

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2015

87. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

197 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

198 van Lishaut **Reform der (Unternehmens-) Erbschaftsteuer – Perspektiven aus Sicht der Finanzverwaltung**

205 Biesgen **Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung der Erträge aus „schwarzen“ Investmentfonds**

213 Link/Kredig **Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen – zugleich eine Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 12.11.2014**

221 Gierlich **Steuerliche Privilegierung der Entlassungsentschädigungen – Der Steueroptimierung sind bei der vertraglichen Regelung zweifellos Grenzen gesetzt**

228 Dornbusch **Zivilprozeßkosten als außergewöhnliche Belastungen – zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 18.06.2015 - VI R 17/14 –**

234 **LiteraTour**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

I.

„Die aktuelle Flüchtlingssituation stellt Deutschland vor die größte Herausforderung seit langer Zeit. Alleine in diesem Jahr werden voraussichtlich rund 800 000 Flüchtlinge in unser Land kommen. Die Spitzen der Regierungskoalition haben sich darauf verständigt, daß der Bund die Ansätze im Haushalt 2016 um 3 Mrd. € erhöht und den Ländern und Kommunen weitere 3 Mrd. € für Versorgung und Betreuung der Flüchtlinge zur Verfügung stellt.“

*Monatsbericht 09/2015 des BMF*

II.

„Heute wäre *Camus*, dem es stets zuwider war, Petitionen oder Aufrufe zu unterschreiben zu Problemen, die er nicht selbst in Augenschein genommen hat, in Lampedusa. Er würde eine Flüchtlingspolitik fordern, die es ausschließt, daß verzweifelte Migranten auf unsicheren Booten ihr Leben riskieren in der Hoffnung, eines Tages in Imbissen die Toiletten zu putzen.“

*FAZ vom 19.11.2015*

III.

Die Helden und Heldinnen der Standardsichtweise der Ethik „sind seriöse, vorurteilsfreie, objektive Wissenschaftler, deren Sicht auf die Fakten von keinerlei subjektiven Verzerrungen getrübt wird. Der Vergleich zwischen Theorie und Praxis steht in dieser Sichtweise nicht zur Debatte. Wenn der Tierethiker, dessen radikale neue Begründung von Tierrechten Furore macht, privat gerne Bratwurst ißt und in den Zoo geht, ist das für seine ethische Expertise in etwa so relevant wie das private Kettenrauchen einer Lungenspezialistin. Ärztliche Autorität wird durch private Laster keineswegs tangiert. *Max Scheler*, Verfasser des Standardwerks *Der Formalismus in der Ethik und die materiale Wertethik* hat dies letztgültig auf den Punkt gebracht. Nach einem Bordellbesuch befragt, wie er dies mit seiner Ethik vereinbaren könne, soll er gesagt haben: „Der Wegweiser geht auch nicht den Weg, den er weist.“

*Aus Der Blauer Reiter, Journal für Philosophie Nr. 37*

*Einen schönen Winter wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

## Redaktion

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD)

[j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de](mailto:j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de)

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

[joerg.stalleiken@fgs.de](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

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

[wagner@wagner-joos.de](mailto:wagner@wagner-joos.de)

Die 88. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2016.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Ingo van Lishaut*, Ltd. Ministerialrat in Düsseldorf; *Dorotheé Gierlich*, Rechtsanwältin in Bonn; *Mathias Link* und *Alexander Kredig*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt in Bonn.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

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

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 129,- EUR (ab 01.01.2016: 135,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Beiträge

# Reform der (Unternehmens-) Erbschaftsteuer – Perspektiven aus Sicht der Finanzverwaltung

Ltd. MinRat Dr. Ingo van Lishaut, Düsseldorf

## 1. Einleitung

Die §§ 13a, b ErbStG sehen für die unentgeltliche Unternehmensnachfolge eine weitgehende oder sogar vollständige erbschaftsteuerliche Verschonung vor.<sup>1</sup> In seiner Entscheidung v. 17.12.2014<sup>2</sup> hat das BVerfG dies grundsätzlich akzeptiert, gleichwohl aber das ErbStG wegen diverser Mängel der Verschonungsregelungen für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber wurde zur Neuregelung bis zum 30.6.2016 verpflichtet; das ErbStG gilt vorläufig weiter. Ein wesentlicher Teil der vom BVerfG gerügten Mißstände u. a. in Form sog. „Cash GmbHs“ ist inzwischen schon durch das AmtshilfeRLUMsG v. 07.06.2013<sup>3</sup> beseitigt worden.

Über die Umsetzung der weiteren Vorgaben des BVerfG besteht zwischen dem BMF und den Bundesländern wie auch zwischen den Ressorts der Bundesregierung<sup>4</sup> erheblicher Streit. Dies liegt zum einen daran, daß die ErbSt als Umverteilungssteuer politisch fundamental umstritten ist, zum anderen an den dysfunktionalen Entscheidungsstrukturen in der Ministerialbürokratie. Der parlamentarischen Erörterung liegt nunmehr der Regierungsentwurf vom 08.07.2015 zugrunde (nachfolgend auch „RegE“<sup>5</sup>). Die Bundesländer haben über den Bundesrat mit großer Mehrheit umfassende Gegenanträge in das Gesetzgebungsverfahren eingespeist (nachfolgend Bundesratsentwurf, „BR-E“<sup>6</sup>).

Hauptstreitpunkte sind die Definition des begünstigten Vermögens und seine rechnerische Ermittlung. Politisch hochumstritten sind die besonderen Anforderungen für sog. Großerwerbe. Hier nur am Rande erwähnt sei die geplante Herabsetzung der Arbeitnehmergrenze für den Lohnsummentest von 20 auf 3, verbunden mit einer nach Arbeitnehmerzahl gestaffelten Mindestlohnsumme<sup>7</sup>, sowie ein zusammengefaßter Lohnsummentest in den Fällen der „Betriebsaufspaltung“.<sup>8</sup>

## 2. Hauptzweckansatz versus Verwaltungsvermögenskatalog

Jede Begünstigung für Unternehmensvermögen, durch Verschonungsabschlüsse, durch bloße Steuerstundung oder auch in anderer denkbarer Form, setzt denklogisch voraus, daß der Gegenstand des begünstigten Vermögens definiert und von anderen Vermögensteilen abgegrenzt wird.

Dies geschieht im bisherigen Recht über ein Regel-Ausnahme-Verhältnis: § 13b Abs. 1 ErbStG definiert das der Art nach begünstigungsfähige Vermögen, wie z.B. einen Gewerbebetrieb; § 13b Abs. 2 Satz 2 ff. ErbStG sondert gewisse

Wirtschaftsgüter des Betriebs aus der Begünstigung heraus, das sog. Verwaltungsvermögen. Der Katalog des nicht begünstigten sog. Verwaltungsvermögens lehnt sich an ertragsteuerliche Differenzierungen zwischen originär betrieblicher Tätigkeit und vermögensverwaltender Tätigkeit an, geht aber deutlich schematischer vor.

Das BVerfG hat sowohl die Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens als auch den Katalog des Verwaltungsvermögens erörtert, aber nicht beanstandet.<sup>9</sup> Obwohl das BMF zunächst eine „minimalinvasive“ Ausräumung nur der vom BVerfG beanstandeten Mängel angekündigt hatte, sieht der RegE nun gleichwohl auch insoweit eine Neukonzeption vor.

An die Stelle des Verwaltungsvermögenskatalogs soll ein allgemeines Merkmal des sog. betrieblichen Hauptzwecks treten. Zum begünstigten Vermögen sollen alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens gehören, die einer betrieblichen, also land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit i.S.d. EStG nach ihrem Hauptzweck dienen. In § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-RegE werden als nicht dem Hauptzweck dienend diejenigen Teile des an sich begünstigungsfähigen Vermögens definiert, die ohne Beeinträchtigung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Weitere Hinweise gibt die Begründung des RegE. Da-

1 Schriftliche Fassung des Vortrags auf dem 21. Steueranwaltstag am 30.10.2015.

2 BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50; zur Literatur s. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2015, § 19 Tz. 30.

3 BGBl. I 2013, 1809; dazu Stalleiken, DB 2013, 1382; Erkiß/Mannek/van Lishaut, FR 2013, 245.

4 Wohl erstmals in einem steuerlichen Gesetzgebungsverfahren haben die in den Ressorts der Bundesregierung vertretenen drei Parteien den Kabinettsbeschluß über den Gesetzentwurf jeweils durch divergierende Protokollerklärungen flankiert.

5 BR-Drucks. 353/15 v. 14.08.2015, inhaltsgleich BT-Drucks. 18/5923 v. 07.09.2015; hierzu Jorde/Immes/Götz, Ubg. 2015, 393; Hannes, ZEV 2015, 371. Zum vorausgehenden Referentenentwurf vom 02.06.2015 s. Erkiß, DStR 2015, 1409; Korezkij, DStR 2015, 1337; von Oertzen/Reich, BB 2015, 1559; Wachter, DB 2015, 1368; Stalleiken/Kotzenberg, GmbHR 2015, 673.

6 Stellungnahme des Bundesrates v. 25.09.2015, BR-Drs. 353/15 (B).

7 Siehe dazu Rz. 219 ff., 229 des Urteils und RegE Seite 20 f.

8 Siehe Rz. 256 ff. des BVerfG-Urteils und § 13a Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Satz 5 ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG sowie RE 13a.4 Abs. 2 S. 9 und Abs. 6 S. 1 ErbStRL. Im Gegensatz zu § 13a Abs. 3 S. 13 RegE konkretisiert der Länderentwurf den Begriff der Betriebsaufspaltung in Anlehnung an § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. a) ErbStG bisheriger Fassung und formuliert die Rechtsfolgen klarer.

9 Siehe Rz. 179 und Rz. 238 ff. des Urteils.

nach soll entscheidend sein, ob Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden. Es soll nicht genügen, daß Wirtschaftsgüter für den Betrieb „lediglich nützlich, notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind“. Gewillkürtes Betriebsvermögen soll grundsätzlich ausgesondert sein.<sup>10</sup>

Die Regelung orientiert sich an § 200 Abs. 2 BewG, scheint aber nicht deckungsgleich zu sein. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 13b Abs. 2 RegE) sowie für Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 RegE) gelten zudem eigenständige Bestimmungen.

Der Hauptzweckansatz ist vom Bundesrat sowie auch von den Fachverbänden in der Bundestagsanhörung am 12.10.2015 als zu unbestimmt und unpraktikabel kritisiert worden; selbst einzelne vermittelnde Stimmen haben grundlegende Änderungen gefordert.<sup>11</sup> Eine wesentliche Frage ist insoweit, ob § 200 Abs. 2 BewG als Abgrenzungsmaßstab hinreichend geeignet ist. Diese Regelung wirkt sich im Rahmen einer Zwischenrechnung bei der betriebsindividuellen Bestimmung des Unternehmenswerts aus; in einem Streit über die Unternehmensbewertung wird § 200 Abs. 2 BewG allerdings regelmäßig von den grundsätzlicheren betriebswirtschaftlichen Faktoren der Bewertung überlagert, so daß die nötige rechtliche Trennschärfe für die Zuordnung im Einzelfall nicht bestätigt werden kann.

Unabhängig von dieser Frage würden über den Hauptzweckansatz bestimmte, bisher nicht begünstigte Wirtschaftsgüter künftig begünstigt sein und andere, bisher begünstigte aus der Begünstigung ausscheiden.

Schlechter gestellt wären z.B. betriebliche Vorratsgrundstücke oder Wirtschaftsgüter, die aus einem inzwischen nicht mehr aktiv betriebenen Geschäftszweig übrig geblieben sind. Das selbe würde auch für die bisher nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. d) ErbStG ausdrücklich begünstigten Wohnungsunternehmen gelten, weil diese ihrer Art nach keine betriebliche Tätigkeit, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit verfolgen. Schlechter gestellt wären ferner ggf. mittelbar gehaltene Beteiligungen an Gesellschaften von bis zu 100% Beteiligungsquote<sup>12</sup>, wenn diese Beteiligungen nicht einem operativen betrieblichen Hauptzweck der übergeordneten Einheit dienen, sondern z. B. nur zu Anlagezwecken gehalten werden.<sup>13</sup> Zu beachten ist auch, daß das Unternehmen, an dem die Beteiligung besteht, mehrere Zwecke verfolgen oder sich der Zweck durch Neuausrichtung der Geschäftspolitik ändern kann.

Bessergestellt würden die berühmten verpachteten Brauereigrundstücke, sofern diese mit einem hinreichend qualifizierten Bierlieferungsvertrag verbunden sind<sup>14</sup> und daher ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen bilden. Bessergestellt wären z. B. auch ungepoolte Kleinbeteiligungen ≤25%, wenn diese eine funktionale Bedeutung für das Trägerunternehmen haben.<sup>15</sup> Dies könnte z. B. bei einem Forschungs-Joint-Venture der Fall sein, so daß man sich insoweit nicht mehr über Poolvereinbarungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 I.S. ErbStG behelfen müßte. Besser-

gestellt erscheinen ferner auch Wertpapiere, die zur Finanzierung von Pensionsverpflichtungen dienen.<sup>16</sup> Allerdings wäre offen und im praktischen Einzelfall jeweils „verhandlungsweise“ zu klären, in welchem Umfang vorhandene Wertpapiere als Pensionsdeckungsvermögen erforderlich sind. Auch die Maßstäbe für die funktionale Bedeutung von Beteiligungen sind unbestimmt und im jeweiligen Einzelfall notwendigerweise streitanfällig. Die Feststellungslast für die Gewährung der Vergünstigung läge bei den Steuerpflichtigen.

Die Länder wollen demgegenüber an dem Verwaltungsvermögenskatalog des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG in fortgeschriebener Form festhalten. Im Entwurf des Bundesrats ist die bisherige Nr. 3 als Folge der weiter unten behandelten Konsolidierung weggefallen. Die nicht begünstigten Gegenstände der bisherigen Nr. 5 werden in Nr. 3 BR-E fortgeführt und um Wirtschaftsgüter ergänzt, die vom Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 oder 7 EStG betroffen sind, wie z. B. Hobbyfahrzeuge. Damit wird einer Forderung aus dem BMF Rechnung getragen.

Wertpapiere werden durch Gleichstellung mit den Finanzmitteln begünstigt, soweit sie der Deckung von Pensionsverpflichtungen dienen (BR-E Nr. 4 letzter Satz und Nr. 5 neu).

Finanzvermögen soll nur dann durch einen Sockelbetrag von 20% des Wertes des Betriebsvermögens entlastet werden, wenn das Vermögen überwiegend einer aktiven Tätigkeit i.S.d. §§ 13, 15 oder 18 EStG dient. Dadurch soll vermieden werden, daß sog. Cash GmbHs mit angehängtem kleinem originär gewerblichem Bereich ungewollt entlastet werden. Der RegE der Bundesregierung würde demgegenüber solche im wesentlichen nur der bloßen Geldanlage dienenden Cash-GmbHs partiell wieder begünstigen.

### 3. Einschränkungen für vermögensverwaltende Gesellschaften

Nach dem bisherigen Recht sind Gesellschaften auch dann begünstigungsfähig, wenn sie keiner eigenen betrieblichen

<sup>10</sup> RegE a.a.O. Seite 24 ff. mit Beispielen.

<sup>11</sup> Vgl. Wortprotokoll der 54. Sitzung des Finanzausschusses BT, Protokoll-Nr. 18/54 nebst Anlagen. Zur Kritik s. auch eingehend *Thonemann-Micker/Krogoll*, ErbStB 2015, 273.

<sup>12</sup> Zu Beteiligungen s. z.B. *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1339, zu Vermietung zwischen Konzerngesellschaften i.S.d. § 4h Abs. 3 Seite 5 und 6 EStG s. *Thonemann-Micker/Krogoll*, ErbStB 2015, 273, 281.

<sup>13</sup> Bei den Interessenverbänden ist die Erwartung laut geworden, daß einige Nachteile im Rahmen von späteren „großzügigen“ Richtlinienregelungen auf Verwaltungsebene glattgezogen werden könnten. Wenn aber ein „großzügig“ geregelter Fall – und sei es aus ganz anderen Gründen – beim Finanzgericht anhängig wird, kann das Gericht die Verwaltungsanweisung infrage stellen.

<sup>14</sup> Von der bundesweiten Regelung abweichende Vfg. des Bayerischen LfSt. vom 11.08.2010, DStR 2010, 2084.

<sup>15</sup> *Erkis*, DStR 2015, 1409, 1411.

<sup>16</sup> *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1339.

Tätigkeit nachgehen, wie gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften, die nur wegen des § 8 Abs. 2 KStG betriebliche, d.h. gewerbliche Einkünfte haben. Der Ausschluß dieser Gesellschaften von der Begünstigung erfolgt bisher erst auf der zweiten Stufe der Anwendung von § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Dementsprechend ist z.B. die typische gewerblich geprägte Personengesellschaft, die ein Grundstück an Dritte fremdvermietet, mit ihrem vermieteten Grundstück schon bisher nicht begünstigt.

Der RegE hat eine an sich unnötige weitere Sicherung vorgesehen, indem die vermögensverwaltenden Gesellschaften schon auf der Ebene des § 13b Abs. 1 nur eingeschränkt berücksichtigt werden. Gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 RegE gilt: „Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (...) sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“. Im Zusammenspiel mit § 13b Abs. 3 RegE ergibt sich daraus das Erfordernis einer originären land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit der Personengesellschaft; eine bloß gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG reicht zur Begünstigungsfähigkeit nicht aus. Hält eine vermögensverwaltende Personengesellschaft allerdings Beteiligungen an anderen gewerblich tätigen oder gewerblich infizierten Personengesellschaften, ist sie bereits gewerblich kraft Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), so daß die Einschränkung ins Leere geht.<sup>17</sup> Wenn ferner eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ihren nachgeordneten operativen Gesellschaften z. B. Finanzmittel überläßt, wären diese infolge der „soweit“-Klausel anders als bisher nicht begünstigt. Entsprechendes gilt, wenn der gewerblich geprägten Gesellschaft Beteiligungen an nicht unmittelbar begünstigungsfähigen Drittstaaten-Gesellschaften nachgeordnet sind.

Vergleichbare Mängel sind auch in der Parallelregelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 RegE für Kapitalgesellschaften zu finden. Sie werden im BR-E nur teilweise beseitigt.

#### 4. Schuldenzuordnung, Freibetrag, 10%-Grenze

Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bisheriger Fassung ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich unschädlich, also im Ergebnis mitbegünstigt, wenn es nicht mehr als 50% des Unternehmenswerts ausmacht. Das BVerfG hat die 50%-Grenze sowohl wegen ihrer Höhe als auch wegen des damit verbundenen Alles-oder-Nichts-Prinzips beanstandet.<sup>18</sup>

Die Problematik der Grenze besteht darin, daß das Verwaltungsvermögen als Größe der Aktivseite der Bilanz mit dem Unternehmenswert nach Berücksichtigung insbesondere von Schulden, also einer Nettogröße verglichen wird (sog. Brutto-Netto-Vergleich). Selbst wenn die Aktivseite der Bilanz nur zu 10% aus Verwaltungsvermögen besteht,

kann der Betrieb bei entsprechend hohen Schulden u.U. insgesamt nicht begünstigt sein.

Die Abschaffung der 50%-Grenze macht daher eine Aufteilung der Schulden auf Produktiv- und Verwaltungsvermögen erforderlich.<sup>19</sup>

Nicht sachgerecht wäre es jedenfalls, die Schulden vorrangig mit dem Produktivvermögen zu verrechnen, weil der begünstigungswürdige produktive Bestandteil des Unternehmenswerts dann als erstes „weggerechnet“ würde.

Sachlogisch richtig wäre eine Zuordnung nach wirtschaftlicher Verursachung, die allerdings in der Praxis vielfach nicht praktikabel durchführbar ist; man denke z. B. an das Vorhandensein von Kontokorrentschulden.

Unter pragmatischen Gesichtspunkten sinnvoll erscheint eine Verrechnung der Schulden zunächst mit Verwaltungsvermögen. Nur ein Nettoüberschuß an Verwaltungsvermögen würde demnach zur Versagung der Vergünstigung führen. Das kann damit gerechtfertigt werden, daß das Verwaltungsvermögen auch veräußert und der Erlös zur Abtragung der Schulden verwendet werden könnte. Diese Lösung war in Gesetzentwürfen der früheren rot/grünen Bundesregierung<sup>20</sup> wie auch der bayerischen Staatsregierung<sup>21</sup> vorgesehen. Sie paßt aber nicht als Voraussetzung für eine 100%-Verschonung, weil die Schulden regelmäßig höher sind als das Verwaltungsvermögen, so daß sich in der Regel kein steuerungsfähiges Substrat ergäbe<sup>22</sup>. Beim BMF und bei der Ländermehrheit bestand die Sorge, daß das gesamte vorhandene Verwaltungsvermögen über die Schulden weggerechnet würde.

Sachgerecht und geboten ist die volle Schuldenverrechnung jedenfalls für Finanzmittel. Finanzmittel sind ja nicht per se schädlich, weil jeder Betrieb einen gewissen Mindestbestand an Finanzmitteln braucht. Als Verwaltungsvermögen angesehen werden kann nur ein Überbestand an Finanzmitteln, der nicht betriebsnotwendig ist, sondern letztlich nur zur Vermögensanlage gehalten wird. Mit

17 Gl.A. von Oertzen/Reich, BB 2015, 1559, 1560.

18 Rz. 236 f. des Urteils: bis 50% volle Begünstigung, ab 50,01% insgesamt volle Besteuerung. Eine Einschränkung des 50%-Prinzips findet sich in § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG. Für Zwecke der 100%-Verschonung gilt gem. § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG geltender Fassung eine Grenze von nur 10%, die sich aber nur auf die oberste Unternehmensstufe bezieht.

19 Ein Vergleich allein zwischen den Werten der Aktivseite wird deshalb schwierig, weil Gegenstand des Erwerbs der Betrieb inkl. Aktiva und Passiva ist, so daß der Wert des Verwaltungsvermögens den Nettowert des Unternehmens ganz oder teilweise aufzehren oder auch übersteigen kann. Auch dann müßte man über eine anteilige Berücksichtigung nachdenken, was im Ergebnis zu denselben Rechenfragen führt wie nachfolgend dargestellt.

20 BT-Drs. 15/5555 = BR-Drs. 322/05 vom 30.05.2005, Entwurf § 28a.

21 BR-Drs. 341/05 vom 04.05.2005, ebenfalls § 28a Entwurf.

22 Daher müßte entweder ein geringerer einheitlicher Verschonungssatz festgelegt werden oder die 100%-Verschonung müßte von dem Bruttobestand des Verwaltungsvermögens abhängig gemacht werden, zu letzterem s. § 13a Abs. 10 Nr. 3 BR-E.

dem AmtshilfeRLUMsG v. 07.06.2013 ist § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG eingeführt worden, der den Überbestand an Finanzmitteln zu definieren versucht. Schädlich sind die Finanzmittel nur, soweit sie die Schulden sowie einen zusätzlichen Sockelbetrag übersteigen. Die insoweit also vorgesehene volle Schuldenzuordnung erklärt sich daraus, daß die Aufnahme eines Darlehens mit Geldzugang auf der Aktivseite und gleichzeitigem Zugang der Verbindlichkeit auf der Passivseite per Saldo nicht schädlich sein darf. Dasselbe gilt, wenn Lieferantenverbindlichkeiten ansteigen, weil Kundenforderungen nur verzögert eingehen.

Vor dem dargestellten Hintergrund hat sich das BMF in Übereinstimmung mit der Ländermehrheit für eine zweistufige Schuldenberücksichtigung entschieden:

Auf der ersten Stufe sind Schulden wie bisher vollumfänglich mit den Finanzmitteln zu verrechnen (RegE § 13b Abs. 4, BR-E § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5). Ein etwaig verbleibender Mehrbetrag an Schulden wird auf der zweiten Stufe nach dem Verhältnis zwischen den Werten des produktiven Vermögens und des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens aufgeteilt (§ 13b Abs. 5 Reg-E, § 13b Abs. 3 BR-E).

