

Zu diesem Heft

Das vorliegende Heft widmet sich in der Rubrik DStZ-Aktuell zunächst wie gewohnt präzise und praxisorientiert den aktuellen Entwicklungen in Rechtsprechung und Finanzverwaltung.

In dem „DStZ-Aktuell“ folgenden ersten Themenbeitrag erörtern *Hiller/Baschnagel* (S. 17) tagesaktuell die Problematik der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne, d.h. zunächst die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016, mit der der sog. Sanierungserlass verworfen worden war, die in der Folge gesetzlich (in § 3a EStG bzw. § 7b GewStG) kodifizierte Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und darüber hinaus auch die beiden im August 2017 ergangenen BFH-Urteile zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen in Altfällen.

Im sich daran anschließenden zweiten Themenbeitrag befasst sich *Urban* (S. 22) sehr detailreich mit der steuerlichen Situation der Vereine der aktiven Kulturförderung, also der Vereine, bei denen sich die Vereinsmitglieder selbst als Kulturschaffende betätigen. Im Vergleich zu „passiven Kulturvereinen“ (Fördervereinen) werde den Vereinen der aktiven Kulturförderung, so *Urban*, nur die „Gemeinnützigkeit zweiter Klasse“ zugebilligt, weil die Mitgliedsbeiträge nicht steuermindernd durch die Mitglieder geltend gemacht werden können. *Urban* hinterfragt die Rechtslage und die bisherige Praxis der eingeschränkten steuerlichen Förderung kritisch, zeigt materielle und verfahrensrechtliche Mängel auf und mahnt schließlich Gesetzesverbesserungen an.

Im darauf folgenden Themenbeitrag erörtert *Mertzbach* (S. 33) dann sehr instruktiv und praxisorientiert die Ermittlung des

Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Freiberufler haben ja – in Ermangelung einer Bilanzierungspflicht – unabhängig von der Höhe des Umsatzes oder des Gewinns ein Wahlrecht, ihre Einkünfte entweder nach Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) oder durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) zu ermitteln. Veräußerungsgewinne sind allerdings grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich zu ermitteln, so dass regelmäßig ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich notwendig wird; *Mertzbach* erläutert die damit verbundenen Besonderheiten.

Abgerundet wird das Heft schließlich durch den Themenbeitrag von *Steck* (S. 38), der sich detailliert und kritisch mit der Möglichkeit der Änderung eines Steuerbescheids auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts gem. § 174 Abs. 4 AO befasst. Hintergrund des Beitrags ist u.a. das Urteil des BFH vom 25.10.2016 (X R 31/14), mit dem der BFH „der Änderung von Steuerbescheiden zu Lasten des Stpfl. durch die Finanzbehörde ein großes Tor geöffnet“ hat. Dabei stützt sich der BFH v.a. auf den Sinn und Zweck der Vorschrift als besondere gesetzliche Ausformung des Grundsatzes von Treu und Glauben. *Steck* untersucht, ob dies alles tragfähig ist, verneint diese Frage und kommt u.a. zu dem Ergebnis, dass der BFH ohne Not und damit in unzulässiger Weise auch die seitens des Gesetzes vorgesehene Feststellungslastverteilung umdreht.

Prof. Dr. Thomas Köster

DStZ-Inhalt

DStZ-Aktuell

Unternehmer und Freiberufler

Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

OFD Frankfurt a.M.	19.10.2017	S 2290a – 1 – St 213	OFD Frankfurt zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG	1
BMF	30.11.2017	IV C 6 – S 2133/14/10001	BMF-Schreiben zur Anwendung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG.....	1
FG Köln	17.5.2017	9 K 1361/14	Teilwertabschreibung auf Forderungen und Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG	2
BFH	3.8.2017	V R 52/16	Betreuungsleistungen: Notwendige Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger kann sich aus einer Pflegestufe ergeben	3
FG Rheinland-Pfalz	12.10.2017	6 K 1083/17	Keine rückwirkende Rechnerkorrektur, wenn in der Rechnung der falsche Leistungsempfänger genannt ist .	4
BMF	8.11.2017	III C 2 – S 7100/13/10007	Änderung des UStAE: Bei Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbringt der leistende Unternehmer grundsätzlich jeweils eigene selbständige Leistungen	5

Kapitalgesellschaften

BMF	28.11.2017	IV C 7 – S 2745-a/08/10001	BMF zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)	6
FG Hamburg	29.8.2017	2 K 245/17	BVerfG-Vorlage zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG	8
FG Berlin-Brandenburg	13.9.2017	2 K 2013/16	Bestimmung der Gegenleistung bei Veräußerung von GmbH-Anteilen	8

Personengesellschaften

BFH	20.3.2017	X R 62/14	Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte – betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG	9
BMF	24.11.2017	IV C 6 – S 2133-b/17/10004	BMF zur E-Bilanz in Fällen atypisch stiller Gesellschaften	9

International tätige Unternehmen

BMF	27.10.2017	IV C 5 – S 2300/12/10003 :004	Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken	10
-----	------------	-------------------------------	--	----

Natürliche Personen

Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

BFH	27.7.2017	III R 1/09	Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags, Kinderfreibetrags, Betreuungsfreibetrags und Freibetrags für den Betreuungs- sowie des Familienleistungsausgleichs in den Jahren 2000 bis 2004	11
-----	-----------	------------	---	----

BFH	4.10.2017	VI R 22/16	Haushaltersparnis bei Unterbringung in Alten- und Pflegeheim für jeden Ehegatten anzusetzen	11
FG Baden-Württemberg	14.6.2017	2 K 2413/15	EuGH-Vorlage: Sofortige Besteuerung der Wertsteigerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft	12
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit				
BFH	11.7.2017	IX R 28/16	Ersatz für beliebige Arten von Schadensfolgen ist keine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG – Voraussetzungen und Umfang des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Entschädigung	12
Einkünfte aus Kapitalvermögen				
BFH	29.8.2017	VIII R 5/15 VIII R 23/15 VIII R 33/15	Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen und Antragsveranlagung für Kapitalerträge.....	13
Erbschaftsteuer				
BFH	30.8.2017	II R 46/15	Verzicht auf Vergütungsersatzanspruch als freigebige Zuwendung.....	15
Grundsteuer				
BFH	27.9.2017	II R 13/15	Grundsteuerbefreiung bei öffentlich-privater Partnerschaft.....	16

DStZ-Themen

Prof. Dr. Matthias Hiller/Matthias Baschnagel	Update zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen.....	17
Dr. Johannes Urban	Aktive Kulturförderung als Gemeinnützigkeit zweiter Klasse	22
Markus Mertzbach	Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	33
Prof. Dr. iur. Dieter Steck	Änderung eines Steuerbescheids auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts gem. § 174 Abs. 4 AO.....	38

Deutsche Steuer-Zeitung

Herausgeber: Professor Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.;
Professor Dr. Carl Otto Lenz, Generalanwalt beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften a.D.;
Professor Dr. Christian Flämig, Universität Marburg;
Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut, München;
Professor Dr. Franz-Christoph Zeitler, Vizepräsident der Deutschen Bundesbank i.R.;
Dr. h.c. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

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

Nr. 1–2 / 15. Januar 2018

106. Jahrgang

Seite 1

DStZ-Aktuell

Bearbeiter: Dr. Mirko Brill, RA, FAStr, StB, Köln [MB]; Johannes Höring, RA, LL.M., Trier [JH];
Professor Dr. Thomas Köster, WP, StB, Aachen [TK]; Professor Dr. Joachim Schiffers, WP, StB, Ratingen [JS];
Dr. Elmar Urbach, RA, Dipl.-Finw., Köln [EU].

Unternehmer und Freiberufler

Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

OFD Frankfurt zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG

OFD Frankfurt a.M. v. 19.10.2017, S 2290a – 1 – St 213,
www.stotax-first.de.

EStG § 34a.

Die OFD Frankfurt hat in Ergänzung zu BMF vom 11.8.2008 (IV C 6 – S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, 838) zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach § 34a EStG für nicht entnommene Gewinne festgestellt:

- Gesonderte Feststellung: Sobald der nachversteuerungspflichtige Betrag im Rahmen der Einkommensteuer vollständig nachversteuert wurde, ist eine gesonderte Feststellung der für die Tarifiermittlung erforderlichen Besteuerungsgrundlagen nicht mehr erforderlich. ESt-4B-Mitteilungen enthalten daher in den entsprechenden Fällen die Bitte mitzuteilen, dass Angaben nach § 34a EStG nicht mehr benötigt werden.
- Entnahme ausländischer Erbschaftsteuer: Nach § 34a Abs. 4 Satz 3 EStG ist der Nachsteuerungsbetrag um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen werden, zu vermindern. Der Wortlaut der Vorschrift unterscheidet dabei weder zwischen in- und ausländischer Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) noch zwischen Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) aus EU-Mitgliedstaaten und sonstigen Drittstaaten.

Vielmehr ist für die Minderung des Nachsteuerungsbetrags Voraussetzung, dass die tatsächlich gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch – auch nicht durch Anrechnung im jeweiligen nationalen Recht – unterliegende Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) für einen inländischen Betrieb oder Mitunternehmeranteil gezahlt wird (betriebsbezogene Betrachtungsweise). Außerdem ist zu beachten, dass die ausländische Erbschaftsteuer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechen muss. Weiterhin wird darauf hingewiesen, dass die kanadische „capital gains tax“ und die portugiesische Erbersatzsteuer negativ von der deutschen Erbschaftsteuer abgegrenzt wurden, weil es sich bei diesen – ihrer jeweiligen Erhebungsform nach – um Steuern auf das Einkommen handelt.

Unentgeltliche Übertragung eines Teilbetriebes oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils: Diese Vorgänge sind nicht als Entnahme anzusehen, da auch im Rahmen des § 34a EStG die allgemein gültige Definition der Gewinnermittlungsbegriffe anzuwenden ist. Daher lösen sie keine sofortige Nachversteuerung aus. [JS]

BMF-Schreiben zur Anwendung von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG

BMF v. 30.11.2017, IV C 6 – S 2133/14/10001,
www.stotax-first.de.

EStG § 4f, § 5 Abs. 7.

Nach Veröffentlichung des Entwurfs vor etwa einem Jahr und Stellungnahme der Verbände wurde nun das BMF-Schreiben zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, also der Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG veröffentlicht. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Aspekte:

Die Sonderregelungen der § 4f und § 5 Abs. 7 EStG wurden durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz vom 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318 in Reaktion auf die BFH-Urteile v. 14.12.2011, I R 72/10, HFR 2012, 489, v. 26.4.2012, IV R 43/09, HFR 2012, 837; v. 12.12.2012, I R 69/11, HFR 2013, 386) eingefügt. Das BMF bestätigt in Rz. 6 klar, dass in vor dem 29.11.2013 endenden Wirtschaftsjahren die o.g. BFH-Rechtsprechung zu beachten ist, wonach übernommene Verpflichtungen im Wirtschaftsjahr der Übernahme mit den „Anschaffungskosten“ oder dem höheren Teilwert anzusetzen sind und mithin die gesetzliche Neuregelung nicht rückwirkend gilt. Nach Rz. 7 können auf Antrag die Neuregelungen des § 5 Abs. 7 EStG bereits für vor dem 29.11.2013 endende Wirtschaftsjahre angewendet werden (§ 52 Abs. 9 Satz 2 EStG). Der Antrag ist nicht formgebunden und gilt durch den entsprechenden Ansatz in der steuerlichen Gewinnermittlung als ausgeübt.

Der Anwendungsbereich der gesetzlichen Sonderregelungen wird in den Rz. 2 bis 4 abgesteckt:

- Übertragender: Auf Seiten des Übertragenden kommt eine Verteilung des Aufwandes nach § 4f EStG nur dann in Betracht, wenn die Verpflichtung an dem der Übertragung vorangegangenen Bilanzstichtag bestand und die Verpflichtung beim Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 EStG fällt oder § 5 Abs. 7 EStG zur Anwendung käme, wenn der Übernehmer dem deutschen Steuerrecht unterläge.

Hinweis: Damit kann eine Aufwandsverteilung auch bei grenzüberschreitenden Übertragungen zur Anwendung kommen, also wenn der Übernehmer gar nicht der Besteuerung in Deutschland unterliegt.

- Übernehmer der Verpflichtung: § 5 Abs. 7 EStG gilt ausschließlich für am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, die auf Grund der Vorschriften des EStG (z.B. § 5 Abs. 2a bis 4b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a sowie § 6a EStG) und des KStG, (z.B. Schwankungs- und Schadenrückstellungen nach § 20 KStG) nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung („Anschaffungskosten“ i.S.d. BFH-Rechtsprechung).
- Ändert sich bei einer betrieblichen Altersversorgungszusage der Durchführungsweg (Direkt-zusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds), sind § 4f und § 5 Abs. 7 EStG nicht anzuwenden.

In Rz. 9 führt die FinVerw. aus, dass wenn eine Verpflichtung bereits mehrfach übertragen wurde, derjenige ursprünglich verpflichtet i.S.v. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG sein soll, der die Schuld erstmalig begründet hat.

Hinweis: Ob diese Auslegung des Gesetzes richtig ist, erscheint fraglich. Der Gesetzeswortlaut kann auch so verstanden werden, dass der unmittelbar übertragende maßgebend ist. Im Übrigen sind die praktischen Schwierigkeiten der FinVerw. zu beachten. So hat der Übernehmende ggf. keine Informatio-

nen hinsichtlich der gesamten Übertragungskette. Insoweit müssten Zusicherung bzw. Absicherungen im Übertragungsvertrag vorgesehen werden.

In Rz. 13 wird nach wie vor die Ansicht vertreten, dass wenn eine übernommene Verpflichtung bereits vor dem folgenden Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, für einen sich insoweit ergebenden Gewinn keine Rücklage gebildet werden kann.

Hinweis: Dies kann in Fällen von Mehrfachübertragungen problematisch sei (hierzu Bolik/Selig-Kraft, DStR 2017, 169 ff.).

Kommt beim ursprünglich Verpflichteten § 4f EStG zur Anwendung mit der Folge, dass der entstehende Aufwand nur über 15 Jahre verteilt steuerlich geltend gemacht werden kann, so erfolgt die Verteilung des Aufwands durch außerbilanzielle Hinzurechnung und Abrechnung (so Rz. 16; auch Korn/Strahl, kösdi 2014, 18748).

Nach Rz. 17 sind auch mit der Übertragung im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben in die Aufwandsverteilung einzubeziehen (zu diesem Aspekt nur Riedel, Ubg 2014, 422).

In den Fällen der Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, die bisher in einem anderen Unternehmen tätig waren (Unternehmenswechsel), unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten gilt für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen die Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG. Demnach ist bei der Ermittlung des Teilwertes der jeweiligen Verpflichtung der Jahresbetrag nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist, wobei sich kein negativer Jahresbetrag ergeben darf. Die FinVerw. stellt in Rz. 27 klar, dass diese Sonderregelung in den Fällen des Betriebsübergangs nach § 613a BGB nicht zur Anwendung kommt. Dazu bestimmt dann Rz. 29, dass in den Fällen des § 613a BGB die Sonderregelung des § 4f Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG nicht anzuwenden ist.

Literatur: Kaminski, Die Neuregelungen zum Erwerb stiller Lasten im AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz, Stbg 2014, 145; Korn/Strahl, Die rechtsprechungsbrechende gesetzliche Kodifikation des mittelbaren Anschaffungsertrags, kösdi 2014, 18746. [JS]

Teilwertabschreibung auf Forderungen und Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG

FG Köln v. 17.5.2017, 9 K 1361/14, www.stotax-first.de.

EStG § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; AStG § 1 Abs. 1; OECD-MA Art. 9 Abs. 1.

Das FG Köln hat sich in einem aktuellen Urteil mit der Frage der Teilwertabschreibung auf Forderungen und

der Anwendbarkeit von § 1 Abs. 1 AStG auseinander gesetzt und entschieden, dass entgegen der Auffassung der FinVerw. eine Teilwertabschreibung auf Forderungen an ausländische Tochterunternehmen vorgenommen werden kann. Das FG Köln geht dabei auf den sog. „Rückhalt im Konzern“ ein.

Dem Urteil lag im Wesentlichen der folgende Sachverhalt zu Grunde: Die Klägerin macht die Teilwertabschreibung einer Forderung gegenüber einer in China ansässigen Tochtergesellschaft geltend. Die Klägerin war an einer chinesischen Tochtergesellschaft beteiligt, an die sie regelmäßig Waren lieferte. Hieraus resultierten unbesicherte und unverzinsten Forderungen i.H.v. ca. 2,6 Mio. €. Wegen der zu erwartenden Uneinbringlichkeit der Forderungen nahm die Klägerin eine entsprechende Teilwertabschreibung auf diese Forderungen vor. Streitig ist, ob dem der im BMF-Schreiben vom 29.3.2011 (IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 277) geregelte „Rückhalt im Konzern“ entgegensteht. Nach Auffassung des FA käme eine Teilwertabschreibung auf die Forderungen nicht in Betracht, da wegen des Rückhalts im Konzern (d.h., die Muttergesellschaft steht für alle Verbindlichkeiten der Tochter ein) die chinesische Tochtergesellschaft allen Außenverpflichtungen nachgekommen sei. Eine Teilwertabschreibung auf eine Innenverpflichtung verstoße nach Auffassung der FinVerw. allerdings gegen die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 29.3.2011 und gegen den Fremdvergleichsgrundsatz und sei nach § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu berücksichtigen. Nach Auffassung der Kläger sei allerdings eine Abschreibung wegen der inhärenten Logik des Rückhalts im Konzern nicht ausgeschlossen, da daraus eben die wirtschaftliche Belastung der Muttergesellschaft begründet liege, die für die Uneinbringlichkeit ihrer eigenen Forderungen gegenüber der Tochtergesellschaft sich selbst gegenüber einstellen muss.

Das FG Köln kommt zu dem Ergebnis, dass das FA zu Unrecht die steuerliche Berücksichtigung der Forderungsabschreibung auf Grund des bestehenden „Rückhalts im Konzern“ versagte. Zu Recht hat die Klägerin eine Abschreibung wegen dauerhafter Wertlosigkeit vorgenommen (vgl. § 5 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Das FG Köln widerspricht im vorliegenden Fall der FinVerw. in der Anwendung der Korrekturvorschrift des § 1 Abs. 1 AStG. Dazu führt das FG Köln aus, dass schon der BFH in früheren Urteilen dargelegt hat, dass bei DBA eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften nur dann möglich ist, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhält. Der Fremdvergleichsgrundsatz ermöglicht aber keine Korrektur einer Abschreibung wegen Uneinbringlichkeit. Nach Auffassung des FG Köln halten die Lieferbeziehungen zwischen der Klägerin und deren Tochtergesellschaft dem Fremdvergleich stand, allerdings nicht die Tatsache, dass die Forderung in der vorliegenden Höhe unverzinst und unbesichert ist. Die Klägerin kann zwar die Teilwertabschreibung auf die Forderungen steuerlich vornehmen, muss aber nach § 1 Abs. 1 AStG nur eine gewinnerhöhende Korrektur hinsichtlich der fehlenden Verzinsung des der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens berücksichtigen (fiktive Zinsen, zu ermitteln nach den Grundsät-

zen des „dealing at arm's length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA angemessenen Zinssatzes).

Hinweis: Die Revision zum BFH (Az. des BFH: I R 56/17) ist zugelassen, da die Einschätzung des FG Köln bezüglich der Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG auf Teilwertabschreibung auf Forderungen der Auffassung des FinVerw. und dem o.g. BMF-Schreiben entgegensteht.

[JH]

Betreuungsleistungen: Notwendige Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger kann sich aus einer Pflegestufe ergeben

BFH v. 3.8.2017, V R 52/16, DStR 2017, 2481.

UStG § 4 Nr. 16 Buchst. k; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. g; SGB XI § 15, § 36.

Im dem Besprechungsurteil zu Grunde liegenden Sachverhalt betrieb die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in der Rechtsform einer GbR seit 2007 eine sog. Seniorenresidenz, die aus acht Häusern mit insgesamt 153 seniorengerechten Wohnungen bestand. Die Wohnungen vermietete die Klägerin an die Bewohner. Die Klägerin bot den Bewohnern umfangreiche Verpflegungsmöglichkeiten an, die Frühstück, Mittag- und Abendessen umfassten. Hierfür hielt sie eigene Speiseräume und überwiegend eigenes Küchen- und Hauswirtschaftspersonal vor. Ein gesonderter Pflegedienst erbrachte pflegerische Leistungen. Mit dem Pflegedienst ging die Klägerin eine Kooperation ein, um die Inanspruchnahme grund- und behandlungspflegerischer Leistungen entsprechend den Richtlinien des XGB XI und des SGB V zu ermöglichen. Die Klägerin war gegenüber den Bewohnern nicht zur Erbringung von Pflegeleistungen verpflichtet. Der Pflegedienst erbrachte diese Leistungen in eigener Verantwortung gegenüber den Bewohnern. Für die Bewohner betrug die Kosten für das Hausnotrufsystem monatlich 17,90 €. Für verschiedene Einzelleistungen (z.B. Vermittlung und Hilfeleistung von und bei Arztbesuchen, Rezeptbestellung, Taxibestellung, Geselligkeit usw.) wurde eine Betreuungspauschale von 75 € berechnet. Die Leistungen des Hausnotrufsystems und die Betreuungspauschale rechnete die Klägerin unmittelbar gegenüber den Bewohnern ab. Beide Leistungen behandelte sie u.a. in den Streitjahren (2009, 2010) als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 16 UStG. Weitere Leistungen (z.B. Wäschedienst, Hausmeisterservice, Blumenpflege) rechnete sie gegenüber den Bewohnern nach dem Regelsteuersatz ab. Im Anschluss an eine USt-Sonderprüfung für den Besteuerungszeitraum 2007 sah der Prüfer die Vermietungsleistungen als nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei an. Die weiteren Leistungen hielt er für umsatzsteuerpflichtig. Hiergegen wandte sich die Klägerin teilweise erfolgreich mit dem Einspruch bzw. der Klage. Bezüglich der Leistungen der Klägerin in den Bereichen Hausnotruf und Betreuung blieb das FA für die Streitjahre bei seiner Ansicht, diese seien umsatzsteuerpflichtig. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision an den BFH.

Der BFH gibt der Revision statt, hebt das Urteil des FG auf und verweist die Sache an dieses zurück. Zur Begründung führt der BFH aus, das FG habe § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG unzutreffend angewandt. Es stehe fest, dass die Empfänger der durch die Klägerin erbrachten Leistungen auf Grund der Zuerkennung einer Pflegestufe nach § 15 SGB XI wie beim Betrieb eines Hausnotrufsystems zum Leistungsbezug nach §§ 36 ff. SGB XI berechtigt seien. Entsprechend könne für diese eine Kostentragung durch die Pflegekassen als Sozialversicherungsträger i.S.v. § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG unterstellt werden. Steuerfrei seien in den Streitjahren nach § 4 Nr. 16 UStG die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen. Nach Buchst. k müsse es sich zudem um Einrichtungen gehandelt haben, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden seien. Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in diesem Umfang übernommen worden seien, entscheide sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit solle gerade in Fällen ermöglicht werden, in denen es an unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu z.B. Sozialversicherungsträgern – wie nach § 4 Nr. 16 Buchst. b ff. UStG vorausgesetzt – fehle. Daher sei § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG insbesondere dann anzuwenden, wenn der Unternehmer die Erstattung der Kosten, die seinen Leistungsempfängern auf Grund seiner Leistung entstanden sind, durch Sozialversicherungsträger konkret nachweisen könne. Sei dem Leistungsempfänger eine Pflegestufe zuerkannt, könne von einer Kostentragung durch den Sozialversicherungsträger ausgegangen werden. Bei dem Hausnotrufsystem handele es sich um eine Leistung, die von Sozialversicherungsträgern vergütet werden könne. Gemäß § 40 Abs. 1 SGB XI stehe Pflegebedürftigen ein Anspruch auf Versorgung mit Pflegehilfsmitteln – auch technischer Art, zu denen auch Hausnotrufanlagen gehören – zu. Zu den Anspruchsberechtigten gehören Pflegebedürftige der Pflegestufe I. Nicht entscheidend, ob das System für den jeweiligen Pflegebedürftigen im jeweiligen Einzelfall konkret notwendig sei. Der BFH weist darauf hin, dass es erst ab dem Streitjahr 2009 für die Steuerfreiheit auf eine entsprechend § 15 SGB XI nachgewiesene Pflegebedürftigkeit ankomme, weil die Klägerin nach der Rechtslage bis 2008 berechtigt gewesen sei, ihre Leistungen beim Betrieb des Hausnotrufes als steuerfreie Umsätze aus dem Betrieb eines Altenwohnheims anzusehen. Die Sache sei nicht spruchreif, weil im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zur Frage zu treffen seien, ob die Leistungen des Hausnotrufes im Streitjahr 2009 zu 61 % und in 2010 zu 46 % an Personen mit Pflegestufe 1 bis 3 erbracht worden seien. Werde die Grenze von 40 % nicht überschritten, stelle sich die Frage der Europarechtswidrigkeit der Vorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG sowie die Frage, ob sich die Klägerin unmittelbar auf die der Norm zu Grunde liegende europäische Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen könne.

Hinweis: Das Besprechungsurteil ist für die Beratungspraxis von Interesse, da die Betreiber entsprechender Einrichtungen nicht mehr nachweisen müssen, dass der Sozialversicherungsträger im konkreten Einzelfall die Kosten für eine bestimmte Leistung übernimmt. Vielmehr kann er sich auf den Nachweis des Vorliegens bestimmter Pflegestufen im Hinblick auf die Bewohner seiner Einrichtung beschränken. Der steuerliche Berater sollte das Urteil an seine Mandanten aus dieser Branche kommunizieren.

[MB]

Keine rückwirkende Rechnungskorrektur, wenn in der Rechnung der falsche Leistungsempfänger genannt ist

FG Rheinland-Pfalz v. 12.10.2017, 6 K 1083/17, www.stotax-first.de.

UStG § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14 Abs. 4, § 14a.

Das Besprechungsurteil befasst sich einmal mehr mit der praktisch sehr relevanten Frage der rückwirkenden Berichtigung von Rechnungen im Umsatzsteuerrecht. Die Klägerin war bis zum 31.12.2011 Organträgerin einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Auf dem ihr gehörenden Grundstück betreibt die Autohaus W GmbH ihr Unternehmen. Die Organschaft endete auf Grund geänderter BFH-Rechtsprechung mit Wirkung ab dem 1.1.2012. Das beklagte FA führte für die Jahre 2012 bis 2014 eine Außenprüfung durch, in deren Rahmen es feststellte, dass Eingangsrechnungen für die im Streitjahr 2013 sanierte Tankstelle auf dem Grundstück der Klägerin, welche an die GmbH verpachtet war, nicht auf die Klägerin selbst, sondern auf die GmbH lauteten. Gleichwohl hatte die Klägerin aus diesen Rechnungen die Vorsteuer i.H.v. rund 24 000 € geltend gemacht. Das FA kürzte die Vorsteuer entsprechend und verlangte die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer zzgl. Zinsen zurück. Die Klägerin legte hiergegen Einspruch ein und trug zur Begründung vor, die Rechnung habe mit Rückwirkung auf den ursprünglichen Ausstellungszeitpunkt berücksichtigt werden können, weshalb Zinsen nicht festgesetzt werden können.

Das FG Rheinland-Pfalz weist die Klage als unbegründet zurück und beurteilt den angefochtenen USt-Bescheid sowie die hierzu ergangene Zinsfestsetzung als rechtmäßig. Die Voraussetzungen für eine rückwirkende Rechnungsberichtigung seien nicht gegeben gewesen. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. In der Sache legt das FG zunächst die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs dar und führt aus, dass gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG dabei – unter anderem – die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers erforderlich seien („muss ... enthalten“). Nach der Rechtsprechung des EuGH sei das Recht der Stpfl., von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder

entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Zu den formellen Voraussetzungen des Abzugsrechts ergebe sich aus Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, dass es nur ausgeübt werden könne, wenn der Stpfl. eine im Einklang mit Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitze. Eine Rechnungsberichtigung wirke auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Allerdings seien die in den Streitjahren ausgestellten Rechnungen nicht gem. § 31 Abs. 5 UStDV berichtigungsfähig gewesen. Ein Dokument sei jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben (i) zum Rechnungsaussteller, (ii) zum Leistungsempfänger, (iii) zur Leistungsbeschreibung, (iv) zum Entgelt und (v) zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalte. Es reiche aus, wenn sie zu den vorgenannten Kernmerkmalen (Mindestanforderungen) Angaben enthalte und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Die streitbefangenen Rechnungen lauten – unstreitig – auf den falschen Leistungsempfänger. Damit sei – wie erforderlich – der Leistungsempfänger zwar bezeichnet, die diesbezüglichen Angaben seien aber offensichtlich unzutreffend. Berichtigungsfähige Rechnungen seien somit nicht gegeben. Zum Vortrag der Klägerin, sie habe die Rechnungen körperlich in Besitz gehabt und als solche auch gewertet und bezahlt, wobei der formale Mangel im VZ 2013 noch nicht bekannt gewesen sei, führt das FG aus, die Angabe des Leistungsempfängers – und zwar des „richtigen“ Leistungsempfängers – sei eines der Kernmerkmale (im Sinne einer Mindestanforderung) einer Rechnung. Der bloße Besitz einer Rechnung, die Annahme ihrer Richtigkeit und die Begleichung des Rechnungsbetrags vermögen das Fehlen eines oder mehrerer Kernmerkmale bzw. deren offensichtliche Fehlerhaftigkeit nicht zu „kompensieren“. Das Vorliegen einer (berichtigungsfähigen) Rechnung lasse keinen Gutglaubensschutz zu, vielmehr müssen die beschriebenen Kernmerkmale tatsächlich vorliegen bzw. nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Scheide eine Rechnungsberichtigung aus, weil keine berichtigungsfähige Rechnung vorliege (oder der Rechnungsaussteller nicht willens oder nicht in der Lage sei, eine berichtigte Rechnung zu erstellen), sei noch zu prüfen, ob ein Vorsteuerabzug nach Ergänzung der fehlenden oder unvollständigen Angaben durch den Leistungsempfänger in Betracht komme. Nach der EuGH-Rspr. in der Rechtssache Barlis 06 könne ein Stpfl. trotz Mängeln in der Rechnung nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn sich die notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen entnehmen lassen, die der Steuerbehörde vorgelegt werden können und die einen eindeutigen Bezug zur Rechnung aufweisen. Das FG führt unter Verweis auf Stimmen in der Literatur aus, dass fraglich sei, ob dies neben dem vom EuGH entschiedenen Fall des Fehlens einer Steuernummer auch für „Rechnungskernmerkmale“ wie z.B. dem Leistenden gelte. Zugleich misst das FG unter Hinweis darauf, dass im nationalen Recht § 31 Abs. 1 Satz 3 UStDV voraussetze, dass die Angaben leicht und eindeutig nachprüfbar sein müssen, für den konkreten Fall der Rechnung die Funktion eines Beweismittels mit besonderer

Bedeutung bei, ohne jedoch auszuführen, ob im Streitfall Informationen vorlagen, aus der sich die Leistungsempfänger-Eigenschaft der Klägerin für das FA ergeben habe.

Hinweis: Die Rechtsprechung konkretisiert mit jedem zur Rückwirkung von Rechnungskorrekturen ergehenden Urteil deren Reichweite und gibt damit vor, dass nicht jedweder Fehler in einer Rechnung mit Rückwirkung korrigierbar ist. Nicht immer ist hierbei eine klare Linie erkennbar, so dass dem Berater zu empfehlen ist, die ergehende Rechtsprechung aufmerksam zu verfolgen und – nicht nur für BP-Sachverhalte – im Hinterkopf behalten sollte.

[MB]

Änderung des UStAE: Bei Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbringt der leistende Unternehmer grundsätzlich jeweils eigene selbständige Leistungen

BMF v. 8.11.2017, III C 2 – S 7100/13/10007, DStR 2017, 2496.

UStG § 3 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 2 Abs. 2, § 3 Abs. 4, § 4 Nr. 8 Buchst. a, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2; FGO § 118 Abs. 2.

Mit Schreiben vom 8.11.2017 akzeptiert das BMF die Grundsätze des BFH-Urteils vom 13.11.2013 (XI R 24/11, BStBl II 2017, 1147) und ändert entsprechend den UStAE. Gegenstand des BFH-Urteils war die Frage, ob ein Unternehmer, der an ein Studentenwerk im Rahmen eines „Public-Private-Partnership-Projektes (PPP-Projekt)“ eine Bauleistung (Werklieferung) erbringt, die mit einer zwanzigjährigen Finanzierung des Bauvorhabens durch ihn verbunden ist, neben der Werklieferung eine eigenständige steuerfreie Kreditgewährung an das Studentenwerk ausführt. Im zu Grunde liegenden Sachverhalt betrieb die Klägerin im Jahr 2005 ein Bauunternehmen. Zusammen mit zwei weiteren Gesellschaftern hatte sie eine Objektgesellschaft gegründet. Diese wurde in die Sanierung einer Studentenwohnanlage im Rahmen eines sog. PPP-Projektes – d.h. einer vertraglichen Zusammenarbeit zwischen der öffentlichen Hand und Ressourcen einbringenden privatrechtlich organisierten Unternehmen zur Verwirklichung eines Projekts – eingebunden. Ziel des Projektes war die Sanierung einer aus mehreren Häusern bestehenden Studentenwohnanlage. Sein Träger, das Studentenwerk X sollte weder rechtlich als Bauauftraggeber auftreten noch selbst einen eigenen Kredit aufnehmen. Zwischen der Objektgesellschaft (OG) und dem Studentenwerk wurde ein Vertrag geschlossen, der sowohl einen als „Mietvertrag“ als auch einen als „Konzessionsvertrag“ bezeichneten Teil umfasste. Hiernach erhielt die Objektgesellschaft als Baukonzessionär für die Dauer von 20 Jahren das alleinige Recht auf Nutzung der Wohnheime in Form eines Nießbrauchs gegen Zahlung eines einmaligen Nutzungsentgelts. Sie durfte den Nießbrauch ausschließlich dahingehend ausüben, dass sie die Studentenwohnheime im Rahmen eines alleinigen Mietverhältnisses an das Studentenwerk zur Nutzung überließ. Die OG verpflichtete sich weiter, die Studentenwohnheime auf Grundlage eines Angebots der

Klägerin zu sanieren, die Finanzierung des Projekts sicherzustellen und die Objekte für die gesamte Vertragslaufzeit an das Studentenwerk zu vermieten. Hinsichtlich der Höhe des Mietzinses wurde vereinbart, dass er so festzulegen sei, dass innerhalb von 20 Jahren die Gesamtfinanzleistungen vollständig amortisiert werden. Der jeweilige Mietzins solle sich aus einem Zins- und einen Tilgungsanteil zusammensetzen. Nach Fertigstellung der Gesamtbaumaßnahme im Jahr 2007 wurden auf Grund der feststehenden Baukosten und Finanzierungsbedingungen die Gesamtfinanzleistungen festgelegt und daraus folgend die monatlich vom Studentenwerk zu zahlende Miete. Die OG finanzierte ihrerseits die Maßnahme über eine Finanzierungsvereinbarung mit einer Hypothekenbank.

