

# Die Steuer-Warte

Herausgeber: Deutsche Steuer-Gewerkschaft · 81. Jahrgang · Berlin, Januar/Februar 2008  
ISSN 0178-2096



**Birgit Reindl**

Tabellarische Übersicht über Pauschbeträge, Freibeträge u. ä. im Rahmen des Einkommensteuerrechts für den Veranlagungszeitraum 2007.

→ S. 3.

---

**Horst Haar**

Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

→ S. 10

---

**Jürgen Hagen**

Pflichten und Rechte Dritter im Besteuerungsverfahren:  
Vorlage von Urkunden, Vorlageverweigerungsrechte und Entschädigungsansprüche

→ S. 19

---



**Die neuesten Entscheidungen des BFH**

→ S. 23

---



**Buchbesprechung**

→ S. 30

---

**1/2-2008**

## Bücherschau



Reihe: NWB Studium Betriebswirtschaft

### Öffentliches Recht und Europarecht

#### Staats- und Verfassungsrecht. Primärrecht der Europäischen Union. Allgemeines Verwaltungsrecht.

Herausgegeben von Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang.  
 Bearbeitet von Professor Dr. Kai-Uwe Kock, Regierungsdirektor  
 Richard Stüwe, Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang und  
 Professor Dr. Heiko Zimmermann  
 4., überarbeitete Auflage, 2007, 458 Seiten, Broschur, 39,00 €  
 NWB Verlag Herne  
 ISBN 978-3-482-48344-8

Dieses Lehrbuch vermittelt einen fundierten Überblick über die Prüfungsgebiete Staats- und Verfassungsrecht, Europarecht und Allgemeines Verwaltungsrecht.

Der als kompliziert geltende Stoff wird in kurzer und prägnanter Form aufbereitet – speziell zugeschnitten auf Studium und Ausbildung. Insbesondere Studierende der Wirtschaftswissenschaften eignen sich mit diesem Buch die notwendigen Grundkenntnisse zum Bestehen der Prüfung „Öffentliches Recht“ im Grundstudium an. Für die neuen Bachelor-Studiengänge ist das Buch bestens geeignet.

Da das öffentliche Recht wegen der fortgeschrittenen Integration Europas nicht mehr ohne das Recht der Europäischen Union behandelt werden kann, wird das Europarecht in diesem Buch direkt nach dem nationalen Verfassungsrecht vorgestellt. Ein Kapitel zum Allgemeinen Verwaltungsrecht rundet das Buch ab.

Zahlreiche Schaubilder, Beispiels- und Übungsfälle, Prüfungsschemata sowie Literaturhinweise erleichtern das Verständnis des Prüfungstoffes.

### Umwandlungsgesetz

#### Umwandlungsgesetz mit Spruchverfahrensgesetz

Prof. Dr. Dr. h. c. Johannes Semler, Dr. Amdt Stengel  
 2. Auflage, 2007, XXXII, 2.575 Seiten, in Leinen, 188,00 €  
 Verlag C. H. Beck  
 ISBN: 978-3-406-55057-7

Strukturänderungen von Personen- und Kapitalgesellschaften sind von größter praktischer Bedeutung. Dabei zählen die im Umwandlungsgesetz geregelten Umwandlungsvorgänge – Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung, Vermögensübertragung und Formwechsel – zu den schwierigsten Materien des Gesellschaftsrechts. Komplexe Fragen müssen oft unter Zeitdruck interessensgerecht beantwortet, konstruktive Lösungen unter Berücksichtigung steuerlicher, bilanzieller, europarechtlicher und anderer Bezüge gefunden werden. Dieser Kommentar hat Maßstäbe gesetzt. Er bietet wissenschaftlich fundierte und moderne Lösungsansätze.