RegE und BR-E haben den Nachteil, daß die quotale Schuldenzuordnung in grundsätzlich allen Fällen dazu zwingt, den genauen Wert des Verwaltungsvermögens (und der Schulden) zu ermitteln und einen etwaigen Streit über diese Werte auszutragen. Nach bisherigem Recht sind solche Streitigkeiten nur in seltenen Fällen nötig. Wenn die Firma z. B. einen Wert des Verwaltungsvermögens von 34% des Unternehmenswerts annimmt und der Betriebsprüfer zu 37% kommt, ist der Meinungsunterschied bisher schlicht unerheblich, solange jedenfalls die 50%-Grenze eingehalten ist.

Der RegE schafft das zusätzliche Problem, daß er für die Quotenrechnung auf Einzelwerte abstellt, so daß die Praxis demzufolge anders als bisher auch die Einzelwerte des Produktivvermögens ermitteln müßte (§ 13b Abs. 5 Satz 2 RegE). Dies ist für das bisherige Recht nur bei ertragschwachen Unternehmen erforderlich, bei denen der Substanzwert i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG genau berechnet werden muß. Der BR-E vermeidet diesen zusätzlichen Ermittlungsaufwand, indem er den Wert des Produktivvermögens über Unternehmenswert und Wert der Schulden zurückrechnet (BR-E § 13b Abs. 3).

Die Ländermethode ist zudem für Unternehmen mit einem signifikanten Firmenwert auch vom Ergebnis her sachgerechter. Der RegE kann demgegenüber dazu führen, daß der nicht begünstigte Wertanteil des Betriebs den Wert des Verwaltungsvermögens übersteigt.<sup>23</sup>

Was die Schuldenverrechnung angeht, ist der BR-E zudem mit Mißbrauchsklauseln für „junges Verwaltungsvermögen“ sowie für die künstliche Generierung von Schulden ausgestattet, die im RegE fehlen. Reine Umschichtungen von Wirtschaftsgütern sind im BR-E demgegenüber anders als bisher unschädlich.<sup>24</sup>

Der RegE bietet einen zusätzlichen Freibetrag für Ver-

waltungsvermögen, der im Bundesrat zwar diskutiert wurde, aber keine Mehrheit fand.

Dafür bindet der Länderentwurf die Vollverschonung daran, daß die schon bisher geltende 10%-Grenze für Verwaltungsvermögen nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG eingehalten wird [§ 13a Abs. 10 I.S. BR-E]. Diese Bedingung ist im RegE entfallen, was die Erlangung der Vollverschonung anstelle der nur 85%igen Regelverschonung entscheidend erleichtern würde.

## 5. Konsolidierung

Die 50%-Grenze des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG kann in mehrstufigen Unternehmen kaskadenartig verstärkt ausgenutzt werden: Wenn z. B. die Untergesellschaft keine Schulden aufweist und neben 50% Produktivvermögen bis zu 50% Verwaltungsvermögen hat, ist die Beteiligung an dieser Untergesellschaft zu 100% begünstigt. Wenn die Obergesellschaft neben dieser Beteiligung bis zur Höhe des Beteiligungswerts weiteres Verwaltungsvermögen hat, sind auch die Anteile an der Obergesellschaft insgesamt begünstigt, auch wenn in dem Konglomerat durchgerechnet nicht mehr als 25% Produktivvermögen sind. Mit jeder weiteren Stufe steigt dieser Kaskadenvorteil exponentiell<sup>25</sup> an.

Das BVerfG hat den Kaskadenvorteil beanstandet.<sup>26</sup> Das Problem wird – auf Vorschlag der Länder und der Fachverbände – durch eine konsolidierte Betrachtung (Durchrechnungsbetrachtung) beseitigt (RegE § 13b Abs. 7, BR-E § 13b Abs. 5). Der BR-E enthält aber zusätzliche Sicherungen gegen unberechtigte Steuervorteile bei Forderungen und Verbindlichkeiten im Konzern<sup>27</sup> sowie gegen Gestal-

23 Beispiel: Ertragswert 200, keine Schulden, Substanzwerte des produktiven Vermögens 80 und des Verwaltungsvermögens 20; offenbar also ein Firmenwert von 100 gegeben. Nach § 13b Abs. 8 RegE wäre der Unternehmenswert in Höhe von  $80 / (80+20) * 200 = 160$  begünstigt, mithin zu 40 nicht begünstigt, obwohl das Verwaltungsvermögen nur 20 ausmacht. Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 BR-E wären  $200 - 20 = 180$  begünstigt und 20 nicht begünstigt. Die Berechnung wird komplizierter, aber in der Tendenz gleich, wenn zusätzlich Schulden und ein Freibetrag nach § 13b Abs. 6 RegE zu berücksichtigen sind.

24 Zum Diskussionsstand zwischen Bund und Ländern aus der früheren Zeit s. die Nachweise bei Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 13b Tz. 326.

25 Formel: 2 hoch Stufenzahl – 1. Der Vorteil kann aber auch in einen Nachteil umschlagen. Beispiel: eine zuvor rein produktive Tochtergesellschaft verkauft einen Betriebsteil von >50% des Unternehmenswerts und legt den Erlös zeitweilig in Wertpapieren an. In diesem Fall ist die gesamte Beteiligung auf der nächsthöheren Stufe plötzlich nicht mehr begünstigt.

26 Rz. 259 – 270 des BVerfG-Urteils. Die theoretischen Extremformen der Kaskadengestaltung (s. Vorlagebeschluß des BFH vom 27.09.2012, I R 9/11, Rz. 102 ff.) sind allerdings in der Praxis nicht gefunden worden. Die Kaskadengestaltung ist wegen der hohen Transaktionskosten und Gestaltungsrisiken in vielen Fällen unwirtschaftlich.

27 Beispiel: Die M-AG ist zu 60% an der T-GmbH beteiligt und hat eine auf 10% abgeschriebene Forderung gegen die T im Wert von 100T€. Der RegE berücksichtigt dies mit  $+10 + 60% * -100 = -50T€$ . Wirtschaftlich bestehen aber Forderung und Verbindlichkeit zu 60% gegen sich selbst, so daß per Saldo nur der nach außen gerichtete Anteil von 40% der Forderung =  $+4T€$  angesetzt werden darf.

tungen mit rangrücktrittsbehafteten Schulden ohne wirtschaftliche Belastung.<sup>28</sup>

## 6. Großerwerbe

Nach der Entscheidung des BVerfG darf der Verschonungsbedarf für Unternehmensvermögen bis zu einer gewissen Wertgrenze ohne Prüfung im Einzelfall typisierend unterstellt werden, darüber hinaus nur nach einer individuellen Bedürfnisprüfung.<sup>29</sup>

Unstreitig ist, daß insoweit auf den Wert des erworbenen Anteils am Unternehmen abgestellt werden soll<sup>30</sup>, genau genommen auf den Wert des im Anteil verkörperten begünstigten Vermögens. Die Prüfschwelle wird im RegE mit 26 Mio. € angesetzt, wobei sich diese Zahl an der oberen Tarifschwelle des § 19 ErbStG orientiert.

Für Familienunternehmen mit besonderen Entnahme- und Verfügungsbeschränkungen verdoppelt sich die Grenze gem. § 13a Abs. 9 RegE auf 52 Mio. €.

Bei Erwerben von begünstigtem Vermögen oberhalb der jeweiligen Prüfschwelle hat der Erwerber die Wahl zwischen einer stufenweisen Abschmelzung des Verschonungsabschlags gem. § 13c RegE oder dem Nachweis des Fehlens von Mitteln zur Steuerzahlung nach § 28a RegE.

Der BR-E trägt diese Grundstruktur mit folgenden Maßgaben mit:

- Die Abschmelzung der Verschonung soll „stufenlos“ ohne Belastungssprünge erfolgen;
- sie soll steiler angelegt sein, also bei einer niedrigeren Obergrenze auslaufen;
- anders als im RegE vorgesehen, soll es keine prozentuale Mindestverschonung geben;
- die in § 28a Abs. 7 RegE vorgesehene alternative zinslose Stundung wird gestrichen.

Die Regelungen zu den Großerwerben sind hochpolitisch. Unter praktischen Gesichtspunkten ist festzuhalten, daß der Satzungstest nach § 13a Abs. 9 RegE aufwendige Abstimmungen mit dem Finanzamt bei jeder Satzungsänderung erforderlich macht. Die vom RegE vorgesehene 30jährige Bindung nach Erwerb wird für Steuerpflichtige und Finanzämter kaum zu administrieren sein. In der jetzigen Fassung ist § 13a Abs. 9 RegE allerdings so eng ausgefallen, daß derartige Satzungen äußerst selten sind.

Besondere Schwierigkeiten wird der Verwaltung und den Steuerpflichtigen die Verschonungsbedarfsprüfung bereiten.<sup>31</sup> § 28a RegE sieht vor, daß der Erwerber die Hälfte des nicht nach §§ 13a/b RegE begünstigten erworbenen und vorhandenen Vermögens zu Steuerzahlung einsetzen soll. Die Einbeziehung des beim Erwerber schon vorhandenen, ggf. selbst erwirtschafteten Vermögens ist verfassungsrechtlich angreifbar und praktisch äußerst schwierig umzusetzen. Wenn der Erwerber z.B. schon einen Betrieb hat, muß auch das darin enthaltene Verwaltungsverm-

gen ermittelt und für Zwecke des § 28a ErbStG herangezogen werden. Ungeklärt ist, was bei Übernahme der Steuer durch den Schenker geschehen soll. Ferner stellt sich z.B. die Frage, inwieweit bei der Übertragung von GmbH-Anteilen eine Forderung des Erwerbers gegen die GmbH als verfügbares Vermögen behandelt werden darf. Die Schwierigkeiten potenzieren sich bei Zusammentreffen mehrerer Erwerbe in der vorgesehenen 10jährigen Zusammenrechnungsfrist.<sup>32</sup> Die Verwertung des verfügbaren Vermögens kann dazu führen, daß Einkommensteuer- und Erbschaftsteuerlasten von insgesamt 100% entstehen.

## 7. Unternehmensbewertung

In der Anhörung am 12.10.2015<sup>33</sup> wurden von den Vertretern der Fach- und Interessenverbände ferner Einwände gegen die Unternehmensbewertung erhoben. Zum einen wurde der Zuschlag von 4,5 nach § 203 Abs. 1 BewG angegriffen, weil er inzwischen zu überhöhten Unternehmenswerten führe. Zum anderen wurde gefordert, satzungrechtliche Entnahme- und Verfügungsbeschränkungen wertmindernd zu berücksichtigen, was bislang durch § 9 Abs. 3 BewG versperrt ist.

## 8. Ausblick

Die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens ist derzeit offen. Es bleibt abzuwarten, ob innerhalb der vom BVerfG gesetzten Frist 30.6.2015 eine Lösung gelingt, die für die Unternehmen schonend, rechtssicher, praktisch handhabbar und zudem verfassungsfest ist. Wünschen wir den am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten eine glückliche Hand!

28 Beispiel: Herr V will seine Anteile an der M-Unternehmensgruppe an Sohn S verschenken. Die M-Gruppe kauft die Anteile an der bilanziell überschuldeten R-GmbH, die wegen des Rangrücktritts eines Gläubigers nicht insolvenzantragspflichtig ist. Zugleich kauft Herr V die rangrücktrittsbehaftete Forderung. Danach wird die Schenkung vollzogen. Im Rahmen der Konsolidierung ist das Verwaltungsvermögen der M-Gruppe auch mit den Schulden der R zu verrechnen, obwohl diese wirtschaftlich keine Belastung darstellen. Zur Parallele bei der Ertragsteuer vgl. FG Niedersachsen vom 18.06.2003, 6 K 439/96, GmbHR 2004, 138.

29 Rz. 150, 153, 170, 175 des Urteils.

30 Das BVerfG-Urteil stellt auf den Wert des Unternehmens und nicht des erworbenen Anteils am Unternehmen ab, läßt aber den steuersystematisch zutreffenden erwerbsbezogenen Ansatz in Rz. 175 jedenfalls zu.

31 Zur Kritik s. z.B. *Wachter*, DB 2015, 1368, 1375 f.

32 Zu den Praxiskonsequenzen s. *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1342; *Wachter*, DB 2015, 1368, 1376.

33 Vgl. Wortprotokoll der 54. Sitzung des Finanzausschusses BT, Protokoll-Nr. 18/54 nebst Anlagen.

# Ein Blick hinter die Fassade.



von Professor Dr. Benno Heussen,  
Rechtsanwalt

2013, 476 Seiten, € 44,90;  
ab 20 Expl. € 39,90; ab 50 Expl. € 34,-;  
ab 100 Expl. € 28,20

Mengenpreise nur bei Abnahme durch  
einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.  
ISBN 978-3-415-04958-1



**Leseprobe unter**  
[www.boorberg.de/alias/811897](http://www.boorberg.de/alias/811897)

**Die Welt der Gerichtssäle** ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

**Der Autor Professor Dr. Benno Heussen** hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das

Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

**In zahlreichen kleinen Skizzen** schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat.



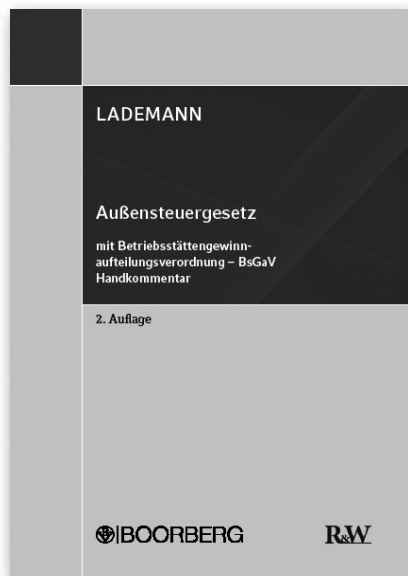
in den gängigen Stores

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE





## Grundlegende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

### **LADEMANN** **Außensteuergesetz** mit Betriebsstättengewinnaufteilungs- verordnung – BsGaV Handkommentar

von Dr. Thomas Kaligin, Dr. Hartmut Hahn,  
Dr. Kay Alexander Schulz, Dr. Beate Gropp,  
Professor Dr. Michael Stöber, Dr. Jens Kleinert  
und Dr. Nadia Petersen LL.M.

2015, 2., überarbeitete und inhaltlich erweiterte  
Auflage, 668 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher  
Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht

ISBN 978-3-415-05538-4



Weitere Informationen unter  
[www.boorberg.de/alias/1366710](http://www.boorberg.de/alias/1366710)

Mit der 2. Auflage des Praktikerkommentars wird der wachsenden Bedeutung des internationalen Steuerrechts für die deutsche Exportnation im Rahmen des verflochtenen Welthandels Rechnung getragen. Die Erläuterungen berücksichtigen u.a. die neue Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die Besteuerung nach der »remittance base«, das ZollkodexAnpG sowie das AmtshilfeRLUmsG 2013.

Die Kommentierung mit einer breiten Palette von Autoren aus Steuerberatung und Finanzverwaltung stellt die Probleme des AStG praxisgerecht dar. Das Werk ist Beratern und Mitarbeitern von Steuerabteilungen, vor allem von mittelständischen Unternehmen, eine nützliche Arbeitshilfe. Anhand von praxisbezogenen Fallgestaltungen finden sie sich damit im immer breiter gefächerten Bereich des Außensteuerrechts besser zurecht.

 **BOORBERG**

# Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung der Erträge aus „schwarzen“ Investmentfonds

Rechtsanwalt/Dipl.-Finanzwirt *Rainer Biesgen*, Wessing und Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf<sup>1</sup>

## 1. Einleitung

Im Rahmen der Erstellung von Selbstanzeigen zu nachgemeldeten Einkünften aus Kapitalvermögen ist zumeist auch die – richtige – Ermittlung der Einnahmen aus sogenannten Schwarzen Investmentfonds erforderlich. Zwei neuere – im Ergebnis gegenläufige – Entscheidungen des EuGH zur europarechtlichen Konformität der pauschalen Besteuerung solcher Schwarzer Fonds nach dem grundsätzlich bis zum Jahr 2003 geltenden § 18 Abs. 3 AuslInvestmG<sup>2</sup> sowie grundsätzlich ab 2004 nach § 6 InvStG<sup>3</sup> geben Anlaß zu einem aktuellen Überblick über die Versteuerung der Erträge von Investmentanteilen, insbesondere sogenannter Schwarzer Fonds.

Hierunter versteht man nach der Rechtslage bis 2003 ausländische Fondsanteile, welche den in deutscher Sprache zu erbringenden Nachweis der Erträge im Sinne des § 18 Abs. 1 AuslInvestmG nicht einwandfrei erbracht oder keinen Vertreter mit Sitz oder Wohnsitz in Deutschland benannt hatten. Für die Rechtslage ab 2004 versteht man hierunter inländische oder ausländische Fonds, welche die Erträge nicht entsprechend § 5 Abs. 1 InvStG bekanntgemacht und im Bundesanzeiger veröffentlicht haben. Nach dem Gesetzeswortlaut erfolgt dann die Besteuerung mit pauschalen Werten, welche häufig deutlich über den tatsächlichen Erträgen liegen. Da die Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG nur für ausländische Fonds galt und die Erfüllung der formellen Nachweis- und Veröffentlichungspflichten des § 5 Abs. 1 InvStG für ausländische Fonds eine Erschwernis darstellt, stellte sich die Frage, ob diese Regelungen nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, weil sie in Deutschland steuerpflichtige Bürger von einer Investition in Anteile ausländischer Fonds abhalten könnten.

## 2. Bedeutung im Rahmen von Selbstanzeigen

Die Besteuerung von Fondsanteilen ist insbesondere auch für die Wirksamkeit strafbefreiender Selbstanzeigen von Bedeutung. Hierbei kann auch noch eine jetzt abzugebende Selbstanzeige in den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG fallen. Eine Selbstanzeige ist nach der ab dem 01.01.2015 geltenden Fassung des § 371 AO<sup>4</sup> nur dann wirksam, wenn die unrichtigen oder unvollständigen Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgt.

Aufgrund der Anknüpfung an das Wort Kalenderjahr ergibt sich, daß eine aktuell in 2015 eingereichte Selbstanzeige mindestens alle Steuerstraftaten der Jahre 2005 bis 2014 umfassen muß.<sup>5</sup> Nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes oder der Gesetzesbegründung ergibt sich allerdings, woran der Begriff der „Steuerstraftat innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre anknüpft.“<sup>6</sup> Im Schrifttum wird hierzu einerseits vertreten, daß auf das Entstehen der Steuer abzustellen ist<sup>7</sup>, andere Auffassungen stellen auf den Zeitpunkt der Tatbegehung<sup>8</sup> oder auf denjenigen der Tatbeendigung<sup>9</sup> ab. Dieser Streit kann an dieser Stelle nicht näher erörtert werden.<sup>10</sup> Solange der Streit jedoch nicht höchstrichterlich entschieden ist, sollten in der Praxis vorsorglich alle Jahre nach der ungünstigsten Auffassung, also dem Abstellen auf die Tatbeendigung einbezogen werden. Dies ist bei Veranlagungssteuern, wie der Einkommensteuer, das Jahr der Bekanntgabe des ursprünglichen Steuerbescheides.<sup>11</sup> Somit wäre bei einer Selbstanzeige in 2015 das Jahr 2003 dann noch einzubeziehen, wenn die Bekanntgabe des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2003 in 2005 oder später erfolgte. Dies dürfte in der Praxis häufig der Fall sein, so daß auch noch die Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG zu betrachten ist. Bei bereits vor 2015 eingereichten Selbstanzeigen war dies nach der damaligen Fassung des § 371 AO – Nachmeldung aller unverjährten Steuerstraftaten derselben Steuerart – der Fall, wenn in einem Regelbeispielfall des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO gemäß § 376 Abs. 1 AO die zehnjährige Verjährungsfrist gilt.

1 *Rainer Biesgen* ist Partner der Sozietät Wessing und Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf

2 EuGH, Urt. v. 21.05.2015 – C – 560/13, DStR 2015 S. 1235.

3 EuGH, Urt. v. 09.10.2014 – C 326/12, DStRE 2014 S. 1318.

4 Änderung durch Gesetz v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014 S. 2415).

5 *Wulf*, wistra 2015 S. 166, 167; *Joecks*, DStR 2014 S. 2261, 2262.

6 So auch *FinMinNRW* v. 26.01.2015 S 0702- 8 f – VA 1, welcher allerdings inhaltlich keine Position bezieht.

7 *Wulf*, wistra 2015 S. 166, 168; *Schwartz*, PStR 2015 S. 37, 38.

8 *Beneke*, BB 2015 S. 407; *Geuenich*, NWB 2015 S. 29, 31; *Stahl*, KÖSDI 2015, 19169.

9 *MüKo StGB/Kohler* § 371 AO Rn. 61; *Habammer/Pflaum*, DStR 2014 S. 2267, 2268.

10 Zur Auffassung des Autors siehe *Wessing/Biesgen* in *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. § 371 AO Rn. 58.

11 BGH v. 07.02.1984 – 3 StR 413/83, wistra 1984 S. 142; *Schauf* in *Kohlmann* § 376 AO Rn. 71; *Joecks/Jäger/Randt* § 376 AO Rn. 28.

Die Praxis zeigt häufig, daß Ertragnisaufstellungen ausländischer Banken – jedenfalls für länger zurückliegende Jahre – die Einkünfte aus Fondsanteilen, insbesondere Schwarzen Fonds nicht vollständig erfassen. Sie müssen daher bei der Erstellung der Selbstanzeigen häufig selbst ermittelt werden. Hierbei ist die zutreffende, jedenfalls nicht zu niedrige, Ermittlung deshalb von besonderer Bedeutung, weil nach der Rechtsprechung des BGH<sup>12</sup> schon eine unbeabsichtigte Unterschreitung der tatsächlichen Einnahmen um mehr als 5 % zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führt. Hierbei ist nicht einmal auszuschließen, daß schon das Überschreiten dieser Bagatellgrenze in nur einem Jahr zur Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige führt.<sup>13</sup> Da in den Depots erfahrungsgemäß häufig größere Anteile von Fondsanteilen enthalten sind, kann eine unrichtige Ermittlung der Einkünfte hieraus schnell zu einem Überschreiten dieser Grenze und damit zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen.

### 3. Ermittlung der Einkünfte nach dem AuslInvestmG

Für Einkünfte aus ausländischen Fondanteilen bis 2003 finden noch die §§ 16 bis 20 AuslInvestmG Anwendung. Bei abweichendem Geschäftsjahr des Fonds können diese Regelungen auch noch in 2004 zur Anwendung kommen. Entsprechend der damaligen Übergangsregelung des § 18 Abs. 3 InvStG war das AuslInvestmG letztmalig auf das Geschäftsjahr des ausländischen Investmentvermögens anzuwenden, das vor dem 01.01.2004 beginnt, sowie auf Erträge, die dem Investmentvermögen in diesem Geschäftsjahr zufließen.<sup>14</sup> Somit waren bei abweichendem Geschäftsjahr auch die in 2004 zufließenden Erträge des Geschäftsjahres 2003/2004 noch nach dem AuslInvestmG zu besteuern. Dagegen war allerdings ein Zwischengewinn auch in solchen Fällen für Veräußerungen in 2004 nicht mehr anzusetzen<sup>15</sup>, da die in 2004 geltende erste Fassung des InvStG<sup>16</sup> eine Besteuerung von Zwischengewinnen nicht vorsah. Diese wurde aber bereits ab 2005 wieder eingeführt.<sup>17</sup>

Die Einkünfte aus inländischen Investmentanteilen waren dagegen abweichend nach den §§ 37 n bis 50 d KAGG zu versteuern.