Eine nachfolgende Außenprüfung gelangte zum Ergebnis, dass die OG durch die Sanierung der Gebäude eine Werklieferung erbracht habe. Soweit die OG gegenüber dem Studentenwerk die Bauleistungen kreditiert habe, liege keine eigenständige umsatzsteuerrechtliche Leistung vor. Die Klägerin wehrte sich gegen die geänderten USt-Festsetzungen mit einem erfolglosen Einspruch und einer erfolgreichen Klage. Das FA wendete sich mit der Revision an den BFH.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück und bestätigte das FG, welches neben einer umsatzsteuerpflichtigen Werklieferung eine eigenständige nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Kreditgewährung bejaht hatte. Das FG war als Tatsacheninstanz in fehlerfreier Tatsachenwürdigung vom Vorliegen zweier voneinander getrennter (eigenständiger) Leistungen ausgegangen. So sei die auch die Würdigung, dass die Finanzierungsleistung gegenüber der Werklieferung nicht den Charakter einer Nebenleistung gehabt habe, nicht zu beanstanden gewesen. Soweit Abschn. 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStAE als Voraussetzung zur Annahme einer eigenständigen Kreditgewährung verlangt, dass in der Vereinbarung über die Kreditgewährung auch der Jahreszins angegeben werden muss, folgte der Senat dem nicht. Werde die Kreditierung des Werklieferungsentgelts als eigenständige Leistung beurteilt, könne es nicht darauf ankommen, dass in der geschlossenen Vereinbarung ein zahlenmäßig feststehender Jahreszins angegeben sein müsse. Mit dem BMF-Schreiben vom 8.11.2017 folgt die FinVerw. nunmehr den Urteilsgrundsätzen und ändert Abschn. 3.11 Abs. 1 UStAE dahingehend, dass im Falle der Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung der leistende Unternehmer grundsätzlich jeweils eigene selbständige Leistungen erbringt. Die naturgemäße Verbindung des Kreditgeschäfts zur Lieferung reiche für sich genommen zur Annahme einer einheitlichen Leistung nicht aus.

Letztlich handelt es sich aber um eine Einzelfallentscheidung. Für das Vorliegen mehrerer selbständiger Leistungen sprechen u.a. eine gesonderte Vereinbarung beider, die eigenständige Bildung von Leistungspreisen sowie eine gesonderte Rechnungsstellung. Im Rahmen von Public-Private-Partnership-Projekten ist von zwei getrennten Leistungen auszugehen, wenn Werklieferung und Finanzierung nicht so aufeinander abgestimmt sind, dass es die Verflechtung beider Komponenten nicht möglich machen würde, nur eine der beiden Leistungen in Anspruch zu nehmen. Der gegenwärtige Abschn. 3.11 Abs. 2 UStAE, in welchem

bislang ausgeführt wurde, dass zwei gesonderte Leistungen nur bei eindeutiger Trennung beider vorliegen, verbunden mit der Benennung der hierzu erforderlichen Voraussetzungen, wird vollständig gestrichen.

Hinweis: Es überrascht, dass die FinVerw. beinahe vier Jahre benötigte, um die Grundsätze des BFH-Urteils vom 13.11.2013 anzuerkennen und in den UStAE aufzunehmen. Nunmehr hat der Stpfl. zumindest in Gestaltungssachverhalten insofern Rechtssicherheit, als er weiß, dass die FinVerw. diese im Rahmen einer Außenprüfung nicht aufgreifen wird.

[MB]

Kapitalgesellschaften

BMF zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)

BMF v. 28.11.2017, IV C 7 – S 2745-a/08/10001, www.stotax-first.de.

KStG § 8c.

Mit seinem 21 Seiten umfassenden Schreiben hat das BMF ausführlich zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG) Stellung genommen und damit zugleich das BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736), dessen Inhalt z.T. wortgleich fortgeführt wird, ersetzt. Angelehnt an die Gliederung des aktuellen Schreibens sollen (und können) an dieser Stelle nur einzelne Aspekte skizziert werden (ein ausführlicher Beitrag, der in Rubrik DStZ-Themen erscheinen wird, ist in Vorbereitung):

Anwendungsbereich

- Die Regelung erfasst unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einschließlich der Stiftungen und Anstalten.
- Die Abzugsbeschränkung gem. § 8c KStG ist auf alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) anwendbar.

Schädlicher Beteiligungserwerb

- § 8c KStG setzt einen schädlichen Beteiligungserwerb (entgeltlich oder unentgeltlich) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren durch Personen eines Erwerberkreises voraus. Den Erwerberkreis bildet der Erwerber gemeinsam mit ihm nahestehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahestehenden Personen gleichgerichtete Interessen haben. Schenkungen werden erfasst, nicht jedoch der Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall zwischen Angehörigen i.S.d. § 15 AO.
- Dabei wird neben dem Erwerb (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) von Kapitalanteilen auch der Erwerb von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten (jeweils auch ohne Stimmrechte) sowie von Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten erfasst. Vergleichbare Sachverhalte können u.a. sein der Erwerb von Genussscheinen,

Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht und auch der Erwerb eigener Anteile sowie die Quoten ändernde Kapitalherabsetzungen.

- Zur Ermittlung des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG werden alle Erwerbe durch den Erwerberkreis innerhalb eines Fünfjahreszeitraums zusammengefasst. Dieser beginnt mit dem ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb an der Verlustgesellschaft durch einen Erwerberkreis. Zu diesem Zeitpunkt muss noch kein Verlustvortrag der späteren Verlustgesellschaft vorhanden sein.
- Wird die 25 %-Grenze durch einen Beteiligungserwerb eines Erwerberkreises überschritten, so beginnt i.d.R. mit dem nächsten Beteiligungserwerb ein neuer Fünfjahreszeitraum.

Erwerber

- Erwerber kann jede natürliche Person, juristische Person oder Mitunternehmerschaft sein. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt eine anteilige Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.
- Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede rechtliche oder tatsächliche Beziehung zu einer anderen Person aus, die bereits vor oder unabhängig von dem Anteilserwerb besteht.
- Personen mit gleichgerichteten Interessen gehören zum Erwerberkreis. Von einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist regelmäßig auszugehen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattfindet, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Gleichgerichtete Interessen liegen z.B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken.

Rechtsfolgen

- Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG quotale entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe unter.
- Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von über 50 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren geht der nicht genutzte Verlust gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.
- Die Rechtsfolge tritt in dem Wirtschaftsjahr ein, in dem die 25 %-Grenze bzw. die 50 %-Grenze überschritten wird.
- Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung. Maßgebend ist dabei der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erwirtschaftete Gesamtbetrag der Einkünfte.
- Der zum Ende des dem schädlichen Beteiligungserwerb vorangegangenen Veranlagungszeitraums gesondert festgestellte verbleibende Verlustvortrag bleibt abweichend von § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG abziehbar, soweit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte erzielt wurde.

- Die Regelungen der Mindestgewinnbesteuerung sind für die Ermittlung der Höhe des verbleibenden Verlustvortrags unbeachtlich. Ein danach verbleibender Verlustvortrag kann im Veranlagungszeitraum, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt, unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung abgezogen und ggf. weiter vorgetragen werden.

- Das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahres ist nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen, z.B. durch einen nach den Regeln eines Jahresabschlusses erstellten Zwischenabschluss auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und getrennte Einkommensermittlungen für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wird, ist die Aufteilung des Ergebnisses sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen (z.B. betriebswirtschaftliche Auswertung oder zeitanteilige Aufteilung).

- Bei einer steuerlichen Organschaft ist die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft getrennt anzuwenden. Im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs bei einem Organträger unterliegt daher regelmäßig auch das noch nicht zugerechnete negative Organeinkommen der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG, soweit es auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger zu einem mittelbaren schädlichen Erwerb an der Organgesellschaft kommt

Konzernklausel

- Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt u.a. nicht vor, wenn an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft (KG oder OHG) ist oder an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft (KG oder OHG) ist.

- Die Konzernklausel ist auf sämtliche Rechtsvorgänge anwendbar, die zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 KStG führen können, unabhängig davon, auf welchem Rechtsgrund (z.B. Kauf-, Schenkungsvertrag, Einbringung, verdeckte Einlage, Umwandlung usw.) diese beruhen.

- Die Begriffe „übertragender Rechtsträger“ und „übernehmender Rechtsträger“ werden in der Konzernklausel normspezifisch verwendet und sind nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinn zu verstehen.

Stille-Reserven-Klausel

- Die Stille-Reserven-Klausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG setzt nach Anwendung der Konzernklausel zunächst einen schädlichen Beteiligungserwerb voraus, der die 25 %- bzw. 50 %-Grenze überschreitet und der ohne die Stille-Reserven-Klausel zu einer Verlustkürzung führen würde.

- Der gemeine Wert der Anteile entspricht in den Fällen eines entgeltlichen Erwerbs grundsätzlich dem Entgelt, ausnahmsweise kann der Wert aber auch durch eine Unternehmensbewertung zu ermitteln sein.
- Die Bestimmung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven setzt regelmäßig nicht die Ermittlung der gesamten stillen Reserven einschließlich der ausländischen stillen Reserven der Körperschaft voraus.
- Bei unterjährigem Beteiligungserwerb ist für die Ermittlung der stillen Reserven das steuerbilanzielle Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs maßgebend. Sofern auf diesen Zeitpunkt kein Zwischenabschluss erstellt worden ist, ist das auf den letzten vor diesem Zeitpunkt liegenden Abschlusszeitpunkt ermittelte Eigenkapital weiterzuentwickeln.
- Bei Organschaften sind stille Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft beim Organträger nicht zu berücksichtigen.
- In Höhe der stillen Reserven der Verlustgesellschaft können im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandene nicht genutzte körperschaftsteuerliche Verluste abgezogen werden. Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven sind zunächst für die Erhaltung des laufenden Verlustes und erst anschließend für die Erhaltung des Verlustvortrages zu nutzen.

Anwendungsvorschriften

- § 8c KStG soll erstmals für den VZ 2008 und auf Beteiligungserwerbe Anwendung finden, bei denen das wirtschaftliche Eigentum nach dem 31.12.2007 übergeht.
- Allerdings ist im Hinblick auf den Beschluss des BVerfG vom 29.3.2017 (2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) § 8c Satz 1 bzw. Abs. 1 Satz 1 KStG für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1.1.2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden.

Literatur: *Hohmann*, Partielle Unvereinbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG, DStZ 2017, 550; *Niemeyer/Lemmen*, Umbruch der Verlustnutzung durch den fortführungsgebundenen Verlustvortrag, DStZ 2017, 679. [TK]

BVerfG-Vorlage zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG

FG Hamburg v. 29.8.2017, 2 K 245/17, www.stotax-first.de.

KStG § 8c Satz 2.

Mit Beschluss vom 29.3.2017 (2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) hatte das BVerfG entschieden, dass die Regelung in § 8c Satz 1 KStG, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (schädlicher Beteiligungser-

werb), mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar ist. Gleiches gelte für die wortlautidentische Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in ihrer bis 31.12.2015 geltenden Fassung. Es fehle ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte im Fall eines sog. schädlichen Beteiligungserwerbs.

Vor diesem Hintergrund ist der aktuelle Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29.8.2017 zu sehen, mit dem sich dieses – auf der Basis des vorgenannten Beschlusses des BVerfG, dem es sich explizit anschließt – mit der Problematik des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Satz 2 KStG (also bei Übertragung von mindestens 50 % der Anteile) befasst hat.

Das FG Hamburg vertritt insoweit die (sehr ausführlich begründete) Auffassung, dass Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG a.F. insoweit verfassungswidrig ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar sind. Das Verfahren sei deshalb gem. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. Denn der Gesetzgeber benachteilige durch die Regelung des § 8c Satz 2 KStG Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel, ohne dass ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung vorhanden sei.

Hinweis: Meines Erachtens ist davon auszugehen, dass das BVerfG auch diese Regelung für verfassungswidrig erklären wird. Denn wenn es schon für den (verfassungswidrigen) anteiligen Verlustuntergang keinen sachlich einleuchtenden Grund gibt, dann muss dies erst recht für den vollständigen Verlustuntergang gelten.

Das FG wertet die Regelung des § 8c Satz 2 KStG als „gravierend und in der Wirkung überschießend“ mit dem Bsp., dass bereits die Übertragung von 50,01 % der Anteile als missbräuchliche Gestaltung anzusehen ist mit der Folge des vollständigen Verlustuntergangs, während bei der Übertragung von 50 % der Anteile nur ein anteiliger Verlustuntergang entsprechend § 8c Satz 1 KStG a.F. vorgesehen war.

Literatur: *Hohmann*, Partielle Unvereinbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG mit Art. 3 Abs. 1 GG, DStZ 2017, 550; *Niemeyer/Lemmen*, Umbruch der Verlustnutzung durch den fortführungsgebundenen Verlustvortrag, DStZ 2017, 679. [TK]

Bestimmung der Gegenleistung bei Veräußerung von GmbH-Anteilen

FG Berlin-Brandenburg v. 13.9.2017, 2 K 2013/16, www.stotax-first.de.

ESTG § 17.

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 13.9.2017 hat sich das FG Berlin-Brandenburg mit der

Frage der Bestimmung der Gegenleistung bei Veräußerung von GmbH-Anteilen befasst, wenn im Zuge der Veräußerung Besserungsscheine abgelöst werden müssen.

Das FG kommt zu dem Ergebnis,

- dass zum Veräußerungspreis i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG alles zählt, was der Veräußerer als Gegenleistung für die Übertragung von Geschäftsanteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG erhalten hat,
- dass daher auch Zahlungen, die der Veräußerer der Anteile auf Veranlassung des Erwerbers von Dritten oder von der Kapitalgesellschaft selbst aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält, zum Veräußerungspreis zählen und
- dass hierzu auch solche Mittel zählen, die der Erwerber aufwenden muss, damit die Kapitalgesellschaft Besserungsscheine bedienen kann, wenn sich diese Verpflichtung aus dem einheitlichen Kaufvertrag ergibt und die Mittel letztlich dem Veräußerer zufließen.

Im konkreten Streitfall hatte der Kläger in 1998 sämtliche Geschäftsanteile an der A-GmbH zum Preis von 1 DM von der B-AG erworben. Die B-AG hatte zuvor Darlehen an die A-GmbH gewährt und hinsichtlich dieser Darlehen mit der A-GmbH Erlassverträge gegen Besserungsscheine vereinbart. Mit dem Vertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile an der A-GmbH erwarb der Kläger zugleich auch die Rechte aus den Besserungsscheinen. Jahre später veräußerte der Kläger die Anteile an die B-GmbH und vereinbarte bezüglich der begebenen Besserungsscheine, dass die Käuferin der Geschäftsanteile die A-GmbH so auszustatten habe, dass diese die Besserungsscheine (ohne Zinsen) über Anforderung des Klägers nach erfolgter Invollzugsetzung (Closing) des Vertrags durch Zahlung eines Betrages auf ein Bankkonto des Klägers abdecken könne.

Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat die Fin-Verw. die Auffassung, dass der für die Abdeckung der Besserungsscheine an den Kläger gezahlte Betrag dessen Einnahmen aus dem Veräußerungsgeschäft und damit den Veräußerungsgewinn erhöhten.

Das FG hat die dagegen gerichtete Klage mit folgender Begründung abgewiesen:

- Veräußerungspreis i.S.d. § 17 EStG ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des Veräußerungsgeschäfts erlangt.
- Dabei können auch Zahlungen, die der Veräußerer der Anteile auf Veranlassung des Erwerbers von Dritten oder von der Kapitalgesellschaft selbst aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält, zum Veräußerungspreis zählen.
- Entscheidend für die Frage, ob eine im Zusammenhang mit einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen neben dem benannten Kaufpreis zusätzlich vereinbarte Zahlung als Teil des Veräußerungspreises für die im Privatvermögen gehaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft anzusehen ist oder nicht

zum Veräußerungspreis zählt, ist, ob der Vereinbarung über die zusätzliche Zahlung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt oder nicht – dabei ist auf den wirtschaftlichen Gehalt (und nicht auf die formale Rechtsnatur) der Vereinbarung abzustellen.

- Im Streitfall dienten nun die zusätzlichen Zahlungen dazu, der Käuferin die Ertragsmöglichkeiten aus den von ihr erworbenen Geschäftsanteilen an der A-GmbH auf Dauer sicherzustellen, ohne ggf. Schmälerungen durch Ansprüche des Klägers ausgesetzt zu sein. Daher erfolgten die Zahlungen an den Kläger wirtschaftlich allein als Gegenleistung für den Erwerb der Geschäftsanteile und erhöhten somit den Veräußerungsgewinn.

Hinweis: Als Beispiel für zusätzlich vereinbarte Zahlungen, denen (anders als im Streitfall) eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, könnten Zahlungen auf Grund eines i.R.d. Veräußerung von GmbH-Anteilen vereinbarten Wettbewerbsverbots genannt werden (so BFH v. 11.3.2003, IX R 76/99, HFR 2003, 973).

[TK]

Personengesellschaften

Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte – betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG

BFH v. 20.3.2017, X R 62/14, DStRE 2017, 1491.

EStG § 35 Abs. 1 Satz 5.

Der BFH bestätigt seine bereits mit Urteil vom 20.3.2017 (X R 12/15, DStR 2017, 1017) vertretene Auffassung, dass § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG (Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte GewSt) betriebsbezogen anzuwenden ist. Mithin ist dann, wenn der Stpfl. mehrere gewerbliche Einkunftsquellen hat, sei dies nebeneinander (mehrere getrennte Gewerbebetriebe oder mehrere Beteiligungen an Mitunternehmerschaften) oder auch bei doppelstöckigen Strukturen, die Begrenzung der Steuerermäßigung für jede Einkunftsquelle gesondert zu prüfen. [JS]

BMF zur E-Bilanz in Fällen atypisch stiller Gesellschaften

BMF v. 24.11.2017, IV C 6 – S 2133-b/17/10004, www.stotax-first.de.

EStG § 5b.

Das BMF nimmt zu der Frage Stellung, zu welcher Steuererklärung der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebs des Inhabers eines Handelsgewerbes in Fällen der atypisch stillen Beteiligung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gem. § 5b Abs. 1 EStG zu übermitteln ist. Hintergrund ist, dass für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft das Unternehmen dem Umfang der begründeten atypisch stillen Beteiligung entsprechend ertragsteuerlich vollumfänglich oder teilweise der atypisch stillen Gesellschaft

zugeordnet wird (vgl. nur BFH v. 26.11.1996, VIII R 42/94, BStBl II 1998, 328; v. 25.6.2014, I R 24/13, BStBl II 2015, 141; v. 18.6.2015, IV R 5/12, BStBl II 2015, 935; v. 8.12.2016, IV R 8/14, BStBl II 2017, 538).

Gemäß § 5b Abs. 1 EStG ist der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (nachfolgend: E-Bilanz) des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes wie folgt zu übermitteln:

- **Atypisch stille Beteiligung an dem gesamten Unternehmen:** In dem Fall einer atypisch stillen Beteiligung an dem gesamten Unternehmen des Inhabers des Handelsgewerbes ist eine E-Bilanz für den Betrieb nur zu der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der atypisch stillen Gesellschaft mit allen für eine Mitunternehmerschaft relevanten Berichtsbestandteilen und Angaben zu übermitteln. Die gem. § 5b Abs. 1 EStG bestehende Verpflichtung zur Übermittlung einer E-Bilanz zu der Steuererklärung des Inhabers des Handelsgewerbes für einen Gewerbebetrieb, den der Inhaber des Handelsgewerbes ertragsteuerlich neben dem der atypisch stillen Gesellschaft zuzuordnenden Betrieb unterhält, bleibt unberührt (z.B. Gewerbebetrieb kraft Rechtsform nach § 8 Abs. 2 KStG in Fällen der GmbH & atypisch still und bei Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG).

Hinweis: Zur steuerbilanziellen Behandlung einer atypisch stillen Beteiligung vgl. Demuth, *körsdi* 2015, 19483, 19491 f.; Bolk, *Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter*, Köln, 2. Aufl. 2016, 236 ff.

In der Praxis stellt die steuerliche Bilanzierung eine besondere Herausforderung dar, da sich diese umfassend von der handelsrechtlichen löst. Daher kann auch die E-Bilanz regelmäßig nicht ohne Weiteres unmittelbar aus der Handelsbilanz (des Geschäftsinhabers) abgeleitet werden.

- **Atypisch stille Beteiligung an einem Teil des Unternehmens:** Zu der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der atypisch stillen Gesellschaft ist eine E-Bilanz mit allen für eine Mitunternehmerschaft relevanten Berichtsbestandteilen und Angaben für den Teil des Betriebs zu übermitteln, der auf Grund der begründeten atypisch stillen Beteiligung ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird. Zu der Steuererklärung des Inhabers des Handelsgewerbes ist in diesen Fällen eine E-Bilanz für den Teil des Betriebs zu übermitteln, der dem Inhaber des Handelsgewerbes auch ertragsteuerlich weiterhin zugeordnet wird.

Hinweis: Die FinVerw. lässt es übergangsweise zu, wenn der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebs, soweit dieser ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird, für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2018 begonnen haben, zu der Steuererklärung des Inhabers des Handelsgewerbes übermittelt wird.

International tätige Unternehmen

Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken

BMF v. 27.10.2017, IV C 5 – S 2300/12/10003 :004, www.stotax-first.de.

ESTG § 50a Abs. 1 Nr. 3.

Das BMF hat sich in seinem Schreiben vom 27.10.2017 zur beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzugsverpflichtung bei der Überlassung von Software und Datenbanken durch im Ausland ansässige Anbieter an inländische Kunden geäußert.

Das BMF-Schreiben grenzt verschiedene Formen der Software- und Datenbanküberlassungen durch im Ausland ansässige Anbieter an inländische Kunden ab.

Das BMF-Schreiben betrifft Fälle der grenzüberschreitenden Überlassung von Nutzungsrechten, in denen ein Unternehmen im Inland Software und Datenbankanwendungen von einem Anbieter im Ausland bezieht und dafür Lizenzzahlungen zu entrichten hat. In einer solchen Konstellation muss der Zahlungsverpflichtete im Inland (Vergütungsschuldner) die vom Lizenzgeber (Vergütungsgläubiger) geschuldete Quellensteuer (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) bei der Zahlung einbehalten und an den deutschen Fiskus abführen, wenn der Vergütungsgläubiger nicht mit eigenen Unternehmensteilen in Deutschland präsent ist. Der Vergütungsschuldner im Inland haftet für zu Unrecht nicht oder nicht in ausreichender Höhe einbehaltene Steuerbeträge. Der ausländische Vergütungsgläubiger kann sich die einbehaltene Steuer in einem weiteren Verfahren (ggf. anteilig) erstatten lassen, wenn die Steuer dem deutschen Fiskus entsprechend der Regelungen im bilateralen DBA nicht bzw. nur in reduzierter Höhe zusteht.

Die beschränkte Steuerpflicht ergibt sich, wenn Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Rechten erzielt werden, deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt. Diese tritt nur dann ein, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte (dies können z.B. Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein) an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt und in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden. Mit „Verwertung“ ist ein zielgerichtetes Tätigwerden gemeint, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte liegen beispielsweise nicht vor, wenn die Überlassung der Funktionalität einer Software im Vordergrund des Vertrages steht.

Überlässt ein im Ausland ansässiger Anbieter Software zur Nutzung im Inland, kann er mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG oder § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG der beschränkten Stpfl. unterliegen. Gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen dem Steuerabzug u.a. Einkünfte aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten.

Unterliegt der im Ausland ansässige Anbieter mit der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung unter den Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG, wird die Steuer im Wege des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG erhoben. Ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG kommt nur bei der zeitlich begrenzten Überlassung eines Rechts zur Nutzung in Betracht.

Auch bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Datenbanken liegt eine beschränkte Stpfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG oder § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG nur vor, wenn dem inländischen Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Das kann sowohl die Nutzung der Datenbank insgesamt als auch einzelne Inhalte betreffen.

Hinweis: Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Das BMF-Schreiben ist insoweit für die Praxis von Bedeutung, als dass die Ermöglichung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs einer Software nicht als Überlassung von Nutzungsrechten gilt und daher ein Quellensteuerabzug in diesen Fällen nicht vorzunehmen ist. Diese Beurteilung soll unabhängig davon gelten, ob es sich um sog. Standardsoftware oder speziell hergestellte Individualsoftware handelt.

Auch der bloße Vertrieb von Softwarekopien und die Verteilung von Software im Konzern soll keine Quellensteuer im Inland auslösen.

[JH]

Natürliche Personen

Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags, Kinderfreibetrags, Betreuungsfreibetrags und Freibetrags für den Betreuungs- sowie des Familienleistungsausgleichs in den Jahren 2000 bis 2004

BFH v. 27.7.2017, III R 1/09, www.stotax-first.de.

EStG § 32 Abs. 6, § 32a, § 33 Abs. 3.

Nach Ansicht des BFH begegnen die in den VZ 2000 bis 2004 bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu berücksichtigenden Grundfreibeträge (§ 32a EStG) und Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG) keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die Maßgröße für das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum ist demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf. Die maßgeblichen Daten für die Überprüfung der Höhe der im Streitfall berücksichtigten Grundfreibeträge für die Jahre 2000 und 2001 entnimmt der BFH dem „Dritten Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien für das Jahr 2001“ vom 4.1.2000 (Dritter Existenzminimumbericht, BT-Drucks. 14/1926). Zwar wäre für das Jahr 2000 der „Bericht über die Höhe des Existenzmini-

mums von Kindern und Familien für das Jahr 1999“ (BT-Drucks. 13/9561) heranzuziehen. Berücksichtigt aber der Grundfreibetrag des Streitjahres 2000 das für das Jahr 2001 steuerlich zu verschonende Existenzminimum in ausreichender Höhe, ist angesichts steigender Lebenshaltungskosten auch das Existenzminimum für das Streitjahr 2000 gewahrt. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der im Dritten Existenzminimumbericht in Orientierung am Sozialhilfebedarf ermittelten Beträge wurden vom Kläger nicht geltend gemacht und seien auch sonst nicht ersichtlich.

Darüber hinaus bestätigt der III. Senat des BFH, dass die Höhe der zumutbaren Belastung i.S.d. § 33 Abs. 3 EStG stufenweise zu ermitteln ist, wie der VI. Senat mit Urteil vom 19.1.2017 (VI R 75/14, BStBl II 2017, 684) entschieden hat. [JS]

Haushaltersparnis bei Unterbringung in Alten- und Pflegeheim für jeden Ehegatten anzusetzen

BFH v. 4.10.2017, VI R 22/16, DStR 2017, 2650.

EStG § 33.

Als außergewöhnliche Belastungen können Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Alten- und Pflegeheim steuermindernd geltend gemacht werden – allerdings erst nach Kürzung um eine Haushaltersparnis, weil eine außergewöhnliche Belastung nur vorliegt, soweit dem Stpfl. zusätzliche Aufwendungen erwachsen.

Mit Urteil vom 4.10.2017 hat der BFH vor diesem Hintergrund entschieden, dass dann, wenn beide Ehegatten in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht sind, auch für jeden der Ehegatten eine Haushaltersparnis anzusetzen ist.

Im konkreten Streitfall waren die verheirateten Kläger gemeinsam in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, sie unterhielten keinen weiteren Haushalt. Für die Unterbringung im Heim entstanden ihnen Kosten i.H.v. rd. 27 T€, die sie nach Abzug der Haushaltersparnis für eine Person geltend machten. Das FA setzte hingegen eine Haushaltersparnis für beide Eheleute an und kürzte die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend.

Der BFH bestätigt in diesem Punkt sowohl diese Auffassung wie auch die Vorinstanz; die Haushaltersparnis sei nicht haushalts-, sondern personenbezogen. Denn die Eheleute seien beide durch die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um dessen Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungsaufwand und auch Verpflegungskosten entlastet, auch wenn Lebenshaltungskosten nicht proportional zur Personenzahl im Haushalt steigen. Schließlich seien im Rahmen des § 33 EStG lediglich die gegenüber der normalen Lebensführung entstehenden Mehrkosten berücksichtigungsfähig.

Hinweis: Zu betonen ist, dass die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altenheim regelmäßig auch zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung zu rechnen sind. Dagegen sind

Aufwendungen für die Pflege eines pflegebedürftigen Stpfl. ebenso wie Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung. Sie sind abziehbar, soweit sie die zumutbare Belastung und die sog. Haushaltsersparnis übersteigen. Dabei ergibt sich die Haushaltsersparnis aus der Höhe der ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten.

Von der Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis ist allerdings dann abzusehen, wenn dem Stpfl. nur vorübergehend, etwa im Anschluss an eine Krankenhausbehandlung, ausschließlich krankheitsbedingte Unterbringungskosten entstehen. Denn dem Stpfl. kann dann nicht zugemutet werden, seine Wohnung aufzugeben.

[TK]

EuGH-Vorlage: Sofortige Besteuerung der Wertsteigerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft

FG Baden-Württemberg v. 14.6.2017, 2 K 2413/15, www.stotax-first.de.

AStG § 1 Abs. 1.

Das FG Baden-Württemberg hat sich in seinem Beschluss zur Vorlage an den EuGH mit der Frage beschäftigt, unter welchen Voraussetzungen eine sofortige Besteuerung der Wertsteigerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft vorliegen kann und hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die sofortige Besteuerung eines Wertzuwachses im Zeitpunkt des Wegzugs in die Schweiz mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

Dem Vorlagebeschluss lag im Wesentlichen der folgende Sachverhalt zu Grunde: Der Kläger, ein deutscher Staatsangehöriger, ist seit 2008 Geschäftsführer einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft, an der er zur Hälfte beteiligt ist. Im Streitjahr 2011 verlegte er seinen Wohnsitz vom Inland in die Schweiz. Das beklagte FA unterwarf die Wertsteigerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft, die sog. stillen Reserven, im Inland der Besteuerung. Es setzte einen fiktiven Veräußerungsgewinn nach dem AStG unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens i.H.v. 113645 € fest. Der Wegzug führe zur zeitlichen Vorverlagerung der Einkommensteuer auf den Gewinn aus einer (möglichen) Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft. Die Steuer hierauf sei nicht zinslos, unbefristet und ohne Sicherheitsleistung bis zum Verkauf der Anteile zu stunden. Stundungsmöglichkeiten bestünden lediglich bei einem Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung bestehe nicht. Eine Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft unterliege in der Schweiz nicht der Besteuerung.

Das FG Baden-Württemberg kommt zu dem Schluss, dass sich der Kläger auf das „Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten und der Schweiz über die Freizügigkeit (FZA)“ berufen kann. Das Abkommen enthalte ein Diskriminierungsverbot. Die Rechtsprechung des EuGH zu den

Grundfreiheiten sei „auf die im FZA normierten Freizügigkeitsrechte im Verhältnis zur Schweiz übertragbar.“ Die Niederlassungsfreiheit, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die allgemeine Freizügigkeit stehe „jeder Maßnahme entgegen, die geeignet ist, die Ausübung derselben zu behindern oder weniger attraktiv zu machen“. Die sog. Wegzugsbesteuerung habe für den Kläger, der seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz verlegt habe, „zumindest abschreckende Wirkung“. Er habe nach nationalem Recht einen nicht realisierten Gewinn im Zeitpunkt des Wegzugs zu versteuern. Die Besteuerung könne zwar gerechtfertigt sein, da sie eine „ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip, verbunden mit einer zeitlichen Komponente“ sicherstelle. Die Besteuerungsbefugnis erstreckte sich lediglich auf die Wertzuwächse, die im deutschen Hoheitsgebiet in dem Zeitpunkt erzielt worden sind, in dem der Kläger im Inland ansässig gewesen ist. Die sofortige Einziehung der Steuer sei jedoch nicht verhältnismäßig. Eine automatische zeitlich unbegrenzte Stundung bis zur Realisierung der Gewinne könne ein milderes Mittel darstellen.

Hinweis: Mit der Frage, ob der Wegzug in die Schweiz dazu führt, dass die Wertsteigerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft im Inland der sofortigen Besteuerung unterliegt, mithin ob die sofortige Besteuerung eines Wertzuwachses im Zeitpunkt des Wegzugs mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, hat sich nun EuGH (Az. C-581/17) zu beschäftigen.