Die 2. Auflage verarbeitet die Änderungen des Umwandlungsrechts und wichtige Entwicklungen des übrigen Gesellschaftsrechts, die seit Erscheinung der Erstauflage zu verzeichnen waren. Besonders stark hat sich die weitere Europäisierung des Gesellschaftsrechts ausgewirkt. Daher wurden die bislang verstreuten Ausführungen über internationale Rechtsgrundlagen und Anwendungsgrenzen des Umwandlungsgesetzes in einer neuen systematischen Einleitung zusammengefasst, ergänzt und aktualisiert. Dort ist auch die Umwandlung in eine Europäische (Aktien-)Gesellschaft (SE) behandelt. Anstelle der aufgehobenen §§ 305 ff. UmwG ist jetzt das Spruchverfahrensgesetz (SpruchG) erläutert, das die betreffenden Vorschriften ersetzt hat. Ganz aktuell berücksichtigt ist das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19. April 2007, das u. a. die EU-Richtlinie über die grenzüberschreitende Verschmelzung umsetzt und zahlreiche Vorschriften –teils erheblich – ge-

ändert hat. Der Kommentar richtet sich an Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Kaufleute, Gesellschafter, Geschäftsführer und Rechtswissenschaftler.

Nähere Informationen zu dem Titel finden Sie unter:  
[www.beck-shop.de](http://www.beck-shop.de)

### Praktikerhandbuch Umsatzsteuer

Von Diplom-Finanzwirt Ralf Walkenhorst  
 2007, 607 Seiten, gebunden, 79,00 €  
 NWB Verlag Herne  
 ISBN 978-3-482-58431-2

Das Umsatzsteuerrecht unterliegt einem ständigen Wandel. Neue Gesetze sowie die Flut von BFH- und EuGH-Entscheidungen machen es dem Praktiker immer schwerer, sich zurechtzufinden. Dazu kommt die ständige Anpassung an die Vorgaben des europäischen Umsatzsteuerrechts.

Dieses grundlegende Handbuch stellt die äußerst komplizierte Thematik aktuell und ausführlich dar. Es bietet einen schnellen Zugang zu konkreten Fragestellungen der Umsatzsteuer. Gleichzeitig hat der Leser die Möglichkeit, sich in einzelne Teilbereiche des Umsatzsteuerrechts detailliert einzuarbeiten oder seine Kenntnisse zu vertiefen. Der Aufbau des Handbuches orientiert sich am umsatzsteuerlichen Prüfungsschema und ermöglicht somit auch, sich die Grundlagen der Umsatzsteuer systematisch zu erarbeiten.

Das tief gegliederte Inhalts- und das ausführliche Stichwortverzeichnis erleichtern die gezielte Recherche. Weiterführende Literaturhinweise, zahlreiche Beispiele und dezidierte Handlungsempfehlungen unterstützen Leser aus steuerberatenden Berufen und Unternehmenspraktiker bei der praktischen Umsetzung.

#### Aus dem Inhalt:

- Einführung
- Steuerbarkeit
- Steuerbefreiungen
- Bemessungsgrundlage
- Steuersatz
- Entstehung
- Rechnung
- Vorsteuer
- Besteuerungsverfahren
- Sonderregelungen

### INFO-Steuerseminar GmbH

Aus- und Fortbildung für steuerberatende Berufe



#### STUDIENLEHRGANG – ZIEL: STB-EXAMEN

berufsbegleitend ab 18. 4. 2008 in Düsseldorf

- Info-Veranstaltung am 26. 1. 2008 und 11. 3. 2008
- Kostenfreie Schnuppertermine
- kleine individuelle Lehrgangsguppe und kein Massenkurs
- exzellente fachliche Betreuung durch unser Dozententeam
- über 690 Unterrichtsstunden zur umfassenden Stoffvermittlung

#### Weiterführende Kurse:

Klausuren-Lehrgänge, Crash-Kurse,  
 Lehrgänge zur Mündlichen Prüfung

#### Unser Konzept für Ihren Erfolg Förderung durch Bildungsscheck möglich

#### Fordern Sie unsere Infobroschüre an:

Huschbergerstraße 10  
 40212 Düsseldorf  
[info@info-steuerseminar.de](mailto:info@info-steuerseminar.de)

Telefon: 02 11-86 72 10  
 Telefax: 02 11-8 67 21 21  
[www.info-steuerseminar.de](http://www.info-steuerseminar.de)

# Tabellarische Übersicht über Pauschbeträge, Freibeträge u. ä. im Rahmen des Einkommensteuerrechts für den Veranlagungszeitraum 2007

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Birgit Reindl, Esslingen

Für den schnellen Überblick bietet sich die nachfolgende Übersicht über die für den Veranlagungszeitraum 2007 bedeutsamen Pausch-, Höchst- und Freibeträge an. Hierbei sind insbesondere die folgenden Änderungsgesetze berücksichtigt:

- Jahressteuergesetz 2007 v. 13. 12. 07 (BGBl. I, 2878) und JahressteuerG 2008
- Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10. 10. 07 (BGBl. I, 2332)
- Unternehmensteuerreformgesetz v. 14. 8. 2007 (BGBl. I, 1912)

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007	Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 1 Abs. 3</b> Beschränkte bzw. auf Antrag unbeschränkte ESt-Pflicht: Wahlrecht, wenn Auslandseinkünfte nicht mehr als oder Inlandseinkünfte mind. ... der Gesamteinkünfte Beachte: Ggf. Kürzung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates <sup>1</sup>	6.136 90 v. H.	<b>§ 3 Nr. 10<sup>3</sup></b> Gesetzliche Übergangsgelder bzw. -beihilfen wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis,	
<b>§ 1 a</b> EU- bzw. EWR-Staatsangehörige erhalten weitere Vergünstigungen, insbesondere den Splittingtarif → wenn der Betrag nach § 1 Abs. 3 Satz 2 bei Ehegatten gemeinsam nicht ... übersteigt (im übrigen 90 v. H. Grenze wie oben – bezogen auf die gemeinsamen Einkünfte) <b>Beachte:</b> Ggf. Kürzung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates <sup>1</sup>	12.272	<b>§ 3 Nr. 15<sup>4</sup></b> Steuerfreier Höchstbetrag für Zuwendungen an AN bei Geburt eines Kindes/bei Eheschließung	
<b>§ 2 Abs. 3</b> Verlustausgleich	unbeschränkt	<b>§ 3 Nr. 26</b> Steuerbefreiung der Einnahmen <sup>5</sup> für nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Pfleger, Künstler etc. im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen oder wegen Gemeinnützigkeit etc. steuerbefreiten Körperschaft bis zu	2.100
<b>§ 2 Abs. 5 a</b> Erhöhung/Verminderung der Einkünfte, Summe der Einkünfte und Gesamtbetrag der Einkünfte für außersteuerliche Zwecke, um • steuerfreie Beträge nach § 3 Nr. 40 EStG • nicht abziehbare Beträge nach § 3 c Abs. 2 EStG	ja ja	<b>§ 3 Nr. 26 a</b> Steuerbefreiung von Einnahmen für sonstige nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen oder wegen Gemeinnützigkeit etc. steuerbefreiten Körperschaft bis zu	500
<b>§ 2 Abs. 7</b> Einbeziehung der beschränkt stpfl. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht bei Wechsel der Steuerpflicht innerhalb eines VZ	ja	<b>§ 3 Nr. 34</b> Steuerbefreiung für Fahrtkostenzuschuss für den Arbeitnehmer für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln	nein
<b>§ 3 Nr. 9<sup>2</sup></b> Freibetrag bei Abfindung wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses		<b>§ 3 Nr. 38</b> Steuerbefreiung für Sachprämien, die der Stpfl. für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zwecke der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, bis zu jährlich	1.080

1 Seit 2004 = Viertelung, vgl. BMF-Schreiben vom 26. 10. 2000, BStBl. I 2000, 1502, und vom 17. 11. 2003, BStBl. I 2003, 637

2 Letztmalige Anwendung für vor dem 1. 1. 2006 entstandene Abfindungsansprüche, ergangene Gerichtsentscheidungen oder am 31. 12. 2005 anhängige Klageverfahren, sofern Zahlung bis 31. 12. 2007

3 Letztmalige Anwendung für Entlassungen vor dem 1. 1. 2006, sofern Zahlung bis 31. 12. 2007, und für vor dem 1. 1. 2006 begonnene Dienstverhältnisse von Zeitsoldaten, sofern Zahlung bis 31. 12. 2008