Für die Besteuerung der Einkünfte aus ausländischen Fondsanteilen sah das AuslInvestG ein dreifach unterteiltes Verfahren vor. Erträge registrierter Fonds wurden nach § 17 AuslInvestG versteuert. Diese Norm kam nur zur Anwendung, wenn die ausländische Investmentgesellschaft ihre Absicht, ausländische Investmentanteile in Deutschland zu vertreiben, der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht angezeigt (§ 17 Abs. 3 Nr. 1 a) AuslInvestmG) und den Inhabern der ausländischen Investmentanteile bei jeder Ausschüttung, bei ausschüttungsgleichen Erträgen innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres die Erträge bekanntgemacht und den Zwischengewinn börsen-

täglich ermittelt und mit dem Rücknahmepreis veröffentlicht hatte (§ 17 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AuslInvestmG). Wurden diese strengen formellen Anforderungen erfüllt, so konnten die exakt ermittelten Erträge der Ausschüttungen, der vereinnahmten nicht zur Kostendeckung oder Ausschüttung verwendeten Erträge (ausschüttungsgleiche Erträge) sowie bei Veräußerung von Investmentanteilen des Zwischengewinnes angesetzt werden. Zwischengewinn war das Entgelt für die dem bisherigen Inhaber der Anteile noch nicht ausgeschütteten oder ihm als ausschüttungsgleiche Erträge zugeflossenen Einnahmen (§ 17 Abs. 2 a S. 2 AuslInvestmG). Hierbei waren bestimmte ausgeschüttete Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Grundstücken steuerfrei (§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und 2 AuslInvestmG). Das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG kam nicht zur Anwendung (§ 17 Abs. 1 S. 1 2. Hs.; Abs. 2 b) AuslInvestmG).

Wurden – was häufig der Fall war – diese strengen Anforderungen von den ausländischen Fondsgesellschaften nicht erfüllt, so kam grundsätzlich § 18 Abs. 1 AuslInvestG zur Anwendung.

Danach unterlagen ebenfalls die Ausschüttungen aus den ausländischen Investmentfonds, die ausschüttungsgleichen Erträge und die Zwischengewinne der Besteuerung. Im Unterschied zu den registrierten Fonds waren hier auch die dort nach § 17 Abs. 2 AuslInvestmG steuerfreien Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Grundstücken zu versteuern.

Voraussetzung für die Anwendung der Besteuerung nach § 18 Abs. 1 AuslInvestmG war jedoch, daß die vorgenannten Besteuerungsgrundlagen einwandfrei und in deutscher Sprache nachgewiesen wurde und die ausländische Investmentgesellschaft einen Vertreter mit Sitz oder Wohnsitz in Deutschland bestellt hatte (§ 18 Abs. 2 AuslInvestmG).

Waren auch diese Voraussetzungen nicht erfüllt, spricht man von Schwarzen Fonds. Hier griff dann nach der Gesetzesnorm des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG eine sehr hohe Pauschalbesteuerung. Hierbei wurden neben den Ausschüttungen zur Abgeltung der ausschüttungsgleichen Erträge 90% der Wertsteigerung des Fonds im jeweiligen Kalenderjahr angesetzt. Mindestens waren jedoch 10% des Wertes zum jeweiligen Jahresende anzusetzen. Im Falle der Veräußerung war ein pauschaler Zwischengewinn von 20% des Veräußerungsentgelts anzusetzen.

12 BGH v. 25.07.2011, wistra 2011 S. 428.

13 Jäger in Klein § 371 AO Rn. 28 a; Rolletschke/Roth StbG 2011 S. 200, 201; a.A. Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 371 AO Rn. 77; Schwartz, PStR 2011 S. 122; Spatscheck/Höll StbG 2011 S. 561, 563.

14 BMF-Schreiben v. 02.06.2005 (BStBl. I 2005 S. 728) Rn. 289.

15 BMF-Schreiben v. 02.06.2005 (BStBl. I 2005 S. 728) Rn. 289.

16 Investmentsteuergesetz v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003 S. 2676, 2724).

17 Art. 12 des Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 09.12.2004 (BGBl. I 2004 S. 3310).

Es liegt auf der Hand, daß diese pauschalen Erträge zu meist deutlich über den tatsächlich anzunehmenden Erträgen lagen. Da die für inländische Fondanteile geltenden Regeln der §§ 37 n bis 50 d KAGG eine vergleichbare Pauschalbesteuerung nicht enthielten, wurde von Inhabern solcher Schwarzer Fonds in Klageverfahren die Europarechtswidrigkeit dieser Pauschalbesteuerung gerügt. Im Jahre 2008 entschied dann der Bundesfinanzhof<sup>18</sup>, daß die pauschale Besteuerung schwarzer ausländischer Investmentfonds nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG gegen die in Art. 56 EG verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und daher als europarechtswidrig nicht anzuwenden ist. Der Bundesfinanzhof erkannte den Verstoß gegen europäisches Gemeinschaftsrecht sogar als so offensichtlich, daß es keiner Vorlage an den EuGH bedurfte.

Bei den hier zur Beurteilung stehenden Fondsanteilen handelte es sich um Fondsanteile aus einem anderen EU-Staat, nämlich Luxemburg, so daß über die Frage der Anwendbarkeit des Urteils auf Fondsanteile aus Drittstaaten noch nicht entschieden war. Im Jahre 2009 entschied dann jedoch der Bundesfinanzhof<sup>19</sup>, daß diese Rechtsprechung auch auf Fondsanteile aus Drittstaaten anwendbar ist. Da die Pauschalbesteuerung auf inländische Fonds schon nach dem Gesetzeswortlaut nicht anwendbar ist, schien damit endgültig geklärt, daß die pauschale Besteuerung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG keinen Anwendungsbereich mehr hat.

Die Finanzverwaltung wollte jedoch an der pauschalen Besteuerung der Fondsanteile aus Drittstaaten festhalten. Nach den BFH-Urteilen aus 2008 legte das BMF in einem Schreiben vom 06.07.2009<sup>20</sup> zunächst fest, daß das Urteil von der Finanzverwaltung nur in Bezug auf Investmentvermögen aus EU-Staaten und Staaten des EWR, die im Bereich der direkten Steuern und Mehrwertsteuer Auskünfte zur Durchführung der Besteuerung erteilen, anzuwenden sei. Da zwischenzeitlich eine solche Auskunftserteilung auch mit den EWR-Staaten Schweiz<sup>21</sup> und Liechtenstein<sup>22</sup> vereinbart wurde, mußte die Finanzverwaltung dieses nach dem vorgenannten Schreiben auch auf Fonds aus diesen beiden Staaten anwenden. Eine Unsicherheit bleibt insoweit, als der in den Abkommen mit diesen beiden Staaten vereinbarte Informationsaustausch sich erst auf Besteuerungszeiträume ab 2011 (Schweiz) bzw. 2010 (Liechtenstein) bezieht und damit gerade keine Informationen über dem AuslInvestmG unterliegende Fondanteile ausgetauscht werden. Der Verweis in dem Erlaß auf den Informationsaustausch könnte dagegen auch abstrakt im Sinne des Ziels einer Nichtdiskriminierung von EWR-Staaten gemeint sein, die einen OECD-Standard im Datenaustausch erreichen. Hier eine zweifelsfreie Auslegung zu finden, dürfte schon deshalb kaum möglich sein, weil sich diese Auslegungsfrage zum Zeitpunkt des BMF-Schreibens noch nicht stellte, da Liechtenstein und die Schweiz sich damals noch nicht zum Informationsaustausch verpflichtet hatten. Sie sollten mit der Einschränkung damals offensichtlich aus dem Anwendungsbereich herausgehalten werden.

Dieses BMF-Schreiben wurde auch nach dem BFH-Urteil v. 25.08.2009, das auch die pauschale Besteuerung von Fondsanteilen aus allen Drittstaaten für Europarechtswidrig erklärte, nicht aufgehoben. Zudem wurde das Urteil vom 25.08.2009 nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, so daß es für die Finanzverwaltung nicht anzuwenden ist. Gelegenheit, die Frage der Europarechtswidrigkeit der pauschalen Besteuerung von Fonds aus Drittstaaten erneut dem Bundesfinanzhof vorzulegen, fand die Finanzverwaltung dann, als sich das FG Baden-Württemberg in 2012<sup>23</sup> dem Urteil des 1. Senats des BFH vom 25.08.2009 anschloß und ebenfalls die Pauschalbesteuerung für Fondsanteile aus Drittstaaten für europarechtswidrig erklärte. Die Finanzverwaltung legte Nichtzulassungsbeschwerde ein und erreichte, daß der hier zuständige 8. Senat des BFH nicht nur die Revision zuließ, sondern einen Vorlagebeschluß an den EuGH faßte.<sup>24</sup> Hierbei legte der 8. Senat des BFH dem EuGH die Frage zur Entscheidung vor, ob die Kapitalverkehrsfreiheit des früheren Art. 73 b EGV (heute Art. 63 AEUV) bei Beteiligungen an Drittstaatenfonds deshalb der Pauschalbesteuerung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG nicht entgegensteht, weil die Regelung unter die Bestandsschutzregelung des Art. 73 c Abs. 1 EGV (heute Art. 64 Abs. 1 AEUV) fällt. Nach dieser Norm berührt die Kapitalverkehrsfreiheit nicht Beschränkungen für Drittländer, die bereits am 31.12.1993 bestanden und sich u.a. auf Direktinvestitionen oder die Erbringung von Finanzdienstleistungen bezogen. Die Anwendbarkeit dieser Bestandsschutzregel kam deshalb in Betracht, weil die Pauschalbesteuerung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG bereits in der ursprünglichen Gesetzesfassung vom 28.07.1969<sup>25</sup> enthalten war. Es kam mithin auf die Frage an, ob es sich bei einer Fondsbeteiligung um eine Direktinvestition handelt oder der Besteuerungstatbestand des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG in Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen steht. Der 1. Senat des BFH hatte beide Fragen in seinem Urteil vom 25.08.2009 noch – ohne daß er eine Vorlage an den EuGH für erforderlich hielt – verneint.<sup>26</sup> Der 8. Senat hat zwar in seinem Vorlagebeschluß vom 06.08.2013 erkennen lassen,

18 BFH, Urt. v. 18.11.2008 – VIII R 24/07, BStBl. II 2009 S. 518; BFH, Urt. v. 18.11.2008 – VIII R 2/06, BFH/NV 2009 S. 731.

19 BFH v. 25.08.2009 I R 88/07, IR 89/07, BFH/NV 2009 S. 2047

20 BMF IV C 1-S 1980 – a/07/0001, BStBl. I 2009 S. 770

21 Art. 27 Abs. 1 DBA Schweiz in der Fassung des Änderungsprotokolls v. 27.10.2010 (BGBl. II 2011 S. 1092)

22 Art. 1 des Liechtenstein-Abkommens über Zusammenarbeit und Informationsaustausch v. 02.09.2009 (BGBl. II 2010 S. 951), Art. 26 1 DBA Liechtenstein v. 17.11.2011 (BGBl. II 2012 S. 1463).

23 Urteil vom 27.02.2012 – 9 K 4048/09 (BeckRS 2013, 94081), siehe auch vorangegangenen Gerichtsbescheid in derselben Sache vom 12.01.2011 (Beck RS 2013, 94086).

24 BFH, Vorlagebeschluß v. 06.08.2013 – VIII R 39/12 -, DStRE 2014 S. 38.

25 BGBl. 1969 I S. 986.

26 BFH v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07 – unter C III. 1. a) aa) und bb).

daß er ebenfalls zu dieser Auffassung neigt<sup>27</sup>, hielt jedoch die Klärung durch den EuGH für erforderlich.

#### 4. Das EuGH-Urteil C – 560/13 und die Folgen für Selbstanzeigen

Diese Klärung ist nunmehr durch das EuGH-Urteil C 560/13 vom 21.05.2015<sup>28</sup> erfolgt. Der EuGH erkennt in diesem Urteil zwar, daß eine pauschale Besteuerung wie in Art. 18 Abs. 3 AuslInvestmG verbunden mit der Unmöglichkeit für den Anleger, aufgrund der tatsächlich erzielten Erträge besteuert zu werden, die jetzt in Art. 63 AEUV normierte Kapitalverkehrsfreiheit berührt.<sup>29</sup> Eine solche pauschale Besteuerung ist daher eine Maßnahme, die den Kapitalverkehr in S. der Art. 63 und 64 AEUV betrifft.<sup>30</sup> Jedoch ist auch eine Maßnahme, die den Anleger eines Investmentfonds betrifft, eine Maßnahme, die mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne des Art. 64 Abs. 1 AEUV in Zusammenhang steht.<sup>31</sup>

Im Ergebnis bedeutet dies, daß für Fondsanteile aus Drittländern die Bestandschutzregel des Art. 64 Abs. 1 EuGH Anwendung findet, so daß die Norm des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG für Fondsanteile aus Drittländern anwendbar bleibt. Mithin hat sich die Auffassung der Finanzverwaltung insoweit durchgesetzt. Es ist zu erwarten, daß der BFH in dem noch anhängigen Verfahren VIII R 39/12 entsprechend der Vorgabe des EuGH der Auffassung der Finanzverwaltung entspricht.<sup>32</sup>

Welche Folgen hat das Urteil nun für die pauschale Besteuerung von Schwarzen Fonds im Anwendungsbereich des AuslInvestmG? Da sich das Urteil ausschließlich auf die nur gegenüber Drittstaaten geltende Bestandschutzregelung des Art. 64 Abs. 1 AEUV bezieht, betrifft es Anleger von Fondsanteilen aus EU-Staaten nicht. Hier bleibt es bei der auch insoweit von der Finanzverwaltung anerkannten Nichtanwendbarkeit der Pauschalbesteuerung nach Art. 18 Abs. 3 AuslInvestmG. Auch das EWR-Abkommen gewährleistet in Art. 40 die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber EWR-Staaten. Da die mit dem AEUV identischen Grundfreiheiten des EWR-Abkommens ebenso auszulegen sind wie diejenigen des AEUV, so bleibt es auch für Fondsanteile aus EWR-Staaten, wie der Schweiz und Liechtenstein bei der Nichtanwendung des Art. 18 Abs. 3 AuslInvestmG.<sup>33</sup>

Es stellt sich allerdings die Frage, in welcher Höhe dann – insbesondere im Rahmen einer Selbstanzeige – die Einnahmen aus einem solchen Schwarzen Fonds anzusetzen sind. Hierzu hat der BFH entschieden<sup>34</sup>, „daß die Einkünfte aus den ausländischen Schwarzen Fonds entsprechend den für inländische Fonds geltenden Regelungen des KAGG und des § 20 EStG zu ermitteln sind, wobei ggf. auch eine Schätzung nach Maßgabe des § 162 AO in Betracht kommt.“ Nach der Rechtsprechung ist somit – soweit Unterlagen über die konkrete Höhe der Einkünfte nicht vorliegen – eine Schätzung der Einnahmen aus den Anteilen an den

schwarzen Fonds zulässig, welche sich entsprechend den Grundsätzen des § 162 AO danach orientieren müssen, welche Besteuerungsgrundlagen die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.<sup>35</sup>

Die Rechtsprechung hat in zwei ADV-Beschlüssen<sup>36</sup> eine Schätzung in Höhe von 5% des Wertes vorgenommen. Dagegen will die Finanzverwaltung<sup>37</sup> in Anlehnung an die Verzinsungsregel des § 238 Abs. 1 S. 1 AO und der ab 2004 geltenden Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG bzw. für den Zwischengewinn nach § 5 Abs. 3 S. 2 InvStG die Einkünfte mit 6% des Wertes schätzen. Eine analoge Anwendung der Normen des InvStG auf Besteuerungszeiträume vor 2004 ist jedoch nicht zulässig. Auch ist fraglich, ob dieser Wert einer am wahrscheinlichsten Ergebnis orientierten Schätzung im Sinne des § 162 AO entspricht.<sup>38</sup> Die Orientierung an den Werten des § 6 InvStG ist erst Recht fragwürdig, nachdem der EuGH in der Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG ebenfalls einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erkannt hat, weil zu einer Überbewertung der tatsächlichen Einkünfte führen kann<sup>39</sup> (siehe hierzu näher unter 5.). Daher besteht für die Anfechtung entsprechender Steuerfestsetzungen durchaus eine Erfolgsaussicht. Bei der Erstellung einer Selbstanzeige sollte man sich jedoch aus Vorsichtsgründen zunächst an der Auffassung der Finanzbehörde orientieren und die Schätzung mit 6% des Wertes vornehmen.

Für Schwarze Fondsanteile aus Drittstaaten hat das Argument der Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung nach Art. 18 Abs. 3 AuslInvestmG nach der Entscheidung des EuGH keine Erfolgschance mehr. Fraglich ist jedoch, ob nicht die ungleiche Besteuerung von inländischen und ausländischen Fondsanteilen vor 2004 gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG verstieß.<sup>40</sup> Immerhin hat

27 BFH, Vorlagebeschuß vom 06.08.2013 – VIII R 39/12 Tz. 86 und 88.

28 EuGH v. 21.05.2015 – C 560/13, DStR 2015 S. 1235.

29 EuGH C – 560/13, Tz. 47.

30 EuGH C – 560/13; Tz. 26.

31 EuGH C – 560/13; Tz. 40.

32 Siehe zum Urteil auch *Patzner/Nagler*, IStR 2015 S. 511; *Benecke*, Urteilsanmerkung in IStR 2015, S. 518; *Meinhardt*, Urteilsanmerkung in BB 2015 S. 1829.

33 *Patzner/Nagler*, IStR 2015 S. 511, 514.

34 BFH, Urt. v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07 (DStR 2009 S. 2295) unter C III. 2.

35 BFH, BStBl. II 1986 S. 226, 228; *Tipke/Kruse-Seer* § 162 AO Rn. 52.

36 BFH, Beschuß v. 14.09.2005 – VIII B 40/05, BFH/NV 2006 S. 508; FG Hamburg, Beschuß v. 12.10.2011 – 3 V 117/11, DStRE 2012 S. 1402.

37 BMF-Schreiben v. 06.07.2009, BStBl. I 2009 S. 770.

38 So auch FG Hamburg, Beschuß v. 12.10.2011 – 3 V 117/11, DStRE 2012 S. 1402.

39 EuGH v. 09.10.2014 – C 326/12 (DStR 2014 S. 1318) Tz. 28.

40 *Patzner/Nagler*, IStR 2015 S. 511, 514 f.

der BFH in einem Aussetzungsverfahren<sup>41</sup> ernstliche Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Pauschalbesteuerung mit dem Gleichheitssatz erkannt. Verschiedene Finanzgerichte<sup>42</sup> haben einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz allerdings nicht angenommen. Gegen das Urteil des FG München ist noch eine Revision beim BFH anhängig,<sup>43</sup> so daß sich dieser – nachdem die Europarechtswidrigkeit zu verneinen ist – mit der Verfassungskonformität beschäftigen muß.

Für die Praxis ist natürlich zu empfehlen, sich bei der Erstellung einer Selbstanzeige für Fondsanteile aus Drittstaaten ab sofort wieder an der Pauschalbesteuerung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG zu orientieren. Entsprechende Steuerbescheide sollten jedoch im Hinblick auf das anhängige BFH-Verfahren wegen eines möglichen Verstoßes gegen Art. 3 GG durch einen Einspruch offengehalten werden.

Probleme können bei bereits eingereichten Selbstanzeigen entstehen, wenn sich diese bezüglich der Besteuerung von Schwarzen Fonds aus Drittstaaten an der bisherigen Rechtsprechung des BFH<sup>44</sup> orientiert und die Erträge etwa mit einem Betrag von 6% des Wertes geschätzt hat, wie dies die Finanzverwaltung für Schwarze Fonds aus EU-Staaten fordert. Die Finanzverwaltung wird hier abweichend von der Selbstanzeige die höheren Pauschalwerte des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG ansetzen und könnte – bei Überschreiten der Bagatellgrenze von 5% durch die Differenz – annehmen, daß die Selbstanzeige damit insgesamt unwirksam ist. Dies wäre meines Erachtens jedenfalls dann nicht zutreffend, wenn sich aus der Selbstanzeige einschließlich der beigefügten Belege ergibt, daß es sich um einen Fonds aus einem Drittstaat handelt und die notwendigen Werte auch für die Anwendung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG sich aus der Selbstanzeige ergeben. Zu berichtigen bzw. zu vervollständigen sind nämlich im Rahmen einer Selbstanzeige nur die steuererheblichen Tatsachen. Eine abweichende rechtliche Würdigung des vollständig und richtig offenbarten Sachverhaltes im Rahmen der Selbstanzeige ist dagegen unschädlich.<sup>45</sup> Bei der Anwendung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG handelt es sich jedoch um eine rechtliche Würdigung.

Problematisch wird es in solchen Fällen allerdings dann, wenn ohne Darlegung des konkreten Sachverhaltes nur die Höhe der Einnahmen mitgeteilt wurde und diese jetzt bei Anwendung der Pauschalbesteuerung um mehr als die Bagatellgrenze zu niedrig sind. Die Selbstanzeige ist dann in der Tat objektiv unvollständig. Da sie sich an der bisherigen Rechtsprechung des BFH orientiert, dürfte der stärkste Fall der undolosen Teilselbstanzeige vorliegen. Ob eine solche noch zur Straffreiheit führen kann, ist in der Literatur streitig.<sup>46</sup> Der 1. Strafsenat des BGH dürfte dies jedoch verneinen, da er nur für den Fall einer undolosen Abweichung von nicht mehr als 5% eine wirksame Selbstanzeige angenommen hat.<sup>47</sup> Hieraus folgt aber im Umkehrschluß, daß eine darüber hinausgehende undolose Abweichung vom Senat als schädlich angesehen wird. Jedenfalls muß aber in solchen Fällen, in denen sich die Selbstanzeige an der

Rechtsprechung des BFH orientiert hat, eine Einstellung nach den §§ 153, 153 a StPO sehr naheliegen.<sup>48</sup>

## 5. Ermittlung der Einkünfte nach dem InvStG

Bei der grundsätzlich ab 2004 anzuwendenden Besteuerung von Investmentanteilen nach dem InvStG unterscheidet das Gesetz ebenfalls zwischen transparenten und Schwarzen Fonds, ohne diese Begriffe zu verwenden.

Bei transparenten Fonds, welche den Anlegern bei jeder Ausschüttung die ausgeschütteten Erträge sowie die ausschüttungsgleichen Erträge spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres in deutscher Sprache bekannt machen (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 InvStG) und im Bundesanzeiger veröffentlichen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 InvStG) richtet sich die Besteuerung nach den §§ 2 und 4 InvStG. Danach sind die konkret ermittelten ausgeschütteten sowie ausschüttungsgleichen Erträge sowie der Zwischengewinn bei der Veräußerung von Investmentanteilen zu besteuern. Das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG ist grundsätzlich nicht anzuwenden. Der Zwischengewinn ist nach § 5 Abs. 3 InvStG bewertungstäglich zu ermitteln und mit dem Rücknahmepreis zu veröffentlichen. Erfolgt dies nicht, so sind nach § 5 Abs. 3 Satz 2 InvStG pauschal 6 Prozent des Veräußerungsentgelts als Zwischengewinn anzusetzen.

Erfüllt ein Schwarzer Fonds dagegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 InvStG der Bekanntmachung und Veröffentlichung im Bundesanzeiger nicht, so sind nach § 6 InvStG beim Anleger die Ausschüttungen auf Investmentanteile, der – ggf. nach § 5 Abs. 3 Satz 2 InvStG pauschal anzusetzende – Zwischengewinn sowie 70% der Wertsteigerung im Kalenderjahr anzusetzen. Mindestens sind 6% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen.

Zwar ist der pauschale Ansatz nach § 6 InvStG moderater als derjenige nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG. Gerade in der jetzigen langanhaltenden Niedrigzinsphase dürfte

41 BFH, Beschluß v. 14.09.2005 – VIII B 40/05, BFH/NV 2006 S. 508.

42 FG München, Urteil v. 16.12.2008 – 10 K 4614/05, DStRE 2010 S. 286; FG Düsseldorf, Urf. v. 22.12.2005 12 K 5252/02 E, EFG 2006 S. 866, aufgehoben durch BFH VIII R 2/06 wegen Europarechtswidrigkeit, FG Köln, Urteil v. 22.08.2001 14 K 35/99, EFG 2002 S. 144.

43 Az. VIII R 2/09, ausgesetzt durch Beschluß v. 27.08.2014 bis zur jetzt ergangenen Entscheidung des EuGH in dem Verfahren C-560/13.

44 BFH, Urteil v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07, DStR 2009 S. 2295.

45 LG Stuttgart v. 21.08.1989 – 10 KLS 137/88, wistra 1990 S. 72, 73; *Schaufl* in Kohlmann § 371 AO Rn. 160; *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt* § 371 AO Rn. 58.

