen – d.h. solcher Einbringungen, die unentgeltlich in das Gesellschaftsvermögen geleistet worden sind – von § 20 UmwStG 1977 begünstigt sein können. Der Verweis auf die gesellschaftsrechtlichen Sacheinlagevorschriften sollte deshalb in diesem Zusammenhang ersichtlich nur verdeutlichen, dass für die von § 20 UmwStG 1977 begünstigte Einbringung jedenfalls eine Gegenleistung in Form der Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten erforderlich ist. Daraus kann deshalb nicht abgeleitet werden, § 20 UmwStG 1977/1995 könne auf Sacheinbringungen im Wege von Aufgeldern nicht anwendbar sein; zu dieser – dort nicht entscheidungserheblichen – Frage lässt sich dem BFH, BFHE 163, 352 = BStBl. II 1991, 512 keine Aussage entnehmen.

► **Diese Grundsätze finden gleichermaßen auf die Einbringung in die Z-GmbH Anwendung**

[33] 3. Aus der Übertragung der Kommanditanteile von der Y-GmbH auf die Z-GmbH vom 2.4.2001 ist ebenfalls kein Veräußerungsgewinn entstanden. Denn auch diese Einbringung ist im Rahmen eines Agios und deshalb für den Erwerb neuer Anteile erfolgt, so dass sie von § 20 UmwStG 1995 umfasst wird. – WK –

Wesentliche Beteiligung:

Anteilsveräußerung und Kaufpreisstundung

EStG § 11, § 17

1. Der Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung, unabhängig davon, dass der Kaufpreis gestundet wird.

2. Eine wahlweise Zuflussbesteuerung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG kommt nur in Betracht, wenn die wiederkehrenden Zahlungen Versorgungscharakter haben.

BFH, Urt. v. 20.7.2010 – IX R 45/09
(FG Saarland v. 13.8.2009 – 2 K 1326/05)

■ Sachverhalt:

[1] Der im Jahre 1947 geborene Kläger war alleiniger Gesellschafter der C-GmbH, deren Stammkapital 50000 DM betrug. Mit notariellem Vertrag vom 29. Dezember des Streitjahres 2000 übertrug der Kläger seine Anteile an der GmbH mit sofortiger Wirkung zum Kaufpreis von 500000 DM an die D S.A. in Luxemburg, deren alleinvertretungsberechtigter Verwaltungsrat er ist. Das Gewinnbezugsrecht sollte dem Käufer mit dem 30.12.2000, 0.00 Uhr, zustehen. Nach einer privatschriftlichen Zusatzvereinbarung vom 11.1.2001 sollte der Kaufpreis in jährlichen Raten i.H.v. 50000 DM gezahlt werden, erstmals am 3.1.2006. Im Hinblick darauf berücksichtigte das FA einen Veräußerungsgewinn von 450000 DM. Auf den Einspruch des Klägers zinst das FA den Veräußerungserlös ab und setzte die Einkommensteuer entsprechend herab. Der Klage des Klägers, mit der er beantragte, den Einkommensteuerbescheid 2000 dergestalt zu ändern, dass ein Veräußerungsgewinn nicht zu erfassen sei, da ein solcher erst ab 2006 zu besteuern wäre, gab das FG statt. Auf die Revision des FA hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

■ Aus den Entscheidungsgründen:

[10] Das FG hat auf der Grundlage seiner Feststellungen zu Unrecht eine Versteuerung des streitbefangenen Veräußerungsgewinns im Streitjahr abgelehnt.

► **Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S. des § 17 Abs. 1 EStG grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung, ...**

[11] 1. Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungskosten sind die durch die Veräußerung wirtschaftlich veranlassten Aufwendungen.

[12] a) Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, d.h. der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (BFH v. 7.3.1995 – VIII R 29/93, BFHE 178, 116 = BStBl. II 1995, 693; v. 2.4.2008 – IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658). Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalgesellschaftsanteilen setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Berechtigte alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte ausüben kann, also neben dem Gewinnbezugsrecht und der Teilhabe an Wertveränderungen der Anteile alle Verwaltungsrechte einschließlich des Stimmrechts (vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BFHE 210, 247 = BStBl. II 2005, 857 = FR 2006, 137).

► **... unabhängig davon, dass der Kaufpreis gestundet wird**

[13] b) Veräußerungspreis i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des – dinglichen – Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt; dazu gehört alles, was der Veräußerer aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält (BFH v. 7.3.1995 – VIII R 29/93, BFHE 178, 116 = BStBl. II 1995, 693). Der Veräußerungspreis ist grundsätzlich ohne Rücksicht darauf anzusetzen, ob die Veräußerung bedingt oder befristet ist oder ob der Kaufpreis gestundet ist (Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz. 168). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung des Veräußerungspreises ist grundsätzlich der des Vollzugs des Veräußerungsgeschäfts (Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz. 176); auf den Zufluss des Entgelts kommt es nicht an (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1658, m.w.N.).

► **Wahlweise Zuflussbesteuerung bei wiederkehrenden Zahlungen mit Versorgungscharakter**

[14] c) Wird eine Beteiligung i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis veräußert, so soll gemäß R 140 Abs. 7 EStR 1999 wie 2001 die Regelung in R 139 Abs. 11 EStR entsprechend gelten. Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen eine Leibrente, so kann er danach den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn sofort versteuern oder die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebs-einnahmen i.S.v. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG behandeln.

[15] Soweit damit Kaufpreistraten den Leibrenten gleichgestellt werden sollen, kann dies – unabhängig von der sachlichen Berechtigung des Wahlrechts überhaupt (für zwingende Sofortbesteuerung Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 17 EStG Rz. 163, S. E 86) – angesichts der dargelegten (s.o. b) – Grundsystematik der Entstehung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG jedenfalls nur für solche Fallgestaltungen gelten, in denen die Kaufpreistraten nach ihrem Versorgungscharakter einer Leibrente zumindest ähneln, es sich also nicht um eine bloße ratenweise Kaufpreisstundung handelt; die Ratenzahlung muss hierfür jedenfalls über einen mehr als zehn Jahre dauernden Zeitraum vereinbart sein

(so etwa Gosch in: Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 17 Rz. 77: „Raten mit Versorgungscharakter über einen mehr als zehn Jahre dauernden Zeitraum“).

[16] Der BFH hat ein Wahlrecht im dargelegten Sinne grundsätzlich anerkannt; seine Rechtsgrundlage findet dieses Wahlrecht in einer teleologischen Reduktion des (zwingenden) Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 EStG im Verhältnis zu § 24 Nr. 2 EStG und im Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (vgl. BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BFHE 141, 525 = BStBl. II 1984, 829 = FR 1985, 21 m.w.N.; v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630). Auf dieser Grundlage kommt ein Wahlrecht nach der Rechtsprechung insbesondere dann in Betracht, wenn langfristige wiederkehrende Bezüge vereinbart werden und diese entweder mit einem Wagnis behaftet sind oder hauptsächlich im Interesse des Veräußerers, um dessen Versorgung zu sichern, und nicht im Interesse des Erwerbers festgelegt werden (vgl. BFH, Urt. v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BFHE 68, 500 = BStBl. III 1959, 192; v. 12.6.1968 IV 254/62, BFHE 92, 561 = BStBl. II 1968, 653; in BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BFHE 141, 525 = BStBl. II 1984, 829 = FR 1985, 21).

[17] Übertragen auf den Regelungsbereich von § 17 EStG können Verhältnismäßigkeitsaspekte eine teleologische Reduktion von § 17 Abs. 2 EStG zugunsten einer fakultativen Zuflussbesteuerung aber jedenfalls dann nicht rechtfertigen, wenn sich aus einer Vereinbarung von wiederkehrenden Kaufpreiszahlungen nicht eindeutig deren Versorgungscharakter im Interesse des Anteilsveräußerers ergibt. Der Versorgungscharakter der Ratenzahlungen spiegelt sich dabei in der Antwort auf die Frage wieder, ob ein vollständiger oder teilweiser Ausfall der Forderung berücksichtigt werden könnte. So hat der BFH angenommen, dass dann, wenn ein Gesellschaftsanteil gegen abgekürzte Leibrente veräußert wird und sich der Steuerpflichtige für die Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns entscheidet, der Tod des Rentenberechtigten vor dem Ende der Laufzeit der Rente kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung darstellt (BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BFHE 190, 150 = BStBl. II 2000, 179 = FR 2000, 97 m. Anm. Kanzler). Kommt es aber bei einer ratenweisen Kaufpreiszahlung über einen langen Zeitraum (zum Teil) zu einem Ausfall der Kaufpreisforderung, ändert sich der steuerbare Veräußerungsgewinn nachträglich (Großer Senat des BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 = FR 1993, 848 = FR 1993, 845). Das erlaubt bei Ratenzahlungen eine Korrektur, wenn sie später zum Teil uneinbringlich werden (Eilers/R. Schmidt in HHR, a.a.O.). Insoweit unterscheiden sich diese von den wagnisbehafteten wiederkehrenden Bezügen, die an das Leben einer bestimmten Person gekoppelt sind; bei jenen führt die Realisierung des von Beginn an bewusst in Kauf genommenen Risikos (Tod des Rentenberechtigten) gerade nicht zu einer rückwirkenden Änderung.

► **Das FG muss dazu weitere Feststellungen treffen**

[18] 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen tragen die Feststellungen des FG die Annahme einer Versteuerung des gesamten Kaufpreises nach Zufluss nicht.

[19] a) Das FG hat schon nicht hinreichend festgestellt, ob nicht – was naheliegender ist – die Vereinbarung im Januar 2001 über die Ratenzahlung getroffen wurde, nachdem der Veräußerungsgewinn im Dezember des Streitjahres bereits entstanden und sofort zu versteuern war. Dass die Ergänzung des notariellen Vertrags vor der Kaufpreiszahlung getroffen wurde, ist unerheblich; sie erfolgte jedenfalls nach der sofortigen Fälligkeit des gesamten Kaufpreises, wie sie sich nach der notariellen Vereinbarung er-

gibt (§§ 271, 320 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Damit wurde ein entstandener und ggf. auch fälliger Kaufpreisanspruch nachträglich umgestaltet, nicht aber entstand der Kaufpreisanspruch mit der in der Ratenvereinbarung geregelten Fälligkeit.

[20] b) Nicht geprüft und deshalb hierzu auch keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen hat das FG weiter die Frage, ob die Zusatzvereinbarung den an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einem Gesellschafter und einer von ihm ggf. beherrschten Gesellschaft zu stellenden Anforderungen genügt, insbesondere, inwieweit die Zusatzvereinbarung dem Fremdvergleich standhält. Hiergegen spricht, dass der Kläger ggf. auf die sofortige Zahlung des gesamten Kaufpreises ohne Gegenleistung auf lange Frist verzichtet hat.

[21] c) Nicht auf hinreichenden Feststellungen beruht auch die Annahme des Versorgungscharakters der Ratenzahlung. Dass diese deshalb allein im Interesse des Klägers erfolgt sein soll, weil er als alleinvertretungsberechtigter Verwaltungsrat der Käuferin den entsprechenden Einfluss gehabt habe, erscheint schon nicht schlüssig, belegt aber jedenfalls nicht hinreichend den Versorgungscharakter.

– NL –

■ Kommentar:

Veräußerung gegen langfristige wiederkehrende Bezüge – Voraussetzungen einer Wahl zwischen Sofortbesteuerung als Veräußerungsgewinn und Zuflussbesteuerung als nachträgliche Betriebseinnahmen

Sowohl bei der im Besprechungsfall vorliegenden, im Rahmen des § 17 EStG relevanten Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als auch bei einer nach Maßgabe des § 16 EStG zu berücksichtigenden Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ist – wenn die Veräußerung gegen langfristige wiederkehrende Bezüge (z.B. bei Vereinbarung eines in Raten zu zahlenden Kaufpreises oder einer Leibrente) erfolgt – von der Verwaltung (z. Zt. R 16 Abs. 11 EStR 2008, H 16 Abs. 11, H 17 Abs. 7 EStH 2009, BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 1616/04, BStBl. I 2004, 1187 = FR 2004, 1026) und der höchstrichterlichen Rechtsprechung unter weiteren Voraussetzungen anerkannt, dass ausnahmsweise ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG bzw. nach den §§ 16, 34 EStG und der nicht tarifbegünstigten Zuflussbesteuerung der Bezüge als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 EStG) bestehen kann. Der IX. Senat des BFH unterscheidet – dabei u.a. auch anknüpfend an ältere Rechtsprechung des IV. Senats des BFH – zwei Fallgruppen, in denen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung ein solches Wahlrecht anzuerkennen sei. Zum einen sollen dies langfristige wiederkehrende Bezüge sein, die mit einem Wagnis behaftet sind, zum anderen („oder“) solche, die hauptsächlich im Interesse des Veräußerers festgelegt werden, um dessen Versorgung zu sichern. Nach dem Maßstab der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung kommt es indes allein darauf an, ob die langfristigen wiederkehrenden Bezüge mit einem Wagnis behaftet sind, welches das Risiko in sich birgt, dass der Veräußerer – mangels Möglichkeit einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns – einen Gewinn zu versteuern hat, den er tatsächlich niemals erzielt (vgl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BFHE 199, 198 = BStBl. II 2002, 532 = FR 2002, 887 m. Anm. Loose). Nur bei langfristigen Bezügen kann dieses Risiko in einer Weise zum Tragen kommen, dass eine Sofort-

besteuerung des Veräußerungsgewinns zu einem steuerlich unverhältnismäßigen Ergebnis führt. Dabei sind im Übrigen nicht sämtliche denkbaren Wagnisse zu berücksichtigen. Wagnisbehaftet in einem hier relevanten Sinne sind wiederkehrende Bezüge nur, wenn sie mit Risiken verbunden sind, die über die zeitlich gestreckte Umschichtung und die damit verbundene Gefahr einer Geldentwertung hinausgehen (vgl. BFH v. 18.3.2009 – I R 9/0, BFHE 225, 151 = BStBl. II 2010, 560 = FR 2009, 1116; unter Bezug auf das Nominalwertprinzip bereits BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653). Nicht zu berücksichtigen ist – worauf der IX. Senat des BFH in der Besprechungsentscheidung zutreffend hinweist – auch allein das Risiko des Ausfalls einer gestundeten bzw. ratenweise erfüllten Kaufpreisforderung, denn in dieser Situation kann es zu einer unverhältnismäßigen Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht kommen, weil der Gewinn nachträglich korrigiert werden darf (vgl. Großer Senat des BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 = FR 1993, 848 = FR 1993, 845). Ausgehend hiervon bilden Versorgungsfälle bei der Bestimmung der Voraussetzungen des genannten Wahlrechts keine eigene Fallgruppe, sondern lediglich einen Unterfall des Wagnisses. Dabei besteht das Wagnis in „Versorgungsfällen“ im vorzeitigen Versterben des begünstigten Veräußerers. Für die Bestimmung des Wahlrechts relevant ist das Risiko des vorzeitigen Todes nur bei langfristigen Versorgungsleistungen, denn nur dann wäre bei einer Sofortbesteuerung des Veräußerungsgewinns eine unverhältnismäßige Steuerbelastung zu befürchten. Für diesen Unterfall trifft dann immer noch die beispielhafte Aufzählung zu, dass als langfristige wiederkehrende Bezüge, die wagnisbehaftet sind (und demgemäß ein Wahlrecht begründen) Umsatz- und Gewinnbeteiligungsrenten, Leibrenten und „Zeitrenten, d.h. für eine kalendermäßig fest bestimmte Zeit eingeräumte Renten, falls sie für einen ungewöhnlich langen, nicht mehr überschaubaren Zeitraum bedungen sind“ zu werten sind (vgl. BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BFHE 141, 525 = BStBl. II 1984, 829). Bei der Veräußerung gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis „zur Verschaffung einer Versorgung“ (vgl. BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 1616/04, BStBl. I 2004, 1187 = FR 2004, 1026) sollte jedenfalls klar herausgestellt werden, dass – bei entsprechend langer Laufzeit der Bezüge – das Risiko des vorzeitigen Todes des Veräußerers nach der konkreten Vereinbarung eine derart gewichtige Rolle spielen muss, dass es nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung die Einräumung eines Wahlrechts rechtfertigt. Der vom BFH im Besprechungsfall seiner Entscheidung vorangestellte zweite Leitsatz stellt hingegen allein auf den „Versorgungscharakter“ der wiederkehrenden Zahlungen ab und könnte deshalb Anlass zu Missverständnissen geben.

RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode, München

Vorweggenommene Erbfolge:

Umschichtungen im Rahmen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen

EStG 2001/2002 § 10 Abs. 1 Nr. 1a

1. Werden wesentliche Teile einer übertragenen Sachgesamtheit nach der Vermögensübergabe veräußert, ist anhand einer neuen Ertragsprognose zu prüfen, ob die Versorgungsleistungen weiterhin von den Nettoerträgen des verbleibenden Vermögens gedeckt werden.

2. Wird ertragloses in ertragbringendes Vermögen in Absprache mit dem Übergeber umgeschichtet, kann der durchschnittliche jährliche Ertrag des erworbenen Vermögens ab der Umschichtung aus den Erträgen des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre ermittelt werden. Dies gilt auch, wenn erstmals im zweiten Jahr nach der Umschichtung ein Ertrag erwirtschaftet wird und daher feststeht, dass im Umschichtungs- und im ersten Folgejahr die Versorgungsleistungen aus der Vermögenssubstanz gezahlt worden sind.

3. Die Umschichtung von ertragbringendem in anderes ertragbringendes Vermögen nach der Vermögensübergabe ist zulässig. Sie setzt weder eine Gestattung im Übergabevertrag noch eine gesonderte Abrede mit dem Übergeber anlässlich der Umschichtung voraus. Der durchschnittliche jährliche Ertrag des Reinvestitionsguts ist grundsätzlich aus den Erträgen des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre zu ermitteln.

4. Zu den der Art nach ertragbringenden Wirtschaftseinheiten gehört nicht Wohneigentum, das einem Angehörigen unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

5. Bei einer Umschichtung bleibt es bei dem Grundsatz, dass Versorgungsleistungen insgesamt nur unter der Voraussetzung als Sonderausgaben abziehbar sind, dass der Ertrag des übergebenen bzw. umgeschichteten Vermögens die Leistungen abdeckt.

BFH, Urt. v. 17.3.2010 – X R 38/06

(FG Düsseldorf v. 12.10.2005 – 7 K 6939/04 E, EFG 2007, 253)

Kapitaleinkünfte:

Zufluss von Kapitaleinnahmen aus Schneeballsystemen

ESTG §§ 8 Abs. 1, 11 Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 1 Nr. 7, 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

1. Gutschriften aus Schneeballsystemen führen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen, wenn der Betreiber des Schneeballsystems bei entsprechendem Verlangen des Anlegers zur Auszahlung der gutgeschriebenen Beträge leistungsbereit und leistungsfähig gewesen wäre.

2. An der Leistungsbereitschaft des Betreibers des Schneeballsystems kann es fehlen, wenn er auf einen Auszahlungswunsch des Anlegers hin eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über anderweitige Zahlungsmodalitäten verhandelt.

BFH, Urt. v. 16.3.2010 – VIII R 4/07

(FG Saarland v. 6.12.2006 – 1 K 165/03)

■ Sachverhalt:

[1] Der Kläger sowie die Revisionskläger zu 2. und 3. sind der Ehemann und die Rechtsnachfolger der während des Revisionsverfahrens verstorbenen Ehefrau des Klägers zu 1. (Ehefrau). Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute ließen sich bei der Vermögensanlage von dem Bankkaufmann C (C), Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (GmbH), den sie seit Ende der 60er Jahre persönlich kannten, beraten. Die GmbH vertrieb Finanzprodukte. Von 1992 bis 1999 wurden über 40 Anleger mit einem Anlagekapital von über 6 Mio. DM geworben. Das Anlagekapital wurde über fremde Dritte angelegt, wobei erhebliche Summen veruntreut wurden. Die Anleger wurden über die Verluste nicht informiert. Im Jahr 1992 schlossen der Kläger und seine Ehefrau mit C zwei Verträge über die Anlage von 160 000 DM und 90 000 DM.

Bis April 1994 überwies sie 230 000 DM an C. Nach den Verträgen beabsichtigten der Kläger und seine Ehefrau, eine Kapitalanlage zu tätigen, die von der GmbH vermittelt werden sollte. Das Kapital wurde C für 5 Jahre zur Verfügung gestellt. Die Anlage sollte gepoolt werden. Deshalb verzichteten der Kläger und seine Ehefrau unwiderruflich auf eine vorzeitige Rückzahlung des Anlagebetrages. Für seine Tätigkeit sollte C eine Vergütung von 5 % des Anlageertrages erhalten. Eine Anlage zu den Verträgen sah vor, dass C als „Anleger“ einen bestimmten Geldbetrag („Anlagekapital“) bei noch nicht benannten „Partnern“ anlegen sollte. Das Anlagekapital sollte durch Bankgarantie abgesichert und möglichst mit 12 % p.a. verzinst werden. Zudem sollte ein „Bonus“ von weiteren 12 % gezahlt werden.

[4] C schickte dem Kläger und seiner Ehefrau im Jahr 1992 eine erste Jahresabrechnung ihrer Kapitalanlage und erläuterte das Vorgehen wie folgt:

[5] „Der auf dem **Firmenbogen** der abrechnenden Gesellschaft gedruckte Auszug ist Ihr **offizieller** Beleg.“

Ohne Firmenbogen ausgedruckte Blätter sind **nur zu Ihrer persönlichen Information** bestimmt. (...)“ (Hervorhebung im Original)

[6] Mit Schreiben vom 7.1.1994 erhielten der Kläger und seine Ehefrau eine Abrechnung per 31.12.1993, und auch in der Folgezeit erteilte C ihnen über Ertrags- und Bonusgutschriften auf ihrem Sonderkonto „offizielle“ Abrechnungen (mit Firmenkopf der GK, einer in Liechtenstein ansässigen Briefkastengesellschaft) und „inoffizielle“ Abrechnungen (ohne Firmenkopf der GK – mit dem Stempelaufdruck „nur zur persönlichen Information“). Bei C fand die Steuerfahndung später Blanko-Briefpapier mit dem Firmenkopf der GK. Auszahlungen i.H.v. insgesamt 195 189,95 DM erfolgten auf zwei Konten, die der Kläger und seine Ehefrau bei der SK-Bank (SK) in der Schweiz errichtet hatten. Ein Konto war als „Kontokorrent“ bezeichnet. Das andere Konto errichteten sie als „Kontokorrent Rubrik Separat“. Ab September 1994 wurden in zunehmender Zahl auf dem Konto bei der GK als Ertrag ausgewiesene Beträge nicht mehr auf die Konten bei der SK überwiesen, sondern als zusätzliches Anlagekapital dem Kläger und seiner Ehefrau direkt wieder gutgeschrieben. Von September 1994 bis Ende 1997 schrieb C dem Kläger und seiner Ehefrau insgesamt 176 960 DM gut. Der Kläger und seine Ehefrau hatten der Verrechnung jeweils vorher zugestimmt. C überwies an den Kläger und seine Ehefrau am 6.6.1997 letztmalig Beträge auf die Konten bei der SK und schickte ihnen am 22.12.1997 einen Scheck über 10 000 DM als Kapitalrückzahlung. Der Insolvenzantrag über sein Vermögen wurde im Jahr 2000 gestellt. Insgesamt leistete C in den Streitjahren (1992 bis 1997) Zahlungen über 3,7 Mio. DM an die Anleger.

[10] In ihren Einkommensteuererklärungen 1992 bis 1997 erklärten der Kläger und seine Ehefrau aus den vorgenannten Vorgängen als Einnahmen aus Kapitalvermögen nur die Beträge, für die eine „offizielle“ Abrechnung erstellt worden war (insgesamt 51 208,50 DM). Soweit die offizielle Abrechnung eine Gutschrift bei der GK mit Wertstellung 31. Dezember vorsah, ordneten der Kläger und seine Ehefrau die Beträge dem ausgewiesenen Jahr zu. Die tatsächliche Auszahlung auf die Schweizer Konten erfolgte regelmäßig Mitte/Ende Januar des Folgejahres. Die auf das als „Kontokorrent Rubrik Separat“ bezeichnete Konto überwiesenen Beträge von insgesamt 143 981,45 DM, davon 22 553,50 DM im Jahr 1992 und 72 079,95 DM im Jahr 1993, deklarierten sie nicht.

[11] Bei der Einkommensteuerveranlagung folgte das FA zunächst den Angaben des Klägers und seiner Ehefrau. In

den Änderungsbescheiden vom 27.6.2002 für die Einkommensteuer 1992 bis 1997 erfasste das FA indes zusätzlich sowohl die in den einzelnen Streitjahren überwiesenen, aber nicht erklärten Beträge, als auch die lediglich gutgeschriebenen und wiederangelegten Erträge (insgesamt 372 149,95 DM) als Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es wies darauf hin, dass wegen Steuerhinterziehung des Klägers und seiner Ehefrau auch für die Streitjahre 1992 und 1993 eine Änderung möglich sei, da die Verjährungsfrist zehn Jahre betrage. Das FG gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage hinsichtlich der einbehaltenen und wiederangelegten Beträge i.H.v. 176 960 DM statt und wies die Klage im Übrigen ab. Auf die Revisionen des FA, des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. hat der BFH das Urteil des FG teilweise aufgehoben.

■ Aus den Entscheidungsgründen:

[19] Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung ist für die Streitjahre 1994 bis 1997 aufzuheben. Soweit die Streitjahre 1995 bis 1997 betroffen sind, ist das Verfahren zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Klage wird abgewiesen, soweit sie das Streitjahr 1994 betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die die Streitjahre 1992 und 1993 betreffende Revision des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

▶ Die Revision des FA ist begründet

[20] 1. Die Revision des FA ist begründet. Zu Unrecht hat das FG die Steuerbarkeit der Gutschriften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG für das Streitjahr 1994 verneint; hinsichtlich der Streitjahre 1995 bis 1997 reichen die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG für die Beurteilung nicht aus, ob dem Kläger und seiner Ehefrau die jeweils gutgeschriebenen Beträge auch tatsächlich zugeflossen sind.

▶ Einkunftstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG

[21] a) § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zählt zu den Einkünften aus Kapitalvermögen alle Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art.

[22] aa) Wird Kapital gegen Entgelt überlassen, so ist der Einkunftstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfüllt. Anzusetzen sind alle Entgelte, die für eine Kapitalüberlassung im weitesten Sinne zugeflossen sind. Es handelt sich entweder originär um Zinsen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder zumindest um Entgelt i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, d.h. eine Vermögensmehrung, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalnutzung ist (BFH v. 6.4.1993 – VIII R 68/90, BFHE 172, 25 = BStBl. II 1993, 825 = FR 1993, 782; v. 14.12.2004 – VIII R 5/02, BFHE 209, 423 = BStBl. II 2005, 739 = FR 2005, 1157; v. 14.12.2004 – VIII R 81/03, BFHE 209, 438 = BStBl. II 2005, 746 = FR 2005, 1153).

▶ Die Gutschriften aus dem „Schneeballsystemen“ fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, ...

[23] bb) Für die Zuordnung der zugeflossenen Beträge zu den Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist ohne Belang, ob die Beträge tatsächlich erwirtschaftet waren und ob die Anleger einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch besaßen (vgl. BFH v. 22.7.1997 – VIII R 13/96, BFHE 184, 46 = BStBl. II 1997, 767 = FR 1997, 949 unter II.2.c bb der Gründe zu § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Auch wenn Kapital zum Aufbau oder Erhalt eines „Schneeballsystems“ verwendet wird und dem Anleger aus dem Kapital anderer getäuschter Anleger (oder gar

aus dem eigenen Kapital des Anlegers) eine „Scheinrendite“ gezahlt wird, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (BFH v. 14.12.2004 – VIII R 5/02, BStBl. II 2005, 739 = FR 2005, 1157; v. 14.12.2004 – VIII R 81/03, BStBl. II 2005, 746 = FR 2005, 1153).

[24] cc) Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die in den Streitjahren auf die Konten des Klägers und seiner Ehefrau bei der SK überwiesenen Erträge i.H.v. insgesamt 195 189,95 DM (davon 27 920 DM im Jahr 1992 und 83 639,95 DM im Jahr 1993) Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG sind und nicht etwa nicht steuerbare Kapitalrückzahlungen bilden. Dem Schuldner steht zivilrechtlich ein Leistungsbestimmungsrecht zu (§ 366 Abs. 1 BGB). Dieses Bestimmungsrecht hatte C ausgeübt, indem er die überwiesenen Beträge ausdrücklich als Bonus und Ertrag bezeichnete. Dass der Kläger und seine Ehefrau dies auch so verstanden haben, ergibt sich aus ihren Steuererklärungen.

[25] dd) Dem Kläger und seiner Ehefrau waren die Anlageaktivitäten des C nicht aufgrund eines Treuhandverhältnisses unmittelbar zuzurechnen. Der in den Vereinbarungen verwendete Begriff „Treuhandvereinbarung“ ändert daran nichts. Die Voraussetzungen eines steuerrechtlich beachtlichen Treuhandverhältnisses lagen nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG nicht vor.

▶ ... fraglich ist aber, ob die Einnahmen zugeflossen sind

[26] b) Fraglich ist indes der Zufluss der Kapitaleinnahmen gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

▶ Voraussetzung ist, dass der Schuldner der Erträge leistungsbereit und leistungsfähig ist

[27] aa) Rechtsfehlerhaft hat das FG die gutgeschriebenen und wiederangelegten (Schein-)Renditen (insgesamt 176 960 DM) nicht als Kapitaleinnahmen beurteilt. Der Senat hält daran fest, dass auch Gutschriften über wieder angelegte Renditen in Schneeballsystemen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG führen (vgl. BFH v. 14.12.2004 – VIII R 5/02, BStBl. II 2005, 739 = FR 2005, 1157; v. 14.12.2004 – VIII R 81/03, BStBl. II 2005, 746 = FR 2005, 1153; v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BFHE 223, 166 = BStBl. II 2009, 190 = FR 2009, 487 – Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: Beschluss des BVerfG v. 9.7.2009 2 BvR 2525/08), solange der Schuldner der Erträge leistungsbereit und leistungsfähig ist.

[28] Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) i.S.v. § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten kann einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuld zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht. Allerdings muss der Gläubiger in der Lage sein, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BFHE 140, 542 = FR 1984, 401 = BStBl. II 1984, 480; v. 30.10.2001 – VIII R 15/01, BFHE 197, 126 = BStBl. II 2002, 138 = FR 2002, 288 m. Anm. Kempermann; v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643). Ein Zufluss kann durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger bewirkt werden, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll. Von einem Zufluss des aufgrund der Altforderung geschuldeten Betrags i.S.v. § 11 Abs. 1 EStG kann in derartigen Fällen der Schuldumwandlung (Novation) nach der Rechtspre-

chung des BFH allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers (Steuerpflichtigen) über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht. Für die Beantwortung der Frage, ob dies zutrifft, kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, in wessen Interesse die Novation lag. Lag sie im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers, indiziert dies dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung (vgl. zuletzt BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190, = FR 2009, 487 m.w.N.). Bleibt die Schuld hingegen im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen trotz Novation lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor. Dem Gläubiger, dem eher an einer Auszahlung gelegen wäre, ist nichts zugeflossen (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BFHE 140, 542 = FR 1984, 401 = BStBl. II 1984, 480, unter 2.c der Gründe).

[29] Voraussetzung für den Zufluss ist schließlich die Möglichkeit, von der objektiven Bereicherung Kenntnis zu nehmen (Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 11 Rz. 12, 30 „Gutschrift“). Diese Möglichkeit kann auch auf ständiger Übung beruhen (Birk/Kister in HHR, § 11 EStG Rz. 52, m.w.N.). Soweit eine Novation zum 1.1. des Folgejahres erfolgt, erweist sich die damit verbundene Zinsvereinbarung als Disposition über eine erwirtschaftete Einnahme (vgl. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 11 Rz B 55).

► **Entscheidend ist, ob der Stpfl. eine Auszahlung hätte erreichen können**

[30] bb) Die Auffassung des FG, der BFH habe seine Beurteilung in dem sog. „Ambros“-Urt. v. 10.7.2001 (BFH v. 10.7.2001 – VIII R 35/00, BFHE 196, 112 = BStBl. II 2001, 646 = FR 2001, 958) „aufgeweicht“, trifft nicht zu. Auch im zitierten Urteil (unter II.2.a der Gründe) begründet der Senat den Zufluss von Scheinrenditen mit der vorstehenden Prüfungsfolge. Einnahmen sind danach i.S.v. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG dem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald dieser über sie wirtschaftlich verfügen kann.

[31] Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige in seinem konkreten Fall eine Auszahlung hätte erreichen können. Auf eine hypothetische Zahlung an alle Anleger kann nicht abgestellt werden (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz. 207; zum Zufluss bei hoher Renditeerwartung vgl. Blümich/Glenk, § 11 EStG Rz. 56). Erst bei Verfügung über eine objektiv wertlose Forderung scheidet ein Zufluss definitiv aus (BFH v. 21.7.1987 – VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224). Dies ist mangels anderer Anhaltspunkte im Regelfall zu verneinen, so lange ein Antrag auf Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners noch nicht gestellt wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190 = FR 2009, 487 m.w.N.).