4 Wegfall ab 2006

5 Ausgaben-Abzug nur soweit höher als steuerfreie Einnahmen

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 3 Nr. 39</b> Pauschalsteuer i. H. v. ... des Arbeitsentgelts aus einer geringfügigen Beschäftigung, soweit Entgelt maximal ... €	2 v. H. 400
<b>§ 3 Nr. 40</b> Steuerbefreiung für die Hälfte der:	
• Betriebseinnahmen aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften	ja
• Veräußerungspreise nach § 16 EStG, soweit sie auf Anteile an Kapitalgesellschaften entfallen	ja
• Veräußerungspreise nach § 17 EStG	ja
• Gewinnausschüttungen/Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 sowie § 20 Abs. 3 EStG	ja
• Veräußerungspreise nach § 23 EStG, ja soweit sie auf Anteile an Kapitalgesellschaften entfallen	
<b>§ 3 Nr. 51</b> Freibetrag für Trinkgelder	unbegrenzt
<b>§ 3 Nr. 63</b> Arbeitgeberbeiträge zu Pensionskassen, Pensionsfonds und seit 2005 Direktversicherungen steuerfrei bis zu ... der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung, zusätzlicher Höchstbetrag bei Versorgungszusagen seit 2005	4 v. H. 1.800
<b>§ 4 Abs. 4 a</b> Abzugsverbot für Schuldzinsen in Höhe von ... der Überentnahme Mindestabzug der abziehbaren Schuldzinsen ... €	6 v. H. 2.050
<b>§ 4 Abs. 5</b> Nichtabziehbare Betriebsausgaben	
– <b>Nr. 1</b> Höchstbetrag für Geschenke	35
– <b>Nr. 2</b> abziehbarer Teil der Bewirtungskosten	70 v. H.
– <b>Nr. 5</b> Mehraufwendungen für Verpflegung, Abwesenheit von der Wohnung und dem Tätigkeitsmittelpunkt	
– mindestens 8 Stunden	6
– mindestens 14 Stunden	12
– 24 Stunden	24
→ bei Auslandsreisen/bei einer Tätigkeit im Ausland	120 v. H.
... ,	80 v. H.
... und	40 v. H.
... der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz (→ Veröffentlichung im BStBl.)	
• Aufwendungen für Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Kalendermonat) → nicht abziehbare BA:	
(1) <b>positiver</b> Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlichen Fahrzeugkosten und ... €/Entfernungs-km <sup>6</sup>	0,30

<sup>6</sup> ab 2007: ab dem 21. Entfernungskilometer

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>ODER</b> (2) <b>positiver</b> Unterschiedsbetrag zwischen ... vom inländischen Listenpreis/Entfernungs-km und ... € für tatsächlich gefahrene Entfernungs-km <sup>6</sup>	0,03 v. H. 0,30
• Aufwendungen für Familienheimfahrten des Stpfl. → nicht abziehbare BA:	
(1) <b>positiver</b> Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlichen Fahrzeugkosten und ... €/Entfernungskilometer	0,30
<b>ODER</b> (2) <b>positiver</b> Unterschiedsbetrag zwischen ... vom inländischen Listenpreis für tatsächlich gefahrene Heimfahrts-Entfernungs-km und ... € pro tatsächlich gefahrenen Heimfahrts-Entfernungs-km	0,002 v. H. 0,30
– <b>Nr. 6 a</b> Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung	unbefristet
– <b>Nr. 6 b<sup>7</sup></b> Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn	
(1) Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit	voll abziehbar
<b>ODER</b> (2) betriebliche/berufliche Nutzung des Arbeitszimmers > 50 % oder kein anderer Arbeitsplatz	nicht abziehbar
<b>§ 4 f/§ 9 Abs. 5</b> erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres	
• ... der Aufwendungen	2/3
• jährlich höchstens	4.000
<b>§ 5 Abs. 4 a</b> Rückstellungen für Drohverluste	nein
<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a</b> Aufwendungen für Instandsetzung/Modernisierung innerhalb der ersten ... Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes, wenn die Aufwendungen ohne USt ... v. H. der Gebäudeanschaffungskosten	3 15
<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 4</b> Privatnutzung eines Kraftfahrzeugs ... des inländischen Listenpreises (pro Kalendermonat), alternativ anstelle der tatsächlichen Kosten/Fahrtenbuch wenn betriebliche Nutzung mehr als ... v. H.	1 v. H. 50
<b>§ 6 Abs. 2</b> Anschaffungskosten/Herstellungskosten netto für die Anwendung der Bewertungsfreiheit GWG maximal ... €	410