46 Dafür *Schaufl* in Kohlmann § 371 AO Rn. 235, *Heuel/Beyer*, StBW 2011 S. 315, 316; *Hunsmann*, NJW 2011 S. 1482; dagegen *Jäger* in Klein § 371 AO Rn. 24; *Kohler* in MüKo § 371 AO Rn. 80; *Rolletschke/Roth*, Stbg. 2011 S. 200, 201.

47 BGH v. 25.07.2011, wistra 2011 S. 428.

48 Siehe auch *Jäger* in Klein § 371 AO Rn 29.

der Ansatz eines Ertrages von 6% jedoch häufig ebenfalls deutlich über den tatsächlichen Erträgen liegen. Auch wenn das InvStG nicht zwischen inländischen und ausländischen Fonds unterscheidet, ist nicht zu bestreiten, daß die formellen Anforderungen der Bekanntmachung und Veröffentlichung der Erträge nach deutschem Steuerrecht in deutscher Sprache und im deutschen Bundesanzeiger für ausländische Fondsgesellschaften deutlich schwerer zu erfüllen sind als für inländische Fondsgesellschaften. Es waren daher im Schrifttum verbreitet Zweifel daran geäußert worden<sup>49</sup>, daß die pauschale Norm des § 6 InvStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Diese Zweifel teilte dann schließlich im Jahre 2012 das Finanzgericht Düsseldorf und legte die Frage der Vereinbarkeit der pauschalen Besteuerung gemäß § 6 InvStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit des Gemeinschaftsrechts dem EuGH vor.<sup>50</sup>

Der EuGH hat dann mit dem Urteil C – 326/12 am 09.10.2014 entschieden,<sup>51</sup> daß die Regelung des § 6 InvStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV verstößt und daher gemeinschaftswidrig ist, weil die Regelung dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe der Einkünfte nachweisen läßt.

Auch hier stellt sich die Frage der Anwendbarkeit des Urteils auf Fondsanteile aus Drittstaaten. Der EuGH hatte sich mit dieser Frage aufgrund des konkreten Vorlagebeschlusses nicht zu befassen. Die Finanzverwaltung will das Urteil wiederum nur auf Erträge aus EU/EWR-Investmentfonds anwenden.<sup>52</sup> Hier wird ein neuer, letztlich ggf. wieder vom EuGH zu entscheidender Streit eröffnet, ob die Bestandschutzregelung des Art. 64 Abs. 1 AEUV sich auch auf die Norm des § 6 InvStG bezieht. Hiergegen spricht zunächst, daß diese Norm nach dem 31.12.1993 in Kraft trat. Es stellt sich daher die Frage, ob sich in dieser Norm die Beschränkung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG in milderer Form bestandswahrend und ohne Änderung der grundsätzlichen

Regelung fortsetzt<sup>53</sup> oder diese auf einem anderen Grundgedanken beruht.<sup>54</sup> Da der BFH in zwei anhängigen Revisionsverfahren<sup>55</sup> die Anwendbarkeit des § 6 InvStG auf intransparente Drittstaatenfonds zu beurteilen hat, wird er sich hier auch mit dieser Frage zu befassen haben. Entsprechende Steuerfestsetzungen sollten daher auch hier mit einem Einspruch offengehalten werden. Bei der Fertigung einer Selbstanzeige sollte jedoch vorsorglich bei Schwarzen Fondsanteilen aus Drittstaaten entsprechend der Auffassung des BMF weiterhin der Pauschalbetrag nach § 6 InvStG angewandt werden.

Bei Fondsanteilen aus EU/EWR-Staaten will die Finanzverwaltung nur den Nachweis der konkreten Besteuerungsgrundlagen anerkennen und lehnt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ab.<sup>56</sup> Da ein Nachweis bei Schwarzen Fonds jedoch häufig gerade nicht möglich ist, muß es hier bei einer Selbstanzeige dann vorsorglich ebenfalls bei den pauschalen Ansätzen verbleiben. Auch hier dürfte jedoch ein späterer Einspruch zu empfehlen sein.

49 Büttner/Mücke in Berger/Steck/Lübbehauen § 6 InvStG Rn. 5; Gnutzmann/Welzel in Haase § 6 InvStG Rn. 16; Carle in Korn § 6 InvStG Rn. 8; Bordewin/Brandt § 6 InvStG Rn. 2.

50 FG Düsseldorf, Beschluß v. 03.05.2012 – 16 K 3383/10 F, IStR 2012 S. 663.

51 EuGH, Ur. v. 09.10.2012 – C 326/12, DStRE 2014 S. 1318.

52 BMF-Schreiben v. 28.07.2015 – IV C 1 – S 1980-1/11/10014: 005, DStR 2015 S. 1926.

53 Meinhardt, BB 2015 S. 1828, 1829.

54 Patzner/Nagel, IStR 2015 S. 511, 512, 513.

55 BFH VIII R 36/12 und BFH VIII R 27/12.

56 BMF-Schreiben v. 28.07.2015 – IV C 1 – S 1980 – 1/11/10014:005.



## Das Wesentliche für die Praxis.

### Marktorientierte Immobilienbewertung Grundriss für die Praxis

von Dipl.-Volkswirt Hauke Petersen, Dipl.-Ingenieur Jürgen Schnoor  
und Wolfgang Seitz B.A.

2015, 9., überarbeitete Auflage, 160 Seiten, € 19,90

ISBN 978-3-415-05292-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1260187](http://www.boorberg.de/alias/1260187)

**BOORBERG**

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

SZ1215



## Ratgeber für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Steuerratgeber

Vermietung

Selbstnutzung

Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und  
Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet  
von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und  
Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/alias/1138330](http://www.boorberg.de/alias/1138330)

Das Buch bietet einen praxisorientierten Überblick zu den Lebenszyklen von Immobilien und – daraus abgeleitet – typischen Handlungsansätzen in den Phasen des Erwerbs, der Bewirtschaftung und der Veräußerung. Die 7. Auflage dieses Standardratgebers berücksichtigt die zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen im Steuerrecht rund um Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt.

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u. a.:

- Steuerabzug für haushaltsnahe Beschäftigungsfälle oder Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum und bei Mietwohnungen in Verbindung mit dem maßgeblichen BMF-Schreiben vom 10. Januar 2014 (mit Aufzählung der begünstigten Arbeiten im Privathaushalt von A bis Z sowie einem Muster für eine steuerliche Bescheinigung)
- Veränderungen bei der Umsatzsteueroption bei Gewerbeobjekten
- Wegfall der Eigenheimzulage

Durch knappe Texte und grafische Darstellungen gibt der Leitfaden dem Leser präzise Antworten auf alle einkommensteuerrechtlichen Fragen in der Immobilienpraxis. Zahlreiche Fälle und Rechenbeispiele erleichtern die Umsetzung.

 **BOORBERG**

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



3 Monate kostenlos testen:

[www.estg-context.de](http://www.estg-context.de)



LADEMANN

## **EStG *context***

in Zusammenarbeit mit 

Das finden Sie NUR hier:

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

**DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT**

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

## Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen – zugleich eine Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 12.11.2014

Rechtsanwalt/Steuerberater, Dr. Mathias Link, LL.M.; Rechtsanwalt Dr. Alexander Kredig, Hengeler Mueller, Frankfurt<sup>1</sup>

### A. Einleitung

Am 12.11.2014 hat das BMF ein überarbeitetes Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohnes nach den Doppelbesteuerungsabkommen erlassen (BMF-Schreiben vom 12.11.2014 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl I 2014, 1467). Wie schon das Vorgängerschreiben enthält das aktuelle Schreiben Passagen zur abkommensrechtlichen Zuordnung von Optionsrechten auf den Erwerb von Aktien (Stock Options). Jedoch geht das BMF in der Neufassung einen entscheidenden Schritt weiter: Es nutzt die Gelegenheit, sich grundlegend zur steuerlichen Behandlung von diversen Mitarbeiterbeteiligungsformen zu äußern, und zwar losgelöst vom grenzüberschreitenden Kontext. Insoweit ist das BMF-Schreiben ein unerwarteter wertvoller Ratgeber für jeden Berater, der im Bereich von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen unterwegs ist. Der vorliegende Beitrag faßt zunächst (unter B) die wesentlichen Aussagen des BMF-Schreibens zu den unterschiedlichen Mitarbeiterbeteiligungsformen zusammen und geht dann (unter C) auf die Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmer-sachverhalten ein.

### B. Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen

#### I. Optionsrechte auf den Erwerb von Aktien („Stock Options“)

Das BMF versteht den Begriff der Stock Options weit. Danach liegen Aktienoptionen im Rahmen eines Dienstverhältnisses vor, wenn ein Arbeitgeber oder eine Konzernobergesellschaft (Optionsgeber) seinen Beschäftigten das Recht einräumt, sich zu einem bestimmten Übernahmepreis an seinem Unternehmen zu beteiligen. Dieses Recht kann zu einem späteren Zeitpunkt durch den Arbeitnehmer ausgeübt und die Beteiligungen damit verbilligt bezogen werden. Mitunter wird dem Arbeitnehmer auch das Recht eingeräumt, das Optionsrecht unmittelbar zu veräußern, ohne vorher die Beteiligung am Unternehmen erworben zu haben.<sup>2</sup>

Das BMF faßt die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Besteuerung von Stock Options zutreffend wie folgt zusammen: Es nennt den Grundsatz nach § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach Lohneinnahmen, die nicht als laufender Arbeitslohn bezahlt werden (sonstige Bezüge), als zugeflossen gelten, wenn ein Arbeitnehmer wirtschaftlich über sie ver-

fügen kann. Dies sei regelmäßig erst der Fall, wenn die verbilligt überlassenen Aktien (und nur diese) in das Eigentum des Arbeitnehmers übergegangen sind, das heißt bei Einbuchung der Aktien in das Depot des Arbeitnehmers. Dies bedeute im Umkehrschluß, daß die bloße Einräumung einer Stock Option noch nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt; vielmehr sei – und zwar sowohl bei handelbaren als auch bei nicht handelbaren Aktienoptionen – grundsätzlich erst die tatsächliche Ausübung (*exercise*) der Aktienoptionen der Zeitpunkt, bei dem der Zufluß eines geldwerten Vorteils in Betracht kommen könne.<sup>3</sup> Stimme der Zeitpunkt der Optionsausübung mit dem Zeitpunkt der Gutschrift der Aktien im Depot des Arbeitnehmers nicht überein, fließe der geldwerte Vorteil erst an dem Tag zu, an dem die Aktien in das Depot des Arbeitnehmers eingebucht werden.<sup>4</sup>

Zusätzliche Voraussetzung für die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn bei Aktienoptionen sei, daß die Aktien verbilligt oder unentgeltlich überlassen worden sind (denn nur dann liegt ein geldwerter Vorteil vor). Anders formuliert: Es kommt darauf an, was der Arbeitnehmer an Aufwendungen für den Erwerb der Aktien zu tragen hat. Ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil liegt nur vor, wenn eine positive Differenz zwischen dem Kurswert der Aktien im Zuflußzeitpunkt (§ 11 Abs. 1 Bewertungsgesetz) und dem vom Arbeitnehmer geleisteten Übernahmepreis bzw. seinen Erwerbsaufwendungen gegeben ist.<sup>5</sup>

Der Zufluß eines geldwerten Vorteils könne auch dann gegeben sein, wenn die Aktienoptionen in der sogenannten *Exercise-and-Sell-Variante* eingeräumt werden, bei der der Verkauf der Aktien sofort mit Ausübung des Aktienoptionsrechts erfolgt. Technisch erfolgt bei Optionsausübung eine Einbuchung in das Depot des Arbeitnehmers. Der Zufluß eines geldwerten Vorteils gelte hier bereits grundsätzlich als im Zeitpunkt der Ausübung des Aktienoptionsrechts be-

1 Mathias Link ist Counsel, Alexander Kredig ist Associate bei Hengeler Mueller, Frankfurt.

2 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 193.

3 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 195 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 24.01.2001, BStBl. II 2001, 509, 512 und BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382.

4 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 195 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382.

5 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 198 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 24.01.2001, BStBl. II 2001, 509, 512 und BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382.

wirkt, d.h. konkret am Tag des Zugangs der Ausübungserklärung beim Optionsgeber.<sup>6</sup> Auch in diesem Fall kommt es jedoch darauf an, daß tatsächlich dem Arbeitnehmer eine positive Wertdifferenz zugeflossen ist.

Ferner sei ein Zufluß von Arbeitslohn möglich, wenn das Optionsrecht vor Ausübung anderweitig verwertet wird, denn der für den Zufluß von Arbeitslohn maßgebliche geldwerte Vorteil (der in dem auf die Aktien gewährten Preisnachlaß besteht) werde insoweit bereits durch Veräußerung oder Verwertung durch den Arbeitnehmer realisiert.<sup>7</sup> Eine entsprechende Verwertung liege insbesondere vor, wenn der Arbeitnehmer die Aktienoption auf einen Dritten überträgt.<sup>8</sup>

Die Ausführungen des BMF zur Frage des Zuflusses geldwerter Vorteile einer Mitarbeiterbeteiligung überzeugen. Das schlichte Innehaben von Ansprüchen und die bloße Zusage, in Zukunft eine Leistung zu erbringen, führen beim Anspruchsinhaber noch nicht zum Zufluß. Erst mit Erfüllung eines solchen Anspruchs kann der Berechtigte über einen ihm zugesagten geldwerten Vorteil wirtschaftlich verfügen.<sup>9</sup> Dementsprechend begründet die bloße Gewährung eines Optionsrechts noch keinen Zufluß, weil erst zum Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien im Depot des Arbeitnehmers überhaupt feststeht, ob ein geldwerter Vorteil realisiert worden ist und der Arbeitnehmer grundsätzlich erst zu diesem Zeitpunkt über diesen Vorteil verfügen kann. Mit Urteil vom 20.11.2008 hat der BFH diesen Grundsatz ausdrücklich ebenfalls für handelbare Aktienoptionen festgestellt, weil auch in dieser Fallgruppe der Arbeitnehmer mit Einräumung der Option lediglich eine Chance auf zukünftige Gewinne erhält.<sup>10</sup> Dieser zutreffenden Rechtsprechung hat sich das BMF konsequent angeschlossen und die noch im Vorgängerschreiben vertretene Differenzierung hinsichtlich des Zuflusses zwischen handelbaren und nicht handelbaren Optionen<sup>11</sup> aufgegeben.<sup>12</sup>

## II. Virtuelle Aktienoptionen (Stock Appreciation Rights, Phantom Stock Awards)

Bei virtuellen Aktienoptionen (*Stock Appreciation Rights, Phantom Stock Awards*) besteht im Unterschied zu realen Aktienoptionsplänen bei Ausübung kein Recht auf Lieferung der Aktien, sondern (lediglich) ein Recht auf Zahlung eines Geldbetrags, der sich aus der Kursentwicklung der entsprechenden Referenzgrößen ergibt. Es wird somit auf die tatsächliche Ausgabe von Aktien verzichtet und die finanziellen Auswirkungen werden lediglich entsprechend nachgebildet. Damit werden Neuemissionen sowie die damit verbundene Verwässerung des Aktienkurses und des Stimmrechts vermieden. Nach Auffassung des BMF stellen die Vergütungen aus den virtuellen Aktienoptionen ein Entgelt für die in der Vergangenheit geleistete Arbeit dar. Entsprechend könne es zu einem Zufluß eines geldwerten Vorteils kommen.<sup>13</sup>

Auch die Ausführungen des BMF zu virtuellen Aktienopti-

onen überzeugen. Das BMF-Schreiben stellt durch den Verweis auf die grundlegenden Ausführungen zum Zufluß so weit ersichtlich erstmals klar, daß Einkünfte aus *Stock Appreciation Rights/Phantom Stock Awards* ebenfalls erst besteuert werden, wenn Zahlungen aus der Mitarbeiterbeteiligung an den Arbeitnehmer fließen und nicht bereits mit der Gewährung der Mitarbeiterbeteiligung.<sup>14</sup> Diese Auffassung ist konsequent, da virtuelle Aktienoptionen einen wirtschaftlichen Gleichlauf mit einer gesellschaftsrechtlichen Mitarbeiterbeteiligung gewährleisten sollen und daher kein Grund für eine abweichende Behandlung ersichtlich wäre.

## III. Aktienoptionsplan mit vorgeschaltetem Wandelanleihen oder Wandelanleihe (Wandelschuldverschreibung)

Das BMF-Schreiben definiert zunächst die Begriffe Wandelanleihen und Wandelanleihe (Wandelschuldverschreibung): Bei einem *Wandelanleihen* gewährt der Darlehensgeber (hier: Arbeitnehmer) dem Darlehensnehmer (hier: Arbeitgeber) ein Darlehen, das mit einem Wandlungs- bzw. Umtauschrecht auf Aktien des Darlehensnehmers ausgestattet ist. Eine *Wandelanleihe* (Wandelschuldverschreibung) ist ein von einer Aktiengesellschaft (hier: Arbeitgeber als Emittent) ausgegebenes verzinsliches Wertpapier, das dem Inhaber (hier: Arbeitnehmer) das Recht einräumt, die Anleihen in Aktien des Emittenten umzutauschen.<sup>15</sup>

Gestützt auf höchstrichterliche Rechtsprechung gelten nach Ansicht des BMF bei Ausübung des Wandlungsrechts im Rahmen des Aktienoptionsplans die vorgenannten Ausführungen entsprechend: Der Zufluß des geldwerten Vorteils soll also zutreffend zu dem Zeitpunkt erfolgen, in dem der Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aktien erhält und nicht bereits durch Hingabe des Darlehens.<sup>16</sup> Denn auch ein Optionsrecht im Zusammenhang mit einem Wandelanleihen oder einer Wandelan-

6 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 196.

7 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 197 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382 und BFH, Urteil vom 20.06.2005, BStBl. II 2005, 770.

8 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1491 Rn. 197 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 18.09.2012, BStBl. II 2013, 289.

9 BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382. Allgemein Krüger in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 11 Rn. 16.

10 BFH, Urteil vom 20.11.2008, BStBl. II 2009, 382.

11 BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, 532, Rn. 130 f.

12 Anger/Wagemann, IWB 2015, 49, 56; Kempermann, FR 2015, 122, 126.

13 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 209.

14 Siehe schon Schiemzik, NWB 2011, 798, 803; Fischer in Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2008, § 13 Rn. 172.

15 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 210 f.

16 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 212 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 23.06.2005, BStBl. II 2005, 770.

leihe gewährt dem Arbeitnehmer lediglich eine Chance auf einen zukünftigen geldwerten Vorteil aus der verbilligten Überlassung von Aktien.

#### IV. Verfügungsbeschränkungen (Restrictions) für Aktien und Aktienanwartschaften

In der Praxis kommt es vor, daß Beteiligungen, die Arbeitnehmer aufgrund von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen erwerben, Verfügungsbeschränkungen unterliegen. Diesen Aspekt greift das BMF-Schreiben in den Randziffern 213 ff. auf. Auch wenn das BMF auf den ersten Blick nur etwas zu „Verfügungsbeschränkung (Restrictions) für Aktien und Aktienanwartschaften“ sagen will, enthält diese Passage grundlegende Ausführungen zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen.

Das BMF beginnt mit der (zutreffenden) Feststellung, daß es sich bei *Restricted Stocks* oder *Restricted Shares* im Gegensatz zu Aktienoptionen um direkte Übertragungen von Aktien handelt, die gewissen Verfügungsbeschränkungen unterliegen (u.a. Ausschluß von Stimm- und Dividendenbezugsrechten sowie Veräußerungsverbot für einen bestimmten Zeitraum). In vielen Fällen erfolge die Aktienübertragung aber nicht unmittelbar, sondern den Arbeitnehmern werde zunächst in Aussicht gestellt, in einem späteren Jahr unentgeltlich Aktien ihres Arbeitgebers zu erhalten (Aktienanrechte, *Stock Awards*, *Restricted Stock Units*). Voraussetzung sei regelmäßig, daß der betreffende Arbeitnehmer zu diesem Stichtag noch bei dem Arbeitgeber (oder bei einem anderen Unternehmen im Konzernverbund) beschäftigt sei. Dabei würden häufig Sammel- oder Sperrdepots für die Mitarbeiter angelegt und eine entsprechende Anzahl an Aktien gutgeschrieben.<sup>17</sup>

Die entscheidende Weichenstellung für die Frage des Zuflusses von Arbeitslohn in Gestalt der verbilligten Überlassung der Aktien sei, ob und wann dem Arbeitnehmer wirtschaftliches Eigentum an den zugrundeliegenden Aktien eingeräumt wird. Denn sowohl bei direkten Aktienübertragungen als auch bei der Einräumung von Aktienanrechten setze ein Lohnzufluß die Erlangung von wirtschaftlichem Eigentum beim Arbeitnehmer voraus. Wirtschaftliches Eigentum (im Sinne von § 39 AO) könne nicht unterstellt werden, wenn umfassende Verfügungsbeschränkungen (z.B. keine Stimm- und Dividendenbezugsrechte in Kombination mit einem Veräußerungsverbot) vereinbart wurden. In diesem Fall – so das BMF – fließe dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil erst in dem Zeitpunkt zu, in dem die Verfügungsbeschränkungen nicht mehr umfassend sind (z.B. bei Wegfall einzelner Beschränkungen). Dies gelte insbesondere, wenn eine Übertragung der Aktien in ihrer Wirksamkeit von der Zustimmung der Gesellschaft abhängig und eine Veräußerung der Aktien für den Arbeitnehmer rechtlich unmöglich sei (vinkulierte Namensaktien). Ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot verhindere den Zufluß jedoch nicht, da die Veräußerung (ggf. unter

Sanktionierung) rechtlich möglich sei.<sup>18</sup> Demgegenüber sei von wirtschaftlichem Eigentum auszugehen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund einer Sperr- bzw. Haltefrist die Aktien lediglich für eine bestimmte Zeit nicht veräußern könne, ihm aber das Stimmrecht und der Dividendenanspruch unabhängig von der Vereinbarung einer Sperrfrist zustehen. Sperr- oder Haltefristen stünden einem Zufluß von Arbeitslohn in diesem Fall nicht entgegen. Die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfordere nämlich nicht, daß der Arbeitnehmer in der Lage sein muß, den Vorteil sofort durch Veräußerung der Aktien in Bargeld umzuwandeln.<sup>19</sup>

Auch wenn diese Ausführungen im Grundsatz richtig und durch höchstrichterliche Rechtsprechungen gestützt sind, versäumt es das BMF-Schreiben, klare Kriterien für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums im Fall von Verfügungsbeschränkungen aufzustellen. Es listet lediglich bestimmte Fallgruppen auf, ohne generelle Richtlinien zu geben. Als allgemeiner Grundsatz läßt sich den Ausführungen nur entnehmen, daß ein Zufluß gegeben ist, wenn dem Arbeitnehmer mit Stimm- und Dividendenbezugsrechten der wirtschaftliche Kerngehalt der Aktie zusteht.<sup>20</sup> Ob (und gegebenenfalls inwieweit) innerhalb dieses Kernbereichs Modifikationen zulässig sind, spricht das BMF nicht an. Auch sagt das BMF-Schreiben nicht, welche Fragen auftreten, wenn wirtschaftliches Eigentum gegeben ist (oder wenn gerade nicht). Hier muß man u.E. wie folgt differenzieren: Erhält der Arbeitnehmer nach den soeben dargestellten Grundsätzen das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung, fließt ihm gegebenenfalls Arbeitslohn in Gestalt des geldwerten Vorteils aus der verbilligten Überlassung der Beteiligung zu. Anschließend aus der übertragenen Beteiligung bezogene Einkünfte (Dividenden und Veräußerungserlöse) sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren.<sup>21</sup> Kommt es demgegenüber nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung (etwa bei *Restricted Shares*<sup>22</sup>), ist der geldwerte Vorteil aus der verbilligten Überlassung noch nicht zugeflossen; dem Arbeitnehmer zuzurechnende Erträge aus dieser Beteiligung sind allerdings im Zweifel als Arbeitslohn zu qualifizieren.

Im Ergebnis kommt es u.E. für die Frage des Zuflusses nur darauf an, ob der Arbeitnehmer das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung erhalten hat. Ob die verbilligt überlassene Beteiligung ansonsten untypische oder nicht „fremdübliche“ Gestaltungsmerkmale aufweist, ist irre-

17 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 213.