► **Im Streitfall waren auch die Gutschriften auf dem „inoffiziellen“ Sonderkonto einzubeziehen**

[32] cc) Zu Unrecht hat das FG die Gutschrift auf dem „inoffiziellen“ Sonderkonto außer Acht gelassen, weil es bei einer Briefkastengesellschaft geführt wurde und C insgesamt ein „unseriöses Anlagensystem“ entwickelt habe, das dem Vergleich mit „redlichen“ Banken und „nach den ordnungsgemäßen Regeln des Kreditgewerbes“ arbeitenden Instituten nicht standhalte.

[33] Bereits nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.d.F. vom 25.2.1992 zählten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ausdrücklich alle Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art. Die Zinsen aus Einlagen und Guthaben bei Kreditinstituten

wurden lediglich beispielhaft genannt. In den späteren Gesetzesfassungen fehlt dann jeder Verweis auf Kreditinstitute. Damit bezweckt das Gesetz ersichtlich, nicht nur die Zinsen zu besteuern, die von Kreditinstituten, die dem Kreditwesengesetz unterliegen, ausgezahlt werden, sondern alle Erträge aus Kapitalvermögen, und zwar unabhängig von der Art des jeweiligen Anlagensystems.

► **Dass Schneeballsysteme zusammenbrechen, steht dem Zufluss beim einzelnen Anleger nicht entgegen**

[34] dd) Dem Argument des FG, bei Scheinerträgen werde das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Erfolges nur vorgespiegelt, es dürften letztlich nur tatsächliche Vermögensmehrungen in Form von Auszahlungen besteuert werden und ein Zufluss sei erst zu bejahen, wenn der Empfänger das Geld tatsächlich in dem Sinne besitze, dass er hiervon selbst Zahlungen bestreiten könne, vermag der Senat nicht zu folgen (vgl. vorstehend unter II.1.b aa und bb, sowie zuletzt BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190 = FR 2009, 487 m.w.N.; ebenso HHR/Birk/Kister, § 11 EStG Rz. 53; a.A. Marx, FR 2009, 515).

[35] Daran ändert auch eine Diskrepanz zwischen den tatsächlich zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln und den tatsächlich bestehenden Forderungen nichts. Daraus lässt sich für die Frage des Zuflusses von Erträgen jedenfalls so lange nichts herleiten, wie das Schneeballsystem als solches funktioniert, d.h. die Auszahlungsverlangen der Anleger ohne Einschränkung bedient werden. Dass Schneeballsysteme zusammenbrechen, wenn alle Anleger gleichzeitig die Rückzahlung ihrer Gelder verlangen, sagt über den Abfluss bzw. Zufluss beim Einzelnen Anleger nichts aus (vgl. schon BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190 = FR 2009, 487).

► **Die Zuflussvoraussetzungen sind im Zeitpunkt der erstmaligen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu beurteilen**

[36] ee) Die Zuflussvoraussetzungen sind an Hand aller tatsächlichen Umstände des Einzelfalles zu prüfen. Zu Unrecht will das FG für diese Beurteilung auf den Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung abstellen. Entscheidend ist die Sicht des Leistungsempfängers/Kapitalanlegers in dem Zeitpunkt, in dem er erstmals aus seiner Sicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahme erlangt (vgl. BFH v. 14.12.2004 – VIII R 5/02, BStBl. II 2005, 739 = FR 2005, 1157; v. 14.12.2004 – VIII R 81/03, BStBl. II 2005, 746 = FR 2005, 1153; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 20 Rz. 207).

► **Das FG muss zum Zufluss weitere Feststellungen treffen**

[37] c) Da das FG seiner Entscheidung eine abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, ist die Vorentscheidung für die Streitjahre 1994 bis 1997 aufzuheben. Die Sache ist nur zum Teil spruchreif. Nach den vorstehenden Maßstäben ist ein Zufluss der gutgeschriebenen und wiederangelegten Beträge im Streitjahr 1994 zu bejahen. Für die Streitjahre 1995 bis 1997 fehlt es hingegen an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen.

► **Streitjahr 1994**

[38] aa) Dem Kläger und seiner Ehefrau wurden 1994 Ertrags- und Bonusabrechnungen mitgeteilt und gutgeschrieben. Zu Unrecht meinen der Kläger und die Revisionskläger zu 2. und 3., eine Gutschrift bei der GK sei keine Gutschrift auf einem Konto des Verpflichteten C. Damit verkennen sie, dass es sich nach den Feststellungen des FG bei der GK um eine Briefkastengesellschaft ohne

eigene Geschäftstätigkeit handelte. Die Abrechnungen, die der Kläger und seine Ehefrau erhielten, betrafen ihre Kapitalanlage bei C. C hatte den Kläger und seine Ehefrau auf eine abrechnende Gesellschaft hingewiesen und mit dem Konto, das er als „bei GK geführt“ bezeichnete, unmissverständlich eine Trennung der geschuldeten Beträge von seinem übrigen Vermögen vorgenommen. Gutschriften auf einem solchen gesondert geführten Konto begründen den Zufluss (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BFHE 140, 542 = FR 1984, 401 = BStBl. II 1984, 480; in BFHE 197, 126 = BStBl. II 2002, 138). Zwischen C und dem Kläger und seiner Ehefrau bestand ferner eine jahrzehntelange Geschäftsbeziehung. Daher gingen der Kläger und seine Ehefrau auch von der Leistungsbereitschaft des C aus. 1994 kam C allen Auszahlungsverlangen nach, und im Schriftverkehr zwischen C und dem Kläger und seiner Ehefrau ist von Problemen und Zahlungsschwierigkeiten nicht die Rede. Zudem versprach C für den Fall der Reinvestition eine hohe Rendite. Wenn sich der Kläger und seine Ehefrau angesichts dieser Umstände in Ausübung ihrer Dispositionsbefugnis über die gutgeschriebenen und fälligen Geldbeträge dafür entschieden, auf die sofortige Auszahlung/Überweisung von insgesamt 40 000 DM zu verzichten und die Beträge stattdessen zur ertragbringenden Wiederanlage zu verwenden, stellt dies einen Zufluss i.S.v. § 11 Abs. 1 EStG dar. In der Wahl einer solchen Wiederanlage liegt zivilrechtlich eine Novation. Die Wiederanlage erfolgte für einen Betrag von 20 000 DM zum 1.9.1994 und Ende 1994 für weitere 20 000 DM „mit Wirkung vom“ 1.1.1995. Ohne Belang ist dabei, dass der Kläger und seine Ehefrau diese Wahl nicht getroffen hätten, wenn ihnen die tatsächlichen Verluste bekannt gewesen wären. Hierbei handelt es sich um einen für die steuerrechtliche Wertung unbeachtlichen Motivirrtum (vgl. BFH v. 28.10.2008 – VIII R 36/04, BStBl. II 2009, 190 = FR 2009, 487 m.w.N.).

▶ Streitjahre 1995 bis 1997

[39] bb) Für die Streitjahre 1995 bis 1997 reichen die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen indes nicht aus, um den Zufluss zu beurteilen. Die Vorentscheidung hat die Frage des Zahlungswillens ausdrücklich offengelassen, da es nach der Rechtsauffassung des FG ausschließlich auf die tatsächliche Auszahlung auf die Schweizer Konten ankam. Der Klägervertreter hatte jedoch in der mündlichen Verhandlung am 6.12.2006 schriftsätzlich vorgebracht und Beweis angeboten, dass der Kläger und seine Ehefrau sich 1995 wegen eines größeren Geldbedarfes an C mit der Bitte um Geldauszahlung gewandt hätten. Sie hätten am 20.12.1995 mit C über diese Frage verhandelt. C habe Zahlungen abgelehnt.

[40] Wie oben dargelegt, kann bei einer Novation ein Zufluss i.S.v. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann angenommen werden, wenn die Gläubiger (hier: der Kläger und seine Ehefrau) tatsächlich in der Lage gewesen wären, den Leistungserfolg in Gestalt der Vereinnahmung des gutgeschriebenen Betrages ohne weiteres Zutun des leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbei zu führen.

[41] Ob und zu welchen Zeitpunkten der Kläger und seine Ehefrau dies hätten erreichen können, hat das FG nicht festgestellt; im zweiten Rechtszug wird es dies anhand der gesamten Umstände des Einzelfalles ermitteln und beurteilen müssen. Für die Streitjahre ab 1995 fehlen ausreichende Feststellungen zur Leistungsbereitschaft des C. Dabei wird neben dem Beweisangebot auch der gesamte Schriftverkehr zu berücksichtigen sein, der jedenfalls teilweise Zweifel an der Leistungsbereitschaft des C aufkom-

men lassen kann. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass C dem Kläger und seiner Ehefrau in den Folgejahren eine positive Kapitalentwicklung mitgeteilt hat und es daher möglicherweise zu untersuchen ist, ob C wieder leistungsbereit wurde.

[42] Sollte die Leistungsbereitschaft des C nicht festzustellen sein, gingen nicht behebbare Zweifel insoweit zu Lasten des FA, weil es sich um ein steuerbegründendes Sachverhaltselement handelt.

▶ Die Revision des Klägers und der Revisionskläger ist unbegründet

[43] 2. Die Revision des Klägers und der Revisionskläger zu 2. und 3. ist unbegründet. Sie betrifft die auf das Konto „Kontokorrent Rubrik Separat“ überwiesenen Beträge von 22 553,50 DM im Jahr 1992 und 72 079,95 DM im Jahr 1993, die der Kläger und seine Ehefrau in den Steuererklärungen nicht deklariert hatten.

[45] a) Die erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft und nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht gem. § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab.

▶ Kein Verstoß gegen das Gebot rechtlichen Gehörs

[46] b) Ein Verstoß gegen das rechtliche Gehör gem. § 119 Nr. 3 FGO ist ebenfalls nicht gegeben. Ein solcher liegt nicht darin, dass das FG den Kläger und seine Ehefrau nicht persönlich zur Steuerhinterziehungsabsicht befragt hat. Das FG ist nach § 80 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verpflichtet, den anwaltlich ordnungsgemäß vertretenen Kläger persönlich zum Termin zur mündlichen Verhandlung zu laden (BFH v. 5.12.2006 – VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490; v. 14.6.2006 – VIII B 153/05, juris). Dem Klägervertreter war es unbenommen, eine persönliche Anhörung des Klägers herbeizuführen oder eine Beteiligtenvernehmung nach § 450 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 82 FGO zu beantragen (BFH v. 25.9.2003 – XI B 11/01, BFH/NV 2004, 77).

[47] Soweit das FG in den Entscheidungsgründen nicht auf das Vorliegen eines Verbotsirrtums eingegangen ist, bedeutet das nicht, dass es das entsprechende Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen und erwogen hat. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist das Gericht nach Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen in der Begründung seiner Entscheidung ausdrücklich zu befassen (Entscheidungen des BVerfG v. 27.5.1970 – 2 BvR 578/69, BVerfGE 28, 378; v. 15.4.1980 – 2 BvR 827/79, BVerfGE 54, 86). Vielmehr ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Gericht das von ihm entgegengenommene Vorbringen eines Beteiligten tatsächlich auch zur Kenntnis genommen und in Erwägung gezogen hat (BVerfG v. 15.4.1980 – 1 BvR 1365/78, BVerfGE 54, 43). Anders ist die Situation nur, wenn besondere Umstände des konkreten Falls auf einen solchen Verstoß hindeuten (ständige Rechtsprechung, BFH v. 5.10.1999 – VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235). Das ist hier nicht der Fall.

[48] Auf die Auskunft des C, es handle sich um steuerfreie Einnahmen, konnten der Kläger und seine Ehefrau schon deshalb nicht vertrauen, weil früher bereits gegen sie im Zusammenhang mit Geschäften des C wegen Steuerhinterziehung ermittelt worden war und sie sich daher auf die Richtigkeit der von C vorgenommenen steuerrechtlichen Beurteilung nicht verlassen konnten.

▶ Die Feststellungen des FG zum Zufluss der Beträge und zur Steuerhinterziehung sind nicht zu beanstanden

[49] c) Wie oben dargelegt, hat das FG zu Recht einen Zufluss der auf die Konten des Klägers und seiner Ehefrau bei

der SK überwiesenen Beträge angenommen. Das FG hat auch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise für die auf die nicht erklärten Einzahlungen auf das Konto „Kontokorrent Rubrik Separat“ entstandenen Steuern eine auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zugrunde gelegt. Das FG hat seine Würdigung, der Kläger und seine Ehefrau hätten diese Beträge bewusst der Steuerpflicht entziehen wollen, darauf gestützt, dass sich der Kläger und seine Ehefrau auf die Konstruktion von „offiziellen“ und „inoffiziellen“ Mitteilungen sowie auf ein Konto für erklärte und ein Konto für nicht erklärte Einnahmen eingelassen hätten. Diese Schlussfolgerung ist möglich und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). – NL –

■ Kommentar:

Mit der Besprechungsentscheidung bestätigt der VII. Senat des BFH einerseits seine langjährige, mit den sog. Ambros-Fällen 2001 begonnene Rechtsprechung zur Besteuerung sog. Scheinrenditen¹, andererseits grenzt er aber die Annahme eines Zuflusses von Kapitalerträgen bei betrügerischen Anlagegeschäften ein.

Grundsätzlich gilt weiterhin: Ein Zufluss von Kapitalerträgen ist immer dann anzunehmen, wenn die Zinserträge oder ähnliche Entgelte fällig und der Kapitalanleger zumindest wirtschaftlich über sie verfügen kann. Dieses „verfügen“ kann auch im Vorhinein, also bereits vor Fälligkeit der Erträge geschehen. Auf die Frage, woraus der Schuldner der Kapitalerträge die von ihm als Zinsertrag bestimmten Zahlungen oder Gutschriften entnimmt, geht der Senat zu recht nicht ein. Für den Anleger als Empfänger und Steuerpflichtigen einer Zinszahlung (Gutschrift) spielt es deshalb keine Rolle, ob die entsprechenden Beträge aus den Einzahlungen anderer Anleger oder gar aus seinen eigenen, weiteren Einzahlungen stammen. Der Senat hat deshalb dazu keine ergänzende Sachaufklärung von der Vorinstanz verlangt. Diese Grundsätze gelten auch für die Investmentanlage und kommen im Investmentsteuergesetz (InvStG) deutlicher zum Ausdruck als im EStG. In § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG ist bestimmt, dass die dem Investmentanleger tatsächlich gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge (Ausschüttungen) zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören. Diese Ausschüttungen werden in § 1 Abs. 3 Satz 2 und 3 InvStG unterteilt in ausgeschüttete Erträge und ausschüttungsgleiche Erträge (thesaurierte, d.h. auf Grund einer Vorausverfügung des Investmentanlegers von der Investmentgesellschaft wieder angelegte Erträge). Allerdings wird für diese Art von Erträgen der Zuflussbestand fingiert. Er tritt am Ende des Geschäftsjahres, in dem sie von der Investmentgesellschaft vereinnahmt sind, ein (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG).

Mit der in der Literatur erhobenen Kritik gegen die Besteuerung sog. Scheinrenditen, beispielsweise von Marx, FR 2009, 515, der darin eine eklatante Abweichung vom wirtschaftlichen Ergebnis des Engagements sieht, die zudem nicht im Einklang mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stehe, setzt sich der Senat nicht weiter auseinander, sondern verweist auf seine mittlerweile als feststehend zu bezeichnende Rechtsprechung.

Gleichwohl muss aus der Entscheidung eine gewisse Eingrenzung im Hinblick auf die Bedeutung der Leistungsbereitschaft des Schuldners der Erträge hergeleitet werden. Die beschriebenen Grundsätze gelten uneingeschränkt, solange der Schuldner dem Auszahlungsverlangen des konkreten Anlegers entspricht.