Insbesondere wird mit Spannung zu erwarten sein, inwieweit der EuGH auf die vorgebrachte Problematik der Verhältnismäßigkeit und das mildere Mittel der automatisch zeitlich unbegrenzten Stundung bis zur Realisierung der Gewinne reagieren wird.

[JH]

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Ersatz für beliebige Arten von Schadensfolgen ist keine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG – Voraussetzungen und Umfang des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Entschädigung

BFH v. 11.7.2017, IX R 28/16, DStR 2017, 2538.

EStG § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34.

Im Streitfall wurde das Arbeitsverhältnis des Stpfl. gekündigt. Ein sich anschließender Rechtsstreit wurde durch eine „Abwicklungsvereinbarung“ beigelegt. In dieser wurde (a) eine Abfindung als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes vereinbart und (b) ein „Nachteilsausgleich“ vereinbart. Hierzu heißt es in der Vereinbarung: „Die Gesellschaft zahlt diese Summe, um die Angelegenheit endgültig beizulegen und um die mit einer Fortsetzung des Rechtsstreits verbundenen Unsicherheiten und Kosten zu vermeiden; der Mitarbeiter akzeptiert die Zahlung als vollständigen Ausgleich für jegliche Schäden, die er infolge seiner Kündigung der Gesellschaft erlitten zu haben

glaubt.“ Strittig war nun, ob die beiden Ausgleichszahlungen als Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG einzustufen sind und mithin die Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt.

Der BFH hat die Sache zur weiteren Prüfung an das FG zurückverwiesen. Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Entschädigungen, die „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt worden sind, d.h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen treten. Der Grundsatz, dass Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, einheitlich zu beurteilen sind (s. BFH v. 11.5.2010, IX R 39/09, BFH/NV 2010, 1801; v. 4.3.2016, IX B 146/15, BFH/NV 2016, 925), entbindet nicht von der Prüfung, ob der Nachteilsausgleich „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gewährt worden ist. Das FG hat zu diesem gesetzlich vorgegebenen Tatbestandsmerkmal keine Feststellungen getroffen. Ersatzleistungen für jede beliebige Art von Schadensfolgen würden beispielsweise nicht von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG erfasst.

Hinweis: In der Praxis sollte in einer getroffenen Vereinbarung möglichst exakt beschrieben werden, aus welchem Grund eine Entschädigung gezahlt wird. Werden mehrere Entschädigungen aus verschiedenen Gründen vereinbart, so muss für jede gesondert geprüft werden, ob diese als Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG einzustufen ist.

[JS]

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen und Antragsveranlagung für Kapitalerträge

BFH v. 29.8.2017, VIII R 5/15, www.stotax-first.de.

BFH v. 29.8.2017, VIII R 23/15, www.stotax-first.de.

BFH v. 29.8.2017, VIII R 33/15, www.stotax-first.de.

EStG § 32d Abs. 2 Nr. 3, § 32d Abs. 4 und 6, § 20 Abs. 6, § 23 Abs. 3 Satz 9, 10, § 10d, § 52a Abs. 10 Satz 10, § 52a Abs. 11 Satz 11, § 43a Abs. 3, § 43 Abs. 5, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, § 3 Nr. 40 Satz 2.

Der BFH hat sich in drei Urteilen vom 29.8.2017 zur Nutzung von Altverlusten, die vor der Umstellung auf die Abgeltungsteuer entstanden sind, sowie zur Antragsveranlagung für Kapitalerträge aus unternehmerischen Beteiligungen geäußert.

Urteil VIII R 5/15: Mit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 wurde das Besteuerungssystem für Einkünfte aus Kapitalvermögen umfassend reformiert. Die Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge wurde eingeführt. Private Wertpapiergeschäfte von den Ein-

künften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG) wurden den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) zugeordnet. Der BFH hat entschieden, dass Altverluste aus Kapitalvermögen mit positiven Kapitaleinkünften aus der Zeit nach der Systemumstellung nur dann verrechnet werden dürfen, wenn ein Antrag auf Günstigerprüfung gestellt wird. Zum einen erfolgt die Feststellung des Verlustvortrags auf den 31.12.2008 gem. § 10d EStG nicht spezifisch nach Einkunftsarten. Die Altverluste haben damit ihre Eigenschaft als Kapitaleinkünfte verloren. Zum anderen unterlagen die Altverluste im Zeitpunkt der Verlustentstehung der tariflichen Einkommensteuer des § 32a EStG, so dass die Verrechnung mit den dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Kapitaleinkünften des Streitjahres voraussetzt, dass auch diese der tariflichen Einkommensteuer des § 32a EStG unterliegen. Dies kann nur über einen Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG erreicht werden. Dadurch werden nach der Verrechnung übrigbleibende, eigentlich der Abgeltungsteuer unterliegende positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen wieder der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Hingegen durften Altverluste aus § 23 EStG für eine Übergangsfrist von fünf Jahren einschränkungslos mit positiven Einkünften aus § 20 EStG verrechnet werden. Diese Ungleichbehandlung hält der BFH für sachlich gerechtfertigt, weil die Altverluste aus § 23 EStG nicht mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden durften und nach Ablauf der Übergangsfrist im System des § 23 EStG „eingesperrt“ worden sind.

Urteil VIII R 23/15: Zur Frage, ob die von der Bank innerhalb des bei ihr unterhaltenen Depots durchgeführte Verlustverrechnung (§ 43a Abs. 3 EStG) eine darüber hinausgehende Verrechnung beispielsweise mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften aus der Zeit vor 2009 sperrt, ist der BFH der Auffassung, dass die depotinterne Verrechnung neben einer depotübergreifenden Antragsverrechnung nach § 32d Abs. 4 EStG durchzuführen ist. Aus der gesetzlichen Konzeption der Abgeltungsteuer ergibt sich, dass die Verlustverrechnung nach § 43a Abs. 3 EStG bei der auszahlenden Stelle nicht endgültig ist, sondern bei der (Antrags-)Veranlagung gem. § 32d Abs. 4 EStG eine depotübergreifende günstigere Verrechnung mit den Altverlusten nach § 23 EStG a.F. durchzuführen ist. Gemäß § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG ist die Einkommensteuer für Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, mit dem Steuerabzug abgegolten. Jedoch werden gem. § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG auf Antrag des Gläubigers die Kapitalerträge gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG in die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d EStG einbezogen. Die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs entfällt. Der hierfür vorgesehene Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG ermöglicht es dem Stpfl., den Steuereinbehalt durch die auszahlende Stelle dem Grunde und der Höhe nach im Veranlagungsverfahren durch das FA überprüfen zu lassen. Zudem sollen noch nicht i.R.d. § 43a Abs. 3 EStG berücksichtigte Verluste und Verlustvorträge nach § 20 Abs. 6 EStG genutzt werden können. Danach ist die Verlustverrechnung im Rahmen des Steuerab-

zugsverfahrens durch die Kreditinstitute zwar zeitlich vorrangig, jedoch bei einer Antragstellung nach § 32d Abs. 4 EStG nicht endgültig. Dies ist schon aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, um eine möglichst weitreichende Nutzung von Altverlusten vor Ablauf der Fünfjahresfrist zu ermöglichen.

Urteil VIII R 33/15: Der BFH urteilte hier zu den Voraussetzungen für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf laufende Beteiligungserträge. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, kommt grundsätzlich die Abgeltungsbesteuerung zum Tragen, das Teileinkünfteverfahren ist dann nicht anwendbar. Ein isolierter Antrag auf Anwendung der Günstigerprüfung kann ggf. eine Veranlagung zur tariflichen Einkommensteuer nach sich ziehen, das Teileinkünfteverfahren bleibt aber weiterhin gesperrt, weil § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG auf § 20 Abs. 8 EStG verweist und somit nur anwendbar ist, wenn die Dividendeneinkünfte nicht zu den privaten Kapitaleinkünften rechnen. Nur ein zusätzlicher Antrag auf eine Veranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffnet die anteilige Steuerfreistellung. Der Kläger durfte diesen Antrag per Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nachholen, weil die Ausfüllhilfe das etwaige Erfordernis eines weiteren Antrags neben dem auf Günstigerprüfung nicht klar erläuterte. In der Anleitung fehlt zudem ein Hinweis auf die Möglichkeit, kumulative Anträge gem. § 32d Abs. 6 EStG und gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG stellen zu können sowie zu den Rechtsfolgen, die sich bei einer Kombination der Anträge ergeben. Auch die vollständige Lektüre der Anleitung hätte dem Stpfl. daher nicht mit hinreichender Sicherheit vermittelt, dass er im Streitfall sowohl einen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG als auch einen Antrag gem. § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG hätte stellen müssen, um eine niedrigere Besteuerung als mit einem isolierten Antrag auf Günstigerprüfung zu erreichen. [JH]

Erbschaftsteuer

Verzicht auf Vergütungsersatzanspruch als freigebige Zuwendung

BFH v. 30.8.2017, II R 46/15, DStR 2017, 2606.

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 30 Abs. 1, § 31 Abs. 1, § 31 Abs. 2; AO § 119 Abs. 1, § 125 Abs. 1, § 157 Abs. 1, § 162 Abs. 1.

Im Streitfall schloss der Kläger – ein Fußballverein – mit seinen Spielern Arbeitsverträge ab, in denen sich die Spieler verpflichteten, unter Vollprofibedingungen nach Vorgabe des Trainers zu trainieren und ihre gesamte Arbeitskraft in die Dienste des Klägers zu stellen.

Außerdem schlossen verschiedene Spieler, Trainer und Betreuer (Aktive) des Klägers Arbeitsverträge mit einer KG, die Sponsorenverträge mit dem Fußballverein abschloss.

Die Aktiven waren als kaufmännische Angestellte/Bürokaufleute bei der KG angestellt und hatten nach den Verträgen alle üblichen Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten im Rahmen dieser Positionen wahrzunehmen. In einzelnen Arbeitsverträgen war die Tätig-

keit als „Repräsentant“ angegeben. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug jeweils 40 Stunden. Das vereinbarte Gehalt war umso höher, je länger die Karriere des Aktiven im Profifußballsport war. In einzelnen Arbeitsverträgen wurde angegeben, dass der Aktive für den Kläger spiele und für seinen persönlichen Erfolg als Imagewerbung eine Sieg-/Auflaufprämie zwischen 300 € bis 500 € pro Meisterschaftsspiel in der ersten Mannschaft erhalte.

Nach einer Steuerfahndungsprüfung war das beklagte FA der Auffassung, dass die Arbeitsverträge mit der KG nicht wie vereinbart durchgeführt worden waren. Es ging deshalb davon aus, dass die Gehaltszahlungen durch die KG an die Aktiven Schenkungen von X und Y – den Kommanditisten der KG – an den Kläger waren.

Gegen die entsprechenden Schenkungsteuerbescheide legte die Klägerin Einspruch ein, die – ebenso wie die nachfolgende Klage – erfolglos blieben.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. In dem Verzicht auf Vergütungsersatz für die unentgeltliche Überlassung der Aktiven durch die KG an den Kläger zum Einsatz als Fußballspieler, Trainer oder Betreuer lägen freigebige Zuwendungen von X und Y an den Kläger.

Bei einem schenkweisen Erwerb von einer Gesamthandsgemeinschaft sei schenksteuerrechtlich der Bedachte auf Kosten der Gesamthänder – und nicht der Gesamthand – bereichert. Zuwendende seien in diesen Fällen die durch die Zuwendung allein vermögensmäßig entreicherten Gesamthänder.

Die dem Kläger ersparten Vergütungen für die unentgeltliche Überlassung der Aktiven durch die KG an ihn zum Einsatz als Fußballspieler, Trainer oder Betreuer seien der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendungen von X und Y an den Kläger. Der Kläger sei dadurch bereichert, dass X und Y auf die der KG zustehenden Vergütungsersatzansprüche für die Überlassung der Aktiven zum sportlichen Arbeitseinsatz beim Kläger verzichtet hätten. X und Y seien durch die Lohnzahlungen an die Aktiven und den Verzicht auf die Geltendmachung eines Ersatzanspruchs hierfür gegenüber dem Kläger entreichert. Die Zuwendungen seien unentgeltlich erfolgt. X und Y hätten keine adäquate Gegenleistung erhalten.

Arbeits- oder Dienstleistungen können zivilrechtlich regelmäßig ebenso wenig wie Gebrauchsüberlassungen als Zuwendungen angesehen werden, weil sie keine Vermögenseinbuße bewirken würden. Allerdings könne in diesen Fällen Gegenstand der Schenkung die ersparte Vergütung sein, die für derartige Leistungen üblicherweise gezahlt werde. Habe nämlich derjenige, der die Arbeit geleistet hat, einen Vergütungsanspruch erlangt, so könne die Vermögensverschiebung darin gesehen werden, dass der Arbeitnehmer auf die Geltendmachung des Vergütungsanspruches gegenüber dem Arbeitgeber verzichte.

Gegenstand einer Schenkung könne auch eine durch den Entleiher ersparte Vergütung für eine Arbeitnehmerüberlassung sein, auf die der Verleiher verzichtet. Eine solche Arbeitnehmerüberlassung sei vorliegend gegeben.

[EU]

Grundsteuer

Grundsteuerbefreiung bei öffentlich-privater Partnerschaft

BFH v. 27.9.2017, II R 13/15, DStRE 2017, 1508.

GrStG § 2 Nr. 2, § 3, § 7; BewG § 68 Abs. 1 Nr. 1, § 68 Abs. 1 Nr. 2, § 92; AO § 39; GG Art. 31.

Im Streitfall schlossen die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, und der an ihr als Kommanditist beteiligte Landkreis am 21.12.2005 einen notariell beurkundeten Erbbaurechtsvertrag, mit dem ihr der Landkreis ein Erbbaurecht an einem ihm gehörenden, mit Schulgebäuden bebauten Grundstück bestellte. Sie ist nach dem Vertrag berechtigt, auf dem Erbbaugrundstück Schulgebäude zu sanieren, abzubauen und bestimmte Bauwerke mit den dazu erforderlichen Anlagen zu errichten bzw. zu belassen. Das Erbbaurecht sollte mit der Eintragung im Erbbaurechtsgrundbuch beginnen und eine Laufzeit von 40 Jahren haben. Der Landkreis ist unter bestimmten Voraussetzungen berechtigt, vor Ablauf der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts gegen Entschädigung die sofortige Übertragung des Erbbaurechts (Heimfall) auf sich oder einen von ihm zu bezeichnenden Dritten zu verlangen. Das Ende des Mietverhältnisses gehört nicht zu den ausdrücklich genannten Voraussetzungen. Mit Ablauf des Erbbaurechts gehen alle bestehenden und von der Klägerin errichteten Bauwerke und Anlagen in das Eigentum des Landkreises über.

Die Klägerin und der Landkreis schlossen im April 2006 einen Mietvertrag über die „Altflächen“ mit aufstehenden Gebäuden (Mietgegenstand I) sowie über die Flächen nach Sanierung/Umbau (Mietgegenstand II) zwecks Nutzung der Schulgebäude. Nach Ablauf des Mietverhältnisses ist der Landkreis berechtigt, den Abschluss eines neuen Mietvertrages für die Dauer von zehn Jahren zu verlangen.

Gegen die Klägerin wurde auf der Grundlage der festgestellten Einheitswerte für das Erbbaurecht und das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück ein Grundsteuermessbetrag festgestellt. Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG beanspruchte, blieben erfolglos.

Der BFH gab der Revision insoweit statt, als das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück bei der Festsetzung des Grundsteuermessbetrags berücksichtigt wurde. Im Übrigen sei die Klage unbegründet und abzuweisen. Das beklagte FA habe für das Erbbaurecht zu Recht gegenüber der Klägerin den Einheitswert festgestellt und den Grundsteuermessbetrag festgesetzt. Das Erbbaurecht sei am 1.1.2007 nicht gem. § 3

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG von der Grundsteuer befreit gewesen.

Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG sei Grundbesitz von der Grundsteuer befreit, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch in dem durch § 3 Abs. 2 und 3 GrStG umschriebenen Sinn benutzt werde. Der Grundbesitz müsse dabei nach § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG ausschließlich demjenigen, der ihn für den begünstigten Zweck benutze, oder einem anderen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 GrStG begünstigten Rechtsträger zuzurechnen sein. Das GrStG knüpfe mit § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG ausdrücklich an das formale Kriterium der Rechtsträgeridentität von Eigentümer des Grundstücks und unmittelbar Nutzendem an.

§ 7 Satz 1 GrStG verlange zudem eine unmittelbare Nutzung für den steuerbegünstigten Zweck. Unter der unmittelbaren Nutzung werde die tatsächliche Zuführung des Steuergegenstandes an den Benutzungszweck verstanden. Die bloße Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung an einen anderen genüge nicht. Das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück des Landkreises sei danach am 1.1.2007 gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG von der Grundsteuer befreit gewesen. Die erforderliche Rechtsträgeridentität von Eigentümer des Grundstücks und unmittelbar Nutzendem sei gegeben und das Grundstück dem Landkreis nach § 39 AO zuzurechnen gewesen. Er habe das Grundstück unmittelbar für schulische Zwecke und somit für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch in dem durch § 3 Abs. 2 und 3 GrStG umschriebenen Sinn genutzt.

Das der Klägerin zustehende Erbbaurecht war demgegenüber am 1.1.2007 nicht gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG von der Grundsteuer befreit, da die Klägerin als KG ein privater Rechtsträger sei und somit kein begünstigter Rechtsträger i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG, der nur inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts begünstige. Davon abgesehen habe die Klägerin das Erbbaurecht nicht unmittelbar für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch genutzt. Sie habe den Grundbesitz vielmehr lediglich dem Landkreis zur Nutzung überlassen.

Die von der Klägerin begehrte Steuerbefreiung für das Erbbaurecht könne auch nicht auf § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG gestützt werden. Die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung, dass der Grundbesitz am Ende des Vertragszeitraums auf den Nutzer übertragen werde, könne nicht durch ein bloßes Optionsrecht des Nutzers (juristische Person des öffentlichen Rechts) auf Übertragung des Grundbesitzes am Ende dieses Zeitraums ersetzt werden. [EU]

DStZ-Themen

Update zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen

– Bestandsaufnahme auf Grund neuer gesetzlicher Entwicklungen und der BFH-Entscheidungen I R 52/14 bzw. X R 38/15 –

Prof. Dr. Matthias Hiller, StB / Matthias Baschnagel, MSc LLB, StB, beide Stuttgart¹⁾

Nachdem der Große Senat des BFH den Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums am 28.11.2016 verwarf, sah sich der Gesetzgeber veranlasst, die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne in § 3a EStG bzw. § 7b GewStG zu kodifizieren. Auf Grund der neuen Gesetzeslage sowie auf Grund der im August 2017 neu ergangener BFH-Rechtsprechung zum Thema stellt der nachfolgende Beitrag ein Update sowie eine Ergänzung unseres Beitrags „Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach dem höchstrichterlichen Stopp des Sanierungserlasses durch den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28.11.2016 – BFH, GrS 1/15“ (DStZ 2017, 353 ff.) dar.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	17
II. BFH-Beschluss vom 28.11.2016 (GrS 1/15)	18
III. Gesetzliche Neuregelung der Sanierungsgewinnbesteuerung	18
IV. BFH-Entscheidungen (I R 52/14 und X R 38/15) zu den Altfällen	19
V. Fazit	21

Literatur: Braun/Geist, Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – Bestandsaufnahme um Empfehlung, BB 2009, 2508; Fritsche, Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolg mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, 2171; Glatz, Zur Vereinbarkeit des sog. Sanierungserlasses mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht, IStR 2016, 447; Gragert, Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen – Fortentwicklung der Verwaltungsauffassung bei Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen, NWB 2013, 2141; Hageböke/Hasbach, Gewerbesteuerliche Kompetenzfragen beim sog. Sanierungserlass – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation GewSt Nr. 02/2015 der OFD NRW vom 6.2.2015, DStR 2015, 1713; Hiller/Baschnagel, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach dem höchstrichterlichen Stopp des sog. Sanierungserlasses durch den Beschluss des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15, DStZ 2017, 353; Kahlert, Der Sanierungserlass ist keine Beihilfe, ZIP 2016, 2107; Kahlert, Zum Steuererlass aus Billigkeitsgründen bei Sanierungsgewinnen, DStR 2012, 944; Kahlert/Schmidt, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1898; Lenger/Gohlke, Sanierungsgewinn reloaded?! – Anmerkungen zu FG Sachsen, Urt. vom 24.4.2013 – 1 K 759/12, NZI 2014, 47, NZI 2014, 9; Rätke, Totgesagte leben länger – Neues zum sog. Sanierungserlass, BBK 2017, 411; Schmittmann, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Der BFH lässt neuerlich die Wirksamkeit des BMF-Schreibens vom 27.3.2003 offen, StuB 2015, 1; Sistermann, Unternehmensgewinne nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016, DStR 2017, 689; Tietze, Sanierungsgewinn und Gewerbesteuer – Abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags in Sanierungsfällen, DStR 2016, 1306; de Weerth, Sanierungsklausel, sog. Sanierungserlass und andere Steuererleichterungen im Fokus des EU-Beihilferechts, DStR

2014, 2485; Wehner, Der sog. Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 27.3.2003 – Ein Verstoß gegen EU-Beihilferecht?, NZI 2012, 537; Weiss, Die Sanierung des Sanierungssteuerrechts – Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15, StuB 2017, 264.

I. Einleitung

Bis zum 1.1.1998 bestand mit § 3 Nr. 66 EStG a.F.¹⁾ eine gesetzliche Regelung, Sanierungsgewinne von der Besteuerung ausnehmen.²⁾ Nach der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. sah sich das BMF im Jahr 2003 veranlasst, diese Gewinne fortan unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Billigkeitsregelungen der § 163 und § 227 AO per Verwaltungsanweisung in Form des Sanierungserlasses vom 27.3.2003³⁾ steuerfrei zu behandeln, wenn kumulativ mehrere Kriterien erfüllt waren (Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht).⁴⁾ Die im Sanierungserlass definierten Erlassvoraussetzungen entsprachen dabei den früheren gesetzlichen Regelung

¹⁾ StB Prof. Dr. Matthias Hiller ist Professor an der SRH Fernhochschule – The Mobile University, Matthias Baschnagel MSc LLB ist Steuerberater und Partner bei Kelm · Mattern · Steffen & Partner mbB in Stuttgart. Beide Autoren vertreten in diesem Beitrag ausschließlich ihre persönliche Ansicht.

²⁾ Zur Entwicklung der Rechtsnorm vgl. u.a. Fritsche, DStR 2000, 2171.

³⁾ Durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 wurde § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufgehoben, um eine Doppelberücksichtigung durch unbegrenzten Verlustabzug bei gleichzeitiger Freistellung von Sanierungsgewinnen zu vermeiden.

⁴⁾ Vgl. BMF v. 27.3.2003, IV A 6 – S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009, IV C 6 – S 2140/07/10001, BStBl I 2010, 18.

⁵⁾ Vgl. u.a. Gragert, NWB 2013, 2141.

des § 3 Nr. 66 EStG a.F.,⁵⁾ so dass durch den Sanierungserlass die bis 1998 geltende gesetzliche Regelung „faktisch wieder eingeführt“ wurde.⁶⁾ Mit Beschluss vom 28.11.2016 (GrS 1/15) hat der Große Senat des BFH den Sanierungserlass allerdings verworfen, woraufhin sich nun der Gesetzgeber genötigt sah, die Steuerbefreiung erneut gesetzlich, nämlich in den § 3a EStG bzw. § 7b GewStG zu kodifizieren (aktuell noch nicht in Kraft, s.u.).

Im Folgenden wird zunächst das Zustandekommen sowie die Entscheidung des Großen Senats vom 28.11.2016 dargestellt (Gliederungspunkt II). Im Anschluss wird die mittlerweile geschaffene gesetzliche Steuerbefreiung Sanierungsgewinne vorgestellt (Gliederungspunkt III). Schließlich werden die zuletzt ergangenen BFH-Entscheidungen (I R 52/14 und X R 38/15) erörtert (Gliederungspunkt IV). Der Beitrag schließt mit einem Fazit (Gliederungspunkt V).

II. BFH-Beschluss vom 28.11.2016 (GrS 1/15)

Mit Beschluss vom 28.11.2016⁷⁾ stellte der Große Senat des BFH fest, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Im Wesentlichen stützte der Senat seine Feststellung dabei auf die Abschaffung von des § 3 Nr. 66 EStG a.F. im Jahr 1997. Durch die Abschaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen sei es auch der Verwaltung verwehrt, diese unter Bezug auf die sachliche Unbilligkeit von der Besteuerung freizustellen.⁸⁾

Entgegen der Verwaltungsmeinung sah der Große Senat im Sanierungserlass keinen beschriebenen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S.d. §§ 163, 227 AO. Vielmehr habe das BMF mit diesem typisierenden Steuererlass außerhalb der § 163 und § 227 AO eine entgegen Art. 20 Abs. 3 GG verfassungswidrige sowie entgegen § 85 Satz 1 AO gesetzeswidrige strukturelle Gesetzeskorrektur vorgenommen.⁹⁾

Der Entscheidung des Großen Senates gingen mehrere Finanzgerichtsurteile voraus. Bereits im Jahr 2007 hatte das FG München die Rechtsgrundlage des Sanierungserlasses angezweifelt.¹⁰⁾ Das FG München stellte zwar den Willen der FinVerw., die Besteuerung der Sanierungsgewinne zu vereinheitlichen heraus, erkannte jedoch im Wegfall von § 3 Nr. 66 EStG a.F. den ausdrücklichen gesetzgeberischen Willen, Sanierungsgewinne nicht von der Besteuerung auszuschließen.¹¹⁾ Das FG-Köln hatte im Jahr 2008 den Sanierungserlass als rechtskonform eingestuft.¹²⁾ Auch der X. BFH-Senat bestätigte in einem Urteil aus dem Jahr 2010 die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses für unternehmensbezogene Sanierungen.¹³⁾ Die gegenteilige Rechtsansicht vertrat der VIII. BFH-Senat in einem Beschluss aus dem Jahr 2012¹⁴⁾ (Vorinstanz: FG München vom 12.12.2007).¹⁵⁾ Der Senat äußerte Zweifel an der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses und führte hierzu aus, dass ein „entsprechender Wille des Gesetzgebers (zur generellen Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen) [...] angesichts der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht angenommen werden [können]“.¹⁶⁾

Auf Grund der unterschiedlichen Ansichten im VIII. und X. BFH-Senat legte der X. BFH-Senat am 25.3.2015 dem Großen Senat die Frage vor, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße,¹⁷⁾ begründet mit einer „Vielzahl [...] divergierenden erstinstanzlichen Entscheidungen“ und einer „Vielzahl [von] Literaturbeiträge[n]“, welche der Vorlagefrage eine grundsätzliche Bedeutung für die Steuerpraxis zukommen lassen.¹⁸⁾

III. Gesetzliche Neuregelung der Sanierungsgewinnbesteuerung

Bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen hatte der Bundestag die Bundesregierung angefragt, welche steuerrechtlichen Regelungen ergänzt werden müssen, damit Sanierungsmaßnahmen für Unternehmen erleichtert werden.¹⁹⁾ Eingeführt wurden die aktuell gültigen Steuerbefreiungstatbestände für Sanierungsgewinne (§ 3a EStG und § 7b GewStG) mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017.²⁰⁾

Zunächst regelt § 3a Abs. 1 EStG die Steuerfreiheit von Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. Abs. 2 (Sanierungsertrag). Erfasst sind hier Gewinne nach § 4 Abs. 1 (Betriebsvermögensvergleich) sowie nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung).²¹⁾ Die Steuerbefreiung erfolgt von Amts wegen, und zwar nicht

- 5) Mit Ausnahme der modifizierten Verrechnung von Verlusten und negativer Einkünfte wird durch den sog. Sanierungserlass die Rechtsfolgen des § 3 Nr. 66 EStG a.F. wiederhergestellt.
- 6) Vgl. Schmittmann, StuB 2015, 1 (auch direktes Zitat).
- 7) BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393. Zur Darstellung des Urteils Sachverhalts vgl. Holzner, DStRK 2017, 91.
- 8) Zur Erörterung Siermann, DStR 2017, 690.
- 9) Vgl. zur Erörterung auch Holzner, DStRK 2017, 91.
- 10) Vgl. FG München v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, 615.
- 11) Vgl. FG München v. 27.3.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, 615. Zur Diskussion Braun/Geist, BB 2009, 2509f. Entsprechend entschieden auch mehrfach das FG Sachsen, vgl. FG Sachsen v. 14.3.2013, 5 K 1113/12, DStR 2014, 190; v. 24.4.2013, 1 K 759/12, EFG 2013, 1898, mit Anmerkungen Lenger/Gohlke, NZI 2014, 9. Diese Rechtsfrage offenlassend FG Berlin-Brandenburg v. 7.1.2014, 6 K 6209/11, EFG 2014, 975.
- 12) Vgl. FG Köln v. 24.4.2007, 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555.
- 13) Vgl. BFH v. 14.7.2010, X R 34/08, BStBl II 2010, 916; zur Diskussion Gragert, NWB 2011, 1438f.
- 14) Vgl. BFH v. 28.2.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135, mit Anmerkungen Kahlert, DStR 2012, 944.
- 15) Vgl. FG München v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, 615.
- 16) BFH v. 28.2.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135, Rz. 15.
- 17) Vgl. BFH v. 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, hierzu Bergan, SteuK 2015, 335. Zur beihilferechtlichen Argumentation vgl. Iserer/Piotrowski, DStR 2015, 1993 ff. m.w.N.; Glatz, IStR 2016, 447 ff. m.w.N.
- 18) Vgl. BFH v. 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443 (auch direkte Zitate in Rz. 93).
- 19) Vgl. BR-Drucks. 127/11, hierzu Schmittmann, StuB 2012, 111. Auch im Rahmen der Diskussion, um die europarechtliche Konformität des sog. Sanierungserlasses wurde die Forderung auf Schaffung einer gesetzlichen Regelung geäußert, vgl. Wehner, NZI 2012, 540 m.w.N.
- 20) Vgl. BGBl. I 2017, 2074, BStBl I 2017, 1202.
- 21) Vgl. Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897; die Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG war nicht zweifelsfrei, vgl. dazu Kahlert, Handbuch Insolvenzplan, 2016, § 36 Rz. 114.

nach dortiger Ermessensausübung, wie es noch der Sanierungserlass und ebenfalls nicht auf Antrag des Stpfl., wie es noch der ursprüngliche Gesetzentwurf vorsah.²²⁾ Der „Antrag des Stpfl. [...], hätte damit das Haftungsrisiko des Beraters erhöht, weil die Steuerbefreiung auch Nachteile mit sich bringt“.²³⁾ Nach § 3a Abs. 1 Satz 2 EStG hat das Sanierungsunternehmen im Falle steuerfrei entstehender Sanierungserträge steuerliche Wahlrechte im Sanierungsjahr und im Folgejahr gewinnmindernd auszuüben, insbesondere Teilwertabschreibungen vorzunehmen.

Nach § 3a Abs. 2 EStG liegt eine unternehmensbezogene Sanierung vor, wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungsseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist. Insoweit knüpft § 3a Abs. 2 EStG an die Kriterien an, die bereits der RFH, der BFH wie auch der Sanierungserlass zu Grunde gelegt hat.²⁴⁾ Hiernach kann bei Auslegungsfragen sicherlich auf die entsprechende Judikatur zurückgegriffen werden. Herauszustellen ist, dass § 3a Abs. 2 EStG Prognoseentscheidungen im Zeitpunkt des Schuldenerlasses verlangt,²⁵⁾ die der Stpfl. nachzuweisen hat.

Nach § 3a Abs. 3 EStG entfallen bis zur Höhe des dort näher definierten (geminderten) Sanierungsertrags die dort aufgeführten steuermindernden unselbständigen Besteuerungsgrundlagen des Stpfl. (ausnahmsweise auch von nahestehenden Dritten) – insbesondere auch Verluste und Verlustvorträge –, in der dort aufgeführten Reihenfolge.²⁶⁾ § 3a Abs. 4 EStG regelt die ggf. zusätzlich nötige gesonderte Feststellung der Höhe des Sanierungsertrags nach Abs. 1 Satz 1 sowie die Höhe der nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 und 13 mindernden Beträge.

Neben einer nunmehr gesetzlich verankerten Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen (§ 3a EStG und § 7b GewStG) werden nach § 3a Abs. 5 EStG ebenfalls die Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt, die durch ein Insolvenzplanverfahren entstehen. Letzteres geschieht in Anlehnung an die bereits durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009 etablierten Grundsätze.²⁷⁾ § 3a Abs. 5 EStG erweitert den Anwendungsbereich des § 3a EStG auf Sanierungsgewinne aus der Restschuldbefreiungen nach §§ 286 ff. InsO, Schuldenerlasse auf Grund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans gem. §§ 304 ff. InsO oder auf Grund eines Schuldenbereinigungsplans im Rahmen eines Verbraucherinsolvenzverfahrens, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. Abs. 2 nicht vorliegen. Nach § 3a Abs. 5 Satz 2 gilt Abs. 3 entsprechend. In diesem Zusammenhang übernimmt die Gesetzesbegründung²⁸⁾ die jüngste Rechtsprechung des BFH, nach der Gewinne aus einer Restschuldbefreiung grundsätzlich erst im Jahr der Restschuldbefreiung zu berücksichtigen sind, sie in Fällen der Betriebsaufgabe vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens jedoch als rückwirkendes Ereignis zu einer Erhöhung des Aufgabegewinns führen.²⁹⁾

Schließlich regelt § 3c Abs. 4 EStG bei Annahme eines steuerfreien Sanierungsertrags die Nichtabziehbarkeit hiermit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängender Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht. Hervorzuheben ist,

dass dies nicht gilt, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Abs. 3 EStG getroffenen Regelungen entfallen. Soweit kein Sanierungsertrag mehr vorhanden ist, die Steuerminderungsbeträge i.S.d. § 3a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG den geminderten Sanierungsertrag also überstiegen haben, sind Sanierungskosten, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, ebenso nach § 3c Abs. 4 Satz 4 EStG abziehbar. Die vom Gesetzgeber befürchtete Doppelbegünstigung droht dann nicht.³⁰⁾

Während die Ergänzungen in §§ 8, 8c, 8d und 15 KStG körperschaftsteuerliche Besonderheiten regeln, regelt § 7b GewStG erstmals eine rechtssichere, zu § 3a EStG und § 3c Abs. 4 EStG korrespondierende, gewerbesteuerliche Befreiung von Sanierungsgewinnen.³¹⁾

Nach § 52 Abs. 4a, Abs. 5 Satz 3 EStG sowie § 36 Abs. 2c GewStG sind die neuen Sanierungsvorschriften erstmals auf sanierungsbedingte Forderungsverzichte nach dem 8.2.2017 anzuwenden. Da das Inkrafttreten der vorgenannten Vorschriften allerdings zusätzlich von einem bislang noch ausstehenden Beschluss der EU-Kommission abhängt, dass es sich nicht um eine staatliche Beihilfe (Art. 107 AEUV) oder um eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe handelt, besteht hinsichtlich entsprechender Sanierungen momentan leider ein rechtliches Vakuum.