18 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 214, zum Teil unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 30.06.2011, BStBl. II 2011, 923.

19 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 215 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 30.09.2008, BStBl. II 2009, 282.

20 Vgl. BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 215.

21 *Käshammer/Ramirez*, DStR 2014, 1419, 1423.

22 BFH, Urteil vom 30.06.2011, BStBl. II 2011, 923.

levant. An diesem an sich klaren Abgrenzungskriterium könnten infolge jüngerer Entwicklungen in der Rechtsprechung Zweifel aufkommen. In einem Urteil vom 21.10.2014 hat der BFH entschieden, daß Zahlungen an einen Arbeitnehmer aufgrund eines Genußrechts, das der Arbeitnehmer am Unternehmen des Arbeitgebers erworben hatte, durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt und daher nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Arbeitslohn zu qualifizieren sind.<sup>23</sup> Das Gericht bezieht in seine Überlegungen zur Einkunftsart auch den Umstand mit ein, daß die Verzinsung der Genußrechte nicht marktüblich war.<sup>24</sup>

Infolge dieser Entscheidung könnte die Gefahr bestehen, daß Fragen der Qualifizierung der Einkünfte als Arbeitslohn oder Kapitaleinkünfte und Fragen des Zuflusses unzutreffend vermischt werden. So könnte (u.E. unzutreffend) die Ansicht vertreten werden, daß eine Prüfung des Zuflusses in folgenden zwei Schritten vorzunehmen ist: Hat der Arbeitnehmer in einem ersten Schritt wirtschaftliches Eigentum erworben, liegt gleichwohl Arbeitslohn vor, wenn die Prüfung in einem zweiten Schritt ergibt, daß die Beteiligung oder das Instrument zur Mitarbeiterbeteiligung atypisch ausgestaltet ist. Gegen eine solche Interpretation der zitierten Entscheidung spricht, daß die für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums relevante Frage, ob der Arbeitnehmer über die Beteiligung verfügen kann, nichts mit der Frage zu tun hat, ob die Beteiligung fremdüblich ausgestaltet ist. Die Frage, welcher Einkunftsart Zahlungen im Zusammenhang mit einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm zuzuordnen sind, ist dogmatisch streng von der Frage zu trennen, wann diese Einkünfte zugeflossen sind.<sup>25</sup> Insofern ist es u.E. konsequent, daß das BMF-Schreiben für den Zufluß allein auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abstellt und somit offenbar ebenfalls die Ebene der Einkünftequalifizierung vom Zufluß dieser Einkünfte trennt.

## C. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Insbesondere bei Stock Options stellen sich Fragen zur Aufteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des geldwerten Vorteils aus der verbilligten Überlassung der Aktien nach Abkommensrecht. Die Schwierigkeit entsteht dadurch, daß – zumindest bei nicht handelbaren Optionen – eine zeitliche Komponente hinzukommt, die daraus resultiert, daß zwischen der Optionsgewährung (dem *grant*) und dem Zeitpunkt der erstmals möglichen Ausübung der Option durch den Arbeitnehmer (dem *vesting*) ein ggf. mehrjähriger Zeitraum liegen kann (die *vesting period*). Welche Auswirkungen hat es, wenn der Arbeitnehmer während einer *vesting period* in unterschiedlichen Staaten steuerlich ansässig ist?

## I. Lösung nach dem BMF-Schreiben vom 12.11.2014

Das BMF-Schreiben enthält zur Veranschaulichung der Verwaltungsauffassung das folgende Beispiel:<sup>26</sup>

Ein in Deutschland beschäftigter Arbeitnehmer hat am 1. Juni 01 („grant“) die nicht handelbare Option auf den Erwerb von 1.000 Aktien seines inländischen Arbeitgebers gewährt bekommen. Der Übernahmepreis liegt bei 10 € je Aktie. Ab dem 1. Januar 02 ist der Arbeitnehmer im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung in Italien tätig und dort mit seinen Arbeitseinkünften steuerpflichtig. Seinen deutschen Wohnsitz behält er während der Entsendung bei. Der Zeitpunkt der erstmalig möglichen Optionsausübung ist der 1. Juni 03 („vesting“). Am 1. September 03 übt der Arbeitnehmer die Aktienoption aus. Der Kurswert der Aktie beträgt zu diesem Zeitpunkt 15 €. Die Aktien werden noch am selben Tag auf seinem Depot gutgeschrieben. Der Arbeitnehmer hat 220 Tage im Jahr seine Tätigkeit tatsächlich ausgeübt. Im Erdienungszeitraum („vesting period“ 1. Juni 01 bis 1. Juni 03) hält er sich wie folgt auf:

Kalenderjahr	01	02	03
Deutschland	128 Arbeitstage	0	0
Italien	0	220 Arbeitstage	92 Arbeitstage

Das BMF-Schreiben stellt (zutreffend) fest, daß der geldwerte Vorteil aus der Optionsgewährung den Einkünften aus unselbständiger Arbeit nach Artikel 15 OECD-Musterabkommen zuzuordnen ist, während diejenigen Einkünfte, die der Arbeitnehmer in seiner Eigenschaft als Anteilseigner nach Ausübung des Optionsrechts aus dem Halten der erworbenen Aktien (z.B. Dividenden) oder ihrer späteren Veräußerung erzielt, hingegen Artikel 10 bzw. 13 OECD-Musterabkommen zuzuordnen sind.<sup>27</sup>

Etwas versteckt nennt das BMF-Schreiben den zutreffenden Grundsatz (siehe dazu sogleich), daß der geldwerte Vorteil unabhängig vom Zuflußzeitpunkt nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen ist, für den er gewährt wird (Erdienungszeitraum).<sup>28</sup>

Das BMF-Schreiben empfiehlt dabei weiter, für den zugrundezulegenden Aufteilungszeitraum danach zu differenzieren, ob Aktienoptionen an einer Wertpapierbörse gehandelt werden können oder nicht (handelbare oder nicht handelbare Aktienoptionen).<sup>29</sup> *Handelbare Aktienoptionen*

23 BFH, Urteil vom 21.10.2014, BStBl. II 2015, 593.

24 BFH, Urteil vom 21.10.2014, BStBl. II 2015, 593. Rn. 13.

25 Vgl. *Käshammer/Ramirez*, DStR 2014, 1419.

26 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1493 Rn. 208.

27 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 200.

28 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 202 f.

29 Können Optionsrechte lediglich außerhalb einer Wertpapierbörse gehandelt werden, sollen sie als nicht handelbar gelten, BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 201.

werden nach Auffassung des BMF regelmäßig gewährt, um in der Vergangenheit geleistete Tätigkeiten zu honorieren; unter Umständen könnten sie jedoch auch mit Blick auf die Zukunft eingeräumt werden (z.B. mit Verfügungsbeschränkung). Bei *nicht handelbaren Aktienoptionen* sei regelmäßig davon auszugehen, daß sie (lediglich) die Einräumung einer Chance darstellen. Der geldwerte Vorteil sei damit bei Zufluß als Vergütung für den ganzen Erdienungszeitraum (*vesting period*) anzusehen. Der Erdienungszeitraum sei dabei der Zeitraum zwischen der Optionsgewährung (*grant*) und der erstmalig tatsächlichen möglichen Ausübung des Optionsrechts durch den Arbeitnehmer (*vesting*).<sup>30</sup> Bei wirtschaftlicher Betrachtung erscheint auch diese Differenzierung plausibel. Handelbare Optionen kann der Arbeitnehmer nämlich durch Verkauf der Option unmittelbar in einen Vorteil umsetzen, während bei nicht handelbaren Optionen die Chance auf spätere Erträge (nur) einen Anreiz für den zukünftigen Einsatz des Arbeitnehmers im Unternehmen<sup>31</sup> setzt.

Das BMF führt weiter aus, daß soweit dabei keine unmittelbare Zuordnung zu der im Inland oder im Ausland ausgeübten Tätigkeit möglich sei, das Besteuerungsrecht anhand der tatsächlichen Arbeitstage aufzuteilen und zeitanteilig (ggf. unter Beachtung des § 50d Abs. 8 bzw. Abs. 9 EStG und des Progressionsvorbehalts) von der inländischen Besteuerung freizustellen sei. Dabei sei folgende Formel anzuwenden:<sup>32</sup>

$$\text{steuerfreier geldwerter Vorteil} = \frac{\text{Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im ausländischen Staat}}{\text{Tatsächliche Arbeitstage im gesamten Erdienungszeitraum}}$$

Diese Formel gilt nach Auffassung des BMF unbeschadet eines Wechsels der Steuerpflicht des Arbeitnehmers während des genannten Zeitraums.<sup>33</sup>

Anhand dieser Kriterien sei der Beispielsfall vom BMF wie folgt zu lösen:<sup>34</sup>

Gemeiner Wert der Aktien zum Zuflußzeitpunkt:	15.000 €
./. Erwerbsaufwendungen:	10.000 €
= Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil:	5.000 €
Gesamtarbeitstage im Erdienungszeitraum:	440
In Italien verbrachte Arbeitstage im Erdienungszeitraum:	312

Der in Deutschland unter Beachtung von § 50d Abs. 8 EStG unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellende geldwerte Vorteil beträgt damit:

$$5.000 \text{ €} \times \frac{312 \text{ Arbeitstage in Italien}}{440 \text{ tatsächliche Gesamtarbeitstage im Erdienungszeitraum}} = 3.546 \text{ €}$$

Der vom BMF postulierte Grundsatz einer quotalen Aufteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des geldwerten Vorteils ist u.E. zutreffend. Da der Vorteil aus der verbil-

igten Überlassung von Aktien wirtschaftlich eine Vergütung für Arbeitsleistungen darstellt, ist es konsequent, bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte zu berücksichtigen, in welchen Ländern der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil „erarbeitet“ hat. Diesen Gedanken setzt die vom BMF vorgeschlagene Formel nachvollziehbar um.

Da das BMF-Schreiben (eigentlich) eine klare Regelung getroffen hat, verwundert es, daß derzeit zur Frage der Behandlung von Stock Options im Abkommenszusammenhang ein Verfahren vor dem BFH anhängig ist. Dies zeigt, daß offensichtlich doch noch nicht alle Punkte abschließend geklärt sind.

## II. Anhängiges BFH-Verfahren (I R 79/14)

Beim BFH ist derzeit ein Verfahren, das vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg begonnen hat, anhängig.<sup>35</sup> Dabei ging es um folgenden Sachverhalt:

Von Juni 2001 bis zum 15. April 2005 war der Kläger als Präsident bei der Y-USA, einer Tochtergesellschaft einer Sparte der X-AG in Nordamerika, angestellt. Während dieses Zeitraums hatte der Kläger seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben und diesen in die USA verlagert. Das Gehalt des Klägers trug und bezahlte der amerikanische Arbeitgeber. Ab Mai 2005 war der Kläger wieder im Inland tätig, seit August 2005 auch dessen Familie nach Deutschland zurückgekehrt. Der Kläger erbrachte seine Tätigkeit am Stammsitz der Y in den USA, unternahm aber Dienstreisen außerhalb den USA (max. 100 Tage pro Kalenderjahr), um Entscheidungen auf amerikanischem Boden vorzubereiten sowie um die der Y zugeordneten Tochtergesellschaften in Kanada und Mexiko zu überwachen. Er war ein Drittel der außerhalb der USA vorgenommenen Dienstreisen in Deutschland anwesend, um der Konzernspitze von seiner Tätigkeit zu berichten.

Am 1. April 2002 wurden dem Kläger (nicht handelbare) Stock Options gewährt, die zur Hälfte erstmals am 1. April 2004 und darüber hinaus erstmals am 1. April 2005 ausgeübt werden konnten. Der Kläger übte sein Recht am 12. April 2007 aus und bezog entsprechende Einkünfte. Hinsichtlich dieser Einkünfte wurde in den USA für das Jahr 2007 eine Besteuerung als „non resident“ lediglich insoweit durchgeführt, als die Einkünfte zeitanteilig auf die in den USA erbrachten Arbeitstage entfielen.

<sup>30</sup> BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 201 ff.

<sup>31</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.11.2014, EFG 2015, 410.

<sup>32</sup> BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 204.

<sup>33</sup> BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 206.

<sup>34</sup> BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 208.

<sup>35</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.11.2014, EFG 2015, 410

Das FG Baden-Württemberg hat wie folgt entschieden:

1. Nach der mittlerweile ständigen BFH-Rechtsprechung fließt der Vorteil aus einem Optionsrecht dem Arbeitnehmer nicht schon mit der Einräumung des Optionsrechts, sondern erst mit Ausübung der Option durch den verbilligten Erwerb der Aktien selbst zu.
2. Aktienoptionsrechte werden regelmäßig nicht gewährt, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Leistungen abzugelten, sondern um eine zusätzliche besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu bewirken. Deshalb ist der geldwerte Vorteil, ungeachtet der Endbesteuerung im Zuflußjahr, anteilig den Jahren der Laufzeit zuzuordnen mit der Folge, daß beispielsweise Vorteilsanteile, die auf Zeiten entfallen, in denen der Arbeitnehmer nicht unbeschränkt steuerpflichtig war, nach Maßgabe des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens von der inländischen Besteuerung freizustellen und ggf. nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind.
3. Die strittigen Vorteilsanteile entfallen auf Zeiten, in denen diese nach Maßgabe des einschlägigen DBA (hier: DBA USA) von der inländischen Besteuerung freizustellen sind. Der Kläger war während der Tätigkeit als Präsident gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA USA in den USA ansässig, da er in Deutschland (unstreitig) keinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt mehr innehatte. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sei bei der Auslegung des Artikel 4 DBA USA nicht auf das Zuflußjahr (Streitjahr) abzustellen. Da der geldwerte Vorteil, ungeachtet der Endbesteuerung im Zuflußjahr, anteilig den Jahren der Laufzeit zuzuordnen ist, hat die Auslegung des DBA konsequenterweise anhand der tatsächlichen Verhältnisse in den Jahren der Laufzeit zu erfolgen. Anderenfalls habe es der Berechtigte in der Hand, die Rechtslage im Nachhinein durch die Wahl eines geeigneten Wohnsitzes zum Zuflußzeitpunkt zu gestalten.
4. Die Subject-to-Tax-Klausel des Artikel 23 Abs. 2 DBA USA a.F. führt zu keinem anderen Ergebnis. Abgesehen von der fehlenden Ansässigkeit in Deutschland findet die Vorschrift keine Anwendung, wenn in den USA eine – wenn auch nicht vollständige – Besteuerung der Vorteilsanteile erfolgt.
5. Der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG angeordnete Besteuerungsrückfall führe ebenfalls nicht zu einer Besteuerung im Inland, wenn der Quellenstaat sein ihm abkommensrechtlich zustehendes Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt. Daß dieser von einer beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat (hier: den USA) nur zum Teil erfolge, stehe dem nicht entgegen.

Das neue BMF-Schreiben liegt mit der Entscheidung des FG Baden-Württemberg weitgehend auf einer Linie. Insofern verwundert es, daß das Finanzamt das Urteil vom BFH überprüfen lassen möchte. Abweichende Auffassungen zwischen Verwaltung und Rechtsprechung scheinen insbeson-

dere hinsichtlich der Auslegung von Art. 4 DBA USA sowie hinsichtlich der Anwendung der Subject-to-tax-Klausel in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zu bestehen.

Nicht geregelt ist im BMF-Schreiben, auf welchen Zeitpunkt bei der Auslegung einer Art. 4 DBA USA entsprechenden Regel abzustellen ist. U.E. trifft die Auffassung des FG Baden-Württemberg zu, bei der Auslegung die tatsächlichen Verhältnisse in den Jahren der Laufzeit zu berücksichtigen und nicht auf den Zuflußzeitpunkt abzustellen. Schließlich richtet sich auch die Aufteilung des Besteuerungsrechts am geldwerten Vorteil nach den Verhältnissen während der Laufzeit.<sup>36</sup>

Das BMF-Schreiben stellt die quotale Aufteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des geldwerten Vorteils aus der verbilligten Überlassung der Aktien ausdrücklich unter den Vorbehalt der Beachtung von § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG.<sup>37</sup> Die allgemeinen Ausführungen des BMF-Schreibens zu § 50d Abs. 9 EStG deuten außerdem eine Anwendung der Subject-to-tax-Klausel für den Fall an, daß eine Besteuerung des geldwerten Vorteils im Quellenstaat nur zum Teil erfolgt.<sup>38</sup> Insofern könnte das BMF durchaus eine strengere Ansicht als das FG vertreten. Eine Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG hält das FG Baden-Württemberg u.E. zutreffend für ausgeschlossen. Nach ihrem insofern eindeutigen Wortlaut findet die in dieser Norm enthaltene Subject-to-tax-Klausel nur Anwendung, „wenn“ (und gerade nicht „soweit“) die Einkünfte aufgrund der beschränkten Steuerpflicht nicht besteuert werden.<sup>39</sup> Die gleiche Auffassung vertritt übrigens auch der BFH in einer jüngeren Entscheidung.<sup>40</sup> Insofern bleibt zu hoffen, daß die Finanzverwaltung dieser Entwicklung ebenfalls folgt und das BMF-Schreiben demnächst entsprechend ergänzt.

### III. Konflikte bei abweichender Beurteilung des Zuflusses

Gehen in grenzüberschreitenden Sachverhalten die beteiligten Staaten von unterschiedlichen Zuflußzeitpunkten hinsichtlich des geldwerten Vorteils bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen aus, entsteht in Wegzugsfällen das Risiko von Doppelbesteuerungen oder doppelter Nichtbesteuerung.<sup>41</sup> *Kempermann* bildet das Beispiel eines in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmers, der nach Deutschland zieht und erst nach seinem Wegzug die Option ausübt, so daß es zu einer Doppelbesteuerung komme, weil in der Schweiz der Vorteil bereits bei Zuteilung der Option

36 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.11.2014, EFG 2015, 410.

37 BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 204.

38 „Soweit“, BMF, BStBl. I 2014, 1467, 1492 Rn. 43.

39 *Kahlenberg*, IWB 2015, 617, 620.

40 BFH, Urteil vom 19.12.2013, BFH/NV 2014, 623.

41 *Kempermann*, FR 2015, 122, 126.

oder bei *vesting* besteuert werde.<sup>42</sup> Umgekehrt komme es bei einem Wegzug aus Deutschland in die Schweiz vor Ausübung der Option zu sogenannten „weißen Einkünften“<sup>43</sup> im Hinblick auf den in der Schweiz „erarbeiteten“ Anteil des geldwerten Vorteils.<sup>44</sup>

Diese Probleme diskutiert das BMF-Schreiben nicht. In der Praxis haben sowohl die Berater des Arbeitnehmers als auch die Berater des Arbeitgebers insbesondere das Risiko von Doppelbesteuerungen zu beachten und z.B. durch Verschieben des Wegzugs oder der Ausübung der Option oder – sollte der Arbeitgeber den Wegzug des Arbeitnehmers initiieren – durch einen geeigneten Ausgleichsmechanismus für die Belastung infolge der Doppelbesteuerung zu minimieren. Ein solcher Ausgleichsmechanismus dürfte in der Praxis aber nur schwer verhandelbar sein.

## D Fazit

Mit dem neuen BMF-Schreiben vom 12.11.2014 nutzt das BMF die Gelegenheit, sich unerwartet ausführlich mit der Frage der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen zu befassen. Anders als sein Titel vermuten läßt, befaßt sich das Schreiben erfreulicherweise auch mit grund-

legenden steuerlichen Fragen in diesem Zusammenhang und beschränkt sich nicht auf nur im grenzüberschreitenden Sachverhalt relevante Aspekte. Die vom BMF angesprochenen Punkte werden weitestgehend überzeugend gelöst. Für die Praxis bietet das BMF-Schreiben somit eine wertvolle Arbeitshilfe.

Hinsichtlich der wenigen noch offenen Fragestellungen (etwa in bezug auf die Frage des Zuflusses bei Verfügungsbeschränkungen<sup>45</sup>, der Auslegung von § 50d Abs. 9 EStG<sup>46</sup> oder bei unterschiedlicher Interpretation des Zuflußzeitpunkts<sup>47</sup>) bleibt zu hoffen, daß das BMF auch diese Punkte in Zukunft einer sachgerechten Lösung zuführt.

42 *Kempermann*, FR 2015, 122, 126 Beispiel 1.

43 Zu „weißen Einkünften“ und ihrer Vermeidung durch Korrespondenzregel siehe *Kredig/Link*, steueranwaltsmagazin 2015, 148 ff.

44 *Kempermann*, FR 2015, 122, 126 Beispiel 2.

45 Siehe B.IV.

46 Siehe C.II.

47 Siehe C.III.

ONLINE SEMINARE ■ AKTUELLE RECHTSPRECHUNG ■ PRAXISRELEVANTE ENTSCHEIDUNGEN ■ GRUNDWISSEN VERTIEFEN



**16. FEBRUAR**  
10:00 Uhr

**16. MÄRZ**  
10:30 Uhr



**SEMINARE STEUERN + FINANZEN**  
H.a.a.S. GmbH

## 2 STUNDEN LIVE ONLINE SEMINARE FÜR FASr

- Steuerstrafrecht
- Erbschaftsteuer
- Grunderwerbsteuer
- Verfahrensrecht
- Umsatzsteuer
- Allgemeine Gesetzgebung

95 EUR  
zzgl. MwSt

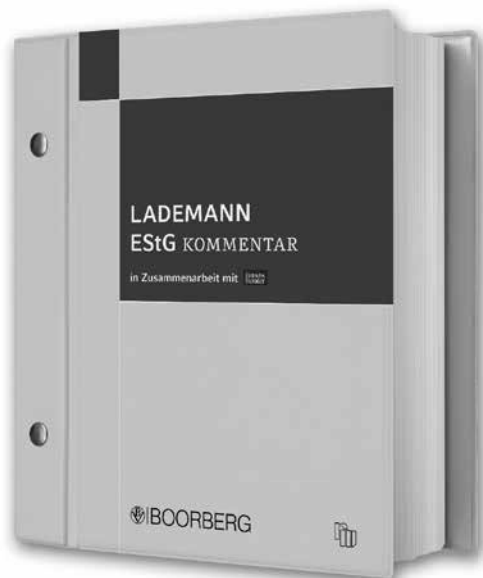
Bequem von Überall.  
Wissensvorteil durch praktizierende  
Fachleute.  
Bescheinigung nach § 15 FAO.



[www.haas-sv.de/FASr](http://www.haas-sv.de/FASr)

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag | An der Weide 32 | 30173 Hannover | Tel: 0511 763892-0 | Fax: 0511 763892-33 | E-Mail: info@haas-sv.de





## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### **LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen**

Loseblattwerk, etwa 18420 Seiten, € 198,-  
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist  
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«  
unter [www.estg-context.de](http://www.estg-context.de).

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- Texte des EStG, der EStDV und eine aktuelle Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen auf farbigem Papier
- In der Reihenfolge der Paragraphen des EStG geordnete Kommentierung, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
  - Umwandlungssteuergesetz
  - Außensteuergesetz
  - Investitionszulagengesetz
  - Fördergebietsgesetz
- Aktuelle Kurzkomentierung neuester BFH-Rechtsprechung durch RiBFH Jürgen Brandt
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1115

# Steuerliche Privilegierung der Entlassungsentschädigungen – Der Steueroptimierung sind bei der vertraglichen Regelung zweifellos Grenzen gesetzt

Rechtsanwältin *Dorotheé Gierlich*, Meyer-Köring, Bonn

Obgleich das BMF mit Schreiben vom 01.11.2013<sup>1</sup> den Versuch gewagt hat, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen i.S.d. § 34 EStG umfassend zu klären, reißt die Abfolge der finanzgerichtlichen Entscheidungen zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine nach § 34 EStG steuerprivilegierte Entlassungsentschädigung vorliegt, nicht ab. Es darf also nicht verwundern, daß auch derzeit beim BFH gleich mehrere Streitfälle anhängig sind, die nicht zuletzt für die steuerliche Beratung von Arbeitgebern und Personalabteilungen von Interesse sein dürften. Im folgenden soll daher ein Überblick über den Stand der derzeitigen Rechtsprechung sowie ein Ausblick auf die derzeit beim BFH anhängigen Revisionen *IX R 46/14*, *X R 23/15* und *IX R 33/15* gewährt werden.