<sup>6</sup> ab 2007: ab dem 21. Entfernungskilometer

<sup>7</sup> Ab 2007: Wegfall der begrenzten Abzugsmöglichkeit

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 6 b Abs. 1</b>	
Übertragungsfähige stille Reserven in v. H. des aufgedeckten Gewinns bei der Veräußerung von	
– Grund und Boden sowie Gebäuden	100 v. H.
– Aufwuchs	100 v. H.
– Anteilen an Kapitalgesellschaften von Personenunternehmen bis zu ... € (gesellschafterbezogen)	500.000
<b>§ 6 b Abs. 3</b>	
Reinvestitionsfrist	
– allgemein	4/6 Jahre
– Kapitalbeteiligungen	
• auf bewegliche Wirtschaftsgüter oder Anteile an Kapitalgesellschaften	2 Jahre
• auf neu angeschaffte/hergestellte Gebäude	4 Jahre
<b>§ 6 b Abs. 7</b>	
Gewinnzuschlag pro Jahr, soweit die steuerfreie Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird	6 v. H.
<b>§ 7 Abs. 2<sup>8</sup></b>	
degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter: AfA-Satz (im Verhältnis zur linearen AfA) höchst. höchstens	3-fach 30 v. H.
<b>§ 7 Abs. 4</b>	
Lineare AfA für	
• Gebäude	
– Baujahr nach 1924	2 v. H.
– Baujahr vor 1925	2,5 v. H.
• Wirtschaftsgebäude(-teile) <sup>9</sup>	3 v. H.
<b>§ 7 Abs. 5 Nr. 3 c)</b>	
Degressive AfA für Mietwohnneubauten Bauantrag /Kaufvertrag ab 2004 <b>und vor dem 1. 1. 2006</b>	
10 Jahre	4 v. H.
8 Jahre	2,5 v. H.
32 Jahre	1,25 v. H.
<b>Bauantrag/Kaufvertrag seit 1. 1. 2006: lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG</b>	
<b>§ 7 g Abs. 1</b>	
<b>Sonderabschreibung</b> für neue bewegliche Anlagegüter bei Klein- und Mittelbetrieben neben der AfA nach § 7 Abs.1 oder 2 EStG	
– AfA-Satz	20 v. H.
– bei Betrieben der Land- u. Forstwirtschaft: Einheitswert des Betriebsvermögens	122.710
– bei den übrigen Betriebsvermögen: Wert des Betriebsvermögens <sup>10</sup>	204.517
– Begünstigungszeitraum	5 Jahre
– <b>Ansparabschreibung</b> (gewinnmindernde Rücklage vor Anschaffung) bis zu ... der voraussichtl. AK/HK	40 v. H. <sup>11</sup>

8 Anschaffung/Herstellung des Wirtschaftsguts in den Jahren 2006 und 2007

9 Kaufvertrag/Bauantrag seit 1. 1. 2001

10 Betriebsvermögen (Größenmerkmal gilt bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stets als erfüllt)/Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

11 Keine Anpassung an § 7 Abs. 2, da dort nur befristet für die Jahre 2006 und 2007

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
– Investitionsfrist	
Grundsatz/Ausnahme: Existenzgründer (§ 7 g Abs. 7 Satz 2) <sup>12</sup>	2/5 Jahre
– Gewinnzuschlag soweit keine fristgerechte oder begünstigte Anschaffung/Herstellung	
Grundsatz/Ausnahme: Existenzgründer	6/-- v. H.
– absolute Obergrenze (pro Betrieb) am jeweiligen Bilanzstichtag	
Grundsatz/Ausnahme: Existenzgründer	154.000/307.000
<b>§ 7 h</b>	
Erhöhte AfA für Sanierungsobjekte AfA-Satz	9 v. H./7 v. H.
Begünstigungszeitraum	8 Jahre/4 Jahre
<b>§ 7 i</b>	
Erhöhte AfA für Baudenkmale AfA-Satz	9 v. H./7 v. H.
Begünstigungszeitraum	8 Jahre/4 Jahre
<b>§ 8 Abs. 2</b>	
Einnahmen, die nicht in Geld bestehen ... für die Kfz-Nutzung:	
(1) für Privatfahrten: vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 entsprechend	
(2) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: pro Kalendermonat und Entfernungs-km ... des inländischen Listenpreises	0,03 v. H.
<b>ODER</b>	
(1) und (2) anteilige tatsächliche Kosten bei ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch → wegen Familienheimfahrten: § 8 Abs. 2 S. 5	
Freigrenze für Sachbezüge i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1	44
<b>§ 8 Abs. 3</b>	
Rabatt-Freibetrag	1.080
→ ggf. Minderung des üblichen Endpreises am Abgabeort um ...	4 v. H.
<b>§ 9 Abs. 1 Nr. 4</b>	
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ... pro Entfernungs-km <sup>13</sup>	0,30
<b>§ 9 Abs. 1 Nr. 5</b>	
Notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers wegen einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung	unbefristet
→ für eine wöchentliche Familienheimfahrt jeweils ... pro Entfernungs-km <sup>14</sup> , § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4	0,30
<b>§ 9 Abs. 5</b>	
– Hinweis auf § 4 Abs. 5 EStG	
<b>§ 9 a</b>	
Werbungskosten-Pauschbetrag für	
– <b>Nr. 1 a)</b> Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	920