IV. BFH-Entscheidungen (I R 52/14 und X R 38/15) zu den Altfällen

Zu den Entscheidungen vom 23.8.2017 (I R 52/14 und X R 38/15, veröffentlicht am 25.10.2017) kam es, nachdem die OFD Frankfurt am Main am 22.2.2017³²⁾ verfügte, „[b]is zu einer abschließenden Entscheidung [...], können Anträge auf abweichende Steuerfestsetzung und/oder Steuerstundung und Steuererlass auf Grund des Sanierungserlasses derzeit nicht positiv beschieden [und verbindliche Auskünfte nicht erteilt] werden“³³⁾ und trotz der anschließenden Verwaltungsanweisung des BMF vom 27.4.2017,³⁴⁾ den Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen noch in allen Fällen anzuwenden, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis einschließlich 8.2.2017 endgültig auf ihre Forderung verzichtet hat-

22) Vgl. § 3a Abs. 1 S. 1 EStG-E, BR-Drucks. 59/17 (B), 12.

23) Rätke, BBK 2017, 415.

24) Vgl. Kahlert ZIP 2016, 2107.

25) Vgl. Kahlert, Handbuch Insolvenzplan, 2016, § 36 Rz. 128.

26) Vgl. Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1898.

27) Vgl. BMF v. 22.12.2009, IV C 6 – S 2140/07/10001, BStBl I 2010, 18. Vgl. auch Rätke, BBK 2017, 411 ff.

28) BT-Drucks. 18/12128, 33.

29) Vgl. Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1898; BFH v. 3.2.2016, X R 25/12, BStBl II 2016, 391, DStRE 2016, 660; v. 13.12.2016, X R 4/15, BStBl II 2017, 786, DStR 2017, 1156.

30) Vgl. Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1898; Gesetzesbegründung des Bundestags, BT-Drucks. 18/12128, 33.

31) Vgl. Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1898; Kahlert, Handbuch Insolvenzplan, 2016, § 36 Rz. 143 ff. m.w.N.

32) Vgl. OFD Frankfurt am Main v. 22.2.2017, S 2140 A – 4 – St 213.

33) Vgl. OFD Frankfurt am Main v. 22.2.2017, S 2140 A – 4 – St 213, Rz. 15. Hierzu Kanzler, NWB 2017, 1080.

34) Vgl. BMF v. 27.4.2017, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2017, 741; vgl. auch Siermann/Beutel, DStR 2017 1065, 1070; Rätke, BBK 2017, 417.

ten (=Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH).

In seinen genannten Urteilen (I R 52/14 und X R 38/15) entschied der BFH, dass der Sanierungserlass für die Vergangenheit nicht angewendet werden darf. In beiden Verfahren waren sich Kläger und FinVerw. darüber uneinig, ob in den Streitfällen die Voraussetzungen für einen Steuererlass vorliegen. Auf diese Frage ging der BFH in den genannten Revisionsurteilen jedoch gar nicht ein, da der Sanierungserlass des BMF nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bekanntlich gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und für eine nicht gesetzlich gedeckte, sondern lediglich verwaltungsinterne Altfallregelung nichts anderes gelten könne – auch nicht unter Vertrauensschutzgesichtspunkten.³⁵⁾ Jedenfalls stelle die Bezugnahme eines am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organs (hier des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags) auf die Verwaltungsanweisung zur rückwirkenden Anwendbarkeit des Sanierungserlasses keine geeignete Ermächtigungsgrundlage für diese Verwaltungsanweisung dar.³⁶⁾

Der Finanzausschuss hat in seiner Beurteilung ausgeführt: „Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I vorgesehenen BMF-Schreiben vom 27. April 2017 [...] der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar.“³⁷⁾ Dementsprechend wurde in § 52 Abs. 4a EStG die Regelung aufgenommen, dass die neue gesetzliche Grundlage für den Erlass der Steuer auf Sanierungsgewinne erstmals in den Fällen, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden, anzuwenden ist. Somit sollte eigentlich nahtlos an das Datum der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats angeknüpft werden und sich keine Regelungslücke auftun.

In seinen Urteilen führte der erkennende BFH-Senat Bezug nehmend auf die bisherige Rechtsprechung³⁸⁾ aus, dass ein schützenswertes Vertrauen des Stpfl. nur dann gegeben ist, wenn der Vertrauensschutz aus einer gesicherten Rechtsgrundlage resultiert, was im vorliegenden Fall nicht gegeben war.³⁹⁾ Daneben urteilte der BFH-Senat, dass sich ein Verstoß des BMF-Schreibens gegen das Legalitätsprinzip auch ergibt, weil das BMF-Schreiben zeitlich zu dem Gesetzgebungsverfahren ergangen ist.⁴⁰⁾

V. Fazit

Erfreulicherweise hat der Steuergesetzgeber die schädliche Wirkung des Wegfalls des Sanierungserlasses erkannt. „Es ist daher sachlich gerechtfertigt, eine pauschalierende Regelung zu treffen, wonach einerseits der Sanierungsgewinn in voller Höhe steuerfrei gestellt wird und andererseits sämtliche Möglichkeiten einer Verlustverrechnung ausgeschlossen werden.“⁴¹⁾ Die schnelle Reaktion des Gesetzgebers ist daher zu begrüßen.

„Alternativ zu dieser verhältnismäßig kompliziert geplanten Neuregelung hätte der Steuergesetzgeber zur besseren Rettung krisengeschüttelter Unternehmen aber auch darüber nachdenken können, die Einstellung entsprechender Sanierungsgewinne in eine steuerfreie Sanierungsrücklage zuzulassen oder sie gar ganz vom steuerlichen Gewinnbegriff auszuklammern.“⁴²⁾

Aus dem Beschluss des Großen Senates zum Sanierungserlass⁴³⁾ und aus den Folgeurteilen⁴⁴⁾ zum BMF-Schreiben vom 27.4.2017⁴⁵⁾ lässt sich die klare Forderung zur Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ableiten. Auch weitere steuerliche Regelungen sind mittlerweile in diesem Zusammenhang in das Blickfeld geraten. Insbesondere R 6.6 EStR, welcher als Verwaltungsanweisung die Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung regelt und im Kern der Rechtsprechung entspringt, sind kritisch, da diese Rechtsmaterie dem Gesetzgeber vorbehalten sein muss.⁴⁶⁾ Insofern ergibt sich die Forderung, auch R 6.6 EStR, wie mittlerweile bei den Sanierungsgewinnen geschehen, einer gesetzlichen Regelung zuzuführen.

35) BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, ZIP 2017, 2158, Leitsatz 2.

36) Vgl. BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, ZIP 2017, 2158, Orientierungssatz 2.

37) Vgl. BT-Drucks 18/12128, 33.

38) U.a. mit Bezug auf: BFH v. 15.1.1986, II R 141/83, BStBl II 1986, 418.

39) Vgl. zur Urteilschronologie auch Hiller/Baschnagel, DStZ 2017, 353 ff. m.w.N.

40) Vgl. BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, ZIP 2017, 2158, Rz. 25.

41) BR-Drucks. 59/1/17 v. 27.2.2017, 16.

42) Hiller/Baschnagel, DStZ 2017, 363.

43) Vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

44) Vgl. BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, ZIP 2017, 2158, Rz. 25.

45) Vgl. BMF v. 27.4.2017, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2017, 741.

46) Vgl. Kanzler, NWB 2017, 1080.

Aktive Kulturförderung als Gemeinnützigkeit zweiter Klasse

Dr. Johannes Urban, Vorsitzender Richter am FG, Köln

Vereine der aktiven Kulturförderung, bei denen die Vereinsmitglieder sich selbst als Kulturschaffende betätigen, bilden seit 200 Jahren das kulturelle Fundament der Gesellschaft. Gleichwohl wird ihnen – im Gegensatz zu passiven Kulturvereinen (Fördervereinen), bei denen die Mitglieder lediglich Geldgeber sind – nur die Gemeinnützigkeit zweiter Klasse zugebilligt: Die Mitgliedsbeiträge werden wegen des angenommenen Freizeitbezugs bei den Mitgliedern nicht steuermindernd berücksichtigt. Die größeren Vereine sind dem durch Gestaltungen ausgewichen, die kleineren haben es hingenommen und trotzdem funktioniert – in der Vergangenheit. In der Gegenwart befindet sich das Vereinswesen in einer tiefen Krise, die in den nächsten Jahren zum Verschwinden zahlloser aktiver Kulturvereine führen wird. Bedingt durch gesellschaftlichen Wandel, verlängerte Schulzeiten, Fokussierung der Schulpolitik auf Leistung statt Bildung und Ersetzung persönlicher Gemeinschaften durch sog. soziale Medien bricht der Nachwuchs weg. Vereine sind, wollen sie fortbestehen, deshalb zu Umstrukturierungen, vornehmlich einer Intensivierung und Aktualisierung der Jugendarbeit, gezwungen. Dies erfordert zusätzliche finanzielle Mittel und Vereinfachungen der Verwaltungsstrukturen. Vor diesem Hintergrund hinterfragt der nachfolgende Beitrag die Rechtslage und die bisherige Praxis der eingeschränkten steuerlichen Förderung kritisch, zeigt materielle und verfahrensrechtliche Mängel auf und mahnt schließlich Gesetzesverbesserungen an, die zugleich praktikabel sind und der Bedeutung der Kulturvereine als Kulturfundament gerecht werden.

Inhalt	Seite
I. Rechtsnormen der eingeschränkten steuerlichen Förderung der aktiven Kulturvereine	23
II. Historische Entwicklung	23
1. Rechtslage vor 2007	23
a) Durchlaufspendenverfahren als Ursprung der eingeschränkten Förderung	23
b) Begriff der „kulturellen Zwecke“	23
c) Förderbeschränkung nach § 48 EStDV	23
2. Übertragung des Förderausschlusses für Mitgliedsbeiträge ins Gesetz	24
III. Auslegung der Abzugsverbotsregelungen für Mitgliedsbeiträge	24
1. Meinungsstand	24
2. Misslungener Gesetzeswortlaut	25
3. Begriff der Mitgliedsbeiträge	25
4. Begriff der kulturellen Betätigungen	25
a) Kulturbegriff	25
aa) Keine Legaldefinition – Aufgabe des normativen Begriffs der kulturellen Zwecke	25
bb) Einbeziehung der Religion	26
b) Betätigungen	26
5. Begriff „der Freizeitgestaltung dienen“	26
a) Freizeitbegriff	26
b) „Der Gestaltung dienen“	26
6. Satzungs- und/oder Tätigkeitsbezug des Förderns	26
7. Typisierungsfunktion – Prioritätsbestimmung „in erster Linie“	27
a) Typisierung	27
b) Prioritätsbestimmung	27
c) Förderung verschiedener oder gemischter Zwecke mit gegenläufiger Typisierungsfunktion	28
IV. Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch Differenzierung zwischen aktiven und passiven Kulturvereinen?	28
V. Verbot von Zuwendungsbestätigungen?	29
VI. Pflichten und Haftung der Vereinsorgane	29
1. Pflichten bezüglich der Mitgliederbeiträge	29
2. Haftung	29
VII. Möglichkeiten der Vermeidung von Steuernachteilen	29
1. Vereinsaufspaltung und Beitragsgestaltung	29
2. Gemischte Zweckverfolgung	31
VIII. Verfahren	31
1. Fehlende Regelungen	31
a) Freistellungsbescheide	31
b) Freistellungsbescheide nach § 60a AO	31
2. Rechtsschutz	31
IX. Überlegungen de lege ferenda	32
X. Fazit	32

Literatur: Hüttemann, Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442; Hüttemann, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774; Hüttemann, Ausstellung von Zuwendungsbescheini-

gungen und Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft – Kritik des BFH-Urteils v. 19.7.2011 – X R 32/10, FR 2012, 275 und Plädoyer für ein gesondertes Anerkennungsverfahren, FR 2012, 241; Hüttemann, Gesetz

zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, 2053; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt und bürgerschaftliches Engagement – ein Ratgeber, Berlin 2013; Nacke, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2008, 445; Schauhoff/Kirchhain, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301; Schauhoff/Kirchhain, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985.

I. Rechtsnormen der eingeschränkten steuerlichen Förderung der aktiven Kulturvereine

Nur die an die Gemeinnützigkeit anknüpfende unmittelbare steuerliche Förderung (insbesondere Körperschaft- und Gewerbesteuerfreiheit, Begünstigung von Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) und die mittelbare Förderung durch Einkommensteuervergünstigungen für Personen, die für die Vereine tätig sind (§ 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG), kommen aktiven Kulturvereinen uneingeschränkt zugute. Die mittelbare Förderung durch Begünstigung der Mitgliedsbeiträge als wesentlicher Finanzierungsgrundlagen wird ihnen (im Gegensatz zu passiven Kulturvereinen) regelmäßig versagt. Mitgliedsbeiträge werden unter den Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG als nicht abzugsfähig behandelt. Soweit es sich um Vereine der Heimatpflege und Heimatkunde handelt, folgt das Abzugsverbot ohne weitere Voraussetzungen aus der Nr. 3 der Vorschrift. Für andere Kulturvereine setzt das Abzugsverbot nach Nr. 2 der Vorschrift voraus, dass sie „kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, fördern.“ Entsprechend regeln die Parallelvorschriften des § 9 Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 und 3 KStG die Nichtabzugsfähigkeit von Mitgliederbeiträgen als nicht abziehbare Aufwendungen von Körperschaften und des § 9 Nr. 5 Satz 11 Nr. 2 und 3 GewStG den Ausschluss der Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen. Die nachfolgende Untersuchung gilt, soweit sie sich auf § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG bezieht, grundsätzlich auch für diese Parallelvorschriften.

II. Historische Entwicklung

1. Rechtslage vor 2007

a) Durchlaufspendenverfahren als Ursprung der eingeschränkten Förderung

Der Förderungs Ausschluss für Mitgliedsbeiträge geht auf das Durchlaufspendenverfahren zurück, das schon zur Zeit der Geltung der durch die AO 1977 abgelösten Gemeinnützigkeitsverordnung bestand. Dieses Verfahren sah (auf zweifelhafter Rechtsgrundlage)¹⁾ u.a. vor, dass Spenden an bestimmte Körperschaften mit bestimmten gemeinnützigen Zwecken nur abzugsfähig waren, wenn sie über eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle geleistet wurden.²⁾ Der Ausschluss der Mitgliedsbeiträge ergab sich dabei nicht aus dem Gesetz, sondern nur aus den EStR³⁾ i.V.m. mit der nummerierten Aufzählung in deren Anlage 7, und zwar außer für die Förderung des Sports (Nr. 3) und

der Heimatpflege und Heimatkunde (Nr. 7) auch für die Förderung der Kunst (Nr. 4). Hingegen war das Durchlaufspendenverfahren nicht zwingend für die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (Nr. 5) und der Denkmalpflege (Nr. 6) mit der Folge, dass bei Vereinen mit diesen Zwecken auch die Mitgliedsbeiträge Sonderausgaben waren.

b) Begriff der „kulturellen Zwecke“

Bezüglich der Kulturförderung wurde seit 1980 zwischen gemeinnützigen Zwecken (§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. u.a.) und erhöht geförderten Zwecken, zu denen die neu ins Gesetz aufgenommenen „kulturellen Zwecke“ (§ 10b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. u.a.) gehörten, unterschieden.⁴⁾ Dieser damals neue Gesetzesbegriff wurde nicht im Gesetz, wohl aber in der Begründung des Gesetzentwurfs⁵⁾ umschrieben:

„Der Begriff der kulturellen Zwecke wird – wie schon bisher – in der Anlage 7 der Einkommensteuer-Richtlinien näher erläutert werden. Kulturell sind Zwecke, die ausschließlich und unmittelbar die Förderung der Kunst, die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten sowie die Förderung der Denkmalpflege zum Ziel haben.“

Die Förderung der Kunst umfaßt die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, mit ein.

Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung,“

Diese Umschreibung wurde zunächst in die EStR, ab 2000 in die Anlage 1 zu § 48 EStDV Nr. 3 übernommen. Der Begriff „Förderung der Kunst“ wurde durch „Förderung kultureller Zwecke“ ersetzt, der nunmehr auch die Denkmalpflege einschloss.

c) Förderbeschränkung nach § 48 EStDV

Mit der Neuregelung des Spendenrechts zum 1.1.2000⁶⁾ erfolgten die Abschaffung des Durchlaufspendenverfahrens als zwingende Voraussetzung u.a. für die Kulturvereine sowie die Neuregelung des Abzugs der Mitgliedsbeiträge. Die Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen knüpfte nun nicht mehr an das Durchlaufspendenverfahren an, sondern an die Zwecke nach Abschnitt A und Abschnitt B der Anlage 1

- 1) BFH v. 11.6.1997, X R 242/93, BStBl II 1997, 612 m.w.N.; Begründung der Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung v. 8.7.1999, BR-Drucks. 418/99, 9 ff.
- 2) Dazu § 48 Abs. 3 Nr. 1 EStDV a.F. und ab 1993 R 111 Abs. 3 EStR, H 111 „Durchlaufspendenverfahren“ EStH, seit 2005 R 10b Abs. 2 bzw. H 10b.1 „Durchlaufspendenverfahren“ EStH.
- 3) Vor 1993: Abschn. 111 Abs. 1 Satz 1 EStR, ab 1993 R 111 Abs. 1 Satz 1 EStR.
- 4) Durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze vom 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1537.
- 5) Entwurf der BReg eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze, BT-Drucks. 8/3688, 19.
- 6) Durch die Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) v. 10.12.1999, BGBl. I 1999, 2413.

zu § 48 Abs. 2 EStDV. Die unter Abschnitt B aufgeführten Zwecke, bei denen Mitgliedsbeiträge nicht abzugsfähig sind, entsprechen denjenigen, die in der derzeit maßgeblichen Vorschrift des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG aufgeführt sind. Erstmals wird damit (in Abschnitt B Nr. 2) der Begriff „Förderung kultureller Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen“, eingeführt. Für Vereine mit mehreren Zwecken bestimmte § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV: „Nicht abgezogen werden dürfen Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Zwecke fördern, die sowohl in Abschnitt A als auch in Abschnitt B der Anlage 1 zu dieser Verordnung bezeichnet sind.“

Die Verordnung wird insoweit wie folgt begründet:⁷⁾

„Maßgeblich für die Zuordnung zu den beiden Abschnitten ist, ob die Mitgliedsbeiträge zur Förderung des jeweiligen Zwecks bei typisierender Betrachtung i.d.R. aus altruistischen Motiven geleistet werden oder ob sie überwiegend der Finanzierung von Leistungen an Mitglieder dienen bzw. der eigenen Freizeitgestaltung förderlich sind. Wenn ein Verein sowohl in Abschnitt A als auch in Abschnitt B aufgeführte Zwecke fördert, sind die Mitgliedsbeiträge insgesamt nicht abziehbar. Sie betreffen den Gesamtverein und können nicht seinen einzelnen Zwecken zugeordnet werden.“

Weiter wird in der Begründung erwähnt, dass hiervon die überwiegende Anzahl der Vereine betroffen sei.⁸⁾

2. Übertragung des Förderausschlusses für Mitgliedsbeiträge ins Gesetz

Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements⁹⁾ fasste mit Wirkung zum 1.1.2007 und auch noch gegenwärtiger Gültigkeit den Katalog der gemeinnützigen – einschließlich der hier relevanten – Zwecke in § 52 Abs. 2 AO anknüpfend an die bisherige Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV neu und stellte die Zwecke (wieder) auf eine Stufe.

Damit sollte die Vereinfachung der Besteuerung bewirkt werden. Die „Förderung von Kunst und Kultur“ entspreche der bisherigen Regelung und bewirke keine Ausweitung oder Eingrenzung des steuerlichen Spendenabzugs.¹⁰⁾ Der Zweck „Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe“ ersetze und ergänze den bisherigen Zweck „Förderung der Bildung und Erziehung“. Eine Änderung seines Sinngehalts sei damit nicht verbunden.

Zugleich wurde die Differenzierung zwischen aktiven und passiven Kulturvereinen bezüglich der Mitgliedsbeiträge zunächst in § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG (und Parallelvorschriften) ins Gesetz aufgenommen. Nicht ins Gesetz übertragen wurde § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV, wonach auch die Fälle gemischter Zweckverfolgung von dem Förderausschluss für Mitgliedsbeiträge erfasst waren. § 48 EStDV ist entfallen.

Der Gesetzentwurf¹¹⁾ wurde wie folgt begründet:

„Satz 2 versagt den Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die die bisher in Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV genannten Zwecke fördern, also insbesondere die aktiv ausgeführten eigenen kulturellen Betätigungen der Mitglieder (z.B. im Laientheater, Laienchor, Laienorchester). Körperschaften zur Förderung kultureller Einrichtungen

fördern grundsätzlich Kunst und Kultur. Eine eventuelle Gewährung von Vergünstigungen durch die geförderte Einrichtung (z.B. Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder) steht dem nicht entgegen. Daher sind künftig Mitgliedsbeiträge an diese Körperschaften als Sonderausgaben nach Satz 1 abziehbar. Dies erleichtert die Buchführung der gemeinnützigen Einrichtungen, verhindert Gestaltungsmöglichkeiten und erspart den Finanzämtern in erheblichem Umfang Prüfungsaufwand.“

Sodann wurde die Gesetzesänderung mit verfahrensrechtlichen Erleichterungen begründet.¹²⁾

Da die Gesetzesintention bezüglich der passiven Kulturvereine (Fördervereine) nicht hinreichend klar im Gesetz zum Ausdruck kam, wurde durch das JStG 2009¹³⁾ § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG zum Satz 3 und als neuer Satz 2 (jetzt Satz 7) klarstellend¹⁴⁾ und rückwirkend ab 2007 aufgenommen. Als Beispiele der unschädlichen Vergünstigungen für Mitglieder im Sinne der Vorschrift nennt die Begründung des Gesetzentwurfs¹⁵⁾ wiederum „z.B. Jahresgaben für Mitglieder, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder“.

III. Auslegung der Abzugsverbotsregelungen für Mitgliedsbeiträge

1. Meinungsstand

Die FinVerw. hat die Frage, wann eine kulturelle Betätigung in erster Linie der Freizeitgestaltung dient, zunächst differenziert betrachtet. So wurde vertreten, diese Voraussetzung sei bei Musik-, Gesang-, Theater- oder ähnlichen Vereinen nicht erfüllt, wenn der Verein mindestens zwei Auftritte im Jahr absolviere.¹⁶⁾ Diese Auffassung wurde aber schnell verworfen und stattdessen angenommen, das Abzugsverbot greife immer ein, wenn sich die Vereinsmitglieder selbst kulturell betätigten und damit ihre Freizeit selbst nutzten.¹⁷⁾ Öffentliche Auftritte seien ebenso wenig ein geeignetes Abgrenzungskriterium¹⁸⁾ wie eine den Anforderungen der künstlerischen Tätigkeit des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genügende Gestaltungshöhe.¹⁹⁾ Die FinVerw. wendet in der Praxis § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG an, als lautete die Vorschrift: „Nicht abziehbar

7) BR-Drucks. 418/99, 11 f.

8) BR-Drucks. 418/99, 18.

9) Gesetz v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

10) Gesetzentwurf der BReg v. 3.5.2007, BT-Drucks. 16/5200, 12, 20.

11) Gesetzentwurf der BReg v. 3.5.2007, BT-Drucks. 16/5200, 16.

12) Gesetzentwurf der BReg v. 3.5.2007, BT-Drucks. 16/5200, 15, 16.

13) JStG 2009 v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

14) Begründung des Gesetzentwurfs der BReg eines JStG 2009, BT-Drucks. 16/10189, 49.

15) Begründung des Gesetzentwurfs der BReg eines JStG 2009, BT-Drucks. 16/10189, 49.

16) OFD Karlsruhe v. 12.2.2001, S 2223 A-St 333, referiert in der aufhebenden Verfügung v. 21.11.2001 S 2223 A St-333, juris.

17) Ministerium für Finanzen und Bundesangelegenheiten des Saarlands v. 9.8.2001, B/2-4-155/01-S 2223, juris, unter Hinweis auf die abgestimmte Ansicht der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder.

18) Ministerium für Finanzen und Bundesangelegenheiten des Saarlands v. 9.8.2001, B/2-4-155/01-S 2223, juris, unter Hinweis auf die abgestimmte Ansicht der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder.

19) OFD Karlsruhe v. 21.11.2001, S 2223 A-St 333, referiert in der aufhebenden Verfügung v. 21.11.2001 S 2223 A St-333, juris.

sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die kulturelle Tätigkeiten ausüben, bei denen sich Mitglieder selbst in ihrer Freizeit kulturell betätigen.“

Veröffentlichte Rechtsprechung zu den besonderen Voraussetzungen des Abzugsverbots bei „kulturellen Betätigungen“ gibt es nicht. Die Fragen der Gesetzesauslegung sind also noch vollständig ungeklärt.

Im Schrifttum werden die Ausschussregelungen zwar vereinzelt kritisiert, etwa wegen ihrer Unklarheit,²⁰⁾ Wirksamkeitsdefiziten²¹⁾ und der unterschiedlichen Behandlung der aktiven und passiven Kulturförderung,²²⁾ jedoch fehlt bisher eine vertiefte Auseinandersetzung.

2. Misslungener Gesetzeswortlaut

Der Gesetzeswortlaut ist von den nach allgemeinem sprachlichem Verständnis weiten und unbestimmten Begriffen „Betätigungen“, „kulturellen“ und „der Freizeitgestaltung dienend“ geprägt. Abgesehen von den insoweit fehlenden Begriffsbestimmungen regelt der Gesetzeswortlaut hierzu weder einen Subjekt- noch einen Satzungsbezug. Die sinnvoll abgrenzbare Subsumtion bestimmter Lebenssachverhalte ist deshalb kaum möglich. Auch die Prioritätsbestimmung „in erster Linie“ lässt mangels weiterer Anhaltspunkte keine eindeutige Sachverhaltseingrenzung zu. Der Gesetzeswortlaut ist insgesamt misslungen.

3. Begriff der Mitgliedsbeiträge

Der steuerrechtliche Begriff der Mitgliedsbeiträge deckt sich im Kern mit dem vereinsrechtlichen Begriff der „Beiträge [, die] von den Mitgliedern zu leisten sind“ in § 58 Nr. 2 BGB. Sie gehören, wie sich aus dessen Wortlaut „ob und welche“ ergibt, nicht zu den zwingenden Erfordernissen eines eingetragenen Vereins. Sollen Mitgliedsbeiträge erhoben werden, muss dies dem Grunde nach, nicht aber der betragsmäßigen Höhe nach in der Satzung festgelegt werden.²³⁾

Mitgliedsbeiträge sind einerseits abzugrenzen von Leistungsentgelten für Leistungen eines Vereins an die Mitglieder.²⁴⁾ Diese sind steuerrechtlich auch dann keine Mitgliedsbeiträge, wenn sie in der Satzung als solche festgelegt und bezeichnet sind. Andererseits sind Mitgliedsbeiträge abzugrenzen von Spenden, die ebenfalls keinen Gegenleistungscharakter haben dürfen.²⁵⁾ Wesentliches Grundmerkmal der Mitgliedsbeiträge ist, dass sie verpflichtend sind, während Spenden freiwillig geleistet werden.²⁶⁾ Mitgliedsbeiträge dienen dazu, den Verein hinsichtlich seiner gesamten Existenz, Betätigung und Zielsetzung zu fördern²⁷⁾ und sind deshalb nicht auf einzelne Vereinstätigkeiten aufteilbar,²⁸⁾ während Spenden bei Widmung des Spenders einem bestimmten Bereich zugeordnet werden können.

Zahlt ein Mitglied einen die festgelegte Höhe übersteigenden Beitrag, erfolgt dies im Umfang des Erhöhungsbetrags freiwillig. Gleichwohl wäre dieser Teilbetrag ausgehend von der Unteilbarkeit von Mitgliederbeiträgen und der Selbstverpflichtung keine Spende. Andererseits kann durch die simple Aufteilung in den (Mindest-)Beitrag und eine Spende (übersteigender Betrag) eine nachteilige Rechtsfolge vermieden werden, was dafür spricht, den übersteigenden Teil unabhängig von der Bezeichnung und der Zahlungsweise als Spende zu behandeln.

4. Begriff der kulturellen Betätigungen

a) Kulturbegriff

aa) Keine Legaldefinition – Aufgabe des normativen Begriffs der kulturellen Zwecke

Das Gesetz hat den Begriff der kulturellen Zwecke aus § 48 Abs. 2 EStDV a.F. nicht übernommen und definiert auch den Kulturbegriff nicht. Allerdings wurde 1980 der damals neu eingeführte Begriff der „kulturellen Zwecke“ in der Begründung des Gesetzentwurfs (s.o. II.1.b) näher umschrieben und in derjenigen des Gesetzentwurfs für die 2007 erfolgte Aufnahme des erweiterten Katalogs der gemeinnützigen Zwecke in § 52 AO zu dem neu formulierten Zweck „Förderung von Kunst und Kultur“ ausgeführt, dass dies der bisherigen Regelung entspreche und die Umschreibung in den Anwendungserlass zur AO übernommen.²⁹⁾

Dies bedeutet zunächst, dass der Kulturbegriff sich außer auf die Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO) (wie bisher) auch auf andere Satzungszwecke des § 52 Abs. 2 AO erstreckt, nämlich die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege (Nr. 6), der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (Nr. 7) und der Heimatpflege und Heimatkunde (Nr. 22). Weiter können kulturelle Betätigungen, ohne dass damit das Gebot der Ausschließlichkeit des § 56 AO verletzt würde, auch im Rahmen der Zwecke der Förderung der Jugend- und Altenpflege (Nr. 4), der Hilfe für Verfolgte, Flüchtlinge, Vertriebene etc. (Nr. 10) oder der Fürsorge für Strafgefangene (Nr. 17) gefördert werden. Der Kulturbegriff wird durch den Katalog der Zweckbetriebe in § 68 AO erhellt, der kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen (Nr. 7) sowie Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen (Nr. 8), enthält.

Aus der Nichtaufnahme der Umschreibung des § 48 Abs. 2 EStDV a.F. ins Gesetz folgt, dass eine gesetzliche Festlegung nicht gewollt war. Da die EStDV nach § 4 AO, wonach Gesetz jede Rechtsnorm ist, ein Gesetz i.S.d. AO ist,³⁰⁾ bedeutet die Verlagerung der Begriffsumschreibung der kulturellen Zwecke in den Anwendungserlass als bloße Verwaltungsanweisung eine Herabstufung der Begriffsbestimmung. Sie ist damit nur noch für die Verwaltung, nicht aber für die Rechtsprechung und für den Bürger verbindlich.

20) Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985, 1987.

21) Z.B. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz. 61.

22) Nacke, DStZ 2008, 445, 448f.; Hüttemann, DB 2007, 2054, 2058.

23) BGH v. 24.9.2007, II ZR 91/06, NJW-RR 2008, 194, Rz. 12 m.w.N.

24) Vgl. BFH v. 12.8.1999, XI R 65/98, BStBl II 2000, 65.

25) Vgl. z.B. BFH v. 2.8.2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

26) BFH v. 2.8.2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, 8; s. zur Abgrenzung a. AEAO zu § 52 – Gemeinnützige Zwecke 1.3; Igl/Jachmann/Eichenhofer, 118 ff. m.w.N.

27) BR-Drucks. 418/99, 15.

28) So BFH v. 2.8.2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

29) AEAO zu § 52 – Gemeinnützige Zwecke 2.2.

30) Ohnehin sind die EStDV auch im verfassungsrechtlichen Sinne Gesetz, soweit sie durch Gesetz festgelegt sind, wie der aktuelle § 50 EStDV (durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl. I 2016, 1679).