Denn bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist noch nicht abschließend geklärt, ob

- eine Entschädigung im Sinne des § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG auch dann vorliegt, wenn arbeitgeberseitige Zahlungen geleistet werden, die den Umstand abgelenken sollen, daß infolge des schadenstiftenden Ereignisses kein neuer Vertrag abgeschlossen wird.
- eine tarifbegünstigte Entlassungsentschädigung vorliegt, wenn diese dem Steuerpflichtigen in zwei unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen zufließt und sich die eine der beiden Teilleistungen der Höhe nach auf einen Betrag von mehr als 5% der insgesamt zufließenden Hauptleistung bezieht.
- die Abgeltung einer vertraglich vorgesehenen monatlichen Pensionszahlung aus betrieblichem Altersvorsorgevertrag im Wege der Einmalzahlung als gemäß § 34 EStG tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten zu qualifizieren ist.

## 1. Problemaufriß

Enthält der Steuerpflichtige anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses eine sog. Entlassungsschädigung und/oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, so bezieht er außerordentliche Einkünfte i.S.d. §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 24 EStG, die gemäß § 34 Abs. 2 EStG tarifbegünstigt sein können.

Denn die steuerliche Privilegierung des § 34 Abs. 1, 2 EStG greift nur sofern und soweit, als es bei dem Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum zu einem steuerlich zu erfassenden Zufluß kommt, der sich bezogen

auf das Zuflußjahr und im Vergleich zu der regulären Einkunftssituation als einmalige und zugleich außergewöhnliche Zusammenballung von Einkünften kommt. Die dadurch verursachte atypisch hohe Progressionsbelastung soll nach dem gesetzgeberischen Willen durch die Anwendung des § 34 Abs. 1, 2 EStG abgemildert werden<sup>2</sup>. Denn der außergewöhnlichen Erhöhung der Progressionsbelastung steht keine nachhaltige Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gegenüber. Im Rahmen der Billigkeit werden die zusammengeballt in einem Jahr anfallenden außerordentlichen Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1, 2 EStG demzufolge so besteuert, als wären sie nicht in einem, sondern vielmehr in fünf Jahren angefallen (sog. Fünftelregelung).

## 2. Begriff der Entschädigung

Zu den Entschädigungen i.S.d. §§ 2 Abs. 1, 24 EStG, die gemäß § 34 Abs. 1, 2 EStG steuerlich privilegiert werden, zählen insbesondere Entschädigungen, die gewährt worden sind,

- als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a)) und/oder,
- für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (§ 24 Nr. 1 Buchst. b)).

## 3. Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG

Eine sogenannte Entlassungsentschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG setzt nach unbestrittener herrschender Auffassung eine Vereinbarung über die vorzeitige Beendigung eines Dienstverhältnisses voraus, mithin den Verlust von Einnahmen, mit denen der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Zukunft ursprünglich rechnen konnte.<sup>3</sup> Eine Entschädigung ist daher als Ersatzleistung zu definieren, die der Steuerpflichtige als Ausgleich für einen Schaden in Gestalt eines Verlustes oder der Verringerung von Einnahmen

1 BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 - S -2290/13/10002, BStBl. I 2013, 1326.

2 BFH, Urteil vom 26.01.2011, IX R 20/10, BStBl. II 2012, 659.

3 Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 - S -2290/13/10002, a.a.O., Rz. 3.

und/oder Einnahmemöglichkeiten zu Kompensationszwecken erhält.<sup>4</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG somit immer dann vor, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen ist und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht.<sup>5</sup> Die Entschädigung muß demzufolge unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt sowie dazu bestimmt sein, den schadensgleichen Wegfall des Erfüllungsanspruches auszugleichen.<sup>6</sup> Beruht die Zahlung dabei zugleich auf einem gesonderten Vertrag oder Prozeßvergleich, einer Betriebsvereinbarung, einem Rationalisierungsschutzabkommen oder einem Urteil, wird das Vorliegen einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage von Rechtsprechung und Finanzverwaltung bejaht. Werden in diesem Kontext allerdings auch bereits von dem Steuerpflichtigen erdiente Ansprüche abgegolten, so ist steuerlich zu differenzieren. Die Abgeltung bereits erdienter Ansprüche unterfällt nach einheitlicher Auffassung nicht dem Begriff der Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG.<sup>7</sup>

Ausgehend von den vom BFH aufgestellten Grundsätzen setzt das Vorliegen einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG somit die (vollständige) Beendigung eines Dienstverhältnisses voraus. Davon abweichend hat der BFH allerdings auch eine Teilbeendigung – beispielsweise im Falle der Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit – genügen lassen, wenn und soweit für den Wegfall der Einnahmen Ersatz geleistet wird.<sup>8</sup> Denn der geforderte Abgeltungscharakter einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG setzt nach der Rechtsauffassung des BFH nicht voraus, daß auch eine Beendigung der Einkünfteerzielung als solches vorliegt.

Als – ungeschriebenes – Tatbestandsmerkmal setzt das Vorliegen einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG des Weiteren voraus, daß der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite, also insbesondere von Arbeitgeberseite, veranlaßt worden ist oder, hat der Steuerpflichtige selbst die Beendigung des Vertragsverhältnisses herbeigeführt oder ist sie mit dessen Zustimmung erfolgt, dieser unter rechtl. wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck gestanden hat.<sup>9</sup> Der BFH verneint demzufolge den Zufluß einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG, wenn diese ausschließlich auf Antrieb des Empfängers geleistet wird. Denn nur dann, wenn sich der Steuerpflichtige in einer Zwangslage befindet und sich infolge dessen einer Zusammenballung außerordentlicher Einkünfte nicht entziehen könne, sei eine Schadenskompensation gegeben, die zu einer atypisch hohen Progressionsbelastung im Sinne des gesetzlichen Regelungszwecks führt und als solche abmilderungsbedürftig ist.<sup>10</sup> Eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist allerdings nicht generell steuerschädlich. Hat der Steuerpflichtige an der Entstehung des Schadens in Gestalt des Einnahmeausfalles mitgewirkt, indem er beispielsweise aufgrund eines

Prozeßvergleiches Vereinbarungen über eine Ausgleichsleistung dem Grunde nach und/oder deren Höhe nach trifft und stand er dabei unter einem nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck, der letztendlich nicht durch ihn selbst, sondern vielmehr durch den Leistenden herbeigeführt worden ist, ist dies unschädlich. Nach neuerer Rechtsprechung hat das Kriterium der Zwangslage in Teilen eine abgemilderte Definition erfahren. Wird dem Steuerpflichtigen bspw. „nahegelegt“, aus Gründen der Loyalität gegenüber dem vormaligen Arbeitgeber und zur Vermeidung weiterer Streitigkeiten auf das arbeitgeberseitige Angebot einzugehen, eine jährliche Zahlungsvereinbarung durch Einmalzahlung abzugelten, soll dies für die Annahme des Vorliegens einer Zwangssituation genügen.<sup>11</sup> Gibt der Steuerpflichtige also dem Verlangen der Gegenseite auf Abschluß einer Vereinbarung nach und widersetzt er sich demzufolge nicht dem Druck der Gegenseite, genügt dies für die Annahme einer Zwangslage i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG.

#### 4. Abgeltung des Nichtabschlusses eines neuen Vertrages

Die Frage, ob entgangene oder entgehende Einnahmen i.S.d. § 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG auch dann vorliegen sind, wenn eine Entschädigung dafür geleistet wird, daß infolge eines schadenstiftenden Ereignisses kein neuer Vertrag abgeschlossen werden kann, ist bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt.<sup>12</sup>

Nach der früheren Rechtsprechung des XI. Senats des BFH steht es der Annahme einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG nicht entgegen, wenn eine Zahlung dafür geleistet wird, daß kein neuer Dienstvertrag abgeschlossen wird. Denn nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Entschädigung<sup>13</sup> umfaßt die Gesamtentschädigung

4 Wacker in Schmidt, EStG, 2015, 34. Aufl., § 24 Rn. 4.

5 BFH, Urteil vom 08.04.2014, IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514.

6 BFH, Urteil vom 25.08.2009, IX R 3/09, BStBl. II 2010, 1030.

7 BFH, Urteil vom 08.04.2014, IX R 33/13 (NV), BFH/NV 2014, 1358.

8 BFH, Urteil vom 25.08.2009, IX R 3/09, a.a.O.; bestätigend: BFH, Urteil vom 10.07.2012, VIII R 48/09, BStBl. II 2013 155.

9 Mit berechtigter Kritik Horn, in Herrmann Heuer Raupach, EStG/KStG, § 24 EStG Anm. 35.

10 BFH, Urteil vom 29.02.2012, IX R 28/11, BStBl. II 2012, 569.

11 BFH, Urteil vom 29.02.2012, IX R 28/11, a.a.O., Rz. 15.

12 Bestätigend: BFH, Urteil vom 16.11.2005, XI R 32/04 (NV), GmbHR 2006, 389; vom 16.06.2004, XI R 55/03, BFH/NV 2004, 1705; verneinend: BFH, Urteil vom 10.07.2008, IX R 84/07, BFH/NV 2009, 130 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 22.04.2008, IX R 83/07, BFH/NV 2008, 1473.

13 BFH, Urteil vom 14.05.2003, XI R 12/00, BStBl. II 2004 449.

nicht nur die im Zusammenhang mit dem Verlust des Arbeitsplatzes gezahlte Abfindung, sondern auch ein darüber hinausgehender Betrag, der den Umstand des Nichtabschlusses eines neuen Vertrags schmerzengeldähnlich abgeltet soll. In vergleichbarer Weise hat der XI. Senat einen Schadensersatz beurteilt, der einem Steuerpflichtigen infolge einer schuldhaft verweigerten Wiedereinstellung zugeflossen war.<sup>14</sup>

Demgegenüber liegt nach der neueren Rechtsprechung des IX. Senats eine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG nicht vor, wenn der Steuerpflichtige eine Zahlung dafür erhält, daß kein neuer Dienstvertrag abgeschlossen wird. In einem solchen Fall werden, so der IX. Senat, keine entgangenen oder entgehenden Einnahmen abgegolten<sup>15</sup>. Eine Entschädigung komme nicht in Betracht, wenn sie (nur) deshalb geleistet wird, weil wegen Nichtabschlusses eines neuen Vertrages keine neue Verdienstmöglichkeit eröffnet werde. Denn die Entschädigung werde (lediglich) dafür vereinbart und geleistet, daß das Dienstverhältnis vertragsgemäß auslaufe und nicht verlängert werde. Von einer tarifbegünstigten Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG sei demzufolge nur dann auszugehen, wenn sie für die Beendigung eines laufenden Vertrags mit der Konsequenz eines dann zu entschädigenden Verdienstauffalls geleistet werde. Etwas anderes gelte nur dann, wenn bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses, d.h. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstvertrages ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung des Dienstverhältnisses vereinbart worden sei.

Mit Urteil vom 30.06.2015<sup>16</sup> hat sich das FG Münster nun jüngst der Rechtsauffassung des XI. Senats angeschlossen und das Vorliegen einer Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG bestätigt. Dem entschiedenen Streifall liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Kläger war ursprünglich hauptamtliches Mitglied des Vorstands der X-Bank. Angesichts einer geplanten Fusion kündigte die X-Bank den Dienstvertrag des Klägers bereits im Jahr 1997 ordentlich mit Wirkung zum 31.03.1999. Nach der Fusion sollte der Kläger – so die bankinterne Aussage – eine Vorstandsposition erhalten. Mit Bescheid vom 02.06.1998 forderte die Bundesaufsichtsbehörde die X-Bank auf, den Kläger abzuberufen. Die X-Bank folgt dem und erklärte darüber hinaus die außerordentliche Kündigung des Dienstvertrages. Nachdem das angerufene Verwaltungsgericht die Rechtswidrigkeit des Abberufungsverlangens festgestellt hatte, nahm der Kläger die Bundesaufsichtsbehörde im Wege des Amtshaftungsanspruchs auf Schadensersatz u.a. wegen entgangener Gehaltsansprüche und Rentenansprüche in Anspruch. Im Rahmen eines Vergleichs einigten sich die Parteien auf Zahlung eines Schadensersatzanspruchs in Höhe von 980.000€, die dem Kläger im Streitjahr 2009 zufließt. Das beklagte Finanzamt unterwarf die Zahlung für entgangene Gehaltszahlungen und Rentenzahlungen in Höhe von insgesamt 919.210€ der Besteuerung gemäß §§ 24 Nr. 1 Buchst. a), 19, 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2

EStG. Dagegen richtete sich Klage. Das FG Münster bestätigte die Rechtsauffassung des beklagten Finanzamts.

Zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wird der IX. Senat nun also darüber zu entscheiden haben, ob entgangene Einnahmen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG auch dann vorliegen, wenn ein neuer Dienstvertrag noch nicht abgeschlossen war und es infolge des schadenstiftenden Ereignisses auch nicht mehr zum Vertragsabschluß kommen kann. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der IX. Senat der Argumentation der Vorinstanz folgt. Die Vorinstanz hat der vom IX. Senat vertretenen Rechtsauffassung entgegengehalten, daß dem Geschädigten auch bei Nichtabschluß eines neuen Anstellungsvertrages Einnahmen „entgehen“. Denn anderenfalls würde die Besteuerung von Zufälligkeiten abhängig sein. Es könne daher nicht entscheidend sein, ob bereits ein Vertrag abgeschlossen gewesen sei, der nicht fortgesetzt wird, oder ob es infolge der Schädigung gar nicht erst zum nämlichen Vertragsabschluß kommt.

## 5. Abgrenzung der sog. Entlassungsschädigung zur Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG

In Abgrenzung zu der sog. Entlassungsschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG ist der Vollständigkeit halber auch die Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG aufzuführen. Denn mit der Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG wird nicht der Verlust von zukünftigen Einnahmen, sondern vielmehr die Aufgabe oder Nichtausübung der Einkünftezielung im Hinblick auf eine konkrete zukünftige Tätigkeit abgegolten. Der Steuerpflichtige erhält eine Zahlung für den abschließenden Verzicht auf die Fortsetzung seiner bisherigen Tätigkeit bzw. die zukünftige Nichtausübung einer solchen.

Im Gegensatz zu der Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a) EStG setzt daher eine Zahlung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zwingend voraus. Dabei ist es dann aber unerheblich, ob der Steuerpflichtige aufgrund erheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Drucks handelt oder aus eigenem Antrieb auf die zukünftigen Einnahmen verzichtet.

Des weiteren setzt § 24 Nr. 1 Buchst. b) EStG weder die Beendigung eines bestehenden Rechtsverhältnisses noch die Begründung einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage voraus.

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 06.07.2005, XI R 46/04, BStBl. II 2006, 55.

<sup>15</sup> BFH, Urteil vom 10.07.2008, IX R 84/07, BFH/NV 2009, 130.

<sup>16</sup> FG Münster, Urteil vom 30.06.2015, 13 K 3126/13 E F, EFG 2015, 1706.

## 6. Steuerliche Privilegierung außerordentlicher Einkünfte (§ 34 Abs. 1 und 2 EStG)

Im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstvertrages kommen in der Regel als außerordentliche Einkünfte, die gemäß § 34 Abs. 2 EStG steuerlich privilegiert sein können, nur in Betracht:

- Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG;
- Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfaßt (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG). Liegt eine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG und/oder eine Vergütung für eine mehrjährigen Tätigkeit vor, so handelt es sich zwar tatbestandlich um sog. außergewöhnliche Einkünfte, die auf einem ungewöhnlichen und atypischen Geschäftsvorfall beruhen, sie unterfallen jedoch nicht zwingend der steuerlichen Privilegierung der sog. Fünftelregelung des § 34 Abs. 1, 2 EStG. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>17</sup> setzt § 34 Abs. 1, 2 EStG nicht nur das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte voraus, sondern als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal auch eine sog. *Zusammenballung von Einkünften*. Eine solche liegt allerdings nur dann vor, wenn die Einkünfte, deren Zufluß sich bei normalem Ablauf des Geschehens auf mehrere Veranlagungszeiträume verteilt hätte,
  - in einem Veranlagungsjahr zufließen,
  - im Veranlagungsjahr des Zuflusses (auch) steuerlich zu erfassen sind und
  - infolge dessen eine erhöhte steuerliche Belastung ausgelöst wird, die dazu führt, daß der Steuerpflichtige – einschließlich der Entschädigung – insgesamt mehr erhält, als er bei einem normalen Verlauf des Lebenssachverhalts, insbesondere bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, erhalten hätte.

## 7. Außerordentlich hohe Progressionsbelastung

Von einer sog. Zusammenballung von Einkünfte ist auszugehen, wenn sich zugunsten des Steuerpflichtigen im Wege einer Prognose ergibt, daß es im Zuflußjahr zu einer signifikanten Erhöhung der vereinnahmten Einkünfte sowie einer damit einhergehenden außergewöhnlich hohen Progressionsbelastung kommt.

Die in diesem Kontext anzustellende hypothetische und prognostische Betrachtung orientiert sich grundsätzlich nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung an den Verhältnissen des Vorjahres, das dem Zuflußjahr am nächsten liegt bzw. diesem vorausgeht. Dies gilt für den sog. Normalfall, in dem die Verhältnisse des Vorjahres – bei einer normalen Gehaltsentwicklung – auch diejenigen des Folgejahres mit großer Wahrscheinlichkeit abbilden. Etwas anderes muß Geltung haben, wenn die Einnahmesituation

des Vorjahres durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt ist und sich daraus keine Vorhersagen für den hypothetischen normalen Verlauf im Fall der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ableiten lassen. Aus diesem Grunde ist es nicht zu beanstanden, wenn bspw. bei Zahlung variabler Gehaltskomponenten (auch) auf die davorliegenden Vorjahre zurückgegriffen wird.

Im Rahmen der anzustellenden Prognose sind sodann die sog. Ist-Einkünfte, die Einkünfte also, die der Steuerpflichtige im Zuflußjahr – einschließlich der Entschädigung – insgesamt erhält, den sog. Soll-Einkünften, also den Einkünften, die der Steuerpflichtige bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte, gegenüberzustellen.

## 8. Auszahlung in mehreren Teilbeträgen

Fließt dem Steuerpflichtigen eine Entschädigung zu, die in mehreren Teilbeträgen in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ausgezahlt wird, so ist dies nach einheitlicher Auffassung<sup>18</sup> grundsätzlich steuerschädlich. Eine steuerliche Privilegierung im Wege der sog. Fünftelregelung kommt nicht in Betracht.<sup>19</sup>

Von diesem Grundsatz läßt der BFH allerdings nach bisheriger Rechtsprechung zwei Ausnahmen zu. Vereinnahmt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum nur eine *geringfügige* Teilleistung und in dem darauf folgenden Veranlagungszeitraum die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung in einem Betrag, kann die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1, 2 EStG unterfallen.<sup>20</sup> In Abweichung zu der älteren Rechtsprechung des BFH rechtfertigte der IX. Senat dies mit Urteil vom 25.08.2009 damit, daß der Zufluß in einem – einzigen – Veranlagungszeitraum nach dem Wortlaut des § 34 EStG kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal der steuerlichen Privilegierung sei. Eine Verschärfung der Voraussetzungen der Tarifiermäßigung über den Gesetzeswortlaut des § 34 Abs. 1 EStG hinaus verfehle den gesetzlichen Regelungszweck. Gleichwohl ließ der Senat offen, wo seiner Auffassung nach die Grenze der Geringfügigkeit zu ziehen sei.<sup>21</sup> In der Folgezeit stellte der IX. Senat dann jedoch fest, daß eine Teilleistung von jedenfalls über 10% einer steuerlichen Privile-

17 BFH, Urteil vom 14.08.2001, XI R 22/00, BStBl. II 2002, 180; Urteil vom 27.01.2010, IX R 31/09, BStBl. II 2011, 28.

18 BFH, Urteil vom 08.04.2014, IX R 28/13 (NV), a.a.O.; BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 - S -2290/13/10002, a.a.O., Rz. 8.

19 BFH, Urteil vom 03.07.2007, IX R 80/00, BStBl. II 2004, 447.

20 BFH, Urteil vom 25.08.2009, IX R 11/09, BStBl. II 2011, 27.

21 Streitig war eine Teilleistung von ca. 1,3% der Hauptentschädigungsleistung (BFH, Urteil vom 25.08.2009, IX R 11/09, a.a.O.).

gierung des § 34 Abs. 1, 2 EStG entgegenstehe.<sup>22</sup> Denn eine Teilleistung von über 10% der Hauptleistung sei nach allgemeinem Verständnis nicht mehr (nur) geringfügig. Eine weitere Rechtfertigung der 10%igen Grenze blieb der Senat allerdings bis dato schuldig. Gestützt auf die Entscheidung des IX. Senats im Streitfall IX R 11/09 stellte das BMF sodann mit Schreiben vom 01.11.2013<sup>23</sup> fest, daß lediglich eine Teilzahlung von maximal 5% der Hauptleistung als geringfügig i.S.d. § 34 Abs. 1, 2 EStG anzusehen sei.

Im Rahmen der derzeit anhängigen Revision IX R 46/14 dürfte die vom BMF vertretene Auffassung nun auf den Prüfstand gestellt werden.

Der Kläger des der Revision zugrundeliegenden Streitfalles<sup>24</sup> hatte mit Einkommensteuererklärung für 2011 die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1, 2 Nr. 2 EStG für einen Betrag von 104.800€ beantragt. Ursprung des vereinnahmten Betrages von 104.800€ war ein zwischen dem Kläger und seinem Arbeitgeber abgeschlossener Aufhebungsvertrag vom 24.09.2010, mit dem das bestehende Arbeitsverhältnis zum Ablauf des 30.09.2010 einvernehmlich aufgelöst wurde. Auf der Grundlage des zwischen Kläger und Arbeitgeber abgeschlossenen Aufhebungsvertrags sollte der Kläger für den Verlust seines Arbeitsplatzes eine betriebliche Abfindung in Höhe von 104.800€ sowie eine Tarifabfindung unter Anwendung der Abfindungsregelungen des Tarifvertrages zur Zukunftssicherung in Höhe von 10.200€ erhalten. Die Tarifabfindung wegen Zukunftssicherung war fällig zum 30.09.2010; die betriebliche Abfindung einen Monat nach dem Ausscheiden des Klägers. Neben der betrieblichen Abfindung in Höhe von 104.800€ bezog der Kläger im Streitjahr 2011 einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 7.875€ für die Zeit vom 01.01.2011 bis zum 30.09.2011 sowie für die Zeit vom 01.10.2011 bis zum 31.12.2011 Arbeitslosengeld in Höhe von 4.496€. Die Tarifabfindung wegen Zukunftssicherung (10.200€) unterwarf das beklagte Finanzamt im Jahr 2010 der Einkommensteuer. Mit Einkommensteuerbescheid für 2011 versagte das beklagte Finanzamt allerdings die ermäßigte Besteuerung der betrieblichen Abfindung nach § 34 EStG. Dagegen richtete sich die Klage.

Das FG Baden-Württemberg gab der Klage statt. Da das Gesetz selbst keine starre Prozentgrenze vorsehe, könne der 10%igen Teilzahlung die Geringfügigkeit nach allgemeinem Verständnis nicht abgesprochen werden.

Zur Begründung verweist das FG Baden-Württemberg darauf, daß sowohl die Zahlung im Jahr 2010 als auch die Zahlung im Streitjahr 2011 als Ersatz für den Arbeitsplatzverlust des Klägers geleistet worden sei. Dies gelte insbesondere unabhängig davon, daß der Betrag in Höhe von 10.200€ als Tarifabfindung wegen Zukunftssicherung und der Betrag von 104.800€ als betriebliche Entlassungsabfindung geschuldet gewesen und entsprechend bezahlt worden sei. Denn insoweit handele es sich lediglich um Modalitäten des Aufhebungsvertrages mit der Folge der einvernehmlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auf

den Umstand der Beendigung des Arbeitsverhältnisses seien beide Teilzahlungen zurückzuführen. Beide Zahlungen seien auch Bestandteil desselben Aufhebungsvertrages und in diesem insbesondere auch unter gleicher Ziffer und in einem Satz geregelt. Infolgedessen sei eine einheitliche Abfindung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Klägers beabsichtigt und gewollt gewesen.