Unmaßgeblich ist, ob er dem Auszahlungsverlangen aller Anleger entspricht bzw. entsprechen könnte. Erst dann, wenn eine Zinsforderung objektiv wertlos ist, kann nicht von einem Zufluss der Erträge ausgegangen werden. Aber auch dann, wenn die Leistungsbereitschaft des Schuldners nur vorgespiegelt wird, wenn er tatsächlich nicht leistungsbereit und leistungswillig ist, entfallen der Zufluss und eine Besteuerung der gutgeschriebenen Erträge. Zu diesem subjektiven Element hatte die Vorinstanz keine ausreichenden Feststellungen getroffen, weshalb die Rechtssache an das FG zurückverwiesen wurde. Für die Praxis lässt sich daran zweifeln, wie Anleger dem Gericht die Leistungsunwilligkeit des Schuldners der Erträge werden glaubhaft machen oder beweisen können. Ob dies gelingt, wird ganz entschieden vom jeweiligen Einzelfall abhängen. Im Streitfall sah der Senat in der Weigerung des Schuldners, auch auf ausdrückliche Anforderung, einen höheren Geldbetrag auszuzahlen, Anhaltspunkte dafür, dass es mit der Leistungsbereitschaft und Leistungsfähigkeit des Schuldners wohl nicht zum Besten gestanden habe. Wird es den Klägern gelingen, die Vorinstanz anhand des Schriftverkehrs oder durch Aussagen des Schuldners von der fehlenden Leistungsbereitschaft zu überzeugen, muss der Zufluss verneint und eine Besteuerung der Scheinrenditen abgelehnt werden.

Vors. RiFG Prof. Dr. Friedrich E. Harenberg,
Hannover

Rentenbesteuerung:

Sog. Öffnungsklausel nicht für Beamten-Versorgungsanwartschaften

EStG 2005 § 22 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa und bb; GG Art. 3 Abs. 1

Im Rahmen der sog. Öffnungsklausel können in die Prüfung, welche Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden, nur die tatsächlich geleisteten Beiträge einbezogen werden. Versorgungsanwartschaften eines Beamten bleiben unberücksichtigt.

BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 29/09
(FG Niedersachsen v. 5.5.2009 – 15 K 421/08)

Verfahren:

Billigkeitsmaßnahmen bei unternehmerbezogenen Sanierungen

AO § 227

Billigkeitsmaßnahmen nach den Vorgaben des BMF, Schr. v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 478 sind in Fällen von unternehmerbezogenen Sanierungen nicht möglich.

BFH, Urt. v. 14.7.2010 – X R 34/08
(FG Köln v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, FR 2010, 345, EFG 2008, 1555)

■ Sachverhalt:

[1] Die Kläger haben 1984 zusammen mit R als Miteigentümer das Grundstück E in K sowie 1988 das Grundstück „Haus L“ in B erworben. Sie gründeten für jedes Objekt eine GbR, bauten die Objekte als Tagungshotels um und führten dort gegen Entgelt verschiedenste Aus- und Fortbildungsmaßnahmen durch.

[2] Das FA stellte die Einkünfte der beiden GbR jeweils einheitlich und gesondert fest und veranlagte die Kläger gemeinsam zur Einkommensteuer. Seit 1990 erwirtschaftete die L-GbR durchgehend Verluste. Dies führte bei der Einkommensteuer der Kläger zu Verlustvorträgen.

[3] Das Haus L wurde 1995 unter Fortführung des Gewerbebetriebs verpachtet. Das Objekt E wurde 1996/1997 veräußert. Diese GbR wurde aufgelöst. Nach Beendigung ihrer aktiven Tätigkeit in den beiden GbR führten die Kläger Teile des Angebots im eigenen Namen weiter. Mit den daraus erzielten Einnahmen aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie Gewinnen aus der Auflösung der E-GbR wurde der Verlustvortrag verrechnet. Ende 1997 verblieb den Klägern ein Verlustvortrag i.H.v. 72905 DM.

[4] 1998 wurde die L-GbR aufgelöst und 1999 das Haus L zwangsversteigert. Die L-GbR war mit 2 Mio. DM bilanziell überschuldet. Hauptgläubiger waren die Volksbank R und die Eheleute C, die Erwerb und Umbau des Objekts Haus L finanziert hatten. Von den 4 Mio. DM Verbindlichkeiten konnten 1,4 Mio. DM durch den Versteigerungserlös getilgt werden. Der Versteigerungserlös unterschritt den Buchwert des Grundstücks (1,9 Mio. DM) deutlich. In der Folgezeit schlossen die Kläger und R mit den beiden Hauptgläubigern der L-GbR Vergleichsvereinbarungen. Danach sollten mit der Zahlung bestimmter Beträge alle Ansprüche abgegolten sein. Im Ergebnis wurden von den 4 044 473 DM Verbindlichkeiten 2 268 194 DM gezahlt bzw. von anderen Gläubigern weiterhin kreditiert. Die restlichen 1 776 279 DM haben die Gläubiger der L-GbR Anfang 2002 erlassen (§ 397 Abs. 1 BGB). Den Beteiligungsquoten an der L-GbR entsprechend entfallen hiervon 15,5 % (= 275 323,25 DM) auf den Kläger und 35,5 % (= 630 579,29 DM) auf die Klägerin.

[5] Mit Schriftsätzen vom 9. November, 14. und 30.12.2004 beantragten die Kläger, die Einkommensteuer für die Streitjahre 1998 bis 2002 zu erlassen, soweit darin ein Sanierungsgewinn enthalten sei. Das FA lehnte den Antrag ab.

[6] Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG hat mit in EFG 2008, 1555 veröffentlichtem Urteil erkannt, die Ablehnung des FA, die Einkommensteuer 1998 zu erlassen, sei rechtswidrig i.S.d. § 102 Satz 1 FGO. Für die Jahre 1999 bis 2002 habe das FA ermessensfehlerfrei entschieden, dass die Voraussetzungen eines Erlasses (§ 227 AO) wegen sachlicher Unbilligkeit nicht gegeben seien.

Die Revision des FA war begründet.

■ Aus den Entscheidungsgründen:

► Die Frage, ob ein der Sanierungsgewinn im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme steuerfrei zu stellen ist, ist im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung und nicht im Rahmen des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu entscheiden

[21] Über den Antrag der Kläger auf Erlass der Einkommensteuer 1998 bis 2002 ist im Rahmen des Streitfalls zu entscheiden, auch wenn der zu steuerpflichtigen Einkünften führende Sanierungsgewinn aus Forderungsverzichten ggü. der L-GbR entstanden ist.

[22] 1. Im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften sind nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Im Rahmen dieser Feststellung wurde auch darüber entschieden, ob bestimmte Einkünfte infolge der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht der

Einkommensteuer unterliegen (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BFHE 183, 509 = BStBl. II 1997, 690 = FR 1997, 850).

[23] 2. § 3 Nr. 66 EStG a.F. wurde durch Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (UntStRFoG) vom 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590, BStBl. I 1997, 928) aufgehoben und ist letztmals anwendbar auf Erhöhungen des Betriebsvermögens, die in vor dem 1.1.1998 endenden Wirtschaftsjahren entstanden sind (§ 52 Abs. 2i EStG i.d.F. des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung v. 19.12.1997, BGBl. I 1997, 3121, BStBl. I 1998, 7). Das UntStRFoG ist nach Auffassung des BVerfG verfassungsgemäß zustande gekommen (BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfG 120, 56).

[24] 3. Nach der Streichung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. kann persönlichen oder sachlichen Härtefällen in Einzelfällen allenfalls im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden (vgl. auch BT-Drucks. 13/7480, 192). Diese Vorschriften (§§ 222, 227 AO) sind auf der Ebene der Einkommensbesteuerung zu prüfen. Im Feststellungsverfahren könnte – worauf auch das FG zutreffend abstellt – nicht geklärt werden, ob bei den Gesellschaftern ein steuerpflichtiger Veräußerungs- oder Aufgabegewinn entsteht, ob dieser durch Verlustvorträge ausgeglichen wird und ob die Voraussetzungen eines Billigkeitserlasses vorliegen (vgl. hierzu auch das BMF, Schr. v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 478, Tz. 8 Beispiel 2).

► Die Ablehnung des Billigkeitserlasses war ermessensgerecht

[25] Die Revision des FA betr. das Streitjahr 1998 ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Zu Unrecht war das FG der Auffassung, das FA habe den Billigkeitserlass der Einkommensteuer 1998 ermessensfehlerhaft abgelehnt.

► § 227 AO ...

[26] 1. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Eine Unbilligkeit kann entweder in der Sache liegen oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben (BFH, Urt. v. 2.3.1961 – IV 126/60 U, BFHE 73, 53 = BStBl. III 1961, 288).

► ... eröffnet einen Ermessensspielraum zugunsten der Finanzverwaltung

[27] 2. Die Entscheidung über ein Erlassbegehren aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101 = BStBl. II 1972, 603). Nach dieser Vorschrift ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass aussprechen (§ 101 Satz 1 i.V.m. § 121 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BFHE 176, 3 = BStBl. II 1995, 297 = FR 1995, 277 m. Anm. Weber-Grellet; weitere Nachweise

bei von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 227 AO Rz. 392).

► **Die Voraussetzungen eines Erlasses aus Billigkeitsgründen ...**

[28] 3. Ein Erlass aus sachlichen Gründen kommt in Betracht, wenn die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass sie unbillig erscheint (BFH v. 23.3.1998 – II R 41/96, BFHE 185, 270 = BStBl. II 1998, 396, und BFH v. 23.3.1998 – II R 26/96, BFH/NV 1998, 1098); Billigkeit ist die Gerechtigkeit des Einzelfalls (von Groll in HHSp, § 227 AO Rz. 31). Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. § 227 AO stellt keine Ermächtigung zur Korrektur des Gesetzes dar. Die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, die die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen außer Kraft setzen würde. Ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit ist nur insoweit durch die Vorschrift gedeckt, wie angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden (BFH v. 23.3.1998 – II R 41/96, BFHE 185, 270 = BStBl. II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098).

► **... hat das BMF für Fälle eines Sanierungsgewinns ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung geregelt**

[29] 4. Für den Erlass von Sanierungsgewinnen aus sachlichen Billigkeitsgründen hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder eine Verwaltungsvorschrift in BStBl. I 2003, 240 erlassen, die die Anwendung der Billigkeitsregeln in diesen Fällen vereinheitlichen soll. Dass nach Auffassung der Verwaltung Sanierungsgewinne nach § 227 AO erlassen werden können, tangiert nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (so auch Geist, BB 2008, 2658, 2660; Seer, FR 2010, 306; Knebel, DB 2009, 1094; Wagner, BB 2008, 2671; Braun/Geist, BB 2009, 2508; Töben, FR 2010, 249; offen Kuhfus, EFG 2008, 1558; a.A. FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, FR 2008, 1114 m. Anm. Kanzler = EFG 2008, 615; Blümich/Erhard, § 3 EStG Rz. 820). Zwar hat der Gesetzgeber § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufgehoben, in dem die Steuerfreiheit von (unternehmens- wie unternehmerbezogenen) Sanierungsgewinnen bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1997 spezialgesetzlich geregelt war. Damit hat er jedoch nicht zum Ausdruck gebracht, für Sanierungsgewinne gebe es keine Erlassmöglichkeit. Vielmehr zeigt die Gesetzesbegründung, dass die Steuerbefreiung einen Ausgleich für nicht abziehbare Verluste bewirken sollen und dieser Ausgleich seit Einführung eines unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr gerechtfertigt sei. Einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen könne – so die Gesetzesbegründung – im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden (BT-Drucks. 13/7480, 192). Auch in der Begründung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) ging der Gesetzgeber davon aus, dass von der Besteuerung von Sanierungsgewinnen, die nicht mit Verlustvorträgen verrechnet werden können, ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege nach dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 abgesehen werden könne (BT-Drucks. 16/4841, 76). In seiner Stellungnahme zum Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 3.4.2009 (BR-Drucks 168/09, S. 30) hat der Bundesrat seinen Änderungsantrag zu § 34 Abs. 7b Satz 1 des

Körperschaftsteuergesetzes damit begründet, die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen durch Verwaltungsanweisung (Sanierungserlass) sei nicht ausreichend, negative Effekte zu verhindern. Hinzu kommt, dass nach dem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) Verluste, die weder im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden können, ab dem Veranlagungszeitraum 2004 (vgl. § 52 Abs. 25 EStG 2004) im Rahmen des Verlustvortrags nur noch begrenzt verrechnungsfähig sind. Angesichts der Verknüpfung der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. mit einem unbeschränkten Verlustabzug kommt möglichen Billigkeitsmaßnahmen nach dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 eine besondere Bedeutung zu (vgl. auch Seer, FR 2010, 306). Im Übrigen hat die Rechtsprechung bereits vor Einführung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597, BStBl. I 1976, 445) erkannt, dass der durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen einkommensteuerrechtlich außer Betracht zu bleiben habe (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21.10.1931 VI A 968/31, RFHE 29, 315, RStBl 1932, 160) bzw. die Besteuerung eines Sanierungsgewinns sachlich unbillig sein könne (Senatsurteil in BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BFHE 176, 3 = BStBl. II 1995, 297 = FR 1995, 277 m. Anm. Weber-Grellet). Der Auffassung des FG München im Urteil in EFG 2008, 615, die Finanzverwaltung habe mit dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 eine Verwaltungspraxis contra legem eingeführt, kann daher in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden.

► **Unerheblich ist, ob die Regelung zu weitreichend ist, da im Streitfall eine unternehmerbezogene Sanierung stattgefunden hat**

[30] 5. Ob die Verwaltung im BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 gemessen an der Intention des Gesetzgebers zu weit reichende Billigkeitsmaßnahmen für möglich hält, braucht der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden. Die Voraussetzungen eines Billigkeitserlasses nach den Vorgaben im BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 liegen nicht vor, da im Streitfall von einer unternehmerbezogenen Sanierung auszugehen ist.

[31] a) Nach der Rechtsprechung (vgl. z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2006, 715) ist von einer unternehmerbezogenen Sanierung auszugehen, wenn dem Schuldner durch den Erlass eine schuldenfreie Liquidierung seines Unternehmens und der Aufbau einer Existenz in selbständiger oder nichtselbständiger Position ermöglicht wird, ohne dass er durch Schulden aus einer früheren unternehmerischen Tätigkeit belastet bleibt. Auf die Sanierungseignung des Unternehmens ist in diesen Fällen nicht abzustellen. Eine unternehmensbezogene Sanierung soll hingegen den Fortbestand des Unternehmens sichern. Es soll vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 39/87, BFHE 164, 404 = BStBl. II 1991, 784 = FR 1991, 522 m. Anm. Schmidt). Daran fehlt es, wenn das Unternehmen seine werbende Tätigkeit bereits vor dem Schuldenerlass eingestellt hat. Abzustellen ist stets auf das konkrete Unternehmen. Zwar ist die Sanierungseignung nach der Gesamtheit der Betriebe zu beurteilen, wenn zu einem Unternehmen mehrere Betriebe gehören. Es muss sich aber um die Betriebe eines Unternehmens handeln (BFH v. 22.1.1985 – VIII R 37/84, BFHE 143, 420 = BStBl. II 1985, 501 = FR 1985, 414). Im Streitfall wollten die Gläubiger die L-GbR nicht vor dem Zusammenbruch bewahren. Das von der L-GbR betriebene Verpachtungsunternehmen war nach der

Zwangsversteigerung des Hauses L nicht mehr sanierungsfähig. Die Gläubiger wollten nach den Feststellungen des FG mit dem Teilerlass erreichen, dass die Gesellschafter der L-GbR und somit auch die Kläger die verbleibenden Verbindlichkeiten abtragen, um ihnen die Möglichkeit zu geben, wieder in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen leben zu können. Somit ist im Streitfall von einer unternehmerbezogenen Sanierung auszugehen, obwohl sowohl Kläger als auch Klägerin parallel zum Zusammenbruch der L-GbR eine neue selbständige berufliche Existenz aufgebaut haben. Auch wenn, wie die Kläger im Revisionsverfahren vortragen, der Schuldenerlass Voraussetzung für die Fortführung dieser neuen selbständigen Tätigkeit war, liegen die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung nicht vor, weil die von den Klägern neu gegründeten Unternehmen nicht Betriebe der L-GbR sind.

► **Das BMF-Schreiben ermöglicht Billigkeitsmaßnahmen jedoch nur in Fällen der unternehmensbezogenen Sanierung**

[32] b) Nach dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 sind Billigkeitsmaßnahmen nur in Fällen einer unternehmensbezogenen Sanierung möglich (vgl. Tz. 1, wonach eine Sanierung als Maßnahme beschrieben wird, die ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger vor dem finanziellen Zusammenbruch bewahren und wieder ertragsfähig machen soll = unternehmensbezogene Sanierung; Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 19.9.2008 S 2140 - 8 - StO 241, DB 2008, 2568); nicht begünstigt ist die unternehmerbezogene Sanierung (vgl. Tz. 2 Satz 2). Ein Billigkeitserlass entsprechend den Regeln im BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 kommt im Streitfall damit nicht in Betracht.

[33] Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2010, 18 Tz. 2 Satz 2 des BMF-Schreibens in BStBl. I 2003, 240 in Fällen der Restschuldbefreiung und der Verbraucherinsolvenz nicht anzuwenden und Billigkeitserlasse möglich sind.