Bedeutendere Folge ist, dass das Gesetz damit für eine Wandlung des Kulturbegriffs offen ist, ohne dass es dafür einer Gesetzesänderung bedürfte. Daran ändert auch der Hinweis in der Begründung des Gesetzentwurfs, dass die Neuregelung der bisherigen Regelung entspreche, nichts.³¹⁾ Denn dem Gesetzgeber dürfte bewusst sein, dass eine bloße Aufnahme in eine Verwaltungsanweisung ein Minus gegenüber der Regelung in der EStDV oder gar im Gesetz bedeutet.

bb) Einbeziehung der Religion

Die Öffnung des Gesetzes für ein gewandeltes Kulturverständnis betrifft besonders die Religion, deren Förderung in § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO als eigenständiger gemeinnütziger Zweck aufgeführt ist. Wurde 1977 im allgemeinen Begriffsverständnis meist noch scharf getrennt zwischen Religion und Kultur, was in der Differenzierung in § 52 Abs. 2 AO und in den EStR³²⁾ zum Ausdruck kam, hat sich die Betrachtung der Religion in den letzten Jahren geändert. Mit knapp 40 % der Bevölkerung mit deutscher Staatsangehörigkeit gehören mehr Menschen keiner Religion mehr an als jeder einzelnen Konfession. Die Gottesdienstbesucher machen nur eine kleine Minderheit von weniger als 10 % der Bevölkerung aus. Auf Grund dieses gesellschaftlichen Wandels sieht die ganz überwiegende Mehrheit Religion heute als Teil der Kultur an.

b) Betätigungen

Die Verwendung des Plurals „Betätigungen“ meint lediglich einen Gattungsbegriff und nicht, dass die Förderung nur *einer* bestimmten Betätigung vom Anwendungsbereich ausgeschlossen sein soll.

Die historische Auslegung spräche, da die Gesetzesmotive ausdrücklich das Laientheater, das Laienorchester und den Laienchor als typische Anwendungsfälle erwähnen (s.o. I.2.a), an sich dafür, dass nur Eigenaktivitäten der Körperschaft im Sinne produktiver Betätigungen gemeint sind. Dies findet aber im Gesetzeswortlaut keinen hinreichenden Ausdruck und trägt deshalb eine Auslegung nicht. Der Gesetzeswortlaut regelt den Subjektbezug der „Betätigungen“ nicht ausdrücklich. Auf Grund der syntaktischen Verbindung mit „fördern“ und dessen Bezug zur Körperschaft (als Fördernder) kann es sich dem Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG nach nur um Betätigungen anderer und nicht um eine eigene Betätigung der Körperschaft handeln. Eine eigene Betätigung fördert man nicht, sondern übt sie aus. Dafür spricht auch, dass nicht der auf die Körperschaft selbst bezogene Begriff „Tätigkeit“ wie in § 52 AO verwendet wird. Die Förderung der Betätigungen Dritter ist aber typischerweise Gegenstand von Fördervereinen, die den Gesetzesmotiven zufolge gerade nicht gemeint sein sollen. Die dort genannten der Laientheater, -orchester und -chöre üben indes die kulturellen Betätigungen selbst aus. Theaterspiel, Orchestermusizieren und Chorgesang sind begrifflich Betätigungen von Personenmehrheiten. Einzelpersonen können sie nicht ausüben. Sie leisten lediglich einen Beitrag zur Gruppentätigkeit. Mag man diesen Beitrag auch unter den Begriff „kulturelle Betätigungen“ subsumieren können, so ändert dies nichts daran, dass der Verein nicht bezweckt, eine fremde Betätigung zu fördern, sondern eine eigene ausübt. Der Gesetzeswortlaut liefe bei seinem wortsinngemäßen Verständnis keineswegs ins Leere, wie etwa das Beispiel eines Kunstvereins zeigt, der Gemein-

schaftsausstellungen seiner Mitglieder veranstaltet, sich aber nicht als Personenmehrheit künstlerisch betätigt.

5. Begriff „der Freizeitgestaltung dienen“

a) Freizeitbegriff

Aus dem Wesen des EStG als Gesetz des Ertragsteuerrechts folgt, dass Abgrenzungskriterium für den Freizeitbegriff die Erwerbstätigkeit ist. Freizeit ist die Zeit, die nicht für Erwerbstätigkeit genutzt oder benötigt wird. Dabei folgt daraus, dass die gleiche Betätigung bei dem einen zu Erwerbszwecken, bei dem anderen zur Freizeitgestaltung ausgeübt werden kann, der Subjektbezug des Freizeitbegriffs. Die Körperschaft als solche kann sich begrifflich zwar außerhalb ihres Satzungszwecks betätigen, jedoch keine Freizeit haben. Allerdings folgt allein aus dem Gesetzeswortlaut nicht, dass es sich um die Freizeit der Mitglieder handeln muss. Denkbar wäre auch die Freizeit von Dritten. Ein aktiver Kulturverein übt meist eine Tätigkeit für Publikum aus; dieses gestaltet mit dem Besuch etwa eines Konzerts seine Freizeit. Allerdings kann bei systematischer Auslegung nur um die Freizeit der Mitglieder gemeint sein, da § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG die Berücksichtigung der Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben der Mitglieder betrifft. Die Gesetzesmaterialien legen nahe, dass nur die Freizeit der aktiv tätigen und nicht auch der passiven Mitglieder gemeint ist.

b) „Der Gestaltung dienen“

Die Begriffe „Gestaltung“ und „dienen“ beinhalten das Erfordernis der Intention und Finalität der Betätigung. Daraus folgt, dass eine Betätigung nicht schon allein deshalb die Normvoraussetzungen erfüllt, weil sie während der Freizeit ausgeübt wird. Es muss vielmehr noch die Absicht (Zielrichtung) hinzukommen, die Freizeit (besonders) zu gestalten.

6. Satzungs- und/oder Tätigkeitsbezug des Förderns

Der syntaktische Bezug des Verbs „fördern“ zu „Betätigungen“ wirft die Frage auf, ob dafür ein bloßer (formeller) Satzungsbezug oder ein Tätigkeitsbezug ausreicht oder erforderlich ist oder beides zusammentreffen muss.

Für den Bereich des Sports wurde zur Vorgängerregelung in § 48 Abs. 2 EStDV a.F. entschieden,³³⁾ dass schon die Aufführung des Sports als (ein) Vereinszweck (neben anderen) in der Satzung den Ausschluss der Begünstigung der Mitgliederbeiträge zur Folge habe, und zwar selbst dann, wenn im Rahmen der Vereinstätigkeit tatsächlich Sport weder betrieben noch gefördert werde. Dies mag für die Förderung des Sports nach wie vor zutreffen, weil § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 1 EStG ausdrücklich auf § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO und damit den satzungsmäßigen Zweck Bezug nimmt. Die Frage, ob es für den Ausschluss auch ausreicht, wenn die Förderung des Sports nicht aus der Satzung, son-

31) Vgl. Hüttemann, DB 2007, 2053, 2054, der zu Recht darauf hinweist, dass sich aus der Nichtaufnahme des Unterbegriffs der „kulturellen Werte“ ins Gesetz Erleichterungen der Förderung ergeben können.

32) Abschn. 111 Abs. 1 Satz 2 und 4 EStR 1978, wo zwischen Gemeinnützigkeit im engeren und im weiteren Sinne, zu der auch die Förderung der Religion gehörte, differenziert wurde.

33) FG Münster v. 16.2.2007, 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434.

dem nur aus der Tätigkeit abgeleitet werden kann, stellt sich für den Sport nicht, da ein Verein, der andere als die satzungsmäßigen Zwecke verfolgt, das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO verletzt und damit nicht gemeinnützig ist.

Auf die Förderung kultureller Betätigungen i.S.d. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG lässt sich das nicht übertragen. Die Vorschrift enthält keine Verweisung auf § 52 Abs. 2 AO. Dort gibt es auch nicht den Vereinszweck „Förderung kultureller Betätigungen“, sondern unter Nr. 5 „Förderung der Kunst und Kultur“. Kunst und Kultur sind aber keine Betätigungen, sondern Ergebnis von Betätigungen. Aus der Gegenüberstellung von § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG und Satz 7, der den Vereinszweck Kunst und Kultur gem. § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO ausdrücklich in Bezug nimmt, ergibt sich bei systematischer Auslegung, dass für das Abzugsverbot des Satzes 8 Nr. 2 ein Erfordernis des formellen Satzungszwecks „Förderung von Kunst und Kultur“ nicht besteht. Vielmehr ist die Regelung auch im Rahmen anderer Vereinszwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 AO bedeutsam.

Daraus folgt allerdings nicht, dass die Satzung insoweit ohne Bedeutung wäre. Über die nach § 60 AO i.V.m. der Mustersatzung (Anlage 1 zur AO) in der Satzung genau zu bestimmenden Art der Verwirklichung wird auch die Typisierungsgrundlage für die Anwendung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG festgelegt (s. nachfolgend 7.).

7. Typisierungsfunktion – Prioritätsbestimmung „in erster Linie“

a) Typisierung

Nach der historischen Begründung³⁴⁾ der Differenzierung der Förderzwecke nach § 48 Abs. 2 EStDV a.F. als Vorgängerregelung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG soll für die Abgrenzung der besonders förderungswürdigen altruistischen Motive für die Mitgliedsbeiträge von dem weniger förderungswürdigen der eigenen Freizeitgestaltung eine typisierende Betrachtung maßgebend sein. Die Typisierung war geboten, weil die Differenzierungsregelung andernfalls wegen der sonst gebotenen Ermittlung der individuellen Motivation der Mitglieder faktisch nicht anwendbar gewesen wäre. Dabei hat § 48 Abs. 2 EStDV a.F. mit den Abschnitten A und B die Grundtypisierung vorgegeben. Für die in Abschnitt A aufgeführten Zwecke wurde typisierend angenommen, dass sie aus altruistischen Motiven erfolgen, während für die in Abschnitt B genannten Zwecke typisierend nicht unerheblicher Eigennutz der Mitglieder als Motiv unterstellt wurde.

Da „kulturelle Betätigungen“ im Rahmen von Zwecken beider Abschnitte ausgeübt werden konnten, wurde der Freizeitaspekt ausdrücklich in die Regelung des Abschnitts B Nr. 2 aufgenommen. Mit der Prioritätsregelung „in erster Linie“ sollte wohl der Typisierungsgedanke zum Ausdruck gebracht werden. Auch wenn die Aufteilung der Zwecke in Abschnitt A und Abschnitt B nicht in § 10b Abs. 1 EStG übertragen wurde, ergibt sich deren Weitergeltung und ihre Typisierungsfunktion bezüglich des Freizeitaspekts jedoch daraus, dass Satz 8 als Ausnahmefall vom Regelfall der Abzugsfähigkeit auch der Mitgliedsbeiträge geregelt ist. Der ursprüngliche zweite Typisierungsgrund, nämlich die Finanzierung von Leistungen an die Mit-

glieder, ist hingegen durch § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG zumindest eingeschränkt.

Dabei mag man das Klischeehafte der Typisierung kritisieren, die unterstellt, dass Laienmusiker und -schauspieler ihre kulturellen Betätigungen in erster Linie zur eigenen Unterhaltung ausüben, nicht etwa, um dem Publikum oder anderen Mitgliedern etwas zu vermitteln, eine bestimmte gemeinschaftsgeprägte Kulturform zu pflegen und zu erhalten, während etwa bei einer herkömmlichen (ehrenamtlichen) Unterrichtstätigkeit unterstellt wird, dass die Vermittlung Hauptmotiv ist und nicht etwa die Selbstverwirklichung oder Ausfüllung der Zeit. Das kann zwar zu sonderbaren Ergebnissen führen: Wer im Flüchtlingsheim im Rahmen eines kulturellen Vereinszwecks unterrichtet, betätigt sich altruistisch, wer dort Theater spielt oder musiziert hingegen nicht. Beispiele unpassender Sachverhalte stehen aber einer Typisierung nicht entgegen, solange nicht diese, sondern typische Fälle das Leitbild der Typisierung bestimmen.³⁵⁾ Insoweit mag der Freizeitaspekt für die meisten aktiven Kulturvereine derzeit noch zutreffend betrachtet sein.

Die herkömmliche Typisierungsfunktion versagt auf Grund des gewandelten Kulturverständnisses bei der Zweckverfolgung „Förderung der Religion“, die nach der ursprünglichen Aufteilung typisierend als begünstigt behandelt wurde. Ein als Verein organisierter Kirchenchor mit diesem Vereinszweck unterscheidet sich indessen bezüglich des Freizeitbezugs nicht von einem anderen Gesangsverein.

Da der Gesetzgeber die Typisierung nicht als unwiderleglich und auch einen zwingenden Satzungsbezug nicht festgelegt hat, ist die Berücksichtigung atypischer Sachverhalte nicht versperrt. Wird eine in der Satzung beschriebene Tätigkeit tatsächlich nicht gefördert oder umgekehrt eine dort nicht ausdrücklich erwähnte (aber satzungszweckkonforme) Betätigungen tatsächlich gefördert, bleiben danach allein die tatsächlich geförderten Betätigungen maßgebend.

b) Prioritätsbestimmung

Die Prioritätsbestimmung „in erster Linie“ beinhaltet, dass es auch noch weitere Betätigungsgründe als die Freizeitgestaltung geben kann, weiter, dass diese auch nachrangiges Motiv sein kann, was schwierig zu beurteilen sein kann.

Beispiel:

Ein Theaterverein mit dem Vereinszweck „Förderung der Kunst und Kultur“ hat 100 Mitglieder. Davon sind 60 als Laienschauspieler unentgeltlich aktiv, 40 sind Fördermitglieder, die selbst nicht (mehr) aktiv tätig sind. Von den 60 aktiven Mitgliedern sind 5 Fachstudenten, die sich am Theaterspiel zu Ausbildungszwecken nutzen. 10 Mitglieder sind ausgebildete Schauspieler ohne feste Anstellung, die das Theater nutzen, um beruflich fit zu bleiben (Fortbildungszwecke).

Die Prioritätsbestimmung „in erster Linie“ kann ihrem Wortsinn nach sowohl qualitative als auch quantitative Aspekte beinhalten. Die Begründung der ursprünglichen Regelung in § 48 Abs. 2 EStDV, die insoweit das Wort „überwiegend“ verwendet, deutet auf einen

34) BR-Drucks. 418/99, 11 f. (im Wortlaut o. unter II.1.c).

35) BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz. 38 ff.

quantitativen Maßstab hin. Allerdings bedeutet der Wortsinn von „in erster Linie“ mehr als nur Überwiegend, was auch ein nur geringes Überwiegen einschließt. Vielmehr ist damit ein ganz erhebliches Überwiegen gemeint. Für den quantitativen Maßstab kommen einerseits tätigkeitsbezogene Aspekte in Betracht, wie Zeitaufwand, Anzahl der Betätigungen, bei gemischten Betätigungen deren Gewichtung,³⁶⁾ andererseits ein Mitgliederbezug, der darauf abstellt, ob die Freizeitgestaltung Motiv der überwiegenden Anzahl der Mitglieder ist.

Im Beispielsfall ergäbe die tätigkeitsbezogene Betrachtung: 40 Mitglieder üben gar keine Betätigung (mehr) aus. 45 Mitglieder betätigen sich zur Freizeitgestaltung, 15 Mitglieder aus beruflichen Gründen bzw. im Rahmen ihrer Berufsausbildung. Gemessen an der Gesamtzahl der Mitglieder würde damit nicht überwiegend eine Betätigung, die der Freizeitgestaltung dient, gefördert. Bei tätigkeitsbezogenem Maßstab trüfe dies nicht zu, da die aktiven Mitglieder bei typisierender Betrachtung ganz überwiegend Freizeit Zwecke verfolgen – vorausgesetzt, man lässt außer Acht, dass der Gesetzeswortlaut die aktive Eigenbetätigung des Vereins (als Personenmehrheit in der Rechtsform einer Körperschaft) an sich nicht erfasst.

Folgt man der Verwaltungsansicht in R 10b Abs. 1 Satz 1 EStR, wonach es ausreicht, dass ein Verein „auch“ Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, käme es überhaupt nicht auf mitgliederbezogene Maßstäbe an. Danach erfüllte auch ein Chor- oder Orchesterverein, der die Ausbildung von Musikstudenten fördert und dessen Mitglieder grundsätzlich Musikstudenten sind, die Voraussetzungen für den Beitragsausschluss, wenn nur ein einziges aktives Mitglied aufgenommen würde, das nicht Musikstudent ist, sondern die Betätigung zur Freizeitgestaltung ausübt. Diese Ansicht ist aber abzulehnen, weil sich einerseits das Wort „auch“ nicht im Gesetz findet, andererseits eine solche Betrachtung der Typisierungsfunktion des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG widerspräche.

c) Förderung verschiedener oder gemischter Zwecke mit gegenläufiger Typisierungsfunktion

Aus dem Gesetzeswortlaut ist nicht abzuleiten, ob und ggf. in welchen Fällen die Regelungen über den Begünstigungsausschluss von Mitgliedsbeiträgen anwendbar sind, wenn ein Verein verschiedene oder gemischte Zwecke fördert.

Beispiel:

Ein Verein mit den satzungsgemäßen Vereinszwecken „Förderung der Kunst und Kultur“, sowie „Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe“ unterhält ein Ensemble, in dem ganz überwiegend Laien mitwirken. Dieses tritt regelmäßig öffentlich auf. Der Verein unterhält eine eigene Musikschule, in der Vereinsmitglieder unterrichten, und lässt durchgängig Musikstudenten ihr Studium ergänzende und fördernde Aufgaben (als Dirigenten, Satzprobenleiter, Solisten etc.) übernehmen.

Die grundlegenden Typisierungsfunktionen der Vereinszwecke sind gegenläufig: Während „Kunst und

Kultur“ im aktiven Laienbetrieb typisierend der Freizeitgestaltung zugeordnet wird, trifft dies bei typisierender Betrachtung für die Erziehung, Volksbildung und Berufsausbildung nicht zu. Dabei gibt es im Beispielsfall einen Betätigungsbereich, der allein dem Nicht-Freizeitbereich zuzuordnen ist, nämlich die Ausbildungstätigkeit in der Musikschule, und einen gemischten Betätigungsbereich, nämlich das aktive Mitwirken der Mitglieder im Ensemble, das gleichzeitig Ausbildungszwecken dient. Insoweit sind typisierend weder eine quantitative Aufteilung noch eine Gewichtung möglich.

Der Fall der gegenläufigen Typisierung war in § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV a.F. (s.o. unter II.1.c) ausdrücklich geregelt. Diese Regelung war, da die Typisierungsfunktion bei gegenläufiger Typisierung schon nach den Grundsätzen der Logik kein bestimmtes Ergebnis begründen kann, konstitutiv. Sie wurde nicht in § 10b Abs. 1 EStG übernommen. Die Förderung unterschiedlicher Zwecke ist also nicht mehr geregelt. Soweit in den Gesetzesmotiven zur erstmaligen gesetzlichen Regelung³⁷⁾ ausgeführt wird, der neuformulierte Zweck „Förderung von Kunst und Kultur“ entspreche der bisherigen Regelung und bewirke keine Ausweitung oder Eingrenzung des steuerlichen Spendenabzugs, betrifft dies nicht den Fall des Zusammentreffens mehrerer Zwecke.

Im Beispielsfall bedeutet dies, dass die Prioritätsregelung „in erster Linie der Freizeitgestaltung dienend“ nicht typisierend eingreift, und zwar auch nicht, soweit bei gemischter Zweckverfolgung ein Teil der Betätigungen (auch) der Freizeitgestaltung dient. Eine weitergehende Einzelfallprüfung hat nicht zu erfolgen. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG ist als widerlegliche Typisierungsregelung mit Ausnahmecharakter (vom Regelfall des Abzugs der Mitgliedsbeiträge) schon dann nicht anwendbar, wenn die Typisierungsfunktion wegen des atypischen Sachverhalts nicht eingreift.

Soweit es nach R 10b Abs. 1 Satz 1 EStR schon schädlich sein soll, dass der Verein „auch“ Betätigungen fördert, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, stammt diese Fassung noch aus der Zeit der Geltung des nicht ins Gesetz übernommenen § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV und wurde unverändert beibehalten. Sie wäre, wenn sie mit dem Wort „auch“ den Fall gegenläufiger Typisierungen meinen sollte,³⁸⁾ und erst recht für Fälle gemischter Betätigungen auf Grund des Wegfalls der Vorschrift überholt.

IV. Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch die Differenzierung zwischen aktiven und passiven Kulturvereinen?

Die durch § 10b Abs. 1 Satz 7 EStG einerseits und § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG andererseits gesetzlich festge-

36) Vgl. a. Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985, 1987, die etwa die Frage der Behandlung der Semiprofessionalität aufwerfen.

37) Gesetzentwurf der BReg v. 3.5.2007, BT-Drucks. 16/5200, 12, 20.

38) So wohl (unkritisch) Brandl in Blümich, Stand 9/2016, § 10b EStG Rz. 25 für die Förderung mehrerer verschiedener Zwecke.

legte Differenzierung zwischen passiven und aktiven Kulturvereinen ist im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG kritisiert worden.³⁹⁾ Die Differenzierung zwischen „selber singen“ und „singen lassen“ sei wenig einleuchtend,⁴⁰⁾ die Finanzierung bei aktiver Betätigung fördere Kultur nicht weniger als die reine Finanzierung.⁴¹⁾ Tatsächlich ist mit der Besserstellung der Fördervereine trotz Gewährung von Vorteilen an Mitglieder der ursprüngliche Differenzierungsgrund⁴²⁾ der Abgrenzung der rein altruistischen von den nur eingeschränkt altruistischen Mitgliedschaften entfallen. Ob die danach verbliebene Differenzierung zwischen der aktiven Freizeitgestaltung einerseits und sonstigen Vorteilen einschließlich passiver Freizeitgestaltung die Ungleichbehandlung rechtfertigt, ist zwar zweifelhaft, aber nicht auszuschließen, schon weil die nachteiligen Auswirkungen teilweise durch Gestaltung vermeidbar sind.

V. Verbot von Zuwendungsbestätigungen?

Die FinVerw. teilt in den Freistellungsbescheiden für aktive Kulturvereine unter „Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen“ mit, dass die Körperschaft zur Erteilung von Zuwendungsbestätigungen für Mitgliedsbeiträge nicht berechtigt ist, „weil Zwecke i.S.d. § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG gefördert werden“. Dies korrespondiert mit den von der FinVerw. entworfenen Zuwendungsbestätigungen,⁴³⁾ die für die „Bestätigung über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag“ die gesonderte Bestätigung der Körperschaft „Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt, dessen Abzug nach § 10b Abs. 1 EStG ausgeschlossen ist“ vorsehen.

Weder für ein Verbot von Zuwendungsbescheinigungen für nicht abzugsfähige Mitgliedsbeiträge noch für die Bestätigung der Körperschaft gibt es eine Rechtsgrundlage. § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG regelt lediglich das Abzugsverbot für den einkommensteuerpflichtigen Zuwendenden (Mitglied), enthält aber keine Regelung über Zuwendungsbestätigungen oder Pflichten der Körperschaft. Der für diese an sich maßgebende § 50 EStDV trifft aber für die Fälle des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG keine Regelung. Die Mitgliedsbeiträge im Sinne dieser Vorschrift sind auch Zuwendungen i.S.d. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie an gemeinnützige Körperschaften geleistet werden. § 50 Abs. 1 EStDV differenziert aber nicht zwischen verschiedenen Arten der Zuwendungen, insbesondere nicht zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Zuwendungen. Die in den meisten Fällen anwendbare Kleinbetragsregelung des § 50 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStDV differenziert lediglich zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen, nicht aber zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Mitgliedsbeiträgen. Die in der Bestimmung vorgesehenen amtlichen Muster der Bestätigung ersetzen eine Rechtsgrundlage in der EStDV nicht, da sie lediglich auf einer Verwaltungsanweisung ohne Rechtsnormqualität beruhen. Zwar schreibt § 50 EStDV das amtliche Muster vor. Dies bedeutet aber nicht, dass die FinVerw. damit Rechtsgrundlagen für Verbote oder Verpflichtungen schaffen könnte, für die es im Gesetz und der EStDV keine Grundlage gibt.⁴⁴⁾

VI. Pflichten und Haftung der Vereinsorgane

1. Pflichten bezüglich der Mitgliederbeiträge

Mangels Rechtsgrundlage (s.o. unter V.) gibt es keine Pflicht der Vereinsorgane, die äußerst schwierige Frage des Abzugsverbots nach § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG zu prüfen. Gleichwohl schiebt die FinVerw. die Verantwortung hierfür dem Verein zu, indem sie die besondere Bestätigung in der Zuwendungsbescheinigung verlangt, gleichzeitig aber die Frage gegenüber der Körperschaft nicht verbindlich regelt. Wegen des Fehlens einer Rechtsgrundlage müssen die Mitglieder nicht auf eine mögliche Nichtabzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge hingewiesen werden, auch nicht bei Beitragsleistung nach § 50 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStDV.

2. Haftung

Mangels Verpflichtung zur Bescheinigung der Nichtabzugsfähigkeit oder zu Hinweisen hierauf (s.o. unter V. und VI.1.) kommt die Haftung für eine insoweit unrichtige Bescheinigung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich nicht in Betracht. Bestätigt der Vorstand allerdings dem amtlichen Vordruck entsprechend positiv, dass es sich nicht um einen nicht abzugsfähigen Beitrag handelt, kann hierin eine grob fahrlässig oder vorsätzlich erteilte unrichtige Bescheinigung liegen, wenn die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG unzweifelhaft erfüllt sind. Dies ist nicht schon auf Grund des Hinweises in einem Freistellungsbescheid der Fall, da dieser weder eine Begründung enthält, noch bindend ist und auch nicht erkennen lässt, dass er (auch) für die Zukunft gelten soll. Überdies kann die missverständliche Fassung der Feststellungsbescheide nach § 60a AO (s.u. unter VIII.2.) eine Haftung ausschließen.

VII. Möglichkeiten der Vermeidung von Steuernachteilen

1. Vereinsaufspaltung und Beitragsgestaltung

Der Förderausschluss für Mitgliedervereine kann durch „Vereinsaufspaltung“ (teilweise) vermieden werden. Wenn ein Verein aktive Mitglieder und Fördermitglieder hat, kann der Verein in einen ausschließlich aktiven Verein, dessen Mitglieder ausschließlich die aktive kulturelle Betätigung (selbst) gemeinschaftlich ausüben, und einen Förderverein mit den bisherigen Fördermitgliedern aufgespalten werden. Die Mitgliedsbeiträge im Förderverein können dann ggf. höher festgesetzt werden als im aktiven Verein. Entsprechend kann in Neugründungsfällen verfahren werden. Dieser Weg wird vom Gesetzgeber in der Begründung zur Einführung des

39) Insbesondere von Nacke, DStZ 2008, 445, 448 m.w.N.

40) Hüttemann, DB 2007, 2054, 2058.

41) Nacke, DStZ 2008, 445, 449.

42) BR-Drucks. 418/99, 11 f. (Textauszug s.o. II.1.c).

43) Anlage 3 zu BMF v. 7.11.2013, IV C 4 – S 2223/07/0018:005, 2013/0239390, BStBl I 2013, 1333; ergänzt durch BMF v. 26.3.2014, IV C 4 – S 2223/07/0018:005, 2014/0288766, BStBl I 2014, 791.

44) Auch die Rspr. misst Zuwendungsbestätigungen keine bindende (sondern nur Vertrauensschutz begründende) Wirkung bei, z.B. BFH v. 23.5.1989, X R 17/85, BStBl II 1989, 879; v. 19.7.2011, X R 32/10, BFH/NV 2012, 179; Heinicke in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 10b EStG Rz. 45.

§ 10b Abs. 1 Satz 7 EStG vorgezeichnet⁴⁵⁾ und ist im Schrifttum anerkannt.⁴⁶⁾ Allerdings ist diese Gestaltung wegen der doppelten Vereinsstrukturen mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden und konterkariert damit nicht nur das angebliche Gesetzesziel der Vereinfachung der ehrenamtlichen Tätigkeit, sondern ist gerade für kleinere Vereine als Mehrheit der aktiven Kulturvereine kein gangbarer Weg.

In begrenztem Umfang können nachteilige Folgen durch Beitragsgestaltung vermieden werden, indem Beiträge niedrig festgesetzt werden und verstärkt Spendenappelle erfolgen. Dies erfordert aber einen erhöhten Tätigkeits- und Kostenaufwand für das Einwerben von Spenden. Eine solche Gestaltung ist zudem dadurch eingeschränkt, dass Pflichtzahlungen nicht als Spenden deklariert werden dürfen.⁴⁷⁾

2. Gemischte Zweckverfolgung

Ob und inwieweit seit dem Wegfall der hierfür früher vorhandenen Sonderregelung des § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV a.F. durch gemischte Zweckverfolgung der Förderausschluss für Mitgliedsbeiträge nach § 10b Abs. 1 Satz 8 Buchst. b EStG vermieden werden kann, ist derzeit noch völlig ungeklärt. Dieser Weg kann deshalb, obgleich der **Verfasser** ihn für eröffnet hält, derzeit nicht als erfolversprechende Lösung empfohlen werden.

VIII. Verfahren

1. Fehlende Regelungen

a) Freistellungsbescheide

Der Regelungsgehalt der Freistellungsbescheide für gemeinnützige Körperschaften betrifft unmittelbar nur die Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Der Bescheidinhalt, dass die Körperschaft zur Erteilung von Zuwendungsbestätigungen für Mitgliedsbeiträge nicht berechtigt ist, unter „Hinweise“ deutet darauf hin, dass es sich nicht um eine Regelung i.S.d. Verwaltungsaktsbegriffs des § 118 AO handeln soll, wie es schon zum alten Recht angenommen wurde.⁴⁸⁾ Die gegenwärtige Rechtslage unterscheidet sich allerdings von der früheren dadurch, dass der Freistellungsbescheid über § 63 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO Bindungswirkung für die Befugnis zur Erteilung von Zuwendungsbestätigungen (also ggf. auch für Mitgliedsbeiträge) entfaltet – und zwar nicht für die Zeiträume der Freistellung (Vergangenheit), sondern für die Zukunft. Daraus einen Verwaltungsaktcharakter herzuleiten, ist, dürfte indes ausscheiden, da es sich allein um eine gesetzliche Rechtsfolge des Zeitpunkts der Erteilung des Freistellungsbescheids handelt.

b) Feststellungsbescheide nach § 60a AO

Feststellungsbescheide nach § 60a AO sind für die Besteuerung der Körperschaft und der Stpfl., die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend (§ 60a Abs. 1 Satz 2 AO). Allerdings betrifft die Feststellung nur die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den § 51, § 59, § 60 und § 61 AO (s. § 60a Abs. 1 Satz 1 AO). Für Spenden ergeben sich insoweit keine Zweifelsfragen, weil die Feststellung der Satzungsmäßigkeit bezüglich der Gemeinnützigkeit immer die Be-

günstigung des Spendenabzugs zur Folge hat. Bezüglich der Begünstigung der Mitgliedsbeiträge als Zuwendung besteht Klarheit nur, soweit die Feststellung (durch negativen Feststellungsbescheid) abgelehnt wird. Bei positivem Feststellungsbescheid stellt sich für die hier angesprochenen Körperschaften die Frage, ob der Regelungsinhalt des § 60a AO nicht auch eine Aussage bezüglich der Versagung der Abzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge nach § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG einschließt und damit ein Feststellungsbescheid hierzu eine Feststellung treffen müsste.⁴⁹⁾ Soweit man die Satzung als konstitutiv für die Anwendung des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG⁵⁰⁾ oder generell die Bindungswirkung des § 60a AO als „umfassend“ ansieht,⁵¹⁾ könnte dies angenommen werden. Jedoch spricht der Umstand, dass § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG oder die dort geregelten Sachverhalte nicht in § 60a AO erwähnt werden, gegen deren Einbeziehung in dessen Regelungsgehalt. Auch die Gesetzesmotive,⁵²⁾ nach denen § 60a EStG „die Frage, ob die Satzung einer Körperschaft den Anforderungen der Abgabenordnung genügt“, betrifft, sprechen nicht dafür.

Indes wird die Erwähnung der Mitgliedsbeiträge und ihre Gleichstellung mit Spenden in den Feststellungsbescheiden, deren Inhalt sich insoweit auf die Wiedergabe des Gesetzestextes beschränkt, gerade in den Fällen der Neugründung und der Satzungsänderung vom nicht beratenen ehrenamtlichen Vorstand dahin verstanden, dass die Mitgliedsbeiträge in gleicher Weise wie Spenden begünstigt sind. Sofern gleichzeitig ein Freistellungsbescheid mit bezüglich der Mitgliedsbeiträge gegenteiligem Hinweis ergeht, wird dann in erster Linie Verwirrung gestiftet. Da von dem Ausschluss der Mitgliederbeiträge die Mehrzahl der gemeinnützigen Vereine betroffen ist,⁵³⁾ verfehlt damit auch § 60a AO bei Weitem das Ziel der Erleichterung gemeinnütziger ehrenamtlicher Tätigkeit.

2. Rechtsschutz

Nach der hier vertretenen Ansicht, dass der Regelungsgehalt der Freistellungsbescheide und/oder Feststellungsbescheide als Verwaltungsakte den Förderausschluss für Mitgliederbeiträge nach § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG nicht einbezieht, ist weder der Einspruch gegen diese Bescheide oder einen von ihnen gegeben oder geboten, noch nachfolgend die Anfechtung.

45) BT-Drucks. 16/5200, 16 (s.o. Textauszug unter I.2.b).

46) Z.B. Hüttemann, DB 2007, 2053, 2058; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz. 61.

47) Vgl. z.B. zu „Aufnahme- oder Eintrittsspenden“ BFH v. 11.6.1997, X R 242/93, BFH/NV 1995, 963; v. 11.6.1997, X R 242/93, BStBl II 1997, 612.

48) FG Köln v. 23.8.1991, 13 K 3592/89, EFG 1992, 159, jedoch zusätzlich mit dem Hinweis im Bescheid, dass es sich insoweit nicht um einen Verwaltungsakt handele; FG Münster v. 16.2.2007, 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434, zusätzlich unter Ausklammerung des Hinweises aus der Rechtsbehelfsbelehrung.

49) Bisher erörtert wird lediglich, ob auch die tatsächliche Geschäftsführung in den Regelungsgehalt des § 60a AO einbezogen ist, behandelnd wohl Hüttemann, DB 2013, 2592, 293; dagegen zutr. Unger in Beermann/Gosch, § 60a AO Rz. 4.