12 Existenzgründer-Regelung nicht anwendbar auf Betriebe der sensiblen Sektoren im Sinne des § 7 g Abs. 8 EStG. Insoweit gelten die „Grundregelungen“

13 Ab 2007: erst ab dem 21. Entfernungskilometer

14 Auch weiterhin ab 2007 ab dem 1. Entfernungskilometer

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
– <b>Nr. 1 b)</b> <sup>15</sup> Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, <b>soweit Versorgungsbezüge</b>	102
– <b>Nr. 2</b> Einkünfte aus Kapitalvermögen	51/102
– <b>Nr. 3</b> Einkünfte i. S. von § 22 Nr. 1, 1 a und 5 EStG (insb. Renten)	102
<b>§ 9 b</b>	
Nicht abzugsfähige Vorsteuer sind AK/HK	
<b>§ 10 Abs. 1</b>	
– <b>Nr. 1</b> Begrenztes Realsplitting bis zu	13.805
– <b>Nr. 3 Buchst. b) i. V. m. Nr. 2 Buchst. b) Doppelbuchst. cc) und dd) in der Altfassung vor dem Alterseinkünftegesetz</b> Ansatz von Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht und Kapitalversicherungen bei den Sonderausgaben im Rahmen der Höchstbetragsberechnung <sup>16</sup>	88 v. H.
– <b>Nr. 5</b> Kinderbetreuungskosten • für Kinder zwischen 3 und 5 Jahre • ... der Aufwendungen • jährlich höchstens	2/3 4.000
– <b>Nr. 7</b> Aufwendungen für eine Berufsausbildung/ bei auswärtiger Unterbringung <sup>17</sup>	4.000
– <b>Nr. 8</b> behinderungs- oder ausbildungsbedingte Kinderbetreuungskosten • Eltern/Alleinerziehender behindert oder in Ausbildung • für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres • ... der Aufwendungen • jährlich höchstens	2/3 4.000
– <b>Nr. 9</b> Schulgeld für Privatschulen	30 v. H.
<b>§ 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a) EStG vor Alterseinkünftegesetz für Altverträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b)</b>	
Versicherungsfinanzierung	
– Finanzierung und Abtretung von Versicherungsansprüchen höchst. i. H. d. AK/HK	ja
– Bagatellgrenze <i>jeweils</i> insgesamt bis zu	2.556
<b>§ 10 Abs. 3 – alt –</b>	
<b>Sonderausgaben-Höchstbeträge seit 2005, wenn günstiger als die Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 und 4 EStG – neu –</b>	
– <b>Nr. 3</b> Zusätzlicher Höchstbetrag für Beiträge zu einer <b>zusätzlichen freiwilligen</b> Pflegeversicherung für Stpfl., die nach dem 31. 12. 1957 geboren sind	184

15 Wegfall des Pb von 920 € für Versorgungsbezüge seit 2005, u. a. Ersatz durch Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (vgl. § 19 Abs. 2)