[34] aa) Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung i.S.d. § 102 FGO ist die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde so, wie sie (regelmäßig nach Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens) getroffen wurde. Maßgeblich für die gerichtliche Überprüfung ist daher die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Gräber/von Groll, FGO, 6. Aufl., § 102 Rz. 13, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Im Streitfall galt im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung (2006) Tz. 2 Satz 2 des BMF-Schreibens in BStBl. 2003, 240 uneingeschränkt. Der Erlass von Steuerschulden, der dem Steuerpflichtigen einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage ermöglichen (unternehmerbezogene Sanierung) sollte, war damit ausgeschlossen.

► **Auch liegen die Voraussetzungen einer Restschuldbefreiung oder einer Verbraucherinsolvenz nicht vor**

[35] bb) Zudem liegen im Streitfall weder die Voraussetzungen einer Restschuldbefreiung i.S.d. §§ 286ff. der Insolvenzordnung (InsO) noch die der Verbraucherinsolvenz nach §§ 304ff. InsO vor. Im Umstand, dass in Fällen eines außergerichtlich erreichten, unternehmerbezogenen Sanierungsgewinns nach den Verwaltungserlassen keine Billigkeitsmaßnahmen möglich sind, ist kein Verstoß gegen Art. 3 GG zu sehen. Ziel eines Insolvenzverfahrens ist die gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger nach Verwertung des Vermögens des Insolvenzschuldners. Dem redlichen Schuldner soll so Gelegenheit gegeben werden, sich

von seinen restlichen Verbindlichkeiten zu befreien (§ 1 InsO). Eine Restschuldbefreiung kommt nur in Betracht, wenn der Schuldner für die Dauer von sechs Jahren seine pfändbaren Bezüge an einen Treuhänder abtritt (§ 287 Abs. 2 InsO) und ererbtes Vermögen zur Hälfte an diesen herausgibt (§ 295 Abs. 1 Nr. 2 InsO). Während der Laufzeit der Abtretungserklärung muss er eine angemessene Erwerbstätigkeit ausüben oder sich um eine solche bemühen (§ 295 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Der Schuldner unterliegt Anzeigepflichten und darf keinem Gläubiger einen Sondervorteil verschaffen (§ 295 Abs. 1 Nr. 3 und 4 InsO).

[36] Bei der Verbraucherinsolvenz muss der Schuldner einen Schuldenbereinigungsplan vorlegen. Unter Berücksichtigung der Gläubigerinteressen sowie der Vermögens-, Einkommens- und Familienverhältnisse des Schuldners ist darzulegen, wie die Schulden angemessen bereinigt werden können (§ 305 Abs. 1 Nr. 4 InsO). Zudem müssen die Gläubiger dem Schuldenbereinigungsplan zustimmen (§ 308 InsO) oder die Zustimmung muss durch das Insolvenzgericht ersetzt werden (§ 309 InsO; Voraussetzung ist u.a., dass mehr als die Hälfte der vom Schuldner benannten Gläubiger, die mehr als die Hälfte der Gesamtansprüche geltend machen, dem Schuldenbereinigungsplan zugestimmt haben müssen und jeder Gläubiger im Verhältnis zu den anderen angemessen berücksichtigt wird). Derartig strengen Regeln unterliegen außergerichtliche Vergleichsverhandlungen nicht. Es hängt vom Verhandlungsgeschick des Schuldners und der Bereitschaft der Gläubiger zu Zugeständnissen ab, ob der Schuldner sein ganzes Vermögen einsetzen muss; mehrere Gläubiger können sich mit unterschiedlichen Quoten einverstanden erklären; auch müssen sich nicht alle Gläubiger am außergerichtlichen Vergleich beteiligen. Angesichts dieser unterschiedlichen Vorgaben konnte die Verwaltung in ihrem Erlass in BStBl. I 2010, 18 ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG den Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen bei unternehmerbezogenen Sanierungen auf die Steuern beschränken, die aufgrund einer Restschuldbefreiung oder einer Verbraucherinsolvenz entstehen.

► **Ein Erlass – unabhängig von der Verwaltungsanweisung in BStBl. I 2003, 240 – war nicht zwingend**

[37] 6. Zu Unrecht ging das FG im Streitfall davon aus, dass die auf dem Sanierungsgewinn beruhenden Steuern unabhängig von der Verwaltungsanweisung in BStBl. I 2003, 240 nach § 227 AO zu erlassen sind. Auch im Streitjahr 1998 und für eine Übergangszeit sind auf sachlichen Gründen beruhende Billigkeitsmaßnahmen jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn die von der Verwaltung formulierten Voraussetzungen für den Erlass der Steuern auf einen Sanierungsgewinn in den Verwaltungsanweisungen in BStBl. I 2003, 240 und BStBl. I 2010, 18 nicht vorliegen.

► **Die Verwaltungsanweisung ist als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift nicht zu beanstanden**

[38] a) Eine Verwaltungsregelung ist ausnahmsweise aus Gründen der Gleichbehandlung von den Gerichten zu beachten, wenn der Verwaltung durch Gesetz Entscheidungsfreiheit eingeräumt wurde, die Regelung also den Bereich des Ermessens, der Billigkeit (z.B. bei Änderung der Rechtsprechung) bzw. der Typisierung oder Pauschalierung betrifft (BFH, Urt. v. 29.3.2007 – IV R 14/05, BFHE 217, 525 = BStBl. II 2007, 816, unter II.2. der Gründe, m.w.N.). § 227 AO räumt der Verwaltung Ermessen ein; die Ausübung dieses Ermessens aus sachlichen Billigkeitsgründen wird in den Verwaltungserlassen in BStBl. I 2003, 240 und BStBl. I 2010, 18 abschließend geregelt.

[39] b) Dass die ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften in BStBl. I 2003, 240 und BStBl. I 2010, 18 Billigkeitsmaßnahmen in Fällen unternehmerbezogener Sanierungsgewinne ausschließen, die nicht auf einer Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO bzw. einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) beruhen, entspricht dem berechtigten Anliegen der Regelungen, nur das betroffene Unternehmen als solches wieder ertragsfähig werden zu lassen. Diese Verwaltungsvorschriften sind deshalb von der Finanzgerichtsbarkeit zu beachten. Die in den Billigkeitsrichtlinien getroffenen Regelungen halten sich insoweit innerhalb der Grenzen, die das GG und die Gesetze der Ausübung des Ermessens setzen (vgl. BFH v. 25.11.1980 – VII R 17/78, BFHE 132, 159 = BStBl. II 1981, 204, unter C.II.3.a; v 19.3.2009 – V R 48/07, BFHE 225, 215 = BStBl. II 2010, 92, unter II.4.b).

► **Soweit der Gesetzgeber durch die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG zu erkennen gegeben hat, dass er eine doppelte Begünstigung ausschließen wollte, ...**

[40] aa) Die aus der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen und der Verlustverrechnungsmöglichkeit mit positiven Einkünften bzw. dem uneingeschränkten Verlustvortrag resultierende Doppelbegünstigung hat den Gesetzgeber zur Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bewogen. Nur einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen sollte im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden (BT-Drucks. 13/7480, 192). Da sich in der Gesetzesbegründung keine Hinweise finden, wann aus Sicht des Gesetzgebers die Besteuerung eines Sanierungsgewinns sachlich unbillig ist, müssen die von der Rechtsprechung zu § 227 AO entwickelten Kriterien Anwendung finden. Auch der Erlass der Steuern auf einen Sanierungsgewinn wegen sachlicher Unbilligkeit ist nur insoweit durch die Vorschrift gedeckt, wie angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden. Die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, die die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen außer Kraft setzen würde (vgl. z.B. BFH v. 23.3.1998 – II R 41/96, BFHE 185, 270 = BStBl. II 1998, 396).

[41] bb) Im Streitfall hat das FG die Notwendigkeit eines Billigkeitserlasses mit dem Umstand begründet, dem Auflösungsgewinn der Kläger i.H.v. insgesamt 297.542 DM (Sanierungsgewinn i.H.v. 905.902 DM abzgl. Buchverluste aus der Veräußerung des Betriebsgrundstücks etc.) stehe lediglich ein Verlustvortrag zum 31.12.1997 i.H.v. 72.905 DM gegenüber. Dass ein höherer, den Auflösungsgewinn deckender Verlustvortrag nur deshalb im Veranlagungszeitraum 1998 nicht zur Verfügung stand, weil die Verluste der Kläger aus der L-GbR mit ihren positiven Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie einem weiteren Gewerbebetrieb verrechnet worden sind, war nach Auffassung des FG ohne Bedeutung. Bis Ende 1997 verbrauchte Verluste hätten keine Auswirkung auf die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. gehabt und die Anrechnung bereits verbrauchter Verlustvorträge würde zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen echten Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen führen. Zudem wäre die Feststellung, in welcher Höhe gerade die Verluste der aufgelösten L-GbR verbraucht worden seien, mit erheblichem Aufwand verbunden. Die Frage der sachlichen Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns sei deshalb nach den Grundsätzen zu beurteilen, die von der Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. entwickelt worden seien.

► **... sind die Gerichte auch für die Beurteilung im Rahmen des § 227 AO daran gebunden**

[42] cc) Bei dieser Beurteilung übersieht das FG, dass Billigkeitsmaßnahmen nicht nach den Kriterien einer Vorschrift beurteilt werden können, die der Gesetzgeber bewusst wegen der aus seiner Sicht nicht mehr gerechtfertigten Begünstigung bestimmter Steuerpflichtiger aufgehoben hat.

► **Zudem liegt keine rückwirkende Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG vor**

[43] Auch rechtfertigen die Überlegungen des FG zur Rückwirkung im Streitfall ein solches Vorgehen nicht. § 3 Nr. 66 EStG a.F. wurde – entgegen den ursprünglichen Plänen – nicht rückwirkend aufgehoben. Bereits die sog. „Bareis-Kommission“ hat die Besteuerung der Sanierungsgewinne gefordert (s. Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BB 1994, Beilage 24 S. 7 re. Sp.). Die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. sah auch der Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 vom 22.4.1997 vor (BT-Drucks. 13/7480). Das UntStRFoG ist am 29.10.1997 erlassen worden, wobei die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses, die ursächlich für die Aufhebung der Bestimmung ab dem Veranlagungszeitraum 1998 war, vom 4.8.1997 datiert. Eine Rückwirkung kommt der zum 1.1.1998 in Kraft getretenen Vorschrift somit nicht zu. Dass die Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. faktisch die Verrechnung von vor dem Veranlagungszeitraum 1998 entstandener Verluste mit positiven Einkünften des Steuerpflichtigen „bestraft“, weil insoweit keine Verlustvorträge mehr zur Verrechnung mit einem später entstehenden Sanierungsgewinn zur Verfügung stehen, führt nicht zu einer Rückwirkung im rechtlichen Sinn. Auf den Fortbestand einer Sozialzweck- oder Lenkungsnorm – um eine solche handelt es sich bei § 3 Nr. 66 EStG a.F. – kann kein Steuerpflichtiger vertrauen (vgl. HHR/Kanzler, § 3 Nr. 66 EStG Rz. 6, 179. Lieferung Mai 1995).

► **Unter Berücksichtigung der allgemeinen Kriterien kommt eine Billigkeitsmaßnahme nicht in Betracht**

[44] c) Wendet man im Streitfall die allgemeinen, von der Rechtsprechung erarbeiteten Kriterien für einen Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit an, kommt eine Billigkeitsmaßnahme nicht in Betracht. Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. beruht auf der Überlegung des Gesetzgebers, Steuerpflichtige seien durch die Verlustverrechnungsmöglichkeiten laufender Verluste mit positiven Einkünften und der – den allgemeinen Regeln des Steuerrechts widersprechenden – Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns doppelt begünstigt. Diese Doppelbegünstigung sollte in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.1997 enden, entfallen. Würden im Billigkeitswege nun Steuern auf Sanierungsgewinne erlassen, denen keine ausreichenden Verlustvorträge gegenüberstehen, weil die laufenden Verluste bereits mit positiven Einkünften verrechnet worden sind, würde die gesetzgeberische Entscheidung außer Kraft gesetzt. Da durch Billigkeitsmaßnahmen die Doppelbegünstigung auch in den Veranlagungszeiträumen 1998 ff. fortgeführt würde, kann die bei einem sachlichen Billigkeitserlass zu entscheidende Frage, hätte sie der Gesetzgeber im Sinne des vorgesehenen Erlasses geregelt, nicht bejaht werden. Die Billigkeitsmaßnahme würde auf Erwägungen gestützt, die die Motive des Gesetzgebers ins Leere laufen ließen (vgl. hierzu auch Wagner, BB 2008, 2671).

[45] Ob in Einzelfällen (große, sich über mehrere Jahre hinziehende Sanierungsverhandlungen) die Aufhebung des

§ 3 Nr. 66 EStG a.F. ab dem Veranlagungszeitraum 1998 bedenklich und die Inkrafttretensregelung in Konflikt mit dem Vertrauensschutz der Betroffenen geraten kann (vgl. hierzu das Beispiel von Kanzler in H/H/R, § 3 Nr. 66 EStG Rz G 2, 191. Lieferung Januar 1998, wonach ein großes Unternehmen bereits 1993 Konkurs beantragt hatte und im Zeitpunkt der Aufhebung der Steuerbefreiung kurz vor Abschluss eines Zwangsvergleichs stand; die Steuern auf den Sanierungsgewinn wurden hier auf ca. 600 Mio. DM veranschlagt), braucht im Streitfall nicht entschieden zu werden. In die Vergleichsverhandlungen der Kläger waren lediglich zwei Gläubiger involviert; diese fanden nach den Feststellungen des FG erst Anfang 2002, also mehr als vier Jahre nach Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. ihren Abschluss. Vertrauensschutzüberlegungen dürfte zudem der Umstand entgegenstehen, dass die vor 1998 entstandenen Verluste mit laufenden Einkünften verrechnet worden sind, der nach Abzug des Verlustvortrags zum 31.12.1997 verbleibende Sanierungs- (Auflösungs-)gewinn hingegen ermäßigt zu besteuern ist.

► **Persönliche Billigkeitsgründe haben die Kläger nicht geltend gemacht**

[46] 7. Persönliche Billigkeitsgründe haben die Kläger nach den – nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen und deshalb für den erkennenden Senat gem. § 118 Abs. 2 FGO bindenden – tatsächlichen Feststellungen des FG nicht geltend gemacht. Den Klägern bleibt es aber unbenommen, vom FA bislang nicht geprüfte persönliche Billigkeitsgründe in einem weiteren Antrag auf Erlass ihrer Steuerschulden geltend zu machen.

► **Die Revision der Kläger war ebenso unbegründet**

[47] III. Die Revision der Kläger wegen Erlass von Einkommensteuer 1999 bis 2002 ist unbegründet. Das FA hat den laufenden Verlust der Kläger im Veranlagungszeitraum 1998 zutreffend mit dem Sanierungsgewinn verrechnet. Zum 31.12.1998 bestand somit kein auf die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2002 vortragsfähiger Verlust.

– WK –

■ **Kommentar:**

Der steuerbefreite Sanierungsgewinn ist tot, es lebe der Billigkeitserlass für den Sanierungsgewinn!

Bekanntlich wurde die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) mit der Begründung aufgehoben, die Vorschrift habe ursprünglich dem Ausgleich nicht abzugsfähiger Verluste dienen sollen und sei daher spätestens seit Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr gerechtfertigt (BTDrucks. 13/7480, 192). Dieser unbegrenzte Verlustabzug wurde aber kurz darauf durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) empfindlich eingeschränkt, so dass sich schon bald die Notwendigkeit ergab, den Sanierungsgewinn steuerlich wieder zu begünstigen.

Nachdem man dieser Notwendigkeit zunächst durch Billigkeitserlass im Einzelfall Rechnung getragen hatte, folgte ein BMF-Schreiben, das ganz allgemein den Erlass der Steuer auf einen nach Verlustverrechnung verbleibenden Sanierungsgewinn aus sachlichen Billigkeitsgründen vorsieht (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 478). Dieses Schreiben geht davon aus, dass die vor allem von der Rspr. des BFH zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. entwickelten Grundbegriffe der Sanierungsabsicht, Sanierungs-

bedürftigkeit und Sanierungseignung auch notwendige Voraussetzung eines Steuererlasses auf einen Sanierungsgewinn sind (Tz. 4 des BMF-Schreibens, aaO). Die bisher dazu ergangene Rechtsprechung der Steuergerichte konnte daher weiterhin von Bedeutung sein, weshalb sich das BMF-Schreiben auch wiederholt auf einzelne Urteile des BFH bezog. Allerdings ist der Sanierungsgewinn nach dem BMF-Schreiben v. 27.3.2003 (aaO Tz. 8) anders als nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. erst nach Verrechnung mit Verlusten begünstigt. Diese Auffassung entspricht der älteren Rspr. des RFH und des BFH (s. die Nachweise bei BFH v. 15.7.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666 zu III. 2.) und trägt insbesondere der Auffassung vom Zusammenhang zwischen Verlustabzug und Sanierungsprivileg Rechnung (s. etwa Groh, DB 1996, 1890).