50) Vgl. FG Münster v. 16.2.2007 – 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434, zu § 48 Abs. 2 EStDV a.F.

51) So Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301, 306, allerdings ohne Stellungnahme zu § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG.

52) BT-Drucks. 17/11316, 13.

53) BR-Drucks. 418/99, 18.

tungsklage eröffnet. Da aber die Frage der (künftigen) Abzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge für die Körperschaft maßgebend dafür ist, ob und in welcher Höhe die Körperschaft Zuwendungen erhält bzw. Mitglieder anwerben kann, und zudem die FinVerw. in der Zuwendungsbestätigung – ohne Rechtsgrundlage – eine gesonderte Bestätigung des Vereins hierzu verlangt, ist entsprechend der Rechtsprechung zur früheren Rechtslage entweder die allgemeine Leistungsklage⁵⁴⁾ oder die Feststellungsklage⁵⁵⁾ zulässig. Da die Frage des zutreffenden Rechtsschutzes für die Körperschaften indes bezüglich des Beitragsausschlusses nach § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG bisher völlig ungeklärt ist und die FinVerw. in der Praxis keine einheitliche Auffassung vertritt, sollte ggf. in jedem Fall vorsorglich fristgerecht Einspruch eingelegt werden.

Für den Rechtsschutz von Vereinsorganen gegen Haftungsbescheide oder von Mitgliedern gegen Einkommensteuerbescheide und ggf. Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuerbescheide, in denen die Berücksichtigung der Mitgliedsbeiträge versagt wurde, gelten keine Besonderheiten.

IX. Überlegungen de lege ferenda

Der Gesetzgeber kann nicht untätig bleiben, wenn er das Kulturfundament, das die aktiven Kulturvereine bilden, erhalten will. Die Anerkennung von Mitgliedsbeiträgen als begünstigte Zuwendungen wäre in doppelter Hinsicht hierfür ein richtiger – wenn auch nicht ausreichender – Schritt: Es würde den Gewinn von Mitgliedern erleichtern, damit gleichzeitig die finanziellen Grundlagen verbessern und mit beidem den Bestand der Vereine fördern. Damit würde der Staat im Ergebnis mehr Geld sparen als verlieren, weil die Vereine (unentgeltlich) Leistungen erbringen, die sonst oft mit Steuergeldern teurer finanziert werden müssten. Zur Vermeidung von Missbräuchen könnte die Höhe der berücksichtigungsfähigen Beiträge begrenzt werden.

Selbst wenn der Gesetzgeber (aus kurzfristigem fiskalischem Denken) an der bisherigen Gemeinnützigkeit zweiter Klasse der aktiven Kulturvereine festhielte, wären Vereinfachungen geboten: Die Kriterien für das Abzugsverbot der Mitgliedsbeiträge müssten anders als in dem mangelhaften § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG (und der Parallelvorschriften) an eindeutige Kriterien geknüpft werden. Die Freistellungsbescheide oder die Feststellungsbescheide nach § 60a AO müssten die Abzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge regeln.

X. Fazit

1. Der Anwendungsbereich der Ausschlussregelungen für Mitgliedsbeiträge zu aktiven Kulturvereinen (§ 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG, § 9 Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 Satz 11 Nr. 2 GewStG) ist nicht auf den Satzungszweck „Förderung von Kunst und Kultur“ nach § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO beschränkt, sondern schließt auch kulturelle Betätigungen im Rahmen anderer Satzungszwecke ein.
2. § 10b Abs. 1 Satz 8 Nr. 2 EStG und die Parallelvorschriften beinhalten eine widerlegbare Typisierung. Atypische Sachverhalte werden nicht erfasst.
3. Die Verwaltungspraxis, die schon eine Betätigung der Mitglieder in der Freizeit als schädlich behandelt, ist nicht gesetzeskonform.
4. Die Fälle der Kollision begünstigter und nicht begünstigter Betätigungen einschließlich derjenigen gemischter Betätigungen werden von den Ausschlussregelungen nicht erfasst. Dies folgt daraus, dass § 48 Abs. 2 Satz 2 EStDV a.F., wonach auch in diesen Fällen ein Abzugsverbot bestand, ohne Übernahme ins Gesetz entfallen ist. Bedeutsam ist dies besonders für aktive Kulturvereine, die in nicht nur geringem Umfang Schüler und Studenten ausbilden.
5. Für ein von der FinVerw. angenommenes Verbot der Erteilung von Zuwendungsbescheinigungen für nicht abzugsfähige Mitgliedsbeiträge und für die in den Zuwendungsbestätigungen vorgesehene Versicherung, dass es sich nicht um nicht abzugsfähige Mitgliedsbeiträge handelt, gibt es keine Rechtsgrundlagen.
6. Rechtsschutz gegen den „Hinweis“ in den Freistellungsbescheiden, dass der Verein nicht berechtigt ist, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen zu erteilen, kann durch Feststellungsklage oder Leistungsklage gewährt werden, für die ein Vorverfahren nicht erforderlich ist. Wegen der ungeklärten Rechtslage sollte ggf. vorsorglich Einspruch gegen die Freistellungsbescheide erhoben werden.
7. Der Gesetzgeber muss etwas unternehmen, um das angegriffene Kulturfundament, das die Vereine der aktiven Kulturförderung bilden, zu erhalten. Der gegenwärtige Stand der Gemeinnützigkeit zweiter Klasse mit aufwendigen mangelhaften Verfahrenswegen fördert nicht die Kultur, sondern allein deren Verfall.

54) Vgl. FG Köln v. 23.8.1991, 13 K 3592/89, EFG 1992, 159.

55) FG Münster v. 16.2.2007, 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG

Dipl. Kfm. Markus M e r t z b a c h , WP/StB/Fachberater für Internationales Steuerrecht¹⁾

Im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird häufig undifferenziert und terminologisch unscharf ein notwendiger Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich angenommen. Dabei werden jedoch die bei der Übertragung von Sachgesamtheiten zu beachtenden Besonderheiten nicht ausreichend berücksichtigt. Diese werden im folgenden Beitrag bei in der Praxis häufiger vorkommenden Fallgestaltungen auf der Basis der aktuellen BFH-Rechtsprechung und jüngerer Verfügungen der Finanzverwaltung näher untersucht.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	33
II. Besonderheiten des Übergangs zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bei der Übertragung von Sachgesamtheiten	33
III. Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Ausgleichszahlung an die bisherigen Gesellschafter	34
IV. Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage in das Gesamthandsvermögen.....	35
V. Realteilung einer Personengesellschaft ohne Spitzenausgleich zu Buchwerten	37
VI. Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung.....	37
VII. Zusammenfassung	37

I. Einleitung

Freiberufler haben unabhängig von der Höhe des Umsatzes oder des Gewinns ein Wahlrecht ihre Einkünfte entweder nach Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) oder durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) zu ermitteln, da sie weder nach anderen Gesetzen (§ 140 AO) noch nach § 141 AO buchführungspflichtig sind.¹⁾ Auf Grund dieses Wahlrechtes ermitteln viele Freiberufler in der Praxis ihre laufenden Einkünfte durch Einnahmenüberschussrechnung. Hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns verweist allerdings § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG unter anderem auf § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG. Damit gilt auch für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, dass Veräußerungsgewinne grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich zu ermitteln sind.

Eine solche Übergangsermittlung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG wird in der Praxis regelmäßig versucht zu vermeiden, da dies insbesondere zu einer unmittelbaren Besteuerungspflicht von (bislang) nicht zugeflossenen Honoraren und zu einer verwaltungsintensiven Ermittlung von unfertigen Arbeiten führen würde.

Wegen der enormen Praxisrelevanz dieses Themas, welches gerade bei Betriebsprüfungen für Veranlagungszeiträume, in denen die Freiberuflerpraxis durch Aufnahme weiterer Mitunternehmer erweitert oder bei denen Freiberufler ausgeschieden sind, immer wieder erörtert wird, sollen zunächst die zu beachtenden Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung und des notwendigen Übergangs zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bei der Übertragung von Sachgesamtheiten vorgestellt werden.

II. Besonderheiten des Übergangs zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich bei der Übertragung von Sachgesamtheiten

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 und 2 EStG zu einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Die aus diesem Übergang resultierenden Zu- und Abrechnungen sind bei dem laufenden Gewinn und nicht beim Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen.²⁾

Der Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (Übergangsgewinnermittlung) dient dazu, die Teile der Einkünfte zu erfassen, die bis zum Veräußerungsstichtag i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG angefallen sind und die durch die bisherige Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht erfasst wurden. Der Übergangsgewinn ist demnach dem Veräußerer zuzurechnen.³⁾ Damit wird dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit Rechnung getragen, der die Identität des nach verschiedenen Methoden ermittelten Gesamtgewinns als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern verlangt.⁴⁾

Ergibt sich bei der Infolge der Realisierung eines Veräußerungstatbestands notwendigen Übergangsgewinnermittlung ein Übergangsgewinn, ist die Billigkeitsregelung nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR zur Verteilung des Übergangsgewinns auf mehrere Jahre ausgeschlossen, da in diesen Fällen nach der BFH-Rechtsprechung eine Billigkeitsverteilung des

¹⁾ Dipl.-Kfm. Markus Mertzbach, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, ist Partner von KMVP Kleuters Mertzbach und Partner mbB, Aachen.

1) Zum Begriff siehe u.a. Mertzbach in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm, Ab VZ 2015, § 18 EStG, Rz. 14.

2) BFH v. 11.4.2013, III R 32/12, BStBl II 2014, 242, m.w.N.

3) BFH v. 13.9.2011, IV R 13/01, BStBl II 2002, 287.

4) BFH v. 4.12.20012, VIII R 41/09, BStBl II 2014, 288.

Gewinns abgelehnt wird,⁵⁾ weil die Entstehung des Übergangsgewinns gerade nicht zwangsläufig, sondern auf Grund einer freiwilligen Entscheidung beruht.⁶⁾

Nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Stpfl. grundsätzlich für drei Wirtschaftsjahre an diese Wahl gebunden; nur bei Vorliegen eines besonderen Grundes kann er vor Ablauf dieser Frist wieder zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung zurückwechseln.⁷⁾

Diesen allgemein zu beachtenden Grundsätzen stehen hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung folgende Besonderheiten im Zusammenhang mit der Übertragung von Sachgesamtheiten gegenüber:

1. In bestimmten Fällen wird trotz der vorstehenden grundsätzlich zu beachtenden Regelungen und der Realisierung eines Veräußerungstatbestandes auf die Erstellung einer Bilanz zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns – wohl eher aus pragmatischen Gründen – verzichtet.
2. In den Fällen, die tauschähnliche Vorgänge darstellen, wird zwar die Erstellung einer Übergangsgewinnermittlung und die Erstellung einer Bilanz gefordert, jedoch handelt es sich hierbei nicht um eine „normale“ Bilanz i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG, sondern ausschließlich um eine Bilanz, die die Wirtschaftsgüter des tauschähnlichen Vorgangs wiedergibt. Wird in diesen Fällen undifferenziert, terminologisch unscharf,⁸⁾ ein notwendiger Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gefordert, so birgt dies in der Praxis die Gefahr, dass der Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zwar von der FinVerw. akzeptiert wird, jedoch sodann die Billigkeitsregelung zur Verteilung des Übergangsgewinns auf mehrere Jahre entsprechend der BFH-Rechtsprechung abgelehnt wird.
3. Kommt es zu Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, welche bei der Realisation von Veräußerungstatbeständen nach der BFH-Rechtsprechung vorliegen, so ist auch innerhalb des Dreijahreszeitraumes ein erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart möglich. So hat die BFH-Rechtsprechung sogar einen mehrfachen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf den gleichen Zeitpunkt zugelassen.⁹⁾ Insoweit wird auch häufiger von einem sog. fiktiven Wechsel der Gewinnermittlungsart gesprochen.

Da diese Besonderheiten in der täglichen Praxis oftmals – wahrscheinlich auch wegen der Verwendung der oben dargestellten allgemeinen Begrifflichkeiten – nicht ausreichend berücksichtigt werden, sollen diese nachfolgend im Rahmen von in der Praxis häufiger anzutreffenden Fallgestaltungen auf der Basis der aktuellen BFH-Rechtsprechung und jüngerer Verfügungen der FinVerw. im Einzelnen vorgestellt werden.

III. Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Ausgleichszahlung an die bisherigen Gesellschafter

Zum generellen Verständnis der BFH-Rechtsprechung sowie der Verfügung der FinVerw. ist die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 18.10.1999 elemen-

tar.¹⁰⁾ Danach werden bei der Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Ausgleichszahlung an die bisherigen Gesellschafter die Tatbestände der Veräußerung und der Einbringung von Betriebsvermögen miteinander verbunden: So wird bei der entgeltlichen Aufnahme eines neuen Gesellschafters der bisherige Betrieb durch den bisherigen Praxisinhaber teilweise für eigene Rechnung und teilweise für Rechnung eines Dritten, dem künftigen Mitgesellschafter, eingebracht, der dafür dem Einbringenden eine Ausgleichszahlung oder eine sonstige Leistung wie z.B. die Befreiung von einer Verbindlichkeit, in sein Eigenvermögen leistet; diese Einbringung stellt einen Veräußerungsvorgang dar, der getrennt von der Einbringung nach § 24 UmwStG zu bewerten ist.¹¹⁾ Die nach § 24 UmwStG notwendige Einbringung von Betriebsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist danach nur insoweit erfüllt, als der Einbringende durch die Einbringung Mitunternehmer der neu entstandenen Personengesellschaft wird; soweit die Einbringung auf fremde Rechnung erfolgt, ist § 24 UmwStG nicht anwendbar.¹²⁾

Nach der BFH-Rechtsprechung stellt jedoch auch die Einbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten wie z.B. eine freiberufliche Praxis in eine (nunmehr vergrößerte) Personengesellschaft nach § 24 UmwStG eine Veräußerung (tauschähnlicher Vorgang) dar.¹³⁾ Nach § 24 Abs. 3 UmwStG ist für die Höhe des Einbringungs- bzw. Veräußerungsgewinns des Einbringenden maßgebend, mit welchem Wert das Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft angesetzt wird; soweit der bisherige Gesellschafter eine Zuzahlung in sein Privatvermögen erhält, liegt ein Veräußerungsvorgang in Höhe der Differenz zwischen der Zuzahlung und dem Buchwert der anteilig übertragenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vor.¹⁴⁾

Erfolgt nach diesen Grundsätzen eine Einbringung, bei der die einbringende Freiberuflerpraxis und die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, so liegt zwar dem Grunde nach eine Veräußerung nach den o.g. Grundsätzen vor, für den Fall einer Buchwertfortführung kann jedoch – aber wohl eher aus pragmatischen Gründen, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Veräußerungsvorgang vorliegt¹⁵⁾ – auf eine Gegenüberstellung von Einbringungs- und Eröffnungsbilanz „verzichtet“ werden.¹⁶⁾ Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass in der Praxis ohnehin die Honorarforderungen als nicht wesentliche Betriebs-

5) BFH v. 13.9.2001, IV R 13/01, BStBl II 2002, 287; OFD Niedersachsen v. 3.3.2017 S 1978d – 10 – St 243, DStR 2017, 985.

6) Urban, DStR 2017, 1251.

7) BFH v. 9.11.2000, IV 18/00, BStBl II 2001, 102; v. 2.6.2016, IV R 39/13, BStBl II 2017, 154.

8) So z.B. R 4.5 Abs. 6 EStR.

9) BFH v. 9.11.2000, IV R 18/00, BStBl II 2001, 102; so auch OFD Düsseldorf v. 13.9.993, S 1978 dA – St 12 H, DB 1993, 2002.

10) BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123.

11) BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123; siehe auch v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl II 2008, 545; v. 17.9.2014, IV R 33/11, BStBl II 2015, 717.

12) BFH v. 17.9.2014, IV R 33/11, BStBl II 2015, 717.

13) BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123.

14) BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123.

15) So zutreffend Korn, FR 2005, 12336, 1293.

16) BFH v. 13.9.2001, IV R 13/01, BStBl II 2002, 287 unter Verweis auf BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123.

grundlage i.d.R. nicht mit eingebracht werden, da diese erst im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG versteuert werden, und die Nichteinbringung der Forderungen die Anwendbarkeit von § 24 UmwStG auch nicht ausschließt.¹⁷⁾ Die Auffassung, dass bei Buchwertfortführungsfällen und bei fortgesetzter Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung auf Grund der vorgenannten Rechtsprechung auf die Erstellung einer Einbringungs- und Eröffnungsbilanz verzichtet werden kann, wird zwischenzeitlich auch von der FinVerw. geteilt.¹⁸⁾ Allerdings müssen in diesen Fällen – da dem Grunde nach aus den o.g. Gründen Veräußerungen vorliegen – Aufzeichnungen vorgelegt werden, anhand derer ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erläuterungen des Stpfl. eindeutig die Wertansätze der einzelnen Wirtschaftsgüter und deren Verbleib nachvollziehen kann.¹⁹⁾

Auch wenn in den Fällen, in denen die einbringende Freiberuflerpraxis und die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln und auf Grund der o.g. BFH-Rechtsprechung auf die Erstellung einer Einbringungs- und Eröffnungsbilanz für den Fall einer Buchwertfortführung „verzichtet“ werden kann, ist dafür Voraussetzung, dass zur Vermeidung des Ansatzes der gemeinen Werte auf Ebene der neuen, vergrößerten Sozietät rechtzeitig ein Antrag gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 und 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gestellt wird. Nach Auffassung der FinVerw. muss in diesen Fällen der Buchwertfortführungsantrag spätestens bis zur erstmaligen Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung für das Jahr der Einbringung gestellt werden.²⁰⁾

Ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist insoweit auch nach Auffassung der FinVerw. unter Aufgabe ihrer Rechtsauffassung in Rz. 24.03 des Umwandlungssteuererlasses und in H 4.5 Abs. 6 EStR zu „Einbringungsgewinn“ nur noch dann notwendig, wenn entweder bei der Einbringung ein Zwischenwert oder gemeine Werte angesetzt wurden oder wenn die aufnehmende Personengesellschaft den Gewinn bereits nach Betriebsvermögensvergleich ermittelt.²¹⁾ Ergibt sich in diesen Fällen ein Übergangsgewinn ist die Billigkeitsregelung nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR aus den o.g. Gründen ausgeschlossen.

Keine Einschränkungen bestehen in diesen Fällen hinsichtlich der unmittelbaren Rückkehr zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, da nach der BFH-Rechtsprechung ein mehrfacher Wechsel der Gewinnermittlungsart auf den gleichen Zeitpunkt zugelassen wurde.²²⁾ Unterschiedliche Auffassungen bestehen allerdings nach wie vor hinsichtlich der Auswirkungen auf die Ergebnisverteilung. Während der III. BFH-Senat in seinem Urteil vom 11.4.2013 davon ausgeht, dass sich die bei dem erstmaligen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergebenden Übergangsgewinne durch erneuten Wechsel zur Einnahmenüberschussrechnung regelmäßig neutralisieren,²³⁾ vertritt z.B. Levedag, Mitglied des VIII. BFH-Senats, der neben dem III. BFH-Senat für die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zuständig ist, die Auffassung, dass eine reine Umkehrung des Effekts nur in den Fällen gegeben ist, in denen eine entsprechende Abrede der Gesellschafter vorliegt; fehlt eine solche Abrede, ist die

Gewinnverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der aufnehmenden Freiberuflerpraxis vorzunehmen.²⁴⁾

IV. Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage in das Gesamthandsvermögen

Bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen eine Einlage in das Gesamthandsvermögen liegt nach der BFH-Rechtsprechung keine Veräußerung von Mitunternehmeranteilen der bisherigen Gesellschafter an den neuen Gesellschafter i.S.v. § 16 Abs. 1 EStG vor; vielmehr wird dieser Vorgang als gleichwertig mit einer Sachneugründung eingestuft²⁵⁾ und somit als eine Einbringung der bisherigen Mitunternehmeranteile in eine neue, erweiterte Mitunternehmerschaft fingiert, der unter § 24 UmwStG fällt.²⁶⁾ In den Fällen, in denen sowohl die einbringende Freiberuflerpraxis als auch die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, ergibt sich nach den o.g. dargestellten Grundsätzen keine Verpflichtung zum Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Allerdings wird ein Veräußerungstatbestand erfüllt, wenn die Einlage in das Gesamthandsvermögen auf fremde Rechnung erfolgt und der neue Gesellschafter seine Leistung weder zur Stärkung der Gesellschaft noch zur Stärkung seiner eigenen Gesellschaftstellung leistet.²⁷⁾ Liegt ein Veräußerungstatbestand für fremde Rechnung vor, ist insoweit ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG notwendig (s.u. unter V.).

17) BFH v. 13.9.2001, IV R 13/01, BStBl II 2002, 287; OFD Niedersachsen v. 3.3.2017, S 1978d – 10 – St 243, DStR 2017, 985, nach dem Ergebnis einer Erörterung auf Bund-Länder-Ebene; so bereits OFD Niedersachsen v. 30.6.2015, S 1978d – 10 – St 243, NWB-Datenbank, Dokument 543076.

18) Z.B. OFD Frankfurt/Main v. 24.10.2014, S 1978d A – 4 – St 510, DStR 2015, 1312.

19) So zutreffend z.B. OFD NRW v. 9.2.2016, S 1978d – 2015/0005-St 111, NWB-Datenbank, Dokument 623507.

20) OFD NRW v. 9.2.2016, S 1978d – 2015/0005-St 111, NWB-Datenbank, Dokument 623507; siehe auch Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz. 1039 ff. m.v.N.

21) OFD Niedersachsen v. 3.3.2017, S 1978d – 10 – St 243, DStR 2017, 985, nach dem Ergebnis einer Erörterung auf Bund-Länder-Ebene; so bereits OFD Niedersachsen v. 30.6.2015, S 1978d – 10 – St 243, NWB-Datenbank, Dokument 543076.

22) Vgl. BFH v. 9.11.2000, IV R 18/00, BStBl II 2001, 102; so auch OFD Düsseldorf v. 13.9.1993, S 1978 dA – St 12 H, DB 1993, 2002.

23) BFH v. 11.4.2013, III R 32/12, BStBl II 2014, 242 unter Verweis auf z.B. Korn in Korn, § 4 EStG Rz. 588; für den Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz. 1045.

24) Levedag, DStR 2017, 1233, 1235; siehe auch z.B. OFD Karlsruhe vom 8.10.2007, S 1978/20-St 111, DStR 2007, 2326; OFD Frankfurt am Main v. 19.9.2003, S 1978d A – 4 St II 2.02, NWB-Datenbank, Dokument 124338.

25) BFH v. 7.11.2006, VIII R 13/04, BStBl II 2008, 545.

26) BMF v. 11.11.2011, IV C 3 – S – 1978 – b/081001, BStBl I 2011, 1314.

27) BFH v. 17.9.2014, IV R 33/11, BStBl II 2015, 717; zum Problem der Überliquidität, Lüken, DStR 2016, 889, 890.

V. Realteilung einer Personengesellschaft ohne Spitzenausgleich zu Buchwerten

Bei einer Realteilung ohne Spitzenausgleich zu Buchwerten, die der umgekehrte Fall einer Einbringung in eine Personengesellschaft zu Buchwerten nach § 24 UmwStG ist, gilt nach der neueren BFH-Rechtsprechung Entsprechendes.²⁸⁾ Danach ist eine begünstigte Realteilung und somit keine Veräußerung i.S.v. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG gegeben, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird; die Teilbetriebsübertragung ist insoweit auch gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden erhebliche liquide Mittel zugeordnet werden.²⁹⁾ Vielmehr ist bei einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich bei Buchwertfortführung § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG einschlägig. Da in diesen Fällen nach Auffassung des BFH ein Gewinnrealisationstatbestand nicht gegeben ist, entfällt die Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsermittlung.³⁰⁾ Dieser geänderten BFH-Rechtsprechung hat sich die Fin-Verw. im sog. Realteilungserlass grundsätzlich angeschlossen.³¹⁾

VI. Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung aus einer Freiberuflersozietät wird insoweit ein Veräußerungstatbestand erfüllt³²⁾ und die Sozietät muss zur Ermittlung des Anteilswertes zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen.³³⁾ Demnach kommt es in diesen Fällen zu einem fiktiven Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, welche dazu dient, den Teil der Einkünfte der Gesellschaft zu erfassen, den (anteilig) der ausscheidende Gesellschafter bis zum Veräußerungstichtag i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bezogen hat.³⁴⁾ Da der o.g. Veräußerungstatbestand i.S.v. § 16 EStG ausschließlich der ausscheidende Gesellschafter realisiert, ist zwar das Übergangsergebnis zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich auf Gesellschaftsebene zu ermitteln, jedoch dann nur anteilig dem ausscheidenden Gesellschafter zuzuordnen.³⁵⁾ Die insoweit ermittelten laufenden Einkünfte sowie der Veräußerungsgewinn des ausgeschiedenen Gesellschafters sind im Gewinnfeststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum, in dem der Gesellschafter ausgeschieden ist, festzustellen.³⁶⁾ Der bzw. die verbleibenden Gesellschafter sind dabei so zu behandeln, als ob der Gewinn der Gesellschaft unverändert durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt worden wäre.³⁷⁾

VII. Zusammenfassung

Die einzelnen Punkte können wie folgt zusammengefasst werden:

1. Durch die Verweisung von § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG u.a. auf § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG gilt grundsätzlich, dass Veräußerungsgewinne bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten durch Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zu ermitteln sind, auch wenn die laufenden Einkünfte durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt werden.
2. Es liegt wohl oftmals an einer terminologischen Unschärfe, dass in der Praxis häufiger angenommen wird, dass Veräußerungsgewinne bei der Übertragung freiberuflicher Sachgesamtheiten nach den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln sind und insoweit bei Ermittlung der laufenden Einkünfte durch eine Einnahmenüberschussrechnung eine „allgemeine“ Übergangsermittlung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG angenommen wird.
3. Vielmehr ist es bei den vorgestellten, in der Praxis häufiger anzutreffenden Fallgestaltungen so, dass bei Ermittlung der laufenden Einkünfte durch eine Einnahmenüberschussrechnung in vielen Fällen entweder ganz auf einen Übergang zur Bilanzierung verzichtet werden kann, ein Übergang zwar notwendig ist, sich aber dadurch wesentlich entschärft, dass insb. Forderungen aus Honorarforderungen zurückgehalten werden können oder zwar ein fiktives Übergangsergebnis zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich auf Gesellschaftsebene zu ermitteln ist, dies jedoch dann nur anteilig dem ausscheidenden Gesellschafter zuzuordnen ist.

28) BFH v. 11.4.2013, III R 32/12, BStBl II 2014, 242.

29) BFH v. 17.9.2015, III R 49/13, BStBl II 2017, 37; siehe auch Mertzbach in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm, Ab VZ 2015, § 18 EStG, Rz. 71.1 (Aktualisierung v. 1.5.2016).

30) BFH v. 11.4.2013, III R 32/12, BStBl II 2014, 242.

31) BMF v. 20.12.2016, IV C 6 – S – 2242/07/10002 :004, BStBl I 2017, 36; siehe auch OFD Niedersachsen v. 3.3.2017, S 1978d – 10 – St 243, DStR 2017, 985; zu Diskrepanzen zwischen BFH-Rechtsprechung und Realteilungserlass siehe Levedag, DStR 2017, 1233,1241.

32) § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG.

33) BFH v. 17.9.2015, III R 49/13, BStBl II 2017, 37; zur Gewinnrealisierung bei Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten siehe auch Levedag, FR 2016, 733; Richter/John, FR 2016, 606.

34) Sächsisches FG v. 23.3.2011, 5 K 1231/07, LEXinform Dok.-Nr. 5013501, rkr.

35) Korn in Korn, § 4 EStG Rz. 587 (Mai 2016); siehe auch die Hinweise in H 4.5 Abs. 6 EStR, die bei „Tod eines Gesellschafters“ von einer „anteiligen“ Zurechnung ausgehen.

36) § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO.

37) Sächsisches FG v. 23.3.2011, 5 K 1231/07, LEXinform Dok.-Nr. 5013501, rkr.

Änderung eines Steuerbescheids auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts gem. § 174 Abs. 4 AO

– Eine kritische Betrachtung des BFH-Urteils vom 25.10.2016, X R 31/14 –

Dipl.-Finanzwirt Prof. Dr. iur. Dieter S t e c k *)

Ein Irrtum kann auch dann vorliegen, wenn man weiß, dass man sich nicht irrt. Auf diese Formel lässt sich die wesentliche Aussage des X. Senats des BFH im Besprechungsurteil vom 25.10.2016 bringen, das zur Korrekturvorschrift des § 174 Abs. 4 AO ergangen ist. Damit wird der Änderung von Steuerbescheiden zu Lasten des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde ein großes Tor geöffnet. Der BFH stützt sich dabei auf frühere Rechtsprechung anderer Senate, vereinzelte – aber auch seiner Ansicht nach: nicht eindeutige – Literaturquellen und vor allem den Sinn und Zweck der Vorschrift als eine besondere gesetzliche Ausformung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Ob dies alles tragfähig ist, soll mit dem folgenden Beitrag untersucht werden.

Inhalt	Seite
I. Einleitung	38
II. Urteil des BFH vom 25.10.2016 (X R 31/14)	39
1. Sachverhalt	39
2. Entscheidung des BFH	39
III. Stellungnahme	40
1. Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung „auf Grund irriger Beurteilung“ eines bestimmten Sachverhalts	40
a) Bestimmung des Steuerbescheids, auf den sich die „irrigere Beurteilung“ bezieht	40
b) Auslegung des Terminus „irrigere Beurteilung“	41
c) Teleologische Extension	42
d) Zwischenfazit	43
e) Hinterfragung: erhebliche praktische Schwierigkeiten in der Umsetzung sowie Korrektiv Treu und Glauben	44
2. Überprüfung der Rechtsprechung und Literatur nach dem Besprechungsurteil	45
IV. Ergebnis und Fazit	47

Literatur: Hassemer, Gesetzesbindung und Methodenlehre, ZRP 2007, 213; Steinhilff, Irrige Beurteilung als Voraussetzung, einen Steuerbescheid gemäß § 174 Abs. 4 AO zu ändern, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2; Süß, Irrige Beurteilung bei der widerstreitenden Steuerfestsetzung, DStR 2017, 1021; Weber-Grellet, Probleme bei der Korrektur widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO), StBp 1982, 29.

I. Einleitung

Wurde in einem Steuerbescheid (Bescheid 1) ein Sachverhalt seitens der Finanzbehörde irrig beurteilt und wird aufgrund dessen dieser Bescheid 1 wegen eines Rechtsbehelfs oder eines Antrags des Stpfl.¹⁾ zu dessen Gunsten geändert, so kann als Folge hieraus nachträglich ein anderer Steuerbescheid²⁾ (Bescheid 2) erlassen oder geändert werden, in welchem aus dem besagten Sachverhalt die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden, § 174 Abs. 4 AO. Die Frage der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO ist nach der Rechtsprechung trotz des Wortlauts „können“ keine Ermessensentscheidung, sondern zwingend.³⁾

Als „Sachverhalt“ gilt ein einzelner Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. In seinem Urteil vom 12.2.2015⁴⁾ konkretisiert der BFH dies allerdings jedenfalls für die Zwecke des § 174 Abs. 4 AO dahingehend, dass der Begriff „bestimmter Sachverhalt“ nicht nur einzelne steuererhebliche Tatsachen erfasse, sondern auch den einheitlichen, für die

Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex, sofern die ihn bildenden Sachverhaltselemente einen inneren Zusammenhang aufweisen.

Der Bescheid 1 muss also, mit den Worten des Gesetzes, „auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ ergangen sein. Die irrigere Beurteilung kann bestehen in einer falschen Sachverhaltseinschätzung (Fehler im tatsächlichen Bereich), aber auch in einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts.⁵⁾ Zweifelsfrei ist die Beurteilung eines Sach-

*) Der Autor ist Professor für betriebliche Steuerlehre und Steuerrecht an der Hochschule für Wirtschaft und Umwelt Nürtingen-Geislingen, dortiger Leiter der Vertiefung Steuerrecht und Wirtschaftsprüfung sowie Verfasser des Werks „Praxiswissen Immobilien und Steuern“.

1) Es genügt nicht, wenn der Anstoß zur Änderung des konkreten Bescheids vom FA ausgeht und der Stpfl. der Änderung (bspw. nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) lediglich zustimmt oder sie einfach hinnimmt; BFH v. 11.5.2010, IX R 25/09, BStBl II 2010, 953.

2) BFH v. 24.3.1981, VIII R 85/80, BStBl II 1981, 778; Es können auch mehrere Steuerbescheide geändert werden, wenn sich die irrigere Beurteilung in mehreren Veranlagungszeiträumen ausgewirkt hat.

3) BFH v. 14.3.2012, XI R 2/10, BStBl II 2012, 653; hierfür spricht m.E. insbesondere der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§§ 3 Abs. 1, 85 AO).

4) BFH v. 12.2.2015, V R 38/13, BStBl II 2015, 31, Rz. 17 sowie Leitsatz 1. Zur weiteren Konkretisierung vgl. BFH v. 19.8.2015, X R 50/13, BStBl II 2015, 15 sowie v. 21.9.2016, V R 24/15, BStBl II 2016, 143.

5) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2016, 287, Rz. 15 m.w.N.; v. 19.8.2015, X R 50/13, BStBl II 2015, 15, Leitsatz 7; v. 21.10.1993, IV R 42/93 BStBl II 1994, 385, 388; Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg. Januar 2017,

verhalts in diesem Sinne „irrig“, wenn sie sich nachträglich als unrichtig erweist.⁶⁾

Fraglich und umstritten ist jedoch, ob eine irri- ge Beurteilung i.S.d. § 174 Abs. 4 AO auch dann angenommen werden kann, wenn dem FA bei Erlass des Bescheids bereits dessen Fehlerhaftigkeit bekannt, d.h. es zu diesem Zeitpunkt subjektiv nicht der Auffassung war, eine richtige Beurteilung vorzunehmen. Hierzu hat nunmehr der BFH im Besprechungsurteil Stellung genommen. Kurz zusammengefasst ist er der Ansicht, eine Änderung wegen der irrigen Beurteilung des Sachverhalts sei nicht deshalb ausgeschlossen, weil das FA insoweit vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe. Hiermit setzt sich der vorliegende Beitrag kritisch auseinander.

II. Urteil des BFH vom 25.10.2016 (X R 31/14)

1. Sachverhalt

Die Klägerin erhielt im Jahr 2005 Kirchensteuererstattungen, die aus den VZ 2000 bis 2003 resultierten. Mangels ausreichender im Jahr 2005 gezahlter Kirchensteuer entstand ein Erstattungsüberhang. Diesen verrechnete das FA mit der im Jahr 2004 gezahlten Kirchensteuer und änderte am 14.9.2009 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO den Einkommensteuerbescheid 2004 (Hinweis: § 10 Abs. 4b EStG, der die Problematik der Erstattungsüberhänge heute regelt, wurde erst mit Wirkung vom 1.1.2012 ins Gesetz aufgenommen). Den danach noch verbleibenden Erstattungsüberhang verrechnete das FA mit den Kirchensteuerzahlungen des VZ 2003.

Die Klägerin hatte mit der gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gerichteten Klage Erfolg. Das FG entschied am 24.8.2011, Erstattungsüberhänge bei der Kirchensteuer könnten auch aus Vereinfachungsgründen nicht in das jüngste Zahlungsjahr zurückgetragen werden, sondern seien dem jeweiligen Zahlungsjahr zuzuordnen. Das FA änderte daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2004 den Vorgaben des Urteils entsprechend. Die nunmehr nicht berücksichtigten Erstattungsüberhänge übertrug das FA auf die weiteren Zahlungsjahre und änderte daher gem. § 174 Abs. 4 AO die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 zu Ungunsten der Klägerin.

Auf weitere Einzelheiten des Sachverhalts wird ggf. noch im Laufe der folgenden Ausführungen zurückzukommen sein. Die im Besprechungsurteil zudem aufgeworfene Problematik einer etwaigen Verjährung ist hingegen nicht Gegenstand der vorliegenden Abhandlung.

2. Entscheidung des BFH

Der BFH entschied, das FA habe die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 gem. § 174 Abs. 4 AO ändern dürfen. Der Änderung habe auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegengestanden.⁷⁾

Zweifelsfrei sei die Beurteilung eines Sachverhalts irrig, wenn sie sich nachträglich als unrichtig erweise. Dabei sei es unerheblich, ob der für die rechtsirri- ge Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen liege.⁸⁾

Fraglich und umstritten sei jedoch, ob eine irri- ge Beurteilung i.S.d. § 174 Abs. 4 AO auch dann angenommen werden könne, wenn dem FA bei Erlass des Bescheids

bereits dessen Fehlerhaftigkeit bekannt, d.h. es zu diesem Zeitpunkt subjektiv nicht der Auffassung gewesen sei, eine richtige Beurteilung vorzunehmen.⁹⁾ Der er- ken- nende Senat schließe sich der hierzu bereits vorhande- nen vereinzelt Rechtsprechung¹⁰⁾ an, wonach eine Änderung wegen der irrigen Beurteilung des Sachver- halts in einem anderen Bescheid auch nicht deshalb ausgeschlossen sei, weil das FA insoweit vorsätzlich feh- lerhaft gehandelt habe. Der Wortlaut des § 174 Abs. 4 AO enthalte keine weitere Einschränkung, nach der zwar eine Änderung des angefochtenen Bescheids auf Grund des Rechtsbehelfs zulässig sein solle, die Ände- rung der irrigen Beurteilung in anderen Bescheiden aber deswegen unterbleiben müsse, weil das FA vor- sätzlich fehlerhaft gehandelt habe. Gegen eine solche Auslegung spreche vor allem der Sinn des § 174 Abs. 4 AO. Die Vorschrift biete den Finanzbehörden im Falle der Aufhebung oder Änderung einer unrichtigen Steu- erfestsetzung auf Betreiben des Stpfl. eine Ermächti- gungsgrundlage dahingehend, den nunmehr unberück- sichtigten Sachverhalt in dem richtigen Bescheid zu erfassen. Der Stpfl. solle im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu be- urteilen sei. Der Stpfl., der erfolgreich für seine Rechts- ansicht gestritten habe, müsse auch die damit verbunde- nen Nachteile hinnehmen.

Es handele sich dabei um eine besondere gesetzliche Ausformung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Die Vorschrift ziehe die verfahrensrechtliche Konse- quenz daraus, dass der andere Bescheid nunmehr eine „widerstrebende Steuerfestsetzung“ enthalte, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetze. Zudem sei die Vorschrift des § 174 AO nur unter erheblichen praktischen Schwierigkeiten an- zuwenden, falls gefordert würde, die FinVerw. müsse auch subjektiv der Auffassung gewesen sein, nicht rechtswidrig zu handeln; in diesem Fall müsste die Be- hörde – da es sich dann um eine Voraussetzung für ihre Änderungsbefugnis handelte – jeweils darlegen und rechtfertigen, warum sie die sich später als richtig her- ausstellende Auffassung nicht bereits bei Erlass des fehlerhaften Steuerbescheids vertreten hatte. Es dürfte im Regelfall jedoch erhebliche Schwierigkeiten berei- ten, die Erwägungen daraufhin zu überprüfen, ob sie unter keinen Umständen vertretbar gewesen seien, um ein bewusst fehlerhaftes Handeln auszuschließen, wie auch gerade der Streitfall zeige.

Da bereits die Änderungsmöglichkeit des § 174 Abs. 4 AO ihre Grundlage in dem Grundsatz von Treu und Glauben habe, dürfe sich das FA als derjenige, der da- raus Vorteile ziehe, nicht selbst treuwidrig verhalten. Die Änderung der Steuerfestsetzungen 2000 bis 2003 verstoße aber auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.¹¹⁾

⁵⁾ § 174 Rz. 39; Witt, eKomm, 2015, § 174 AO, Rz. 23 (Aktualisie- rung v. 13.7.2015) m.N. auch der Gegenansicht, wonach § 174 Abs. 4 AO bei Tatsachenfehlern nicht anwendbar sein soll.

⁶⁾ BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 15 m.w.N.

⁷⁾ BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 11.

⁸⁾ BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 15.

⁹⁾ Hierzu und zum Folgenden BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 16 ff.

¹⁰⁾ BFH v. 21.5.2004, V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497 unter II.1.; v. 10.5.2012, IV R 34/09, BStBl II 2013, 471 Rz. 26.

¹¹⁾ Hierzu und zum Folgenden BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 34 ff.

Die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO könne damit beispielsweise ausgeschlossen sein, wenn die Möglichkeit bestünde, dass die Finanzbehörde ihr Änderungsrecht auf Grund eines entsprechenden vertrauensbegründenden Vorverhaltens verwirkt habe. Eine weitere Konstellation für eine treuwidrige Änderung gem. § 174 Abs. 4 AO könne darin zu sehen sein, dass sich die FinVerw. absichtlich eine ansonsten nicht gegebene Voraussetzung einer Änderungsmöglichkeit gem. § 174 Abs. 4 AO verschaffe. Allein die abstrakte Besorgnis, die Zulässigkeit der Änderung gem. § 174 Abs. 4 AO könne die FinVerw. zum Missbrauch einladen, reiche indes nicht aus, um die Änderungsmöglichkeit allgemein einzuschränken, da dies den Kern des § 174 Abs. 4 AO berühre. Es bedürfe vielmehr konkreter Indizien, die auf ein treuwidriges Verhalten hindeuten.

III. Stellungnahme

Die innere Rechtfertigung der Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO sieht der BFH¹²⁾ in folgendem Gedanken: Der Stpfl. soll im Fall seines Obsiegens an seinem Rechtsstandpunkt festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Der Stpfl., der erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, muss also auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen.

Ungeachtet dessen ist es aber unstrittig und demgemäß auch seitens des BFH selbst im Besprechungsurteil anerkannt, dass die „irrigte Beurteilung“ des Sachverhalts ein Tatbestandsmerkmal – und damit eine Anwendungsvoraussetzung – der Vorschrift darstellt; lediglich die Auslegung dieses Begriffs sei umstritten.¹³⁾

Zuzustimmen ist dem BFH dabei ohne Weiteres bezüglich der – i.Ü. auch unstrittigen – Feststellung, zweifelsfrei sei die Beurteilung eines Sachverhalts „irrig“ in diesem Sinne, wenn sie sich erst nachträglich als unrichtig erweise.

In der Folge stellt der BFH dar, es sei fraglich (und umstritten), ob eine irrigte Beurteilung i.S.d. § 174 Abs. 4 AO auch dann angenommen werden könne, wenn dem FA bei Erlass des Bescheids bereits dessen Fehlerhaftigkeit bekannt, d.h. es zu diesem Zeitpunkt subjektiv nicht der Auffassung gewesen sei, eine richtige Beurteilung vorzunehmen.

Die Argumentation des Besprechungsurteils soll nachfolgend im Einzelnen untersucht werden.

1. Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung „auf Grund irriger Beurteilung“ eines bestimmten Sachverhalts

Der X. Senat des BFH führt zunächst an, eine Änderung wegen der irrigen Beurteilung des Sachverhalts in einem anderen Bescheid sei auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das FA insoweit vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe. Der Wortlaut des § 174 Abs. 4 AO enthalte keine weitere Einschränkung, nach der zwar eine Änderung des angefochtenen Bescheids auf Grund des Rechtsbehelfs zulässig sein solle, die Änderung der irrigen Beurteilung in anderen Bescheiden aber deswegen unterbleiben müsse, weil das FA vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe.¹⁴⁾

Zunächst einmal müssen hierzu aus meiner Sicht zwei Problemkreise auseinandergelassen werden, die hier

ggf. – entgegen den Vorgaben des Gesetzeswortlauts – vermengt wurden:

a) Bestimmung des Steuerbescheids, auf den sich die „irrigte Beurteilung“ bezieht

Zum einen: Der BFH spricht hier einerseits vom „angefochtenen Bescheid“ (gemeint nach hiesigem Sprachgebrauch: Bescheid 1, vgl. dazu bereits oben die Einleitung) und andererseits von der „Änderung der irrigen Beurteilung in anderen Bescheiden“ (gemeint nach hiesigem Sprachgebrauch: Bescheid 2). Dazu muss vorab klargestellt werden, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut die „irrigte Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ in dem Steuerbescheid vorgenommen worden sein muss, „der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Stpfl. durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird“ (Bescheid 1).¹⁵⁾ Das Gesetz stellt demgemäß nicht auf eine irrigte Beurteilung eines Sachverhalts im „anderen Bescheid“ (Bescheid 2, also derjenige, der nunmehr auf Grund des § 174 Abs. 4 AO zur eventuellen Änderung ansteht) ab. Es kommt nicht darauf an, ob sich das FA bei Erlass dieses „anderen Bescheids“, wie ihn der BFH bezeichnet, geirrt oder gar vorsätzlich falsch gehandelt hat. Hat also das FA ggf. – aus welchem Grund auch immer, bspw. weil der handelnde Finanzbeamte der Meinung war, der zu beurteilende Sachverhalt sei ja schließlich schon in einem weiteren Bescheid (Bescheid 1) berücksichtigt, wenn dort auch falsch – bewusst den „anderen Bescheid“ (Bescheid 2) falsch erlassen, steht dies einer Änderung eben dieses Bescheids nicht entgegen. Diese, auf den ersten Blick an sich klare, Erkenntnis wird i.Ü. auch unten in Abschn. III.2. dieser Abhandlung noch eine besondere Rolle spielen.

Insofern ist dem BFH natürlich zuzustimmen, wenn er in der Folge ausführt, der Wortlaut des § 174 Abs. 4 AO enthalte keine weitere Einschränkung, nach der zwar eine Änderung des angefochtenen Bescheids aufgrund des Rechtsbehelfs zulässig sein solle, die Änderung der irrigen Beurteilung in anderen Bescheiden [sic! Also der vom Gesetz überhaupt nicht hinterfragten irrigen Beurteilung des – wie er hier bezeichnet wird – Bescheids 2.] aber deswegen unterbleiben müsse, weil das FA dort vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe. Nochmals zur Klarstellung: Es kommt nach dem Gesetzeswortlaut (eindeutig) nicht auf eine „irrigte Beurteilung in anderen Bescheiden“ (also denjenigen, die ggf. die Folgeänderung gem. § 174 Abs. 4 AO auslösen; hier Bescheid 2) an, sondern auf eine irrigte Beurteilung des Sachverhalts in dem Steuerbescheid, „der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Stpfl. ... aufgehoben oder geändert wird“ (hier Bescheid 1). Ansonsten würde man schon vom Ansatz her falsch hinterfragen, welcher der beiden Bescheide

12) Bspw. BFH v. 12.2.2015, V R 38/13, BStBl II 2017, 31, Rz. 17 m.w.N.; so auch v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 18 f.

13) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 14.

14) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 18 f. Ausdrücklich a.A. bspw. Frotzcher in Schwarzkopf, Kommentar AO, § 174 AO Rz. 171; Koenig in Koenig, Kommentar AO, 3. Aufl. 2014, § 174 AO Rz. 60; Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, 227. Lfg., April 2014, § 174 AO Rz. 236.

15) Deutlich nur bspw. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, 227. Lfg., April 2014, § 174 AO Rz. 229 und 235.

denn nun auf Grund „irriger Beurteilung eines Sachverhalts“ erlassen wurde.

b) Auslegung des Terminus „irrig Beurteilung“

Zum anderen: Zu hinterfragen ist, ob der ursprüngliche Erlass des später angefochtenen Steuerbescheids (hier: Bescheid 1) „aufgrund irriger Beurteilung“ bei „vorsätzlich fehlerhaftem Handeln“ des FA überhaupt denkbar ist. Der BFH stellt hierzu dar, es sei fraglich (und umstritten), ob eine irrige Beurteilung i.S.d. § 174 Abs. 4 AO auch dann angenommen werden könne, wenn dem FA bei Erlass des Bescheids bereits dessen Fehlerhaftigkeit bekannt, d.h. es zu diesem Zeitpunkt subjektiv nicht der Auffassung gewesen sei, eine richtige Beurteilung vorzunehmen; in der Folge bejaht er diese Frage.¹⁶⁾

Um dies nochmals zu konkretisieren: Fraglich ist demnach, ob eine „irrig“, also eine auf einem Irrtum beruhende, Beurteilung des FA vorliegt, wenn ihm zum Zeitpunkt der Entscheidung deren „Fehlerhaftigkeit bekannt“ war. Schon diese Fragestellung ist m.E. nur schwerlich nachvollziehbar. Wenn die Behandlung eines Sachverhalts objektiv falsch und dem handelnden FA (richtig wohl: Finanzbeamten) dies auch subjektiv bewusst ist: Wie kann dann angenommen werden, der Finanzbeamte bzw. das FA habe sich dabei geirrt?

Indem der X. Senat die gestellte Frage dann aber bejaht, geht er demgegenüber von Folgendem aus: Der Bescheid ist von Anfang an inhaltlich falsch, dem Finanzbeamten ist dies auch bewusst und damit bekannt; dennoch erlässt er den Bescheid auf Grund „irriger Beurteilung“. Wenn der „Irrtum bekannt“ ist, kann es sich allerdings nicht mehr um einen Irrtum handeln. „Irrig“, also „Irrtum“ einerseits und „Bekanntheit“ andererseits verhalten sich diesbezüglich wie komplementäre Begriffe, sie schließen sich gegenseitig aus. Mit anderen Worten: Sie sind schlichtweg nicht miteinander vereinbar. Der Begriff Irrtum beinhaltet zwingend die Unabsichtlichkeit. Es erscheint logisch ausgeschlossen, dass ein Finanzbeamter, der sowohl objektiv als auch subjektiv falsch – sogar vorsätzlich falsch – handelt, diese Handlung auf Grund „irriger Beurteilung“ vornimmt. Mit einer solchen Annahme dürfte nicht nur der Bereich des Wortverständnisses des Begriffs „Irrtum“ verlassen worden sein, sondern damit auch der Bereich zulässiger Auslegung des Gesetzes, da sie sich konträr zum eindeutigen Gesetzeswortlaut verhält.¹⁷⁾ Der mögliche Wortsinn legt nach h.M. die Grenze der Auslegung fest, er markiert auch die äußerste Grenze zulässiger richterlicher Interpretation (Theorie der Wortsinnngrenze).¹⁸⁾ Selbst Verfechter anderer Meinungen räumen aber dem Wortlaut „ein starkes, in der Regel das stärkste Indiz für die Aussagen der Norm“ ein;¹⁹⁾ auch nach einem jüngst ergangenen Beschluss des BVerfG²⁰⁾ darf eine Auslegung nicht die ausdrücklich im Wortlaut dokumentierte gesetzliche Entscheidung abändern. Für eine Interpretation des Gesetzes ist ohnehin nur dann Raum, wenn der Wortsinn zweifelhaft erscheint.²¹⁾ Zwar dürfte der Terminus „irrig“ durchaus einer gewissen Auslegung nicht nur zugänglich, sondern sogar bedürftig sein. Ganz gleich jedoch, ob er umgangssprachlich oder juristisch-teleologisch oder auch noch so weit²²⁾ ausgelegt wird: Ein absichtliches Handeln ist damit nicht vereinbar.²³⁾

Die Entstehungsgeschichte des § 174 Abs. 4 AO hilft bei der Auslegung i.Ü. grundsätzlich nicht weiter und kann

somit auch keine Abweichung vom dargestellten, insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift rechtfertigen. In der Begründung der Bundesregierung vom 19.3.1971²⁴⁾ zum damaligen Entwurf einer „Abgabenordnung 1974“ (hier war die Vorschrift noch wortgleich in § 155 AO-Entwurf enthalten) wird der Begriff „irrig“ nicht weiter erläutert. Zieht man allerdings ergänzend die systematische Auslegung zu Rate, untermauert dies das hier gefundene Ergebnis. Gleichgültig, ob man Abs. 4 des § 174 AO gegenüber den Abs. 1 bis 3 als unabhängige und damit eigenständige Änderungsnorm ansieht,²⁵⁾ stellt man im direkten Vergleich zu den ersten drei Absätzen der Vorschrift doch fest, dass hier erstmalig und damit bewusst der Begriff „irrig“²⁶⁾ eingeführt wurde. Diese zusätzliche Aufnahme eines weiteren, speziellen Tatbestandsmerkmals²⁷⁾ zeigt, dass im Gegensatz zu den vorherigen Absätzen der Widerstreit in den Steuerfestsetzungen durch Änderung des anderen Bescheids (Bescheid 2) ausdrücklich und damit vom Gesetzgeber gewollt nur dann aufgehoben werden soll, wenn dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal auch erfüllt ist.²⁸⁾ Es darf also nicht durch Bejahung selbst bei vorsätzlichem Handeln einfach ignoriert – schlimmer noch: letztlich ins Gegenteil verkehrt – werden.

Damit bleibt die Hinterfragung des gefundenen Ergebnisses gem. dem Sinn und Zweck der Vorschrift.²⁹⁾ Diesbezüglich ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der BFH³⁰⁾ den Zweck des § 174 Abs. 4 AO darin sieht, der

16) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 16 ff.

17) Im Ergebnis so nunmehr auch Süß, DStR 2017, 1021, 1022.

18) Bspw. BVerfG v. 10.1.1995, 1 BvR 718/89, 1 BvR 719/89, 1 BvR 722/89, 1 BvR 723/89, BVerfGE 92, 1, 12, Rz. 46; Wank, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, § 5 I.2., 44 (mit der weiteren Einschränkung „möglicher Wortlaut in der Umgangssprache“; selbst allerdings Verfechter der „Gesetzes-sintheorie“, dazu sofort); Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 613, 270, sowie Rz. 310, 155 f., m.w.N., allerdings seinerseits gegen Ende der Rz. ebenfalls skeptisch.

19) So bspw. wörtlich Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 616, 271.

20) BVerfG v. 31.10.2016, 1 BvR 871/13, Rz. 22 f. www.stotaxfirst.de; dazu näher noch Abschn. III.1.c).

21) BVerfG v. 24.4.1952, 1 BvR 36/52, BVerfGE 1, 263, 264.

22) Dazu allgemein bspw. Wank, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, § 5, 41 ff.

23) Mit den Worten von Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 309, 155, wird man sagen können: „Vorsätzliches Handeln“ ist für den Begriff „irrig“ ein „negativer Kandidat“; insoweit ist der Wortsinn eindeutig, also i.S.v. Reimer der „zuverlässig lösbar[e]“ ... „Gutteil der rechtlich geregelten Fälle“ betroffen.

24) BT-Drucks. VI/1982 154.

25) So die ganz h.M., vgl. Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg., Januar 2017, § 174 AO Rz. 41 (selbst allerdings anderer Meinung, vgl. Rz. 42), m.w.N. für beide Ansichten.

26) Genauer: die „irrig Beurteilung“.

27) Vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, 227. Lfg., April 2014, § 174 AO Rz. 226 ff., insbesondere Rz. 236: spezielle Voraussetzung im Vergleich zu Abs. 1–3.

28) Die denkbare Alternativfassung (dazu Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 289, 145), die angesichts der Abs. 1–3 nahegelegen hätte, wäre das Weglassen des Terminus gewesen – es ist hier also ein besonders starkes Indiz darin zu sehen, dass der Normgeber die Norm nicht so, sondern anders formuliert hat.

29) Zur Kritik an solcherlei „objektiv-teleologische Methoden“, da jeder den objektiven Sinn einer Norm quasi frei bestimmen könne, wobei man über das Ergebnis nur anderer Meinung sein, sie aber nicht falsifizieren kann: Hassemer, ZRP 2007, 213, 216.

30) Bspw. BFH v. 12.2.2015, V R 38/13, BStBl II 2017, 31, Rz. 17 m.w.N.; so auch v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 18 f.

Stpfl. müsse sich im Fall seines Obsiegens an seinem Rechtsstandpunkt festhalten lassen; wenn er erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten habe, solle er auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen.³¹⁾ Dies ist auch m.E. nach grundsätzlich richtig, jedoch dürfte damit die Vorschrift nicht erschöpfend erfasst sein, da ihre gleich zu Beginn genannten Tatbestandsvoraussetzungen völlig außer Acht gelassen werden. Dort heißt es eben nicht nur „Ist ein Steuerbescheid ergangen ...“, sondern „Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ...“. Schon deshalb erscheint die genannte Formulierung des Sinn und Zwecks als etwas zu weit geraten. Folgt man zudem mit der o.g. h.M. der Theorie der Wortsinn- grenze, darf sich der der Vorschrift beigemessene Sinn und Zweck nicht über die Grenzen des genannten Wortlauts und mithin letztlich des Begriffs „Irrtum“ hinwegsetzen, da hiernach der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung darstellt. Allerdings ist auch das BVerfG³²⁾ der Ansicht, der Wortlaut des Gesetzes ziehe im Regelfall keine starre Auslegungsgrenze. Selbst wenn man also der sog. „Gesetzessinntheorie“ folgen wollte,³³⁾ dürfte man sich aber nicht diametral zum eindeutigen Wortlaut verhalten – was hier aber, wie dargelegt, der Fall wäre –, denn dies würde dem insoweit eben eindeutigen Gesetzeswortlaut unzulässiger Weise einen neuen, im vorliegenden Fall verfälschenden Sinn geben:³⁴⁾ Auch mit Hilfe der Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift lässt sich daher nicht Vorsatz als Irrtum deklarieren. Das BVerfG³⁵⁾ hat erst jüngst ausdrücklich betont, dass gerade im Bereich des Abgabenrechts die Anforderungen an eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung durch den aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstärkt werden. Somit ist der seitens des BFH durchaus grundsätzlich richtig erkannte Sinn und Zweck der Vorschrift nach bisheriger Erkenntnis mit einer Einschränkung zu versehen: „... vorausgesetzt, das Finanzamt hat bei Erlass des aufgrund Einspruchs oder Änderungsantrags des Steuerpflichtigen geänderten Bescheids (Bescheid 1) nicht bewusst falsch gehandelt.“

c) Teleologische Extension

Rein rechtstheoretisch wäre jedoch noch denkbar, das Ergebnis des X. Senats durch eine teleologische Extension zu stützen.³⁶⁾ Die eventuelle Begrenzungsfunktion des Wortlauts einer Norm bezieht sich nur auf deren Auslegung, nicht aber auf eine solche richterliche Korrektur.³⁷⁾ Ganz gleich, ob man die teleologische Extension mit dem VI. Senat³⁸⁾ als „Auslegungsphänomen“ oder dem III. Senat³⁹⁾ des BFH als „ergänzende Rechtsfortbildung“ ansehen möchte: Sie zielt darauf ab, den zu engen Wortlaut eines Gesetzes auf dessen weiter gehenden Zweck auszudehnen. Allerdings ist sie nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint,⁴⁰⁾ vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis, einem der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden Ergebnis oder zu einem so unsinnigen Ergebnis führen, dass es vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann.⁴¹⁾ Die zentrale und daher stets zu prüfende Frage ist dabei, ob der Text der Norm zu eng geraten ist, d.h. ungewollt hinter der Entscheidung des Normsetzers zurückgeblieben ist und damit dessen in-

haltlichem Regelungswillen zuwiderläuft. Nur dann besteht einerseits die Notwendigkeit einer Extension; andererseits darf sie damit aber auch keinesfalls dort vorgenommen werden, wo die „genetische Auslegung eine bewusst entgegenstehende Entscheidung des Gesetzgebers belegt.“⁴²⁾ Gerade Letzteres ist hier aber, wie bereits dargelegt, anzunehmen: Nachdem die „irrig Beurteilung“ in den Abs. 1 bis 3 des Gesetzes keinen Niederschlag gefunden hat, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diesen Terminus ganz bewusst als zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung in Abs. 4 formuliert hat. Er darf also nicht missachtet bzw. durch Bejahung auch im Fall des Vorsatzes konterkariert werden. Diese auf den Wortlaut abstellende Auslegung führt hier auch keinesfalls zu einem sinnwidrigen, der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden oder sonstigen unsinnigen, vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis; nur sie beachtet vielmehr – sehr sinnvoll – die vom Gesetzgeber eingeführte (und damit gewollte!) zusätzliche Hürde des „Irrtums“ des Finanzbeamten bei Erlass des Bescheids 1 zur Korrektur des anderen Bescheids (Bescheid 2). Auch fehlt es ersichtlich an einer bewussten oder unbewussten Lücke im Gesetz als Voraussetzung für eine erlaubte Rechtsfortbildung durch teleologische Extension,⁴³⁾ die es seitens der Rechtsprechung zu schließen gälte. Vielmehr hat der Gesetzgeber mit dem gegenüber den Absätzen 1 bis 3 der Vorschrift zusätzlichen Erfordernis „irrig“ (also gerade nicht „vorsätzlich“) seine Vorstellung insoweit klar zum Ausdruck gebracht.

Dieses Ergebnis wird auch ausdrücklich durch das BVerfG⁴⁴⁾ gestützt: Eine verfassungsrechtlich unzulässige richterliche Rechtsfortbildung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie, ausgehend von einer teleologischen Interpretation, den klaren Wortlaut des Gesetzes

31) A.A. allerdings Weber-Grellet, StBp 1982, 29, 35.

32) BVerfG v. 31.10.2016, 1 BvR 871/13, Rz. 22f. www.stotax-first.de, allerdings mit doch erhöhten Anforderungen für eine vom Wortlaut abweichende Auslegung oder gar Gesetzesfortbildung, vgl. dazu noch Abschn. III.1.c.

33) Wie bspw. Wank, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, § 5 I. 2., 44.

34) Der Sinn und Zweck, den der X. Senat § 174 Abs. 4 AO gibt, ist daher zu weit, vgl. sofort, womit er mit dem Gesetz insoweit neue Zwecke verfolgt, was im Wege der Auslegung gerade nicht erlaubt ist (allenfalls durch Rechtsfortbildung, hierzu sogleich), vgl. Wank, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, § 5 I. 2., 44.

35) BVerfG v. 31.10.2016, 1 BvR 871/13, Rz. 17 ff., insbes. Rz. 21 www.stotax-first.de.

36) Weitere Möglichkeiten zur Modifikation des Verstehensergebnisses, insbesondere aus übergeordneten Gesichtspunkten wie europarechts- oder verfassungskonforme Auslegung (dazu bspw. Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 236, S. 117), sind nicht ersichtlich.

37) Bspw. Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 310, 156, und bereits Rz. 239, 119f.

38) BFH v. 6.2.2014, VI R 61/12, BStBl II 2014, 458, Rz. 20f. So auch bspw. wörtlich Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 615, 271, m.w.N., auch der Rechtsprechung, insbes. des BVerfG.

39) BFH v. 11.4.2013, III R 11/12, BStBl II 2013, 665, Rz. 39.

40) So auch ausdrücklich bspw. Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 623, 274.

41) Nur bspw. BFH v. 11.4.2013, III R 11/12, BStBl II 2013, 665, Rz. 39 m.w.N. aus der Literatur und Rechtsprechung.

42) Reimer, Juristische Methodenlehre, 1. Aufl. 2016, Rz. 623f., i.V.m. Rz. 619.

43) Dazu Wank, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Aufl. 2015, § 11 I.2. sowie § 11 II., 85f.

44) BVerfG v. 31.10.2016, 1 BvR 871/13, Rz. 23, www.stotax-first.de.

hintanstellt, ihren Widerhall nicht im Gesetz findet und vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich oder – bei Vorliegen einer erkennbar planwidrigen Gesetzeslücke – stillschweigend gebilligt wird. Richterliche Rechtsfortbildung überschreitet die verfassungsrechtlichen Grenzen, wenn sie deutlich erkennbare, möglicherweise sogar ausdrücklich im Wortlaut dokumentierte gesetzliche Entscheidungen abändert oder ohne ausreichende Rückbindung an gesetzliche Aussagen neue Regelungen schafft. Auch darf sich der Rechtsanwender im gewaltenteilenden Rechtsstaat nicht über den klaren Wortlaut eines Gesetzes hinwegsetzen, um einem vermuteten Ziel des Gesetzgebers Wirkung zu verschaffen. Schon Goethe⁴⁵⁾ warnte vor solch extensiven Vorgehensweisen mit seinem bekannten Ausspruch: „Im Auslegen seid frisch und munter! Legt ihrs nicht aus, so legt was unter.“

Letztlich dürfte es sich bei der Frage, ob die Regelung nicht nur bei irriger, sondern auch bei vorsätzlicher Handlungsweise des Finanzbeamten anwendbar ist, sogar um eine rein rechtspolitische handeln, die damit ohnehin jeglicher Möglichkeit einer teleologischen Extension entzogen ist.⁴⁶⁾ Und zudem dürfte es sich bei der Lesart des X. Senats (nämlich: „auch Vorsatz ist Irrtum“) m.E. nicht einmal mehr um ein (lediglich) korrigierendes Verständnis der Norm, sondern um eine textliche Berichtigung des Gesetzes⁴⁷⁾ handeln; solcherlei Vorgehensweisen sind aber nicht einmal mehr durch eine rein theoretisch erlaubte⁴⁸⁾ teleologischen Extension gedeckt.

d) Zwischenfazit

Die juristische Methodenlehre als solche ist freilich längst noch nicht ausgereift zur sicheren rechtsstaatlichen Rechtsfindung.⁴⁹⁾ Allerdings ist sie die einzige, zumindest aber die beste Methode, um richterliche Entscheidungen jedenfalls kontrollierbar zu machen, wenn auch die Anzahl der Regeln nicht vollständig geklärt ist und ihre Kriterien nicht ganz eindeutig sind.⁵⁰⁾ Jedoch sehe ich keinen Aspekt, unter dem die eindeutige Gesetzesvorgabe „irrig“ im Sinne des BFH, also als „bewusst“ oder gar „absichtlich“, verstanden werden könnte. Nach allem kann dem X. Senat des BFH an dieser Stelle aus meiner Sicht bis hierher nicht zugestimmt werden: Bei vorsätzlich fehlerhaftem Handeln des Finanzbeamten/FA ist die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „aufgrund irriger Beurteilung“ nicht denkbar. Eine teleologische Extension ist nicht möglich; sie verstößt im vorliegenden Fall gegen das Gewaltenteilungsprinzip (Art. 20 Abs. 2 und 3 GG). Steuerpflichten dürfen nur durch Parlamentsgesetz auferlegt werden.⁵¹⁾ Das Gericht ist nach Art. 97 Abs. 1 GG an das Gesetz gebunden, ein Grund, sich bezüglich des hier in Frage stehenden Tatbestandsmerkmals hierüber hinwegzusetzen und konträr zu entscheiden, ist nicht ersichtlich.⁵²⁾ Damit dürfte sich der BFH durch Hintanstellung eines hinreichend klar erkennbaren gesetzgeberischen Willens in verfassungswidriger Weise von seiner Gesetzesbindung gelöst haben, wobei es sich nicht um einen bloßen Rechtsanwendungsfehler eines Fachgerichts, sondern um eine explizite Rechtsfortbildung mit der Kompetenzabgrenzung zwischen erster und dritter Gewalt handelt, mithin um eine originär verfassungsrechtliche Frage, worüber dann ggf. auch das BVerfG zu entscheiden hat. Bei Beja-

hung eines Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 2 und 3 GG kann als Folge auch eine Verletzung des Grundrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip zu bejahen sein.⁵³⁾

Aus meiner Sicht ist das Ergebnis des X. Senats damit unter keinem rechtlichen Aspekt haltbar. Das BVerfG sieht in ständiger Rechtsprechung auch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn eine fachgerichtliche Entscheidung unter keinem denkbaren Aspekt mehr rechtlich vertretbar ist und sich daher der Schluss ziehen lässt, dass die Entscheidung auf sachfremden und damit willkürlichen Erwägungen beruht (sog. Willkürverbot).⁵⁴⁾ Dabei wird auch und insbesondere überprüft, ob in unvertretbarer und damit objektiv willkürlicher Weise gegen den eindeutigen objektivierten Willen des Gesetzgebers verstößen wurde.⁵⁵⁾ Eine eventuelle Verfassungsbeschwerde müsste aus meiner Sicht Erfolg haben.⁵⁶⁾

45) Johann Wolfgang von Goethe, *Zahme Xenien II* (erschienen 1821 in der Zeitschrift „Über Kunst und Altertum“), womit er die Auslegung von Texten in der Justiz durch Unterlegung irgendeiner Bedeutung anprangerte.