Die Auszahlung des Teilbetrages in Höhe von 10.200€ im Veranlagungszeitraum 2010 stehe der Anwendung des § 34 Abs. 1, 2 EStG nicht entgegen. Es handele sich insoweit nur um eine unschädliche geringfügige Teilleistung im Verhältnis zu der im Veranlagungszeitraum 2011 ausbezahlten betrieblichen Abfindung. Bereits nach allgemeinem Verständnis sei eine Teilleistung von unter 10% der Hauptleistung als geringfügig anzusehen. Das FG Baden-Württemberg nahm zur Begründung allerdings keineswegs Bezug auf die Rechtsprechung des IX. Senats. Es stützte seine eigene Argumentation vielmehr auf andere im Steuerrecht geregelte 10%-Grenzen, insbesondere der steuerlichen Regelungen zur Abgrenzung notwendigen Privatvermögens zu Betriebsvermögen, § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG sowie § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG.

Obleich die Entscheidung des IX. Senats im Streitfall IX R 28/13 (NV) eine 10%ige Teilzahlung bereits als geringfügig i.S.d. § 34 Abs. 1, 2 EStG gebilligt hat, dürfte die Entscheidung im Streitfall IX R 46/14, insbesondere auch unter Berücksichtigung der von Seiten der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung für eine gewisse Klarheit und Rechtssicherheit sorgen. Ungeachtet dessen bleibt abzuwarten, ob der IX. Senat zukünftig generell an einer 10%igen Grenze festhalten wird. Zwingend erscheint dies nicht. Denn die im Streitfall IX R 28/13 (NV) gewählte Formulierung eröffnet durchaus Raum, die Unschädlichkeit einer Teilzahlung in Streitfällen ggf. auch aufgrund besonderer tatsächlicher Umstände zu rechtfertigen. Die Annahme einer geringfügigen Tätigkeit dürfte allerdings jedenfalls dann ausscheiden, wenn bereits die Teilleistung selbst, d.h. ungeachtet der Progressionswirkung der Hauptleistung, zu einer atypisch hohen Progressionsbelastung führt.

## 9. Ergänzende Entschädigung aus Gründen der sozialen Fürsorge

Eine weitere Ausnahme gestattet der BFH im Zusammenhang mit der Zahlung sog. ergänzender Entschädigungen

<sup>22</sup> BFH, Urteil vom 08.04.2014, IX R 28/13 (NV), a.a.O.; Beschluß vom 20.06.2011, IX B 59/11, BFH/NV 2011, 1682 (Teilleistung i.H.v. 10,2 %).

<sup>23</sup> BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 - S - 2290/13/10002, a.a.O., Rz. 8.

<sup>24</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 03.11.2014, 10 K 2655/13, BeckRS 2015, 94274.

aus Gründen der sozialen Fürsorge. Erhält der Steuerpflichtige anlässlich der Beendigung des Dienstvertrages lediglich eine ergänzende Zusatzleistung, die Teil der einheitlichen Entschädigung ist und in einem späteren Veranlagungszeitraum aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt wird, steht dies der Tarifiermäßigung der Hauptleistung gemäß § 34 Abs. 1, 2 EStG nicht entgegen.<sup>25</sup>

Derartige (nur) ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind, sind nach der Auslegung des BFH unschädlich für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung, da nur eine solche Auslegung dem Regelungszweck des § 34 EStG unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit gerecht werde. Wie auch im Zusammenhang mit der geringfügigen Teilzahlung stellt der BFH somit auf den Billigkeitscharakter der Tarifiermäßigung ab. Die aus sozialer Fürsorge geleistete Zusatzleistung selbst ist ungeachtet dessen entsprechend der regulären Besteuerungsvorschriften im Jahr ihres Zuflusses zu versteuern.

Steuerunschädliche Zusatzleistungen, die aus Gründen der sozialen Fürsorge geleistet werden (können), sind insbesondere solche, die dem Steuerpflichtigen den Arbeitsplatz und/oder Berufswechsel und/oder die Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe erleichtern sollen. Hierzu zählen bspw. Outplacementmaßnahmen, monatliche Zusatzzahlungen zum Arbeitslosengeld, Aufgeld wegen rückläufiger Altersversorgung, Überbrückungsgelder und/oder Sozialplanleistungen. Dabei ist der Begriff der sozialen Fürsorge allgemein im Sinne der Fürsorge des Arbeitgebers für seinen früheren Arbeitnehmer zu verstehen. Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, ist nach einheitlicher Auffassung unerheblich.<sup>26</sup>

Nach der vom BMF<sup>27</sup> vertretenen Auffassung ist Voraussetzung der Steuerunschädlichkeit, daß sich die Zusatzleistung selbst auf einen Betrag von weniger als 50% der Hauptleistung bezieht. Da der IX. Senat<sup>28</sup> diese Rechtsauffassung wiederholt bestätigt und zugleich festgehalten hat, daß die zusätzlichen Leistungen nur dann einen – steuerunschädlichen – ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung bilden, wenn diese betragsmäßig bei weitem nicht erreicht wird, steht nicht zu erwarten, daß diesbezüglich Raum für abweichende Argumentationsansätze gegeben ist.

## 10. Vergütung für mehrjährige Tätigkeit – Tarifbegünstigte Kapitalabfindung eines betrieblichen Altersvorsorgevertrags im Wege der Einmalzahlung

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist noch nicht höchstichterlich geklärt, ob eine tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten i.S.d. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG vorliegt, wenn der Steuerpflichtige anlässlich seines Ausscheidens Leistungen aus betrieblicher Altersversorgung

nicht monatlich, sondern im Wege der Einmalkapitalauszahlung ausgezahlt erhält.

Für einmalige Kapitalabfindungen, die von einem berufsständische Versorgungswerk an Stelle der laufenden Rente gezahlt werden, hat der X. Senat dies in jüngerer Vergangenheit mit Urteil vom 23.10.2013<sup>29</sup> bestätigt und die Regelung des § 22 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1, 2 Nr. 4 EStG für anwendbar erklärt.

Ob dies auch entsprechend für einmalige Kapitalabfindungen sog. betrieblicher Altersversorgungsleistungen Geltung hat, dürfte sich in naher Zukunft angesichts des derzeit beim X. Senat anhängigen Streitfalls X R 23/15 zeigen.

Der anhängigen Revision liegt der vom FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 19.05.2015<sup>30</sup> entschiedenen Streitfall zugrunde. Im zugrundeliegenden Streitfall vereinnahmte die Klägerin anlässlich ihres Eintritts in den vorzeitigen Ruhestand neben einer Abfindung von 9.756€, Renteneinkünfte aus gesetzlicher Rentenversicherung und Altersversorgungsvertrag sowie eine einmalige Kapitalabfindung aus betrieblichem Altersversorgungsvertrag i.H.v. 16.924€. Der einmaligen Kapitalabfindung lag eine Vereinbarung zur Entgeltumwandlung zugrunde. Die laufenden Einkünfte, die der Klägerin vor Eintritt in den Ruhestand im Wege der Gehaltsumwandlung zur Verbesserung ihrer betrieblichen Altersversorgung zugeflossen waren, hatte die Klägerin gemäß § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei vereinnahmt. Das beklagte Finanzamt unterwarf die einmalige Kapitalabfindung zwar der Besteuerung nach § 22 EStG, verwehrt der Klägerin allerdings die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1, 2 Nr. 4 EStG.<sup>31</sup> Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Zur Begründung führt das FG Rheinland-Pfalz sehr anschaulich zu den Voraussetzungen der Steuerbarkeit der einmaligen Kapitalabfindung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG einerseits und den Voraussetzungen der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG andererseits aus. Die tarifbegünstigte Steuerpflichtigkeit stützt das FG dabei insbesondere auf den Gleichheitsgrundsatz. Sei die Beitragszahlung, die in der Ansparphase in die Basisversorgung

25 BFH, Urteil vom 14.08.2001, XI R 22/00, a.a.O.; Urteil vom 14.01.2002, XI R 43/09, BStBl. II 2004, 442; Urteil vom 15.10.2003, XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264; Urteil vom 08.04.2014, IX R 28/13 (NV), aaO.

26 BFH, Urteil vom 14.04.2005, XI R 11/04 (NV), BFH/NV 2005, 1772 (NV); BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 - S -2290/13/10002, a.a.O., Rz. 14; vgl. nur Lindberg in Blümich, EStG, 2015, 129. Aufl., § 34 Rn. 36.

27 BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4-S-2290/13/10002, a.a.O., Rz. 14.

28 BFH, Urteil vom 11.05.2010, IX R 39/09 (NV), BFH/NV 2010, 1801 (NV).

29 BFH, Urteil vom 23.10.2013, X R 3/12, BStBl. II 2014 58.

30 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.05.2015, 5 K 1792/12, EFG 2015, 1441; BFH, X R 23/15.

31 Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 31.03.2010, BStBl. I 2010, 270, neu gefasst: BMF-Schreiben vom 10.01.2014, IV C 3 - S 2221/12/10010 :003, BStBl. I 2014, 70, dort Rz. 204 – jedoch unter Bezugnahme auf BFH, Urteil vom 23.10.2013, X R 3/12, a.a.O., nunmehr unter Vorbehalt.

(gesetzliche Rentenversicherung) geleistet werde nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG zu qualifizieren, so müsse dies gemäß Art. 3 GG auch entsprechend für Beitragsleistungen in – externe – betriebliche Altersvorsorgungsverträge gelten. Denn der Gesetzgeber habe nach dem 3-schichtigen Modell des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) die – gesetzliche – Basisversorgung und die zusätzliche Versorgung durch betriebliche Altersversorgung weitgehend gleichstellen wollen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit gebiete daher auch eine steuerliche Gleichstellung. Da die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG allein an die in der Auszahlung eingetretene Zusammenballung der Einkünfte anknüpfe, könne der Anwendbarkeit des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG auch nicht entgegengehalten werden, daß die Beitragsleistungen im Rahmen der sog. Ansparphase gemäß § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei geblieben seien.

Im Hinblick auf die von Seiten der Finanzverwaltung vertretene Auffassung<sup>32</sup> dürfte das im Streitfall X R 23/15 zu erwarten stehende Urteil des X. Senats die notwendige Klarheit für die steuerliche Belastbarkeit der vertraglichen Vereinbarung, die anlässlich der Beendigung des Dienstver-

trages zum Zwecke der Einmalkapitalabfindung der betrieblichen Versorgungsansprüche abzuschließen sind, mit sich bringen.

### 11. Fazit

Der steuerlichen Gestaltungen im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses sind nach dem Stand der derzeitigen Rechtsprechung des BFH durch aus betragsmäßige Grenzen gesetzt. Denn die Vereinbarungen über Teilzahlungen einer Entlassungsentschädigung in Höhe eines Betrages über 10% der Hauptleistung dürften auch zukünftig im steuerlichen risikobehaftet bleiben. Zusatzleistungen aus Gründen sozialer Fürsorge bleiben steuerschädlich, sofern sie sich der Höhe nach auf einen Wert beziffern, der nahezu 50% des Betrags der Entlassungsentschädigung entspricht. Diesbezüglich steht keine Änderung der Rechtsprechung zu erwarten.

32 Vgl. dazu Fn. 31.

## Der »Schmeckenbecher« – jetzt noch besser!

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

**2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister**

ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter [www.boorberg.de/alias/817451](http://www.boorberg.de/alias/817451)

SCHMECKENBECHER

50 EURO

**Kostenübersichtstabellen**

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

24. Auflage

BOORBERG

BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

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

[bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher **Kostenübersichtstabellen** 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

Unternehmer/Freiberufler/Behörde

Verbraucher\*

**Absender:**

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

\_\_\_\_\_  
Straße, Nr.

\_\_\_\_\_  
PLZ, Ort

\_\_\_\_\_  
Datum, Unterschrift sz0215

\* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.



## Zivilprozeßkosten als außergewöhnliche Belastungen – zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 18.06.2015 - VI R 17/14

Dr. *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Meyer-Köring, Bonn

Rechtsstreite kosten Geld und werden häufig nicht freiwillig begonnen. Der Beklagte muß sich mit einer Klage gezwungenermaßen auseinandersetzen. Der Kläger ist auf gerichtliche Hilfe angewiesen, wenn der Gegner den eigenen Anspruch nicht akzeptiert. Mitunter – so etwa im Fall der Ehescheidung – ist der Gang zum Gericht obligatorisch; die Ehe kann nur durch Inanspruchnahme der Gerichte geschieden werden. Lassen sich Kosten eines Rechtsstreits nicht einer bestimmten Einkunftsart zurechnen und etwa im Wege des Werbungskostenabzugs steuerlich geltend machen, bleibt letztendlich der Gedanke, daß die Kosten eines Rechtsstreits außergewöhnliche Belastungen darstellen könnten. Die Frage, ob Kosten eines Rechtsstreits als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigungsfähig sind, ist ein Dauerthema, wie die hierzu veröffentlichte Rechtsprechung zeigt. Nachdem der BGH im Jahre 2011<sup>1</sup> seine Rechtsprechung zu diesem Thema geändert hatte und der Gesetzgeber die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuerrecht im Jahre 2013 ergänzt hat, liegt mit dem Urteil des BFH vom 18.06.2015<sup>2</sup> eine neuerliche Änderung der Rechtsprechung vor. Vor diesem Hintergrund soll mit dem nachfolgenden Beitrag ein Blick auf die neuesten Entwicklungen zu diesem Thema geworfen werden.

### 1. Einleitung

Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des Einkommensteuerrechts liegen nach § 33 Abs. 1 EStG vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. In diesem Fall kann nach der Vorschrift auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmten Umfang ermäßigt werden. Aufwendungen erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Abzugsgrenzen sind außergewöhnliche Belastungen von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben, die, wie § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG klarstellt, eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausschließen.

Kosten eines Rechtsstreits, die nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben geltend gemacht werden können, lassen sich (die gesetzliche Neuregelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG vorerst ausgeklammert) bei unbefangener Lektüre des Gesetzes unter die oben dargestellten Tatbestandsvoraussetzungen subsumieren, wobei insbesondere der Begriff der Zwangsläufigkeit genauerer Betrachtung bedarf.

### 2. Bisherige BFH-Rechtsprechung

Nach der bisherigen langjährigen BFH-Rechtsprechung – bis zum Jahre 2011 – war im Hinblick auf die Frage der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen auf die wesentliche Ursache abzustellen, die zu den Aufwendungen geführt hat. In dem Urteil vom 18.03.2004<sup>3</sup> führte der BFH aus:

„Aus dem Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastungen ausgeschlossen sind die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind sowie die durch § 10 EStG und Kinderfreibetrag oder Kindergeld abgegoltenen weiteren zwangsläufigen Aufwendungen. Diese hat der Steuerpflichtige grundsätzlich selbst – ohne eine steuerliche Entlastung – zu tragen. Anspruch auf Solidarität der Gemeinschaft hat der einzelne in aller Regel nur, wenn ihn entweder die Steuerzahlung überfordert – für diese Fälle sehen die §§ 163, 227, 222 AO die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen vor – oder wenn die Aufwendungen einen Bereich der Lebensführung betreffen, der der individuellen Gestaltung des einzelnen entzogen ist. Dementsprechend ist nach ständiger Rechtsprechung des Senats für die Entscheidung, ob Aufwendungen zwangsläufig i.S. des § 33 EStG angefallen sind, auf die wesentliche Ursache abzustellen, die zu den Aufwendungen geführt hat. Liegt diese in der vom einzelnen gestaltbaren Lebensführung, kommt ein Abzug nicht in Betracht.“

1 BFH, Urt. v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308.

2 BFH, Urt. v. 18.06.2015 – VI R 17/14, DStR 2015, 1862.

3 BFH, Urt. v. 18.03.2004 – III R 24/03, BStBl II 2004, 726, DStR 2004, 1124.

Im Hinblick auf die Kosten eines Zivilprozesses sprach nach dieser Rechtsprechung eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit<sup>4</sup>:

„Bei den Kosten eines Zivilprozesses spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit (Senatsurteile vom 09.05.1996, III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596, m.w.N.; vom 04.12.2001, III R 31/00, BFHE 198, 94, BStBl. II 2002, 382; vom 18.03.2004, III R 24/03, BFHW 206, 16, BStBl. II 2004, 726). Derartige Kosten wurden nur als zwangsläufig erachtet, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist (Senatsurteil in BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596). Daran fehlt es nach der Rechtsprechung des BFH im allgemeinen bei einem Zivilprozeß (s. Senatsurteil in BFHW 206, 16, BStBl. II 2004, 726). Darüber hinaus ist es in der Regel der freien Entscheidung der Parteien überlassen, ob sie sich zur Durchsetzung oder Abwehr eines zivilrechtlichen Anspruchs einem Prozeß(kosten)risiko aussetzen (vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596, und in BFHE 206, 16, BStBl. II 2004, 726). Läßt sich der Steuerpflichtige trotz ungewissem Ausgangs auf einen Prozeß ein, liegt die Ursache für die Prozeßkosten in seiner Entscheidung, das Prozeßrisiko in der Hoffnung auf ein für ihn günstiges Ergebnis in Kauf zu nehmen; es entspräche nicht Sinn und Zweck des § 33 EStG, ihm die Kostenlast zu erleichtern, wenn sich das im eigenen Interesse bewußt in Kauf genommene Risiko zu seinem Nachteil realisiert hat (BFH-Urteil in BFHE 206, 16, BStBl. II 2004, 726).“

Diese Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit konnte der Steuerpflichtige nur in einem eng gesteckten Rahmen überwinden:<sup>5</sup>

„Trotz unsicherer Erfolgsaussichten kann der Steuerpflichtige gezwungen sein, einen Prozeß zu führen, der einen für ihn existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt, so daß er ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (Senatsurteil in BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596).“

Paradebeispiel in der bisherigen Rechtsprechung zur Abgrenzung der zwangsläufigen von den nicht zwangsläufigen Aufwendungen waren die Kosten des gerichtlichen Scheidungsverfahrens. Die Ehe kann nach § 1564 BGB nur durch richterliche Entscheidung geschieden werden. Wenn Ehepartner sich scheiden ließen, sei davon auszugehen, daß die Ehe zerrüttet und deshalb die Ehescheidung aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sei. Als zwangsläufig wurden auch die in den Zwangsverbund nach § 137 FamFG fallenden Angelegenheiten angesehen. Weitere familienrechtliche Angelegenheiten, die nicht in diesen Zwangsverbund fallen, wurden demgegenüber nicht als zwangsläufig

angesehen. Aufwendungen für die außergerichtliche vermögensrechtliche Auseinandersetzung als Folge der Ehescheidung hat der BFH<sup>6</sup> nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, weil sie nicht unmittelbar und unvermeidbar durch die prozessuale Durchführung des Ehescheidungsverfahrens entstanden seien.

Kernaussage der bisherigen Rechtsprechung des BFH war im Ergebnis, daß Zivilprozeßkosten nur dann als zwangsläufig und im Sinne des § 33 EStG anerkenntungsfähig erachtet wurden, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch adäquat verursachende Ereignis zwangsläufig war. Hiervon ging der BFH bei einem Zivilprozeß regelmäßig nicht aus. Zwangsläufige Aufwendungen wurden nur dann von ihm anerkannt, wenn der Prozeß existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührte. Liefere der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, könne er trotz unsicherer Erfolgsaussichten gezwungen sein, einen Zivilprozeß zu führen.

### 3. Änderung der BFH-Rechtsprechung im Jahre 2011

Mit Urteil vom 12.05.2011<sup>7</sup> änderte der BFH (zuständig für außergewöhnliche Belastungen mittlerweile der VI. Senat) seine bisherige Rechtsprechung. Streitige Ansprüche seien wegen des staatlichen Gewaltmonopols regelmäßig nur vor Gericht durchzusetzen oder abzuwehren. Die Kosten eines Zivilprozesses erwachsen dem Kläger wie dem Beklagten deshalb unabhängig von dem Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Zivilprozeßkosten seien nur dann nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn sich der Steuerpflichtige mutwillig oder leichtfertig auf einen Prozeß eingelassen habe:

„Als außergewöhnliche Belastungen sind Zivilprozeßkosten jedoch nur zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozeß eingelassen hat. Er muß diesen vielmehr unter verständiger Würdigung des Für und Wider – auch des Kostenrisikos – eingegangen sein. Demgemäß sind Zivilprozeßkosten des Klägers wie des Beklagten nicht ausweichlich, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung

4 BFH, Urt. v. 27.08.2008, III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

5 BFH, Urt. v. 27.08.2008, III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

6 BFH, Urt. v. 30.06.2005 – III R 27/04, BStBl II 2006, 492, DStR 2005, 1767.

7 BFH, Urt. v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308.

oder Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten keine hinreichende Aussicht auf Erfolg bot.“

Auf dieses Urteil reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlaß<sup>8</sup>, der u.a. damit begründet wurde, daß der Finanzverwaltung für eine eindeutige, zuverlässige und rechtssichere Einschätzung der Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses bzw. den Motiven der Verfahrensbeteiligten keine Instrumente zur Verfügung stünden. Der Nichtanwendungserlaß wurde von der Finanzverwaltung<sup>9</sup> auch nach der Änderung des § 33 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2013 für davor liegende Veranlagungszeiträume angewandt.

#### 4. Änderung des § 33 EStG

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>10</sup> ergänzte der Gesetzgeber mit Geltung ab dem Veranlagungszeitraum 2013 den § 33 Abs. 2 EStG um einen Satz 4:

„Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozeßkosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.“

Mit diesem Nichtanwendungsgesetz als Reaktion auf das Urteil des BFH vom 12.05.2011 griff der Gesetzgeber Formulierungen aus der bisherigen BFH-Rechtsprechung<sup>11</sup> auf, wobei – dazu nachfolgend – umstritten ist, ob mit der Einfügung des Satzes 4 in § 33 Abs. 2 EStG die bisherige Rechtsprechungslage festgeschrieben wurde oder ob der Bereich der Ausnahme vom generellen Abzugsverbot noch enger gefaßt wurde.

#### 5. BFH-Urteil vom 18.06.2015 - VI R 17/14

Den vorläufigen Schlußpunkt der Rechtsprechung setzt das BFH-Urteil vom 18.06.2015<sup>12</sup>, mit dem eine nochmalige Änderung der Rechtsprechung hin zur alten Rechtsprechungslage verbunden ist.

Der Fall betraf die Berücksichtigung von Kosten für einen Zivilrechtsstreit als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2010. Der Zivilprozeß drehte sich um die Gültigkeit eines Testaments, in dem die Klägerin von ihrer zwischenzeitlich verstorbenen Mutter als Alleinerbin eingesetzt worden war. Der Bruder der Klägerin zweifelte die Rechtmäßigkeit des Testaments an. Die Klägerin obsiegte im Prozeß, blieb allerdings auf Rechtsanwalts- und Gerichtskosten in Höhe von rund 7.300€ sitzen, die ihr weder von ihrem Bruder noch von dritter Seite erstattet wurden. Die Klägerin berief sich auf das BFH-Urteil vom 12.05.2011 und machte die Anwaltskosten als außergewöhnliche Belastung geltend. Sie hatte

weder vor dem FG noch vor dem BFH Erfolg.

Der BFH stellte fest, daß er an seiner im Urteil vom 12.05.2011 vertretenen Auffassung nicht mehr festhalte, sondern zu der früheren Rechtsprechung des BFH zur Abziehbarkeit der Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung zurückkehre. Entscheidend für die Frage, ob Aufwendungen zwangsläufig im Sinne des § 33 EStG angefallen seien, sei die wesentliche Ursache, die zu den Aufwendungen geführt habe. Insofern würden die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des BFH in Abkehr von der Entscheidung aus dem Jahre 2011 gelten:

„Ausgehend hiervon sind die Kosten eines Zivilprozesses grundsätzlich nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn auch das die Prozeßführung mit der Folge der Zahlungsverpflichtung adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist (Senatsurteile vom 03.06.1982 - VI R 41/79, BFHE 136, 370, BStBl. II 1982, 749 = BeckRS 1992, 22006161; in BFHE 134, 286, BStBl. II 1982, 116 = BeckRS 1981, 22005877; BFH-Urteile in BFHE 147, 171, BStBl. II 1986, 745 = BeckRS 1986, 22007732; vom 06.05.1994 - III R 27/92, BFHE 175, 332, BStBl. II 1995, 104 = DStR 1995, 14; vom 19.12.1995 - III R 177/94, BFHE 179, 383, BStBl. II 1996, 197 = DStR 1996, 418). Daran fehlt es im allgemeinen bei einem Zivilprozeß. Indes ist der Grundsatz, daß Kosten eines Zivilprozesses keine außergewöhnlichen Belastungen sind, auch schon nach bisheriger ständiger Rechtsprechung keine starre Regel. Vielmehr erfordert die Vielfalt der prozessualen Gestaltungen eine Berücksichtigung des jeweiligen Streitgegenstandes und der Ursachen des Streits (vgl. u.a. BFH-Urteile in BFHE 147, 171, BStBl. II 1986, 745 = BeckRS 1986, 22007732; in BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596 = DStR 1996, 1765).