Nun hat der X. Senat des BFH, dem BMF-Schreiben v. 27.3.2003 (aaO Tz. 2 Satz 2) folgend, die sog. unternehmerbezogene Sanierung nicht für erlasswürdig gehalten. Diese Variante des Sanierungserlasses war allerdings schon unter Geltung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. höchst umstritten, aber in ständiger Rechtsprechung bereits vom RFH mit der Begründung anerkannt, der Wortlaut des seinerzeit geltenden § 11 Nr. 4 KStG 1934 beziehe sich nicht auf ein Unternehmen und die unternehmerbezogene Auslegung entspreche dem Sinn der Vorschrift, dem System des Einkommensteuerrechts und sei verfassungskonform, da sie die Leistungsfähigkeit des Schuldners wiederherstelle (s. RFH v. 16.12.1936, RStBl. 1937, 436; v. 4.5.1938, StuW 1938 Nr. 300; v. 12.10.1938, RStBl. 1939, 86; v. 14.11.1938, RStBl. 1939, 117). Dieser Auslegung hatte sich auch der BFH angeschlossen (BFH v. 24.10.1990 – X R 129/87, BFH/NV 1991, 372 betr. Einzelunternehmer; v. 18.12.1990 – VIII R 40/86, BStBl. II 1991, 232 = FR 1991, 165 betr. Gesellschafter einer OHG; v. 22.1.1991 – VIII R 12/88, BFH/NV 1991, 806 betr. Einzelunternehmer; offengelassen in BFH v. 24.4.1986 – IV R 282/84, BStBl. II 1986, 672) und sie für verfassungskonform erklärt (BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990, 810 und v. 14.3.1990 – I R 106/85, BStBl. II 1990, 813). Danach wurde die Steuerbefreiung dem Einzelunternehmer wie dem (vollhaftenden) Mitunternehmer auch dann gewährt, wenn der Betrieb liquidiert wurde, der Schuldner ihm aber den Rückzug in das Privatleben, die spätere Rückkehr als Unternehmer oder die Tätigkeit als Arbeitnehmer ermöglichen sollte. Bei dieser unternehmerbezogenen Sanierung konnten weder die Sanierungsbedürftigkeit noch die Sanierungseignung geprüft werden. An die Stelle wirtschaftspolitischer Zielsetzungen traten ausschließlich Gesichtspunkte persönlicher Billigkeit. Aus diesen Gründen wurde die unternehmerbezogene Sanierung im Schrifttum wohl überwiegend abgelehnt (HHR/Kanzler, § 3 Nr. 66 EStG a.F. Anm. 52 mwN – HHR/Archiv).

Dass der X. Senat nun die unternehmerbezogene Sanierung nicht für erlasswürdig befunden hat, ist also kaum sensationell zu nennen. Bemerkenswert sind aber Ausführungen in der Begründung der Entscheidung, die streng genommen wohl als obiter dicta zu werten sind, weil sie sich mit den Gründen eines FG-Urteils befassen, das zwar ebenfalls mit der Revision angefochten wurden, aber dem VIII. Senat des BFH unter dem Az. VIII R 2/08 zur Überprüfung vorliegt. Es handelt sich um das Urteil des FG München v. 12.12.2007 (EFG 2008, 615 mit ablehnender Anm. Kanzler, FR 2008, 1116) wo ausgeführt ist: „Die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne wurde für nach dem 31.12.1997 endende Wirtschaftsjahre abgeschafft. Damit entfällt we-

gen ausdrücklich abweichendem Willen des Gesetzgebers im Regelfall auch der von der Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte Einkommensteuererlass auf Sanierungsgewinne wegen sachlicher Unbilligkeit. Dem BMF-Schreiben vom 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240) fehlt eine Rechtsgrundlage". Dazu merkt der X. Senat des BFH in seinem Streitfall unter Tz. 29 an: „Der Auffassung des FG München im Urteil in EFG 2008, 615, die Finanzverwaltung habe mit dem BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 240 eine Verwaltungspraxis contra legem eingeführt, kann daher in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden". Der X. Senat führt dazu weiter aus, dass der Gesetzgeber § 3 Nr. 66 EStG a.F. zwar aufgehoben, damit aber nicht zum Ausdruck gebracht habe, für Sanierungsgewinne gebe es keine Erlassmöglichkeit mehr.

Danach ist also die unternehmensbezogene Sanierung durchaus auch weiterhin erlasswürdig. Eine Aussage, die sich für die Revisionskläger in dem beim VIII. Senat anhängigen Verfahren als starke Argumentationshilfe erweisen mag. Mehr ist es allerdings nicht. Denn sollte der VIII. Senat des BFH dies anders sehen und dem FG München folgen, dann würde er nicht einmal von der Entscheidung des X. Senats abweichen, weil es sich – wie bereits erwähnt – bei der Beurteilung des BMF-Schreibens nur um eine beiläufig geäußerte Rechtsauffassung und nicht um die für eine Divergenzfrage und die Vorlage an den Großen Senat erforderliche Abweichung von tragenden Entscheidungsgründen handelt. In einem solchen Fall wäre allerdings eine Grundsatzanrufung des Großen Senats angezeigt und sachgerecht. Man darf also die Entscheidung des VIII. Senats des BFH über die Revision in der Sache VIII R 2/08 – bei der es sich wohl um eine unternehmensbezogene Sanierung handelt – mit Spannung erwarten.

Vors. RiBFH Prof. Dr. H.-J. Kanzler, München

Fördermittel/Betriebsaufspaltung:

Zulagenrechtliche Einheitsbetrachtung bei kapitalistischer Betriebsaufspaltung

InvZulG 1999 § 2

1. Besitz- und Betriebsunternehmen sind im Zulagenrecht auch dann einheitlich zu betrachten (sog. Merkmalszurechnung), wenn beide Kapitalgesellschaften sind. Eigengewerbliche Tätigkeiten der Besitzgesellschaft stehen dem nicht entgegen.

2. Ein vom Betriebsunternehmen angeschafftes Wirtschaftsgut gehört im zulagenrechtlichen Sinne weiterhin zu dessen Anlagevermögen, wenn es nach Veräußerung an das Besitzunternehmen aufgrund eines Leasingverhältnisses weiter genutzt wird (Sale-and-lease-back-Vertrag).

BFH, Urt. v. 20.5.2010 – III R 28/08
(FG Thüringen v. 20.2.2008 – III 1339/04)

Sachverhalt:

[1] Die Klägerin ist aufgrund Verschmelzungsvertrags vom August 2005 Gesamtrechtsnachfolgerin der ... GmbH, die im Fördergebiet ein verarbeitendes Gewerbe betrieb. Für eine im Laufe des Jahres 1999 angeschaffte Fertigungsstraße erhielt die GmbH eine Investitionszulage i.H.v. 140 786 DM (Investitionszulagenbescheid vom 11.6.2001). Die außerhalb des Fördergebietes ansässige Klägerin war

zum damaligen Zeitpunkt zu 60 % an der GmbH beteiligt. Im Mai 2002 veräußerte die GmbH die Fertigungsstraße an die Klägerin, die selbst keine Betriebsstätte im Fördergebiet hatte. Die Übereignung erfolgte gem. § 930 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zum 1.7.2002. Zugleich wurde ein Leasingverhältnis über eine Grundmietzeit von 83 Monaten abgeschlossen. Die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer der Anlage betrug 93 Monate. Diese sog. Sale-and-lease-back-Vertragsgestaltung führte unstreitig zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Klägerin, die die Fertigungsstraße zum 31.12.2002 auch bilanzierte.

[3] Das FA gelangte zu der Auffassung, die Fertigungsstraße habe infolge der Veräußerung nicht, wie dies in der maßgeblichen Fassung des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 4a Satz 1 InvZulG 1999 vorausgesetzt werde, mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung zum Anlagevermögen eines Betriebs im Fördergebiet gehört. Das FA setzte daher die Investitionszulage für das Kalenderjahr 1999 durch Bescheid vom 20.6.2003 entsprechend herab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FG gab der Klage statt und die Revision des FA beim BFH blieb ohne Erfolg.

Aus den Entscheidungsgründen:

► Zugehörigkeitsvoraussetzungen als Voraussetzung für die Gewährung von InvZul nach dem InvZulG 1999

[9] 1. Für die Anschaffung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter wird nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 4a Satz 1 InvZulG 1999 eine Investitionszulage gewährt. Dazu müssen die Wirtschaftsgüter – neben weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen – mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören (Zugehörigkeitsvoraussetzung). Da die bloße Überlassung von Maschinen an eine GmbH im Fördergebiet keinen Betrieb und keine Betriebsstätte des Überlassenden begründet (BFH v. 10.12.1998 – III R 50/95, BFHE 188, 176 = BStBl. II 1999, 607 = FR 1999, 383), unterhielt die Klägerin im Gegensatz zur GmbH keine Betriebsstätte im Fördergebiet. Die Fertigungsstraße gehörte daher infolge ihrer Veräußerung von der GmbH an die Klägerin vom 1.7.2002 an nicht mehr zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet.

► Zugehörigkeitsvoraussetzung in Fällen der Betriebsaufspaltung

[11] 2. Bei einer Betriebsaufspaltung kann die Zugehörigkeitsvoraussetzung aber auch dann erfüllt sein, wenn das außerhalb des Fördergebiets ansässige Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen im Fördergebiet wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen hat.

[12] a) Der Senat hat wiederholt entschieden, dass ein Wirtschaftsgut im zulagenrechtlichen Sinne auch dann zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören kann, wenn es im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit betriebsvermögensmäßiger Verflechtung von dem investierenden Besitzunternehmen außerhalb des Fördergebiets an das Betriebsunternehmen im Fördergebiet überlassen wird (z.B. Senatsurteile in BFH v. 10.12.1998 – III R 50/95, BFHE 188, 176 = BStBl. II 1999, 607 = FR 1999, 383 unter II.B.1.c, betr. § 2 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1991; in BFH v. 20.3.2003 – III R 50/96, BFHE 202, 181 = BStBl. II 2003, 613 = FR 2003, 866 m. Anm. Greite; v. 19.8.2009 – III R 68/06, BFH/NV 2010, 241). Denn es würde der Rechtsnatur der Betriebsaufspaltung als bloßer Aufteilung der Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträger widersprechen, wenn die Zulage unter dem formalen Gesichtspunkt versagt wür-

de, dass Besitz- und Betriebsunternehmen rechtlich selbständige Unternehmen sind. Diese Einheitsbetrachtung wird auch bei § 2 FördG (BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BFHE 201, 36 = BStBl. II 2003, 272 = FR 2003, 476) und bei § 3 Abs. 1 des Zonenrandförderungsgesetzes (BFH, Urt. v. 14.5.2009 – IV R 27/06, BFHE 225, 187 = BStBl. II 2009, 881 = FR 2009, 1163) angewandt, deren Zweck, Investitionen in einem bestimmten Gebiet zu fördern, im Wesentlichen mit den Zwecken des InvZulG 1999 übereinstimmt.

► **Die einheitliche Betrachtung gilt auch für die kapitalistische Betriebsaufspaltung**

[13] b) Der Senat hat die einheitliche Betrachtung von betriebsvermögensmäßig unmittelbar miteinander verbundenen Besitz- und Betriebsunternehmen im Zulagenrecht auch für die kapitalistische Betriebsaufspaltung anerkannt (zum Begriff vgl. Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz. 781; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz. 863), denn auch die kapitalistische Betriebsaufspaltung kennzeichnet sich durch die Aufteilung der Funktionen eines einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträger (Senatsurteil BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BFHE 176, 98 = BStBl. II 1995, 75; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258; v. 9.8.2002 – III B 34/02, BFH/NV 2002, 1616; zustimmend Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 863; Blümich/Stuhrmann, § 15 EStG Rz. 592). Es wäre auch nicht gerechtfertigt, eine Besitzkapitalgesellschaft schlechter zu behandeln als eine Besitzpersonengesellschaft, wenn beide die Förderungsvoraussetzung eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet nicht selbst erfüllen und daher – unabhängig von ihrer Rechtsform – ohne die Einheitsbetrachtung von Besitz- und Betriebsunternehmen keine Zulage erhalten könnten.

[14] Im Streitfall entstand jedenfalls durch die Veräußerung der Fertigungsstraße eine kapitalistische Betriebsaufspaltung, da die Fertigungsstraße nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH war (zu Maschinen als wesentliche Betriebsgrundlagen s. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 815, m.w.N.) und die Klägerin 60 % des Stammkapitals der GmbH hielt und diese dadurch beherrschte. Eigene gewerbliche Tätigkeiten der Besitzgesellschaft stehen einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung nicht entgegen.

► **Eigengewerbliche Tätigkeiten der Besitzgesellschaft stehen diese Beurteilung nicht entgegen**

[15] 3. Die Klägerin – das Besitzunternehmen – wäre trotz ihrer eigengewerblichen Tätigkeit zulagenberechtigt, wenn nicht die GmbH, sondern sie selbst die Fertigungsstraße im Jahre 1999 angeschafft und seitdem der GmbH zur Nutzung überlassen hätte.

[16] Von der Zurechnung des Merkmals der Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet ist nicht abzusehen, wenn die Besitzkapitalgesellschaft neben der Verwaltung ihrer Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft anderen gewerblichen Tätigkeiten nachgeht. Besteht der Grund der Einheitsbetrachtung darin, dass die Zulage für durchgehend vom Betriebsunternehmen genutzte Wirtschaftsgüter gewährt werden soll, obwohl das investierende Besitzunternehmen die Fördervoraussetzungen mangels eigener Betriebsstätte im Fördergebiet nicht erfüllt, dann kommt es nur auf die „Einheitlichkeit“ des Gesamtbetriebes an und nicht darauf, ob das Besitzunternehmen noch anderweitig aktiv tätig wird. In diesem Zusammenhang ist unerheblich, dass die eigene gewerbliche Betätigung der Besitzgesellschaft und die Betriebsgesellschaft nicht einheitlich betrachtet werden könnten.

► **Keine abweichende frühere Rspr. des BFH**

[17] a) Dem steht das vom FA zitierte BFH, BFHE 201, 36 = BStBl. II 2003, 272 nicht entgegen. Denn eine (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung bestand dort nicht (BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BFHE 201, 36 = BStBl. II 2003, 272 = FR 2003, 476 unter 3. der Gründe), sie war wegen originär gewerblicher Tätigkeit des „Besitzunternehmens“, einer GmbH & Co. KG, ausdrücklich abgelehnt worden (vgl. dazu auch Wendt, BFH/PR 2003, 205).

[18] b) Auch dem Senatsurteil in BFHE 202, 181 = BStBl. II 2003, 613 ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen. Da es sich dort bei dem vermeintlichen „Betriebsunternehmen“ um eine Personengesellschaft und bei dem „Besitzunternehmer“ um einen Einzelunternehmer handelte, war ebenfalls keine Betriebsaufspaltung gegeben, denn ein Einzelunternehmen kommt als Besitzunternehmen nur im Verhältnis zu einer Betriebs-Kapitalgesellschaft in Betracht (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 861 und 534; Blümich/Stuhrmann, § 15 EStG Rz. 592). Indem das zunächst im Einzelunternehmen genutzte Wirtschaftsgut – eine Halle – später einer GmbH & Co. KG überlassen wurde, deren alleiniger Kommanditist und Gesellschafter-Geschäftsführer der Kläger war, ging es vor Fristablauf in das Sonderbetriebsvermögen der KG über (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes). Die weitere Begründung, dass im Zulagenrecht die Grundsätze der Betriebsaufspaltung verdrängt werden, wenn das Besitzunternehmen neben der Betriebsgesellschaft originär gewerbliche Einkünfte erzielt, betrifft ausdrücklich nur den Fall, dass die Investitionen nicht für das Betriebsunternehmen, sondern für den eigenen gewerblichen Betrieb des Besitzunternehmens erfolgen. Die streitgegenständliche Fertigungsstraße wurde indessen nie für die eigenen betrieblichen Zwecke der Klägerin eingesetzt, sondern ausschließlich von der Betriebsgesellschaft, der GmbH, genutzt.