46) Vgl. dazu neben den oben bereits genannten Fundstellen allgemein zur insoweit unzulässigen Rechtsfortbildung auch bspw. Wank, *Die Auslegung von Gesetzen*, 6. Aufl. 2015, § 11 I.2. sowie § 11 II., 85f. und § 12 II., 96f. (Wank sieht die hier genannte teleologische Extension bereits als „Analogie“ an, vgl. § 5 II., 46a.E.).

47) Dazu Reimer, *Juristische Methodenlehre*, 1. Aufl. 2016, Rz. 623f. i.V.m. Rz. 614.

48) Im konkreten vorliegenden Fall jedoch, wie dargelegt, sich verbietenden.

49) Zur Problematik bspw. Hassemer, *ZRP* 2007, 213, 214 ff.

50) Hassemer, *ZRP* 2007, 213, 215.

51) Papier in *Maunz/Dürig*, *Kommentar GG*, 79. EL, Dez. 2016, Art. 14 GG Rz. 82 m.w.N.

52) Dazu allgemein Wank, *Die Auslegung von Gesetzen*, 6. Aufl. 2015, § 11 II., 86f. sowie § 12 II., 96f. (Wank sieht die hier genannte teleologische Extension bereits als „Analogie“ – hier unzulässig – an, vgl. § 5 II., 46a.E.).

53) Zur Verfassungsbeschwerde unter Anwendung des Art. 2 Abs. 1 GG bei einer sachfremden und damit auf objektiv willkürlichen Gründen beruhenden Gerichtsentscheidung auch Lang in *Beck'scher Online-Kommentar GG Epping/Hillgruber*, 33. Edition, Stand 1.6.2017, § 2 GG Rz. 13 ff. Auch ausdrücklich zum Vorstehenden BVerfG-Vizepräsident Voßkuhle, Richter in *Osterloh, Richter Di Fabio* in „abweichender Meinung 1“ zu BVerfG v. 15.1.2009, 2 BvR 2044/07, BVerfGE 122, 248; näher dann Rz. 103 (im konkreten dortigen Fall abweichend vom Senat Bejahung eines Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 2 und 3 GG und Verletzung des Beschwerdeführers in seinem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip). Zur Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG gegen Urteile allgemein wiederum *Maunz in Maunz/Dürig, Kommentar GG*, 9. EL, Dez. 2016, Art. 93 Rz. 69; *Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Kommentar BVerfGG*, 50. EL, Januar 2017, § 90 BVerfGG Rz. 123 ff., insbes. 233, 245.

54) Seit BVerfG v. 1.7.1954, 1 BvR 361/52, BVerfGE 4, 1, 7 = NJW 1954, 1153. Jüngst nur bspw. BVerfG v. 26.8.2014, 2 BvR 2172/13, *NStZ* 2014, 592 = *StV* 2014, 713, Rz. 15 ff., mit kritischer Anm. (d.h. jeweils in den Grundsätzen übereinstimmend, aber die Voraussetzungen des Willkürverbots im konkret entschiedenen Fall ablehnend) *Klotz, StV* 2015, 1; *Lang, ZJS* 2015, 39; BVerfG v. 8.8.2013, 1 BvR 1314/13, NJW 2014, 291, mit zustimmender Anmerkung *Muckel, JA* 2014, 315. Vgl. allgemein zum Problem auch bspw. *Kischel in Beck'scher Online-Kommentar GG Epping/Hillgruber*, 33. Edition, Stand 1.6.2017, § 3 GG Rz. 84 f.; *P. Kirchhof in Maunz/Dürig, Kommentar GG*, 79. EL, Dez. 2016, Art. 3 GG Rz. 440.

55) BVerfG v. 26.8.2014, 2 BvR 2172/13, *NStZ* 2014, 592 = *StV* 2014, 713, Rz. 17.

56) Siehe jüngst auch bspw. BVerfG v. 31.10.2016, 1 BvR 871/13, www.stotax-first.de.

e) *Hinterfragung: erhebliche praktische Schwierigkeiten in der Umsetzung sowie Korrektiv Treu und Glauben*

Nachdem die Methoden zur Rechtsfindung nicht abschließend sind, soll auch diesem seitens des BFH angeführten Aspekt noch ergänzend Rechnung getragen werden. Zur Untermauerung seiner Ansicht, die Fin-Verw. dürfe sogar subjektiv der Auffassung gewesen sein, rechtswidrig zu handeln, verweist der X. Senat im Besprechungsurteil auf die erheblichen praktischen Schwierigkeiten, unter denen die Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO ansonsten nur angewendet werden könne. Schließlich müsste ja in diesem Fall die Behörde diese Voraussetzung für ihre Änderungsbefugnis darlegen und rechtfertigen, warum sie die sich später als richtig herausstellende Auffassung nicht bereits bei Erlass des fehlerhaften Steuerbescheids vertreten habe. Gerade der Streitfall zeige, dass es im Regelfall jedoch erhebliche Schwierigkeiten bereite, die Erwägungen daraufhin zu überprüfen, ob sie unter keinen Umständen vertretbar gewesen seien, um ein bewusst fehlerhaftes Handeln auszuschließen.⁵⁷⁾

Jedoch überwindet der BFH direkt im Anschluss diese aus seiner Sicht doch gerade hier vorhandenen „erheblichen Schwierigkeiten“ und legt in der Folge im Einzelnen genauestens dar, dass auch und gerade im Streitfall „nicht von einer bewusst fehlerhaften Steuerfestsetzung 2004 ausgegangen werden“ kann.⁵⁸⁾

Das Argument, im Regelfall dürfte es dem FA erhebliche Schwierigkeiten bereiten, ein bewusst fehlerhaftes Handeln auszuschließen, kann m.E. einerseits schon nicht über den eindeutigen und zwingenden Gesetzeswortlaut hinweghelfen. Andererseits entspricht es aber doch gerade der allgemeinen objektiven Beweislastverteilung, dass das FA die ihm günstigen Umstände darzulegen und ggf. zu beweisen hat.⁵⁹⁾ So trägt nach dem Gesetzeswortlaut und damit nach dem Willen des Gesetzgebers das FA eben auch die Feststellungslast dafür, dass die fehlerhafte Erfassung des Sachverhalts auf seiner irrigen Beurteilung beruhte;⁶⁰⁾ dies kann nicht einfach ignoriert werden, indem man jegliches (!) Verhalten des FA einfach als „irrig“ bezeichnet – nichts anderes dürfte aber letztlich der Fall sein, wenn sogar vorsätzlich falsches Handeln, also die größte denkbare Abweichung vom Begriff „irrig“ überhaupt, ebenfalls noch darunter subsumiert wird. Und letztlich sind „erhebliche Schwierigkeiten“ auch keine „unüberwindbaren Schwierigkeiten“, die die Vorschrift schließlich ins Leere laufen ließen, weil das FA sie generell nicht erfüllen könnte. Denn wie der entschiedene Fall selbst zeigt, kann der Nachweis jeweils durchaus gelingen: Gerade den Streitfall sieht der BFH als exemplarisch dafür, wie schwer es in der Praxis sei, die Erwägungen der Finanzbehörde „daraufhin zu überprüfen, ob sie unter keinen Umständen vertretbar gewesen sind, um ein bewusst fehlerhaftes Handeln auszuschließen“⁶¹⁾ – um in der Folge durch genaue Auseinandersetzung mit dem Akteninhalt definitiv festzustellen, dass im Streitfall gerade „nicht von einer bewusst fehlerhaften Steuerfestsetzung 2004 ausgegangen werden“ kann.⁶²⁾ Ist jedoch, wie im Streitfall, positiv festgestellt, dass die Steuerfestsetzung zwar fehlerhaft, aber eben nicht bewusst fehlerhaft erfolgte, so ist mithin auch das Tatbestandsmerkmal „auf Grund

irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ erfüllt. In der Literatur wird die Messlatte für den Nachweis der „irrigen Beurteilung“, m.E. zurecht, sogar noch niedriger gelegt, also bereits eine Beweiserleichterung anerkannt, womit den praktischen Schwierigkeiten der Beweisführung durch die Finanzbehörde durchaus genügend Rechnung getragen wird: Die Finanzbehörde muss nur darlegen und ggf. beweisen, aufgrund welcher noch nachvollziehbarer, also verständlicher Erwägungen (bspw. Verwaltungsanweisungen, Rechtsprechungs- oder Literaturmeinungen oder eigener rechtlicher Abwägungen) es den Sachverhalt fehlerhaft erfasst hat,⁶³⁾ die so dargelegten Umstände müssen den Schluss auf einen zu einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung führenden Irrtum des Sachbearbeiters zulassen.⁶⁴⁾ „Schwierigkeiten“ im Nachweis können aus meiner Sicht hingegen kein Grund dafür sein, auf das ausdrücklich im Gesetz stehende Tatbestandsmerkmal letztlich gänzlich zu verzichten – was aber der Fall wäre, würde man es auch bei vorsätzlich falschem Handeln bejahen.

Der Schwierigkeit des FA, entsprechendes irriges Handeln nachzuweisen, steht zudem die ungleich höhere Schwierigkeit für den Stpfl. gegenüber, der – ohne Einblick in das Verwaltungshandeln, die dortigen Abläufe oder gar die subjektiven Kenntnisse des handelnden Finanzbeamten zu haben – einen Verstoß gegen „Treu und Glauben“ nachweisen müsste, um eine Änderung des Bescheids 2 doch noch zu verhindern.

Der X. Senat sieht einen solch möglichen Verstoß gegen Treu und Glauben neben dem etwas nebulösen, weil nicht näher erläuterten Beispiel der „Verwirkung“ auf Grund eines entsprechenden vertrauensbegründenden Vorverhaltens auch dann als gegeben an,

57) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 22. Zustimmung Steinhauff, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2, Buchst. C a.E.

58) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 23 ff. mit ausdrücklicher diesbezüglicher Feststellung in Rz. 25. Damit war die Frage „irrig Beurteilung auch bei vorsätzlicher Handlungsweise des Finanzamts?“ letztlich auch nicht entscheidungserheblich und ist nur als obiter dictum zu werten, vgl. auch Steinhauff, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2, Buchst. D.

59) Auch „Feststellungslast“ genannt; dazu bspw. Ratschow in Gräber, Kommentar Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO Rz. 180 f., insbesondere Rz. 181.

60) Konkret zu § 174 Abs. 4 AO bspw. Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg., Januar 2017, § 174 AO Rz. 46; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, Kommentar AO, Stand Okt. 2015, § 174 AO Rz. 96; Frotscher in Schwarz, Kommentar AO, 163. Lfg., 3/2015, § 174 AO Rz. 172.

61) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 22.

62) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 23 ff. mit ausdrücklicher diesbezüglicher Feststellung in Rz. 25.

63) Frotscher in Schwarz, Kommentar AO, 163. Lfg., 3/2015, § 174 AO Rz. 173; Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg., Januar 2017, § 174 AO Rz. 46 m.w.N. Ähnlich von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, 227. Lfg., April 2014, § 174 AO Rz. 236 und 238. Noch enger Weber-Grellet, StBp 1982, 29, 35 f., der im Wege teleologischer Reduktion der Vorschrift sogar eine Verursachung durch den Steuerpflichtigen fordert (so letztlich auch Niedersächsisches FG v. 4.2.1986, V 632/85, EFG 1986, 371); hiergegen allerdings wohl zu Recht bspw. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, Kommentar AO, Stand Okt. 2015, § 174 AO Rz. 95.2; Koenig in Koenig, Kommentar AO, 3. Aufl. 2014, § 174 AO Rz. 62; Witt, eKomm, 2015, § 174 AO, Rz. 23 (Aktualisierung v. 13.7.2015).

64) Koenig in Koenig, Kommentar AO, 3. Aufl. 2014, § 174 AO Rz. 66.

wenn sich die FinVerw. absichtlich eine ansonsten nicht gegebene Voraussetzung einer Änderungsmöglichkeit gem. § 174 Abs. 4 AO verschafft. Dabei lässt er allerdings die rein abstrakte diesbezügliche Besorgnis nicht ausreichen, um die Änderungsmöglichkeit allgemein einzuschränken, sondern fordert konkrete diesbezügliche Indizien, die auf ein treuwidriges Verhalten hindeuten.⁶⁵⁾ Damit werden dem Stpfl. zumindest die Darlegungs- und ggf. sogar die objektive Beweislast für das Vorliegen solcher Indizien auferlegt.

Nachdem der BFH die Änderungsmöglichkeit gem. § 174 Abs. 4 AO selbst bei vorsätzlichem Handeln des Finanzbeamten grundsätzlich bejaht und nur bei – damit letztlich vom Stpfl. vorzutragenden und zu beweisenden – Indizien für einen Verstoß gegen Treu und Glauben entfallen lässt, wird auch die vom Gesetz vorgesehene Feststellungslastverteilung letztlich umgedreht. Wenn der BFH die Tatbestandsvoraussetzung „irrig Beurteilung“ immer (nämlich selbst bei Vorsatz) ohne weiteres als gegeben annimmt, wird aus der an sich für das FA bestehenden diesbezüglichen Feststellungslast⁶⁶⁾ so nunmehr eine objektive Beweislast für den Stpfl.; dieser soll sogar etwas beweisen, das i.d.R. seinem Einsichtsbereich entzogen ist.

Danach kann auch dieser ergänzende Aspekt nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen; er verstößt vielmehr ebenfalls gegen die Intentionen des Gesetzes.

2. Überprüfung der Rechtsprechung und Literatur nach dem Besprechungsurteil

Auch erscheint es mir i.Ü. zumindest als fraglich, ob sich aus den seitens des X. Senats des BFH im Besprechungsurteil herangezogenen früheren Entscheidungen des V. Senats⁶⁷⁾ sowie des IV. Senats⁶⁸⁾ tatsächlich die Untermauerung seines nunmehrigen Standpunkts ergibt.⁶⁹⁾ So stellt bspw. der IV. Senat – ähnlich der V. Senat – zunächst vielmehr wortwörtlich klar: „Irrige Beurteilung eines Sachverhalts bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist.“ Beide Entscheidungen gehen damit also ausdrücklich davon aus, dass ein Irrtum i.S.d. § 174 Abs. 4 AO (nur!) dann vorliegt, wenn ihre Unrichtigkeit nicht schon von vornerein bekannt war – vielmehr muss sich diese eben erst nachträglich herausgestellt haben.

In der Folge führt dann bspw. der IV. Senat aus (Hinzufügungen in eckiger Klammer durch den Verfasser): „Eine Änderung wegen der irrigen Beurteilung des Sachverhalts in einem anderen Bescheid [sic! Also nach der hier gewählten Bezeichnung im Bescheid 2.] ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das FA insoweit [sic! Also bezüglich des Bescheids 2.] vorsätzlich fehlerhaft gehandelt hat.“⁷⁰⁾

Zur Verdeutlichung soll auf den – recht umfangreichen und komplizierten – Sachverhalt des Urteils des IV. Senats kurz eingegangen werden: Eine Besitzgesellschaft B hatte gegen einen Bescheid (Bescheid 1) Einspruch eingelegt. Zum Verfahren wurde eine Produktionsgesellschaft P hinzugezogen. Der Einspruch der B hatte Erfolg. Daraufhin änderte das FA einen Bescheid gegenüber P (Bescheid 2) zu deren Lasten gem. § 174 Abs. 4 und 5 AO.⁷¹⁾

In Rz. 26, Tz. II.1.a der Entscheidung finden sich die vorstehenden Ausführungen des IV. Senats zur Frage, ob vorsätzlich fehlerhaftes Handeln einer irrigen Beurteilung des Sachverhalts entgegensteht. In Rz. 34 findet sich dann wörtlich folgende Feststellung: „Wie unter II. 1. a ausgeführt, kommt es für die Entscheidung nicht darauf an, ob das FA die Steuerabzugsbeträge bewusst fehlerhaft bei der Produktionsgesellschaft [sic! Also tatsächlich bezüglich des Bescheids 2!] festgestellt oder sich bezüglich der Zuordnung der Steuerabzugsbeträge nur in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht geirrt hat.“

Dies stimmt aber mit der hier eingangs schon in Abschn. III.1.a gefundenen und zwingend vorzunehmenden Unterscheidung zwischen dem auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehobenen oder geänderten Bescheid (Bescheid 1) und dem in der Folge nach § 174 Abs. 4 AO zu ändernden, also dem „anderen Bescheid“ (Bescheid 2), überein. Will heißen: Auch nach dem IV. Senat steht es einer Änderung des Bescheids 2 richtigerweise nicht im Wege, wenn das FA diesen Bescheid 2 – also den „anderen Bescheid“ – vorsätzlich falsch erlassen haben sollte; hingegen darf dies bezüglich des Bescheids 1, der seitens des Stpfl. angefochten wurde oder auf den sich sein Änderungsantrag bezieht, aber gerade nicht der Fall sein: Dieser darf sich auch nach dem IV. Senat⁷²⁾ „erst nachträglich als unrichtig“ erwiesen haben.

Der IV. Senat hat damit nur die Aussage getroffen, dass vorsätzlich falsches Handeln bezüglich des Bescheids 2 nicht schädlich ist. Dies aber wird, wie schon oben in Abschn. III.1.a dieser Abhandlung dargestellt wurde, überhaupt nicht bestritten und steht letztlich auch nicht zur Debatte.

65) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 36; zustimmend Steinhauff, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2, Buchst. D.

66) M.E. müsste das FA in entsprechender Anwendung der dem BFH v. 6.11.2012, VIII R 15/10, BStBl II 2013 II 307 zu Grunde liegenden Erwägungen es sogar beweisen, dass ggf. entsprechende Aktenvermerke (bspw. „Gehört ins Jahr xy“) nicht nachträglich angefertigt wurden: Zunächst wäre gem. § 76 FGO zu klären, ob diese bereits beim Erlass des ursprünglichen Steuerbescheids vorhanden waren; lässt sich dies nicht klären, darf eine Feststellungslastentscheidung erfolgen, wobei in solchen Fällen die Feststellungslast beim FA liegt (vgl. bestätigend nur bspw. insoweit die Vorinstanz FG Düsseldorf v. 1.2.2010, 11 K 5113/08 F, EFG 2010 838 gegen Ende der Entscheidungsgründe).

67) BFH v. 21.5.2004, V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497 unter II.1.

68) BFH v. 10.5.2012, IV R 34/09, BStBl II 2013, 471 Rz. 26.

69) I.Ü. im Ergebnis vorsätzliches Handeln der Finanzbehörde ebenfalls als nicht irrig ansehend bspw. FG Baden-Württemberg v. 21.10.2014, 5 K 4719/10, Orientierungssatz 2 sowie Rz. 31, 33 ff., www.stotax-first.de (hier auch weitere Nachweise aus der Literatur und FG-Rechtsprechung), insbesondere Rz. 41 (Revision X R 4/15); FG Rheinland-Pfalz v. 2.4.2014, 2 K 1972/12, EFG 2014, 1159, Rz. 17 (Vorinstanz zum Besprechungsurteil).

70) Die diesbezüglichen Ausführungen des V. Senats sind hingegen nicht ganz klar, denn er formuliert: „...die Änderung der irrigen Beurteilung in anderen Bescheiden aber deswegen unterbleiben müsste, weil das FA vorsätzlich fehlerhaft gehandelt hat“; das Wort „insoweit“ fehlt hier also.

71) Vgl. insbes. BFH v. 10.5.2012, IV R 34/09, BStBl II 2013, 471 Rz. 7 ff.

72) Ähnlich, wie dargelegt, auch der V. Senat: BFH v. 21.5.2004, V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497.

Auch soweit der BFH im Besprechungsurteil⁷³⁾ unter Nachweis einiger Fundstellen anführt, „ein Teil des Fachschrifttums“ gehe davon aus, dass es an einer irrtümlichen Beurteilung i.S.d. § 174 Abs. 4 AO fehle, wenn das FA den Fehler vor Erlass des Steuerbescheids erkenne, den Steuerbescheid aber gleichwohl unverändert, also bewusst fehlerhaft erlasse, ist festzustellen, dass dies – zumindest bis zum Erlass des Besprechungsurteils – wohl faktisch nahezu die gesamte Fachliteratur (gewesen) sein dürfte, soweit sie sich mit dem Thema zumindest beiläufig auseinandersetzt(e).⁷⁴⁾ So nennt der BFH selbst keine seine Auffassung stützende Quelle aus der Fachliteratur. Allerdings stimmt ihm in einer Anmerkung zum Urteil nunmehr Steinhauß,⁷⁵⁾ also ein ehemaliger Richter des BFH, zu; ebenso ohne auf die Problematik näher einzugehen, jüngst Forchhammer⁷⁶⁾ sowie von Wedelstädt.⁷⁷⁾ Bezogen auf den Entscheidungszeitpunkt war von Wedelstädt i.Ü. zumindest auf den ersten Blick schon damals derselben Ansicht wie der BFH,⁷⁸⁾ soweit er zunächst anmerkte: „Der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO steht nicht entgegen, dass das FA insoweit vorsätzlich fehlerhaft gehandelt hat.“ Allerdings sprach das dortige Beispiel dann für die Gegenansicht und direkt zuvor⁷⁹⁾ sah er die Feststellungslast dafür, dass es sich um eine irrige Beurteilung handelte, bei der Finanzbehörde. Zudem hatte von Wedelstädt früher an anderer Stelle⁸⁰⁾ deutlich ausgesagt, § 174 Abs. 4 AO sei bei bewusst falscher Beurteilung nicht tatbestandsmäßig. Auch Loose⁸¹⁾ war und ist zwar der Ansicht, es sei unerheblich, ob die Finanzbehörde vorsätzlich fehlerhaft gehandelt habe, allerdings wird dabei m.E. nicht ganz klar, auf welchen der beiden Bescheide sich diese Aussage bezieht, denn sie erfolgt im Kontext mit dem „Steuerbescheid ..., der aufgehoben oder geändert wird“ – nach hiesigem Sprachgebrauch also bezogen auf den Bescheid 2. Gegen den BFH votiert hingegen nunmehr ausdrücklich Süß.⁸²⁾ Aus dem Bereich der Rechtsprechung ist schon für die Zeit vor dem Besprechungsurteil das FG Baden-Württemberg⁸³⁾ zu nennen. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass sich zumindest konkludent auch alle diejenigen Autoren gegen die Ansicht, „irrig“ könne ggf. „vorsätzlich“ bedeuten, aussprechen, welche die Feststellungslast für die irrige Sachverhaltsbeurteilung beim FA sehen,⁸⁴⁾ denn wer dem FA die Feststellungslast für eine irrig vorgenommene Handlung aufbürdet und dabei verlangt, zu beweisen, auf Grund „welcher noch nachvollziehbaren Erwägungen es den Sachverhalt in dem falschen Bescheid erfasst hat“ – wie bspw. Loose,⁸⁵⁾ womit dies dafür spricht, dass er letztlich bezüglich des Bescheids 1 kein vorsätzlich fehlerhaftes Handeln des FA als „irrig“ ansehen mag –, lehnt die Möglichkeit des vorsätzlich falschen Handelns ebenfalls automatisch ab. Auch, wer es i.Ü., wie bspw. Rüsken,⁸⁶⁾ als allein entscheidend für die Änderungsmöglichkeit ansieht, dass sich die steuerrechtlichen Folgerungen, die die Finanzbehörde ursprünglich gezogen hatte, nachträglich als unzutreffend erweisen, lehnt damit ein ursprünglich vorsätzliches Handeln des FA als „irrig“ ab.

So dürfte aus meiner Sicht dem BFH nicht nur inhaltlich zu widersprechen, auch der Rückhalt, den er für seine Ansicht beim IV. und V. Senat sucht, dürfte fraglich sein und die – jedenfalls bisherige, nach dem Besprechungsurteil aber nunmehr bröckelnde – Gegenfront in der Literatur nahezu einheitlich.

IV. Ergebnis und Fazit

Die „irrig Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ muss in dem Steuerbescheid vorgenommen worden sein, „der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird“ (Bescheid 1). „Irrig“, also „Irrtum“, einerseits und „Bekanntheit“ andererseits sind allerdings komplementäre Begriffe. Irrtum beinhaltet zwingend Unabsichtlichkeit. Letztlich schließt vorsätzlich fehlerhaftes Handeln des Finanzbeamten/FA die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „aufgrund irriger Beurteilung“ denknotwendigerweise aus. Dies ergibt nicht nur eine Auslegung nach dem (insoweit: eindeutigen) Wortlaut der Vorschrift, sondern wird auch gestützt durch die systematische und historische Auslegung.

Das Argument, im Regelfall dürfte es dem FA erhebliche Schwierigkeiten bereiten, ein bewusst fehlerhaftes Handeln auszuschließen, kann m.E. keinesfalls über den eindeutigen Gesetzeswortlaut hinweghelfen und daher nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Der Schwierigkeit des FA, entsprechendes irriges Handeln nachzuweisen, steht zunächst ansonsten die ungleich höhere Schwierigkeit für den Steuerpflichtigen gegenüber, der – ohne Einblick in das Verwaltungshandeln, die dortigen Abläufe oder gar die subjektiven Kenntnisse des handelnden Finanzbeamten zu haben – einen Verstoß gegen „Treu und Glauben“ nachweisen müsste, um eine Änderung des „anderen Bescheids“ (Bescheid 2) doch noch zu verhindern. Der BFH dreht m.E. ohne Not und damit in unzulässiger Weise auch die seitens des Gesetzes vorgesehene Feststellungslastverteilung um. Zudem sind aber die seitens des X. Senats angeführten „erheblichen Schwierigkeiten“ auch, wie gerade das Besprechungsurteil zeigt, keine „unüberwindbaren Schwierigkeiten“, die die Vorschrift de facto ins Leere laufen ließen. Die Tatbestandsvoraussetzung „auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ war im Besprechungsurteil erfüllt; denn wurde der Bescheid falsch, aber nicht absichtlich falsch, erlassen, bleibt nur ein irrtümlich falscher Erlass. Richtigerweise wird man mit der Literatur den Nachweis der „irrigen Beurteilung“ unter Berücksichtigung der praktischen Schwie-

73) BFH v. 25.10.2016, X R 31/14, BStBl II 2017, 287, Rz. 17.

74) Nur bspw. deutlich Frotscher in Schwarz, Kommentar AO, 163. Lfg. 3/2015, § 174, Rz. 171; v. Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar Abgabenordnung, 227. Lfg. April 2014, § 174 Rz. 236.

75) Steinhauß, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2.

76) Forchhammer in Leopold/Madler/Rader, Praktikerkommentar Abgabenordnung, 124. AL Feb. 2017, § 174 Rz. 40.

77) Vgl. von Wedelstädt in Bartone/von Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl. 2017, Rz. 1215.

78) Vgl. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, Kommentar AO, Stand Okt. 2015, § 174 Rz. 97.

79) A.a.O. Rz. 96.

80) Vgl. von Wedelstädt in Bartone/von Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 1. Aufl. 2006, Rz. 1115.

81) Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg. Januar 2017, § 174 Rz. 45.

82) Süß, DStR 2017, 1021.

83) FG Baden-Württemberg v. 21.10.2014, 5 K 4719/10, www.stotax-first.de (Revision X R 4/15).

84) Hierzu näher bereits Abschn. III.1.e.

85) Loose in Tipke/Kruse, Kommentar AO, Stand 147. Lfg., Januar 2017, § 174 AO Rz. 46 m.w.N.

86) Rüsken in Klein, Kommentar AO, 13. Aufl. 2016, § 174 AO Rz. 55.

rigkeiten für die Finanzbehörde daneben auch schon dann als erbracht ansehen können, wenn die Finanzbehörde dargelegt und ggf. bewiesen hat, auf Grund welcher noch nachvollziehbarer, also verständlicher Erwägungen es den Sachverhalt fehlerhaft erfasst hat; die so dargelegten Umstände müssen den Schluss auf einen zu einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung führenden Irrtum des Sachbearbeiters zulassen.

Der seitens des BFH erkannte Sinn und Zweck der Vorschrift ist durchaus grundsätzlich zu akzeptieren: Der Stpfl. soll sich im Fall seines Obsiegens an seinem Rechtsstandpunkt festhalten lassen; wenn er erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten hat, soll er auch die damit verbundenen Nachteile hinnehmen. Allerdings ist dies richtigerweise mit einer Einschränkung zu versehen: „..., vorausgesetzt, das Finanzamt hat bei Erlass des aufgrund Einspruchs oder Änderungsantrags des Steuerpflichtigen geänderten Bescheids nicht bewusst falsch gehandelt.“ Denn schon nach der h.M. stellt der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung auch nach dem Sinn und Zweck dar (Theorie der Wortsinnengrenze), womit sich keine Auslegung über die Grenzen des Begriffs „Irrtum“ hinwegzusetzen und damit auch Vorsatz als solchen zu deklarieren vermag. Selbst, wenn man demgegenüber der sog. „Gesetzessinntheorie“ folgen wollte, dürfte man aber dem Gesetzestext keinen solch neuen, verfälschenden Sinn geben.

Daneben liegen die Voraussetzungen einer rein rechtstheoretisch denkbaren teleologischen Extension nicht vor. Die Annahme, auch Vorsatz könne Irrtum sein, würde vielmehr die bewusst anderslautende gesetzgeberische Entscheidung in ihr Gegenteil verkehren. Darüber hinaus dürfte die Lesart des X. Senats (nämlich: „auch Vorsatz ist Irrtum“) kein lediglich korrigierendes Verständnis der Norm mehr darstellen, sondern eine textliche Berichtigung des Gesetzes. Dies ist jedoch durch teleologische Extension nicht erlaubt, sondern ein Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip.

An dem gesetzlichen Tatbestandsmerkmal, dass der auf Grund Einspruchs oder Änderungsantrags des Stpfl. geänderte Bescheid (Bescheid 1) „aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts“ und damit gerade nicht bewusst, schon erst recht nicht vorsätzlich falsch seitens des zuständigen Finanzbeamten

erlassen worden sein darf, kommt man nach allem also nicht vorbei. Anderes lässt sich auch aus der Entscheidung des IV. Senats⁸⁷⁾ (nicht ganz so klar ist das Urteil des V. Senats),⁸⁸⁾ das der BFH selbst zur Unterstützung seiner Ansicht heranzieht, herauslesen. Auch die Literatur spricht sich nahezu einhellig gegen die Ansicht des BFH aus – allerdings beginnt die Front nach dem Erlass des Besprechungsurteils zu bröckeln.

Abschließend sind noch folgende Feststellungen zu treffen: Nachdem der X. Senat des BFH in der vorliegenden Entscheidung i.Ü. minutiös dargelegt hatte, dass auch und gerade im Streitfall eben nicht von einer bewusst fehlerhaften Steuerfestsetzung ausgegangen werden konnte, wären an sich weitere Ausführungen obsolet gewesen. Damit war die Frage „irrig Beurteilung auch bei vorsätzlicher Handlungsweise des Finanzamts?“ letztlich nicht entscheidungserheblich. Es handelt sich lediglich um ein obiter dictum, das freilich die Hauptaussage der Entscheidung ausmacht: Ersichtlich sollte bei dieser Gelegenheit die Streitfrage für die Praxis entschieden werden.⁸⁹⁾

Es bleibt aber zu hoffen, dass der X. Senat bei nächster Gelegenheit seine Rechtsprechung korrigiert. Eine Chance dazu hat er bereits in dem unter Az. X R 4/15 anhängigen Verfahren. Die Vorinstanz, das FG Stuttgart,⁹⁰⁾ hatte noch im Sinne der auch hier vertretenen Meinung geurteilt. Sollte der X. Senat an seiner Rechtsprechung festhalten, dürfte aus meiner Sicht im Einzelfall sogar der Gang zum BVerfG zu erwägen sein: „Irrig kann auch vorsätzlich sein“ ist m.E. eine objektiv falsche Aussage, die weder durch Auslegung noch durch Rechtsfortbildung (teleologische Extension) der Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO aufrechterhalten werden kann. Damit dürften nicht nur die Grundsätze der Gewaltenteilung, Art. 20 Abs. 2 und 3 GG, wegen unerlaubter Abänderung des Gesetzes verletzt sein, und als Folge hiervon das Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip, sondern wohl auch das sog. Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG.

87) BFH v. 10.5.2012, IV R 34/09, BStBl II 2013, 471 Rz. 26.

88) BFH v. 21.5.2004, V B 30/03, BFH/NV 2004, 1497 unter II.1.

89) Dazu auch Steinhilff, jurisPR-SteuerR 11/2017 Anm. 2, Buchst. D.

90) FG Baden-Württemberg v. 21.10.2014, 5 K 4719/10, www.stotax-first.de.

Deutsche Steuer-Zeitung

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

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

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

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

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 189,00 €, Preis der Einzelnummer: 27,90 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsbeträge.

Anzeigen: sales friendly Verlagsgeldleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 37. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn. ISSN 0724-5637