Berührt ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens, kann jener unter Umständen in eine Zwangslage geraten, in der für ihn die Verfolgung seiner rechtlichen Interessen trotz unsicherer Erfolgsaussichten existenziell erforderlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 19.05.1995 - III R 12/92, BFHE 178, 207, BStBl. II 1995, 774 = DStR 1995, 1747), und sich folglich die Frage stellen, ob die Übernahme eines Prozeßkostenrisikos nicht insoweit als i.S.d. § 33 EStG zwangsläufig anzusehen ist. Ein solcher Ausnahmefall kann insbesondere dann

8 BMF v. 20.12.2011, IV C 4 - S 2284/07/0031 :002, BStBl I 2011, 1286, DStR 2011, 2462.

9 OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 02/2013 v. 16.07.2013, DStR 2013, 1839.

10 AmtshilfeRLUmsG v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802.

11 BFH, Urt. v. 09.05.1996 - III R 224/94, BStBl II 1996, 596.

12 BFH, Urt. v. 18.06.2015 - VI R 17/14, DStR 2015, 1862.

in Betracht gezogen werden, wenn der Steuerpflichtige, ohne sich auf den Rechtsstreit einzulassen, Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (BFH-Urteile in BFHE 175, 332, BStBl. II 1995, 104 = DStR 1995, 14; in BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596 = DStR 1996, 1765).“

Dem stehe insbesondere nicht der in der Entscheidung aus 2011 enthaltene Hinweis auf das staatliche Gewaltmonopol entgegen. Das staatliche Gewaltmonopol und das Recht auf die Gewährung effektiven Rechtsschutzes würden den Steuerpflichtigen nicht zur Führung eines Zivilprozesses zwingen. Sähe man Zivilprozeßkosten unabhängig vom Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen als zwangsläufig an, liefe dies im Ergebnis darauf hinaus, jedwede durch den Rechtsstaat rechtmäßig auferlegte Zahlungsverpflichtung als zwangsläufige Aufwendung anzuerkennen. Maßgeblich sei aber die Zwangsläufigkeit des die Zahlungsverpflichtung auslösenden Ereignisses. Im Streitfall habe die Klägerin nicht darlegt, daß ihre Existenzgrundlage gefährdet gewesen wäre, hätte sie das Erbe nicht angetreten oder hätte sie es mit ihrem Bruder teilen müssen. Eine solche Existenzgefahr sei auch sonst nicht ersichtlich, weshalb das Finanzgericht die Klage zu Recht abgelehnt habe.

## 6. Folgerungen für die Praxis

Mit der Entscheidung des BFH vom 18.06.2015<sup>13</sup> sind die alten, bis zu der Entscheidung des BFH vom 12.05.2011<sup>14</sup> geltenden Rechtsprechungsgrundsätze für Veranlagungszeiträume bis 2012 wieder anwendbar. Eine rechtliche Unterscheidung der Zeit vor dem 12.05.2011 und danach – bis zur gesetzlichen Neuregelung – ist nicht vorzunehmen. Auf die bisherige Kasuistik kann zurückgegriffen werden.

Für Veranlagungszeiträume ab 2013 ist Ausgangspunkt der Prüfung der § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG. Zu dieser Vorschrift brauchte der BFH in dem Urteil vom 18.06.2015 nicht Stellung zu nehmen, da der Streitfall den Veranlagungszeitraum 2010 betraf. Auch im übrigen läßt sich dem neuen BFH-Urteil kein Fingerzeig entnehmen, was unter einem existenziell wichtigen Lebensbereich oder dem Kernbereich menschlichen Lebens zu verstehen ist.

Insofern liegt der Gedanke nahe, auch für Streitfälle ab dem Veranlagungszeitraum 2013 auf die Kasuistik in der bisherigen Rechtsprechung zurückzugreifen. Offen und streitig ist allerdings, ob auf die bisherige Rechtsprechung zurückgegriffen werden kann, ob also die neue Gesetzesfassung die Rückkehr zur alten Rechtsprechungslage darstellt oder ob der ergänzte Satz 4 unabhängig hiervon auszulegen und anzuwenden ist, was möglicherweise zu einem engeren Anwendungsbereich des Ausnahmetatbestandes führen könnte.

Die Rückkehr zur bisherigen Rechtsprechungslage vertreten etwa das FG Münster<sup>15</sup> und das FG Rheinland-

Pfalz<sup>16</sup>. Das FG Münster stellt etwa darauf ab, daß der Gesetzeswortlaut der alten BFH-Rechtsprechung entnommen sei:

„Was unter dem Begriff der ‚Existenzgrundlage‘ zu verstehen ist, ist im Gesetz nicht näher geregelt.

In Betracht kommt ein rein materielles Verständnis dieses Begriffs (Kanzler FR 2014, 209, 214, derselbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 EStG, Anmerkung 213). Nach dieser Ansicht schließt § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Scheidungsprozeßkosten grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung aus. Ein Abzug käme nur dann in Betracht, wenn im Einzelfall ohne Scheidung die materielle Existenzgrundlage bedroht wäre.

Die wohl herrschende Gegenauffassung geht davon aus, daß Ehescheidungskosten trotz der Neuregelung in dem ursprünglich von der Rechtsprechung anerkannten Umfang weiterhin abzugsfähig sein sollen. Dabei wird der Begriff der Existenzgrundlage über ein bloß materielles Verständnis weit ausgelegt (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.10.2014, 4 K 1976/14, Juris; Lohschelder in Schmidt: EStG, 33. Auflage 2014, § 33 Rn. 35; Nieuwenhuis, DStR 2014, 1701, 1702; Bleschick FR 2013, 932, 936; ähnlich Liebl, Juris PR-Steuerrecht 10/2014, Anm. 1).

Der Senat legt die Vorschrift dahingehend aus, daß weiterhin typisierend die Scheidungskosten, die unmittelbar durch den Scheidungsprozeß veranlaßt sind, nicht vom Ausschluß erfaßt werden, ohne daß es im Einzelfall auf eine Prüfung der materiellen Existenzgrundlage ankäme. ...

Vor diesem Hintergrund ist der Begriff der Existenzgrundlage auch im immateriellen Sinne zu verstehen. Die Ehe gehört zu den Grundlagen der bürgerlichen Existenz. Sich aus einer zerrütteten Ehe lösen zu können, hat für den Steuerpflichtigen nicht nur hinsichtlich der finanziellen Folgen (Zugewinnausgleich, Erbrecht), sondern auch in bezug auf seine gesellschaftliche Stellung und seinen Ruf existenzielle Bedeutung.“

Die Gegenauffassung wird vertreten etwa vom Niedersächsischen Finanzgericht<sup>17</sup> und vom Finanzgericht Sachsen.<sup>18</sup> In einem Fall, der ebenfalls die Kosten eines Scheidungsverfahrens betraf, führte das Niedersächsische FG zunächst an, daß nach § 33 Abs. 1 EStG Scheidungskosten bereits keine „außergewöhnliche“ Belastung darstellen würden und unterlegte dies mit empirischen Daten zu den Scheidungsra-

13 BFH, Ur. v. 18.06.2015 – VI R 17/14, DStR 2015, 1862.

14 BFH, Ur. v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308.

15 FG Münster, Ur. v. 21.11.2014 – 4 K 1829/14 E, BeckRS 2014, 96453.

16 FG Rheinland-Pfalz, Ur. v. 16.10.2014 – 4 K 1976/14, DStRE 2015, 855.

17 Niedersächsisches FG, Ur. v. 18.02.2015 – 3 K 297/14.

18 FG Sachsen, Ur. v. 13.11.2014 – 2 K 1399/14, BeckRS 2015, 94277.

ten in Deutschland. Von einer Außergewöhnlichkeit habe man möglicherweise vor einigen Jahrzehnten noch ausgehen können. Heutzutage werde mehr als jede dritte Ehe geschieden, so daß eine solche Außergewöhnlichkeit bereits nicht anzunehmen sei. Darüber hinaus sei auch die Ausnahmeregelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG nicht einschlägig, da die Kosten eines Scheidungsverfahrens – jedenfalls im entschiedenen Fall – die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen nicht gefährden würden:

„Für den Kläger bestand hinsichtlich dieses Rechtsstreits weder eine Gefahr für seine – wirtschaftliche – Existenzgrundlage noch bestand die Gefahr, daß er seine lebensnotwendigen – wirtschaftlichen – Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen anderenfalls nicht mehr würde befriedigen können.

Der Senat folgt damit nicht den in der Literatur und Rechtsprechung vertretenen Auffassungen, daß die Gesetzesänderung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz lediglich den Rechtszustand vor der Entscheidung des BFH zur Abziehbarkeit von Zivilprozeßkosten im Urteil vom 12. Mai 2011 wiederhergestellt habe (Gerauer, NWB 2014, 2621 (2623); Loschelder in Schmidt, EStG, 33. Auflage 2014, § 33 zum Stichwort

„Prozeßkosten“; Spieker NZFam 2014, 537 (539); FG Münster, Urteil vom 21. November 2014, 4 K 1829/14 E, Juris) oder daß auch die Gefahr für eine psychische Existenz/das seelische Existenzminimum bzw. die Gefahr für die psychischen oder menschlichen Bedürfnisse für den Abzug von Prozeßkosten ausreiche (Bleschick, FR 2013, 932 (936), Heger in Blümich, a.a.O. jedenfalls für Prozesse im Umgangsrecht mit eigenen Kindern und bezüglich der Vaterschaftsfeststellung, § 33 Rn. 223 und fraglich für Scheidungskosten, § 33 Rn. 231; Gerauer, a.a.O.; Nieuwenhuis, DStR 2014, 1701 (1703); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16. Oktober 2014, 4 K 1976/14, EFG 2015, 39).“

Eine baldige Klärung durch den BFH ist zu erwarten, da mehrere Revisionsverfahren zu diesem Thema anhängig sind. Bis dahin empfiehlt es sich, mit Bezug auf die Rechtsprechung des FG Münster und des FG Rheinland-Pfalz Kosten eines Scheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen und sich bei anderen Fallgestaltungen ebenfalls an der bisherigen Rechtsprechung zu orientieren, die nach der Auffassung beider Finanzgerichte weiterhin Richtschnur sein soll.

Gesetzbuch24.de

www.gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch nach meinen Wünschen!«



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

BOORBERG

# Die optimale Arbeitsgrundlage: AktStR als App.

Testzugang und  
Registrierung →

www.aktstr.de Suchen

BOORBERG

**Aktuelles Steuerrecht**  
Das ständige Wissens-Update

ANMELDEN >

AktStR Vorschriften Rechtsprechung Über das AktStR SUCHE ...

Heft-Nr. ▲

- 2 / 2015 (27)
- 1 / 2015 (28)
- 4 / 2014 (29)
- 3 / 2014 (30)
- 2 / 2014 (29)
- 1 / 2014 (30)

**Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätten bei Selbstständigen**  
Dr. Norbert Bolz, Richter am FG, Hannover  
Jahrgang: 2015 · Seite: 193

1. Betriebsstätte i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 1 EStG ist der Ort, an dem ein selbstständig Tätiger seine Leistung gegenüber den Kunden erbringt. 2. Fahrtkosten einer selbstständig tätigen Musiklehrerin sind zum uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug zuzulassen, soweit sie zwischen Wohnung und ständig wechselnden Unterrichts...

## Aktuelles Steuerrecht online Das ständige Wissens-Update

Jahresbezugspreis € 216,-  
inkl. MwSt.

Testzugang und  
Registrierung:  
[www.aktstr.de](http://www.aktstr.de)

ISBN 978-3-415-05269-7

Aktuelles Steuerrecht online kann auf iPads und Android-Tablets wie eine App eingerichtet werden, ist aber natürlich auch auf normalen PCs nutzbar.

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

Aktuelles Steuerrecht online bietet darüber hinaus und komfortabel damit verlinkt die Bereiche »Vorschriften« und »Rechtsprechung«.

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

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

 BOORBERG

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

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Semler/Peltzer/Kubis

## **Arbeitshandbuch für Vorstandsmitglieder**

C.H. Beck, München, 2. Aufl., 2015, 677 Seiten

Ein Dutzend Autoren hat dieses Werk aktualisiert und auf den neuesten Stand gebracht. Die Arbeitshandbücher sind nicht nur für die Vorstandsarbeit, sondern auch für den Aufsichtsrat und die Hauptversammlung erschienen. Sie bieten als Ganzes eine unverzichtbare Hilfe für den Praktiker, der sich mit den täglich komplexer werdenden Fragen in und um die Aktiengesellschaft befaßt. Freilich werden damit Fragen behandelt, die das gesamte Gesellschaftsrecht berühren, etwa die Compliance-Fragen, denen hier ein ganzes Kapitel gewidmet ist.

Semler/v. Schenck

## **Der Aufsichtsrat**

C.H. Beck, Verlag Vahlen, München, 2015, 1080 Seiten

Dieser Kommentar stützt sich auf die Kommentierung von *Semler/Kropff* im Münchener Kommentar zum AktG; neben der Kommentierung der §§ 95-116, 161, 170-172, 394 f. AktG werden weitere praxisrelevante Themenkomplexe, z.B. zum Aufsichtsratsvorsitzenden, zur Beschlußfassung im Aufsichtsrat oder zu Fragen der D&O-Versicherung zusammenfassend dargestellt. Diese Exkurse, bspw. zum Bilanzrecht oder dem Aufsichtsrat in öffentlichen Aktiengesellschaften, tun dem Werk durchaus gut.

Gosch

## **Körperschaftsteuergesetz**

C.H. Beck, München, 3. Aufl., 2015, 1836 Seiten

Dieses Buch zeigt, daß man im Format wachsen kann, die Anzahl der Bearbeiter steigern kann und dennoch die Anzahl der Seiten leicht abnimmt. Eine Modernisierung auf dem allerneuesten Stand, die zum KStG kaum Fragen offen läßt.

Rolletschke/Roth

## **Die Selbstanzeige**

C.H. Beck, München, 2015, 204 Seiten

Dieses Buch beeindruckt durch die kurze Zusammenfassung der wesentlichen Aspekte der Selbstanzeige-Möglichkeiten im Jahr 2015, aber auch durch die Tatsache, daß zahlreiche Autoren des steueranwaltsmagazin genannt sind.

Lademann

## **Kommentar zum EStG mit Nebengesetzen**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, Loseblattwerk inkl. Online-Nutzung. Rund 18420 Seiten in 14 Ordnern

Der Preis von 198,- EUR stimmt wirklich: Der *Lademann*-Kommentar ist erstaunlich günstig. Laut Verlag hat er auch noch „die höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare“. Man findet, was man von einem umfangreichen Kommentar erwartet, eben eine ausführliche Auseinandersetzung in allen Bereichen. In einem Einführungsteil wird zunächst ausführlich die aktuelle Entwicklung vorgestellt. Teilweise läßt die Konsolidierung dann aber etwas zu wünschen übrig. So ist beispielsweise die eigentliche Kommentierung des § 49 EStG auf dem Stand 1998 oder sogar 1991, aber die Änderungen durch die JStG 2009, UntStRefG 2008, StÄndG 2007 etc. sind vorgelagert jeweils in Kapitel „vor § 49“. Dadurch besteht natürlich die Gefahr, daß man etwas übersieht. Einige Artikel sind auch schon länger nicht mehr aktualisiert worden, so ist beispielsweise § 11 EStG noch auf dem Stand 1993. Ein Blick z.B. in den EStG-Kommentar von *Schmidt* zeigt allerdings schon etliche Urteile aus neueren Jahren. Es fragt sich schon, warum man deren Erwähnung nicht für angezeigt hält. Bei den Nebengesetzen ist z.B. die neueste Änderung des AstG nicht einmal im Textteil aktualisiert. In einem eigenen Band findet sich eine Rechtsprechungssammlung. Ein weiterer Band enthält Verwaltungsvorschriften, hier OFD- und BMF-Schreiben. Insgesamt ein guter Regalmeter Kommentierung für wenig Geld, mit dem man arbeiten kann. Die Auslagerung von Änderungen in eigene Kapitel ist allerdings ein Manko.

*Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht*

Wassermeyer

## **DBA-Kommentar zu allen deutschen**

### **Doppelbesteuerungsabkommen**

130. Auflage, Loseblattwerk. Rund 17730 Seiten in 6 Leinenordnern

Das Herzstück bildet der erste Band betreffend der OECD-Musterabkommen Einkommen/Vermögen sowie Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern. Auf diese Kommentierung wird bei den jeweiligen Länderteilen dann jeweils verwiesen, soweit sich dort keine Besonderheiten ergeben. In der Ausführlichkeit und Aktualität ist nichts auszusetzen, und auch inhaltlich findet man, was man braucht. Als Standardwerk ist der *Wassermeyer* in gerichtlichen Streitigkeiten absolut empfehlenswert. Im Vergleich zu Kommentierungen einzelner DBA ist die Lektüre etwas aufwendiger, da man häufiger zwischen dem OECD-MA-Band und dem entsprechenden Länderteil springen muß. Andererseits verschafft man sich damit auch ein gutes Verständnis von Ab-

weichungen der Länder-DBA, was in der Arbeit wieder von Nutzen sein kann. Statt des angegebenen Apartpreises von 328,- EUR kann man auch ein Abo zu einem günstigeren Grundpreis mit mindestens drei Ergänzungslieferungen wählen.

*Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht*

Schmitt/Farle

### **Deutsches Internationales Steuerrecht**

C.H. Beck, München, 2015, 212 Seiten

Der Beck-Verlag will mit diesem Buch „einen leichten Einstieg in die ertrag- und erbschaftsteuerlichen Grundfragen des deutschen internationalen Steuerrechts“ geben. Dafür steigen die Verfasser aber mit harten Geschützen ein: Gleich zu Beginn wird ein schwieriger Fall vorgestellt, dessen Lösung – da umstritten – teils offenbleibt, teils auf mehreren Seiten und mit Varianten ausgebreitet wird. Der Leser wird mit Spezialitäten des DBA USA (Limitations of Benefit Clause) konfrontiert und bekommt auch gleich das MOSS-Verfahren (Mini One Stop Shop) präsentiert. In der Abwandlung (man ist erst auf Seite 14) kommt dann noch ein Anteilstausch hinzu, der zu einer grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaft führen könnte, was die Autoren zum Anlaß nehmen, nun die Verrechnungspreisregelungen anzuführen und auf die Hinzurechnungsbesteuerung hinzuweisen. Nun, das stellt man sich wohl nicht als „leichten Einstieg“ vor, sondern eher als Abschreckung.

Im folgenden geht es dann mit sanfteren Fällen weiter, etwa zum AStG. Dabei wird allerdings etwa das Verhältnis der nationalen Mißbrauchsvorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht richtig abgebildet. Der Anwendungsvorhang in § 42 Abs. 1 S. 2 AO (JStG 2008) ist wohl nicht bekannt.

Insgesamt erscheint die Darstellung eher zu kompliziert für „Einsteiger“, für die das Buch aber gedacht war. Für diese Zielgruppe hätte man sich vielleicht auf weniger umstrittene Fälle beschränken sollen. Die Überschrift „Vertiefungsfälle“, die für den zweiten Abschnitt gewählt wurde, wäre schon eher für das gesamte Buch treffend. Letztlich wurden noch (zu) viele Seiten für den Anhang verwendet, in dem auf S. 143–206 verschiedene Rechtsgrundlagen (wie Richtlinien und Verordnungen) abgedruckt sind.

Die Praxishinweise im Buch sind allerdings Gold wert, zumindest wenn man hellsehen kann. So schreiben die Autoren:

*„Für den Berater heißt dies: mit einer sorgfältigen Ermittlung und Darstellung des ausländischen Sachverhalts einschließlich des ausländischen Rechts ist viel zu gewinnen, wenn die Ergebnisse die Sache des Mandanten stützen. Ist dies nicht der Fall, wird man davon absehen, schon aus Kostengründen.“*

Also, erst das Ergebnis kennen und dann das ausländische Recht ermitteln. Keine weiteren Fragen.

*Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht*

Kolb/Kubaile

### **Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz**

3. (Neu-)Auflage, 265 Seiten

Die Voraufgabe von *Thomas Hilty* (2005) ist mittlerweile schon recht überholt (und im Arsenal des Verfassers auch schon ordentlich abgegriffen), so daß es erfreulich ist, daß die Handelskammer Deutschland-Schweiz nun eine durch das neue Autorenteam gründlich überarbeitete Auflage vorstellt.

Der Kommentar wurde dadurch auch deutlich verbessert. Während bisher die deutsche Sichtweise eher rudimentär behandelt wurde, sind nun aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen berücksichtigt und aufgeführt. Sehr aktuell wird auch bei anhängigen EuGH-Verfahren der Schlußantrag des Generalanwalts aufgeführt. Auch systematisch ist eine deutliche Aufwertung festzustellen. So wird nun etwa auch die Besteuerung juristischer Personen umfangreicher und von der Behandlung natürlicher Personen getrennt behandelt. Neu finden sich Berechnungsbeispiele, was den – im Volltext geschriebenen – Kommentar noch praxisnäher macht.

Die Verfasser führen zum nationalen Recht auch Fragenkataloge der deutschen Finanzverwaltung auf, so beispielsweise zu § 50d Abs. 3 EStG (Verbot des Treaty Shopping) oder zu § 42 AO. Neu eingearbeitet wurde auch der Themenkreis um die Konsultationsvereinbarungsverordnung (KonsVerCHEV) und die diesbezügliche Rezeption durch die Rechtsprechung.

Stark verändert hat sich das Abkommen freilich im Art. 27 (alt: Auskunftserteilung, jetzt: Informationsaustausch), mit dem die Schweiz sich dem OECD-Standard angepaßt hat. In einem Anhang sind die Ergebnisse der bisherigen Teilrevisionen und der Revisionsbedarf nebst den aktuellen Verhandlungsständen abgebildet. Letztlich sind noch einige Formulare abgedruckt; da hätte vielleicht die einfache Bezeichnung gereicht.

Auf die Neuauflage haben wir lange gewartet. Für die Beratungspraxis ein höchst taugliches Werk, mit dem man sich auf den aktuellen Stand bringt. Zugunsten der Verständlichkeit wurde teilweise etwas vereinfacht, so daß der Kompaktkommentar die herkömmlichen Kommentare im Rechtsstreit nicht ersetzen kann – aber der Einsatzzweck ist ja auch ein anderer. Der Preis ist mit 234,- CHF etwas hoch, was allerdings in der Schweiz üblich ist.

*Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht*

*Im nächsten Heft: Fleischer/Hüttemann (Hrsg.), **Rechtshandbuch Unternehmensbewertung**; Hölters, **Handbuch Unternehmenskauf**; Stürner, **Geschäftsleitung in fremdnützigen Organisationen**; Münch, **Handbuch Familiensteuerrecht**; Spindler/Stilz, **AktG**.*

Redaktion



# Für Wahlstation Praktikum.



**Weuster · Scheer**  
**Arbeitszeugnisse in**  
**Textbausteinen**

2015, 13., überarbeitete Auflage, 454 Seiten, € 22,50  
ISBN 978-3-415-05411-0

**Weuster · Scheer**  
**Arbeitszeugnisse in**  
**Textbausteinen Deutsch –**  
**Englisch**

2015, 3., überarbeitete Auflage, 216 Seiten, € 26,40  
ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.