[19] Der Senat hat dementsprechend auch eine eigengewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmers, die den Tatbestand einer Betriebsaufspaltung nicht ausschloss, als unschädlich erachtet (Senatsurteil in BFH v. 10.12.1998 – III R 50/95, BFHE 188, 176 = BStBl. II 1999, 607 = FR 1999, 383).

► **Der Sale-and-lease-back-Vertrag steht der Zulage nicht entgegen**

[20] 4. Ohne die Übertragung der Fertigungsstraße auf die Klägerin im Wege der Sale-and-lease-back-Vertragsgestaltung stünde die Zulage unstrittig der GmbH zu. Hätte dagegen die Klägerin die Fertigungsstraße im Jahre 1999 angeschafft und seitdem der GmbH zur Nutzung überlassen, so wäre sie als Besitzunternehmen zulagenberechtigt, da ihr das von der GmbH erfüllte Merkmal des Betriebs oder der Betriebsstätte im Fördergebiet zugerechnet würde. Die im Fördergebiet ansässige GmbH blieb danach zulagenberechtigt, obwohl sie die von ihr angeschaffte Fertigungsstraße vor Ablauf der Dreijahresfrist an die Klägerin veräußert hat. Da Klägerin und GmbH wegen der Betriebsaufspaltung zulagenrechtlich als Einheit zu betrachten sind, ist die Fertigungsstraße trotz der Veräußerung weiterhin dem Anlagevermögen der GmbH zuzurechnen.

– NL –

■ **Kommentar:**

Die Betriebsaufspaltung im Investitionszulagenrecht – eine besondere Betrachtungsweise

Seine eigentliche Bedeutung hat das von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung im Rahmen des § 15 EStG. Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, so wird eine ver-

mögensverwaltende Tätigkeit der Besitzgesellschaft – die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft – in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert. Zur Begründung dieser Rechtsfolge bedarf es des Rechtsinstituts allerdings nicht, wenn die Besitzgesellschaft bereits originär gewerblich tätig ist. So gehören z.B. bei einer Personengesellschaft, die auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch sämtliche von ihr erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Ist im Rahmen einer sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft, so sind schon gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 8 Abs. 2 KStG alle ihre Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Außer für § 15 EStG ist die Betriebsaufspaltung nach der Rechtsprechung des III. Senats des BFH aber auch für das Investitionszulagenrecht von Bedeutung, soweit unter bestimmten Voraussetzungen auch ein außerhalb des Fördergebiets ansässiges Besitzunternehmen für die einem Betriebsunternehmen im Fördergebiet überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Wirtschaftsgüter) eine Investitionszulage erhalten kann. Soweit das Zulagenrecht ein gegenüber dem Einkommensteuerrecht eigenständiges Rechtsgebiet darstellt, bei dem es nicht um die genannte Umqualifizierung geht, ist durchaus fraglich, ob die für § 15 EStG geltenden Grundsätze uneingeschränkt auf das Zulagenrecht zu übertragen sind, oder ob hier eigene, am Subventions- und Lenkungszweck von Investitionszulagen orientierte Kriterien gelten. Der IV. Senat des BFH hat in seinem Urteil BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BFHE 201, 36 = BStBl. II 2003, 272 = FR 2003, 476, auf das sich im Besprechungsfall das FA berufen hat, aufgrund einer originär gewerblichen Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) das Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung verneint. Zugleich ist jener Senat davon ausgegangen, dass auch der III. Senat des BFH ein Bedürfnis für die abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts im Investitionszulagenrecht nur in den Fällen gesehen habe, in denen das Besitzunternehmen erst durch die Überlassung der betreffenden Wirtschaftsgüter an das Betriebsunternehmen selbst zum Gewerbebetrieb wird. Im Besprechungsfall steht zwar jenes Urteil des IV. Senats nach Auffassung des III. Senats seiner Entscheidung nicht entgegen. Gleichwohl wendet der III. Senat seine „zulagenrechtliche Einheitsbetrachtung“ auch auf eine kapitalistische Betriebsaufspaltung an, bei der im Besprechungsfall Besitz- und Betriebsunternehmen Kapitalgesellschaften sind. Auch in dieser Situation ergibt sich aber die Gewerb-

lichkeit der Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht erst durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern an das Betriebsunternehmen, sondern bereits kraft Rechtsform (vgl. zu den Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung in solchen Fällen auch Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz. 863). Der nun in der Besprechungsentscheidung enthaltene Hinweis des III. Senats, dass die Rechtsprechung, nach der im Zulagenrecht die Grundsätze der Betriebsaufspaltung verdrängt werden, wenn das Besitzunternehmen neben der Betriebsgesellschaft originär betriebliche Einkünfte erzielt, nur für den Fall gelte, dass die Investitionen nicht für das Betriebsunternehmen, sondern für den eigenen gewerblichen Betrieb des Besitzunternehmens erfolgen, klingt deshalb für sich gesehen nicht sehr überzeugend. Trotz dieser Widersprüche ist jedoch der Entscheidung des III. Senats des BFH uneingeschränkt zuzustimmen, wenn man dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung eine eigenständige Bedeutung für das Investitionszulagenrecht einräumt. Bereits die Ausdehnung der zulagenrechtlichen Einheitsbetrachtung auf eine kapitalistische Betriebsaufspaltung war eine folgerichtige Fortentwicklung der Rechtsprechung des III. Senats. Die zentrale, am Förderzweck orientierte und schon in älterer Rechtsprechung des III. Senats (z.B. BFH, Urt. v. 20.5.1988 – III R 86/83, BFHE 153, 481 = BStBl. II 1988, 739 = FR 1988, 510, unter 3.a der Gründe) geäußerte Überlegung, dass in Fällen der Betriebsaufspaltung eine Zulage nicht unter dem formalen Gesichtspunkt der rechtlichen Selbstständigkeit von Besitz- und Betriebsunternehmen versagt werden dürfe, obwohl bei einer Betriebsaufspaltung nur die Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebs auf zwei Rechtsträger aufgeteilt sind, trägt auch im Fall von zwei Kapitalgesellschaften als Besitz- und Betriebsunternehmen; der Gedanke ist insoweit rechtsformneutral anzuwenden. Und wenn es für das Investitionszulagenrecht unerheblich ist, ob die Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft schon kraft Gesetz bzw. Rechtsform als gewerblich zu behandeln ist, so kann – wie der BFH nunmehr gleichfalls folgerichtig entschieden hat – die zulagenrechtliche Beurteilung (Merkmalsübertragung auf die investierende Besitzgesellschaft) auch dann nicht anders ausfallen, wenn die Besitzgesellschaft „eigengewerbliche Tätigkeiten“ ausübt. Die im Investitionszulagenrecht gültigen Maßstäbe sind eben andere als bei § 15 EStG. Die Merkmalsübertragung ist allerdings stets nur dann gerechtfertigt, wenn in den Betrieb des Betriebsunternehmens im Fördergebiet investiert wird, weil nur eine solche Investition dem Förderzweck dient.

RiBFH Dipl.-Kfm. W. Bode, München

Verwaltungsentscheidungen

Körperschaften:

Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft; § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 302 AktG

BMF, Schr. v. 19.10.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10004 – DOK 2010/0769613

Mit dem BFH, Beschl. v. 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932 = FR 2010, 1083, geändert durch den BFH, Beschl. v. 15.9.2010 – I B 27/10, FR 2010, 1082 hat der BFH auch unter Hinweis auf eine vergleichbare Klausel in der Verfügung der OFD Rheinland v. 12.8.2009 (DStR 2010, 1136) u.a. entschieden, dass es nicht emstlich zweifelhaft ist, dass mit der Vertragsklausel

„Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“

eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird.

Dabei geht der BFH von seiner ständigen Rechtsprechung aus, nach der es für die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft einer ausdrücklichen Vereinbarung zur Verlustübernahme bedarf.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich hierzu wie folgt Stellung:

Die Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 28.7.2010, geändert durch den BFH, Beschl. v. 15.9.2010 (a.a.O.) sind über den entschiedenen Einzelfall hinaus in diesen oder ähnlichen Fällen nicht nur in AdV-Verfahren, sondern auch im Rahmen der Steuerfestsetzung in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Für die Anwendung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG gilt daher Folgendes:

Eine Bezugnahme auf die Vorschrift des § 302 AktG in ihrer Gesamtheit liegt vor, wenn die Vertragsklausel zunächst insgesamt auf die „Vorschriften des § 302 AktG“ verweist. Im Anschluss an einen solchen Verweis erfolgende weitere Ausführungen, z.B. durch Wiedergabe des Wortlauts des § 302 Abs. 1 AktG stehen einer wirksamen Bezugnahme auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit nur dann entgegen, wenn sie erkennbar darauf gerichtet sind, die umfassende Bezugnahme auf § 302 AktG zu relativieren und bestimmte Absätze der Vorschrift von der Einbeziehung in die Vereinbarung über die Verlustübernahme auszuschließen. Von einer erkennbar eingeschränkten Vereinbarung ist nur dann auszugehen, wenn der Wortlaut der Vereinbarung die Einschränkung eindeutig vorsieht oder über den Wortlaut hinaus konkrete weitere Anhaltspunkte vorliegen.

Danach ist insbesondere auch die in der obigen OFD-Verfügung angesprochene Klausel:

„Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jah-

resfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

nicht zu beanstanden.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

Arbeitnehmer:

Vorsorgepauschale ab 2010 (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4 EStG)

BMF, Schr. v. 22.10.2010 – IV C 5 - S 2367/09/10002 – DOK 2010/0801807

Durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959, BStBl. I 2009, 782) **hat sich** der Abzug von Vorsorgeaufwendungen ab 1.1.2010 in wesentlichen Bereichen geändert. Dies betrifft neben dem Abzug sonstiger Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer auch die Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Lohnsteuerabzugsverfahren über die Vorsorgepauschale. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder **gilt hinsichtlich** der Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4 EStG) Folgendes:¹

1. Allgemeines

Der pauschale Ansatz von Vorsorgeaufwendungen im Veranlagungsverfahren mittels Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 bis 5 EStG in der am 31.12.2009 geltenden Fassung – a.F.) wurde mit Wirkung ab 2010 abgeschafft. Eine Vorsorgepauschale wird ab 2010 ausschließlich im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4 EStG).

Über die Vorsorgepauschale hinaus werden im Lohnsteuerabzugsverfahren keine weiteren Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt; die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte/**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** (§ 39a EStG) ist wie bisher nicht möglich. Die Günstigerprüfung bei der Vorsorgepauschale ist im Lohnsteuerabzugsverfahren weggefallen (Regelung bis einschließlich 2009 in § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 i.V.m. § 10c Abs. 5 EStG a.F.).

Eine Vorsorgepauschale wird grundsätzlich in allen Steuerklassen berücksichtigt.

2. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 EStG)

Die beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigende Vorsorgepauschale setzt sich aus folgenden Teilbeträgen zusammen:

- Teilbetrag für die Rentenversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a EStG),
- Teilbetrag für die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b und c EStG) und

¹ Die Änderungen sind ggü. dem BMF, Schr. v. 14.12.2009 – IV C 5 - S 2367/09/10006 – DOK 2009, 0790333, BStBl. I

2009, 1516 = FR 2010, 145) durch Fettdruck hervorgehoben. Die Überschrift zu Tz. 6.3 wurde neu gefasst.

- Teilbetrag für die private Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d EStG).

Ob die Voraussetzungen für den Ansatz der einzelnen Teilbeträge vorliegen, ist jeweils gesondert zu prüfen; **hierfür ist immer der Versicherungsstatus am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums maßgebend und das Dienstverhältnis nicht auf Teilmonate aufzuteilen.**

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Teilbeträge für die Rentenversicherung und die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung ist der Arbeitslohn. Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG sind nicht als Arbeitslohnbestandteil zu berücksichtigen (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 zweiter Teilsatz EStG); **aus Vereinfachungsgründen ist es aber nicht zu beanstanden, wenn regulär zu besteuern Entschädigungen bei der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorsorgepauschale berücksichtigt werden.** Steuerfreier Arbeitslohn gehört ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung der entsprechenden Teilbeträge (BFH v. 18.3.1983 – VI R 172/79, BStBl. II 1983, 475 = FR 1983, 360). Dies gilt auch bei der Mindestvorsorgepauschale für die Kranken- und Pflegeversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 dritter Teilsatz EStG, Tz. 7).

Der Arbeitslohn ist für die Berechnung der Vorsorgepauschale und der Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7) nicht (mehr) um den Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) und den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) zu vermindern; zur Rechtslage bis einschließlich 2009 s. § 10c Abs. 2 Satz 3 EStG a.F.

Die jeweilige Beitragsbemessungsgrenze ist bei allen Teilbeträgen der Vorsorgepauschale zu beachten. Bei den Rentenversicherungsbeiträgen gilt – abhängig vom Beschäftigungsort i.S.d. § 9 SGB IV – die allgemeine Beitragsbemessungsgrenze (BBG West) und die Beitragsbemessungsgrenze Ost (BBG Ost). Dies gilt auch bei einer Versicherung in der knappschaftlichen Rentenversicherung; deren besondere Beitragsbemessungsgrenze ist hier nicht maßgeblich. **In Fällen, in denen die Verpflichtung besteht, Beiträge zur Alterssicherung an ausländische Sozialversicherungsträger abzuführen (Tz. 3), bestimmt sich die maßgebliche Beitragsbemessungsgrenze nach dem Ort der lohnsteuerlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers (§ 41 Abs. 2 EStG).** Die Gleitzone in der Sozialversicherung (Arbeitslöhne von 400,01 € bis 800 €) ist steuerlich unbeachtlich. Ebenfalls unbeachtlich ist die Verminderung der Beitragsbemessungsgrenzen beim Zusammentreffen mehrerer Versicherungsverhältnisse (§ 22 Abs. 2 SGB IV).

Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Vorsorgepauschale (Arbeitslohn) und für die Berechnung der Sozialabgaben (Arbeitsentgelt) kann unterschiedlich sein. Für die Berechnung der Vorsorgepauschale ist das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt nicht maßgeblich.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit einem Jahresarbeitslohn von 60 000 € wandelt im Jahr 2010 einen Betrag von 4 000 € bei einer Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung von 66 000 € zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung im Durchführungsweg Direktzusage um.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Teilbetrags der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung ist der steuerpflichtige Arbeitslohn i.H.v. 56 000 €. Das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt beträgt hingegen 57 360 €, weil 4 % der Beitragsbemessungsgrenze (2 640 €) nicht als Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gelten (§ 14 Abs. 1 SGB IV).

3. Teilbetrag für die Rentenversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. a und Abs. 4 EStG)

Auf Grundlage des steuerlichen Arbeitslohns wird unabhängig von der Berechnung der tatsächlich abzuführenden Rentenversicherungsbeiträge typisierend ein Arbeitnehmeranteil für die Rentenversicherung eines pflichtversicherten Arbeitnehmers berechnet, wenn der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert und ein Arbeitnehmeranteil zu entrichten ist. Das gilt auch bei der Versicherung in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung bei Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI). Das Steuerrecht folgt insoweit der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung, so dass der Arbeitgeber hinsichtlich der maßgeblichen Vorsorgepauschale keinen zusätzlichen Ermittlungsaufwand anstellen muss, sondern auf die ihm insoweit bekannten Tatsachen bei der Abführung der Rentenversicherungsbeiträge – bezogen auf das jeweilige Dienstverhältnis – zurückgreifen kann.

Der Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung gilt daher bezogen auf das jeweilige Dienstverhältnis beispielsweise nicht bei

- Beamten,
- beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH,
- Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften (§ 1 Satz 4 SGB VI),
- weiterbeschäftigten Beziehern einer Vollrente wegen Alters oder vergleichbaren Pensionsempfängern, selbst wenn gem. § 172 Abs. 1 SGB VI ein Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten ist,
- Arbeitnehmern, die von ihrem Arbeitgeber nur Versorgungsbezüge i.S.d. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG erhalten (Werkspensionäre), geringfügig beschäftigten Arbeitnehmern, bei denen die Lohnsteuer nach den Merkmalen einer vorgelegten Lohnsteuerkarte/**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** erhoben wird und für die nur der pauschale Arbeitgeberbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet wird (keine Aufstockung durch den Arbeitnehmer auf den regulären Beitragssatz zur allgemeinen Rentenversicherung),
- nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV geringfügig beschäftigten Arbeitnehmern (versicherungsfreie kurzfristige Beschäftigung), bei denen die Lohnsteuer nach den Merkmalen einer vorgelegten Lohnsteuerkarte/Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug erhoben wird,
- anderen Arbeitnehmern, die nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind und deshalb auch keinen Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung zu leisten haben (z.B. als Praktikanten oder aus anderen Gründen),
- **Arbeitnehmern, wenn der Arbeitgeber nach § 20 Abs. 3 Satz 1 SGB IV den Gesamtsozialversicherungsbeitrag allein trägt (u.a. Auszubildende mit einem Arbeitsentgelt von bis zu monatlich 325 €).**

Bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung auf eigenen Antrag aufgrund einer der in R 3.62 Abs. 3 **LSiR** genannten Vorschriften ist der Teilbetrag für die Rentenversicherung nur in den Fällen des § 3 Nr. 62 Satz 2 Buchst. b (gesetzliche Rentenversicherung) und c (berufsständische Versorgungseinrichtung) EStG, nicht jedoch in den Fällen des § 3 Nr. 62 Satz 2 Buchst. a EStG (Lebensversicherung) anzusetzen.

In Fällen, in denen die Verpflichtung besteht, Beiträge zur Alterssicherung an ausländische Sozialversicherungsträger abzuführen, hat der Arbeitgeber bei der Berechnung

der Vorsorgepauschale einen Teilbetrag für die Rentenversicherung nur zu berücksichtigen, wenn der abzuführende Beitrag – zumindest teilweise – einen Arbeitnehmeranteil enthält und dem Grunde nach zu einem Sonderausgabenabzug führen kann (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Es ist nicht erforderlich, dass die Bundesrepublik Deutschland über das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union mit dem anderen Staat auf dem Gebiet der Sozialversicherung verbunden oder dass ein Sozialversicherungsabkommen mit dem anderen Staat geschlossen worden ist. Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die Beiträge an den ausländischen Sozialversicherungsträger unberücksichtigt.

4. Teilbetrag für die gesetzliche Krankenversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. b EStG)

Auf Grundlage des steuerlichen Arbeitslohns wird unabhängig von der Berechnung der tatsächlich abzuführenden Krankenversicherungsbeiträge typisierend ein Arbeitnehmeranteil für die Krankenversicherung eines pflichtversicherten Arbeitnehmers berechnet, wenn der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert oder freiwillig versichert ist (z.B. bei höher verdienenden **Arbeitnehmern**). **Der typisierte Arbeitnehmeranteil ist auch anzusetzen bei in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherten Arbeitnehmern, die die anfallenden Krankenversicherungsbeiträge in voller Höhe allein tragen müssen (z.B. freiwillig versicherte Beamte, Empfänger von Versorgungsbezügen). Der entsprechende Teilbetrag ist jedoch nur zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer Beiträge zur inländischen gesetzlichen Krankenversicherung leistet; andernfalls ist für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge immer die Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7) anzusetzen. Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die Beiträge an den ausländischen Sozialversicherungsträger unberücksichtigt.** Den Arbeitnehmeranteil für die Versicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung darf der Arbeitgeber nur ansetzen, wenn er von einer entsprechenden Versicherung Kenntnis hat (z.B. **bei Zahlung eines steuerfreien Zuschusses** oder nach Vorlage eines geeigneten Nachweises durch den Arbeitnehmer).

Beispiel:

Lediglich der Beihilfestelle, nicht jedoch der Besoldungsstelle ist bekannt, dass ein Beamter freiwillig gesetzlich krankenversichert ist.

Die Besoldungsstelle berücksichtigt beim Lohnsteuerabzug die Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7).

Für geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer (geringfügig entlohnte Beschäftigung sowie kurzfristige Beschäftigung), bei denen die Lohnsteuer nach den Merkmalen einer vorgelegten Lohnsteuerkarte/**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** erhoben wird, ist kein Teilbetrag für die gesetzliche Krankenversicherung anzusetzen, wenn kein Arbeitnehmeranteil für die Krankenversicherung zu entrichten ist. Entsprechendes gilt für andere Arbeitnehmer, wenn kein Arbeitnehmeranteil zu entrichten ist; dies ist regelmäßig bei Schülern und Studenten der Fall. In den entsprechenden Fällen ist in den Lohnsteuerberechnungsprogrammen (s. BMF, Schr. v. 8.10.2009, betreffend Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer etc. in 2010, BStBl. I 2009, 1192, geändert durch BMF, Schr. v. 20.11.2009, BStBl. I 2009, 1333) unter dem Eingangsparameter „PKV“ der Wert „1“ einzugeben. Zum Ansatz der Mindestvorsorgepauschale vergleiche Tz. 7.

5. Teilbetrag für die soziale Pflegeversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG)

Der Teilbetrag für die soziale Pflegeversicherung wird bei Arbeitnehmern angesetzt, die in der **inländischen** sozialen Pflegeversicherung versichert sind. Der Teilbetrag ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes: „Pflegeversicherung folgt Krankenversicherung“ auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer gesetzlich krankenversichert, jedoch privat pflegeversichert ist. **Besteht Sozialversicherungspflicht im Inland und parallel im Ausland, bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die Beiträge an den ausländischen Sozialversicherungsträger unberücksichtigt.**

Länderspezifische Besonderheiten bei den Beitragssätzen sind zu berücksichtigen (höherer Arbeitnehmeranteil in Sachsen [zzt. 1,475 % statt 0,975 %]).

Der Beitragszuschlag für Arbeitnehmer ohne Kinder ist ebenfalls zu berücksichtigen (§ 55 Abs. 3 SGB XI [zzt. 0,25 %]).

6. Teilbetrag für die private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. d EStG)

Der Teilbetrag für die private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung wird bei Arbeitnehmern angesetzt, die nicht in der gesetzlichen Krankenversicherung und sozialen Pflegeversicherung versichert sind (z.B. privat versicherte Beamte, beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer und höher verdienende Arbeitnehmer).

In den Steuerklassen I bis V können die dem Arbeitgeber mitgeteilten privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge berücksichtigt werden (Tz. 6.1 und 6.2). Hiervon ist ein – unabhängig vom tatsächlich zu zahlenden Zuschuss – typisierend berechneter Arbeitgeberzuschuss abzuziehen, wenn der Arbeitgeber nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Zuschüsse zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung des Arbeitnehmers zu leisten hat. Die Beitragsbemessungsgrenze und landesspezifische Besonderheiten bei der Verteilung des Beitragssatzes für die Pflegeversicherung auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer (niedrigerer Arbeitgeberanteil in Sachsen [zzt. 0,475 % statt 0,975 %]) sind zu beachten.

6.1 Mitteilung der privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge durch den Arbeitnehmer

Es ist die Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7) zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die abziehbaren privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge nicht mitteilt (Beitragsbescheinigung des Versicherungsunternehmens). Die mitgeteilten Beiträge sind maßgebend, wenn sie höher sind als die Mindestvorsorgepauschale. **Beitragsbescheinigungen ausländischer Versicherungsunternehmen darf der Arbeitgeber nicht berücksichtigen. Gesetzlich versicherte Arbeitnehmer können im Lohnsteuerabzugsverfahren keine Beiträge für eine private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung nachweisen; dies gilt auch hinsichtlich der Beiträge eines privat versicherten Ehegatten des Arbeitnehmers (s. unten).**

Die mitgeteilten Beiträge **privat versicherter Arbeitnehmer** hat der Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugs zu berücksichtigen. Einbezogen werden können Beiträge für die eigene private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung des Arbeitnehmers einschließlich der entsprechenden Beiträge für den mitversicherten, nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes und für mitversicherte Kinder, für die der Arbeitnehmer einen Anspruch auf einen Freibetrag

für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG) oder auf Kindergeld hat. Über diesen Weg sind auch private Versicherungsbeiträge eines selbst versicherten, nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerepflichtigen Ehegatten des Arbeitnehmers zu berücksichtigen, sofern dieser keine Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit) erzielt. Der Arbeitgeber hat nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Versicherungsbeiträge des selbst versicherten Ehegatten bei der Vorsorgepauschale des Arbeitnehmers erfüllt sind. Eine ggf. erforderliche Korrektur bleibt einer Pflichtveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG, Tz. 9) vorbehalten. Versicherungsbeiträge des selbst versicherten Lebenspartners im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes und selbst versicherter Kinder sind nicht zu berücksichtigen.

Der Arbeitgeber kann die Beitragsbescheinigung oder die geänderte Beitragsbescheinigung entsprechend ihrer zeitlichen Gültigkeit beim Lohnsteuerabzug – auch rückwirkend – berücksichtigen. Bereits abgerechnete Lohnabrechnungszeiträume müssen nicht nachträglich geändert werden. Dies gilt nicht nur, wenn die Beiträge einer geänderten Beitragsbescheinigung rückwirkend höher sind, sondern auch im Falle niedrigerer Beiträge. Im Hinblick auf die Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 15 EStG und die ggf. bestehende Veranlagungspflicht nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG (Tz. 9) ist keine Anzeige i.S.d. § 41c Abs. 4 EStG erforderlich.

Die dem Arbeitgeber bis zum 31.3.2011 mitgeteilten Beiträge über die voraussichtlichen privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge des Kalenderjahres 2010 sind auch im Rahmen des Lohnsteuerabzugs 2011, 2012 und 2013 (weiter) zu berücksichtigen, wenn keine neue Beitragsmitteilung erfolgt. Für den in 2011 vorzunehmenden Lohnsteuerabzug kann der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber aber auch eine Beitragsbescheinigung des Versicherungsunternehmens vorlegen, die

- die voraussichtlichen privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge des Kalenderjahres 2011
- oder die nach § 10 Abs. 2a Satz 4 Nr. 2 EStG übermittelten Daten für das Kalenderjahr 2010

enthält; diese Beitragsbescheinigungen sind auch im Rahmen des Lohnsteuerabzugs 2012 und 2013 (weiter) zu berücksichtigen, wenn keine neue Beitragsmitteilung erfolgt. Für den ab 2012 vorzunehmenden Lohnsteuerabzug gilt die zuvor getroffene Regelung entsprechend.

Sind die als Sonderausgaben abziehbaren privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge höher als die im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigten Beiträge, kann der Arbeitnehmer die tatsächlich gezahlten Beiträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Sind die Beiträge niedriger, kommt eine Pflichtveranlagung in Betracht (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG, Tz. 9).

6.2 Mitteilung der privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge mittels ELStAM (§ 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG)

Das ELStAM-Verfahren (Elektronische Lohnsteuer-Abzugsmerkmale) steht voraussichtlich ab 2012 zur allgemeinen Anwendung zur Verfügung. Im Rahmen des ELStAM-Verfahrens wird das Mitteilungsverfahren (Tz. 6.1) abgelöst, voraussichtlich ab 2013. Im ELStAM-Verfahren werden die privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge nur gespeichert, wenn der Arbeitnehmer die Speicherung beantragt hat. Damit ent-

scheidet er wie bei dem Mitteilungsverfahren mittels Beitragsbescheinigung (Tz. 6.1) selbst, ob der Arbeitgeber die Beitragshöhe erfährt. Sind keine Beiträge gespeichert, ist auch im ELStAM-Verfahren die Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7) zu berücksichtigen.

6.3 Bescheinigung der Beiträge des Arbeitnehmers zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 13 EStG)

Unter Nr. 25 und 26 der Lohnsteuerbescheinigung (s. auch BMF, Schr. 23.8.2010, BStBl. I 2010, 665) sind Beiträge des Arbeitnehmers zur inländischen gesetzlichen Krankenversicherung und zur inländischen sozialen Pflegeversicherung zu bescheinigen. Beiträge an ausländische Sozialversicherungsträger sind nicht zu bescheinigen.

7. Mindestvorsorgepauschale für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 dritter Teilsatz EStG)

Die Mindestvorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 dritter Teilsatz EStG) i.H.v. 12 % des Arbeitslohns mit einem Höchstbetrag von jährlich 1900 € (in Steuerklasse III 3000 €) ist anzusetzen, wenn sie höher ist als die Summe der Teilbeträge für die gesetzliche Krankenversicherung (Tz. 4) und die soziale Pflegeversicherung (Tz. 5) oder die private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung (Tz. 6). Die Mindestvorsorgepauschale ist auch dann anzusetzen, wenn für den entsprechenden Arbeitslohn kein Arbeitnehmeranteil zur **inländischen** gesetzlichen Kranken- und sozialen Pflegeversicherung zu entrichten ist (z.B. bei geringfügig beschäftigten Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn nicht unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte/**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** nach § 40a EStG pauschaliert wird, **und bei Arbeitnehmern, die Beiträge zu einer ausländischen Kranken- und Pflegeversicherung leisten**). Die Mindestvorsorgepauschale ist in allen Steuerklassen zu berücksichtigen.

Neben der Mindestvorsorgepauschale wird der Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung berücksichtigt, wenn eine Pflichtversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung oder wegen der Versicherung in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung eine Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht vorliegt (Tz. 3).

8. Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 und § 39b Abs. 2 Satz 12 EStG)

Über die in § 42b Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 EStG genannten Auschlussstatbestände hinaus ist ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber auch dann ausgeschlossen, wenn – bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung – der Arbeitnehmer innerhalb des Kalenderjahres nicht durchgängig zum Anwendungsbereich nur einer Beitragsbemessungsgrenze (West oder Ost) gehörte oder wenn – bezogen auf den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung oder die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung – innerhalb des Kalenderjahres nicht durchgängig ein Beitragssatz anzuwenden war. Für den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 39b Abs. 2 Satz 12 EStG) gilt dies entsprechend.

9. Pflichtveranlagungstatbestand (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG)

Es besteht eine Pflicht zur Veranlagung zur Einkommensteuer, wenn bei einem Steuerpflichtigen die Summe der beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Teilbeträge der Vorsorgepauschale für die gesetzliche und private Kranken- und Pflegeversicherung höher ist als die bei der Veranlagung als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeauf-

wendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a i.V.m. Abs. 4 EStG.

Dies gilt auch, wenn die beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale (Tz. 7) höher ist als die bei der Veranlagung zur Einkommensteuer als Sonderausgaben abzehbaren Vorsorgeaufwendungen.

10. Lohnsteuertabellen zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer (§ 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG)

Aus Vereinfachungsgründen wird bei der Erstellung der Lohnsteuertabellen – bezogen auf die Berücksichtigung der Vorsorgepauschale – der Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) nicht berücksichtigt (BMF, Schr. v. 12.10.2009, betreffend Programmablaufplan für die Erstellung von Lohnsteuertabellen in 2010, BStBl. I 2009, 1216, geändert durch BMF, Schr. v. 20.11.2009, BStBl. I 2009, 1337). Die länderspezifische Besonderheit bei der sozialen Pflegeversicherung (Tz. 5, höherer Arbeitnehmeranteil in Sachsen [zzt. 1,475 % statt 0,975 %]) ist jedoch bei der Erstellung von Lohnsteuertabellen zu beachten. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Lohnsteuer mittels einer Lohnsteuertabelle berechnet wird, die die Besonderheit nicht berücksichtigt, wenn der Arbeitnehmer einer entsprechenden Lohnsteuerberechnung nicht widerspricht.

Bei geringfügig beschäftigten Arbeitnehmern (geringfügig entlohnte Beschäftigung sowie kurzfristige Beschäftigung), bei denen die Lohnsteuer nach den Merkmalen einer vorgelegten Lohnsteuerkarte/**Bescheinigung für den**

Lohnsteuerabzug erhoben wird und der Arbeitnehmer keinen eigenen Beitrag zur Rentenversicherung und Kranken-/Pflegeversicherung zahlt, ist die Lohnsteuer mit der „Besonderen Lohnsteuertabelle“ zu berechnen (BMF, Schr. v. 12.10.2009, a.a.O., geändert durch BMF, Schr. v. 20.11.2009, a.a.O.).

11. Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen (§ 40 Abs. 1 EStG)

Bei der Berechnung des durchschnittlichen Steuersatzes kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass die betroffenen Arbeitnehmer in allen Zweigen der Sozialversicherung versichert sind und keinen Beitragszuschlag für Kinderlose (§ 55 Abs. 3 SGB XI) leisten. Die individuellen Verhältnisse aufgrund des Faktorverfahrens nach § 39f EStG bleiben unberücksichtigt.

12. Anwendungsregelung

Die Regelungen dieses Schreibens sind spätestens ab Veröffentlichung im BStBl. I zu beachten.

Das BMF, Schr. v. 14.12.2009 – IV C 5 - S 2367/09/10006 – DOK 2009, 0790333, BStBl. I 2009, 1516 = FR 2010, 145 wird hiermit aufgehoben. Tz. 6.3 des BMF-Schreibens vom 14.12.2009 (a.a.O.) ist jedoch für die Ausschreibung von Lohnsteuerbescheinigungen und Besonderen Lohnsteuerbescheinigungen durch den Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung für das Kalenderjahr 2010 (s. auch BMF, Schr. v. 26.8.2009 – IV C 5 - S 2378/09/10002, BStBl. I 2009, 902) weiter zu beachten.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.