16 Vertragsabschluss vor 2005 und erstmaliger Beitrag bis 31. 3. 2005

17 Seit 2004 einheitlicher Höchstbetrag, unabhängig von einer etwaigen auswärtigen Unterbringung

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
– <b>Nr. 2</b> Vorwegabzug für Versicherungsbeiträge – für Alleinstehende – für Ehegatten	3.068 6.136
<b>Pauschale</b> Kürzung des Vorwegabzugs • generell um ... der Einnahmen	16 v. H.
– <b>Nr. 1</b> Allgemeiner Höchstbetrag für Vorsorgeaufwendungen – für Alleinstehende – für Ehegatten	1.334 2.668
– <b>Nr. 4</b> Verbleibende Vorsorgeaufwendungen zu ... , höchstens halber <b>allgemeiner</b> Höchstbetrag	50 v. H.
<b>§ 10 Abs. 3 – neu:</b>	
Höchstbetrag für Beiträge zur sog. Basisversorgung (= gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskassen, berufsständische Versorgungswerke, der gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbare private kapitalgedeckte Rentenversicherung)	
– für Alleinstehende	20.000
– für zusammenveranlagte Ehegatten	40.000
abziehbarer Teilbetrag für 2007	64 v. H.
<b>§ 10 Abs. 4 – neu:</b>	
Höchstbetrag für sonstige Vorsorgeaufwendungen <sup>18</sup>	
– allgemein	2.400
– für Arbeitnehmer	1.500
<b>§ 10 a</b>	
Besonderer Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einem Altersvorsorgevertrag	
– bis zu einem Höchstbetrag von	1.575
– Günstigerprüfung zwischen Zulage/Sonderausgaben	ja
<b>§ 10 b</b>	
Höchstbetrag für	
– Zuwendungen für kirchliche, religiöse, besonders förderungswürdige, gemeinnützige, mildtätige, wissenschaftliche, kulturelle Zwecke ... des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) bzw. ... der Umsätze, Löhne, Gehälter	20 v. H. 4 v. T.
– Zuwendungen an politische Parteien (Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten)	1.650
<b>Hinweis:</b> § 34 g EStG hat Vorrang!	
– Spendenrück- und -vortrag bei Großspenden von mindestens <sup>19</sup>	25.565
– Zuwendungen an begünstigte <sup>20</sup> bestehende Stiftungen	20.450
– Zuwendungen bei Neugründung einer begünstigten Stiftung auf Antrag innerhalb von ... Jahren	10
bis zu	1.000.000

18 Bei zusammenveranlagten Ehegatten gemeinsame Summe aus den jeweiligen Höchstbeträgen

19 Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke

20 Stiftungen des öffentlichen Rechts bzw. nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts (§§ 52–54 AO, ausgenommen § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO)

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 10 c Abs. 1/4</b> Sonderausgabenpauschbetrag bei Anwendung der Grundtabelle/Splittingtabelle für § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1 a, 4, 5, 7 bis 9 und nach § 10 b ...	36/72
<b>§ 10 c Abs. 2-4 – alt –</b> <i>Vorsorgepauschale für Arbeitnehmer ab 2005, wenn günstiger als die Vorsorgepauschale nach § 10 c Abs. 2 und 4 EStG – neu –</i> ... v. H. des Arbeitslohnes	20
a) Höchstbeträge bei Grundtabelle – Allgemeine Vorsorgepauschale Grundhöchstbetrag/halber Höchstbetrag – Vorwegabzug/Kürzung um ... des Arbeitslohnes – Besondere Vorsorgepauschale	1.334/667 3.068/16 v. H. 1.134
b) Höchstbeträge bei Splittingtabelle – Allgemeine Vorsorgepauschale Grundhöchstbetrag/halber Höchstbetrag – Vorwegabzug/Kürzung um ... des Arbeitslohnes – Besondere Vorsorgepauschale	2.668/1.334 6.136/16 v. H. 2.268
<b>§ 10 c – neu:</b> <b>Abs. 2</b> <b>Vorsorgepauschale für rentenversicherungs-</b> <b>pflichtige Arbeitnehmer</b> – <b>Nr. 1 (= Komponente 1)</b> ... des auf den Arbeitslohn bezogenen Gesamtbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherg. von ... – <b>abziehbarer Teilbetrag</b> – <b>Nr. 2 (= Komponente 2)</b> ... des Arbeitslohns, maximal	50 v. H. 19,9 v. H. 28 v. H. 11 v. H. 1.500
<b>Abs. 3</b> <b>Vorsorgepauschale für nicht rentenversicherungs-</b> <b>pflichtige Arbeitnehmer</b> – <b>nur Komponente 2</b> ... des Arbeitslohns, maximal	11 v. H. 1.500
<b>Abs. 4</b> <b>Zusammenveranlagte Ehegatten</b> – Komponente 1 entsprechend dem jeweiligen Arbeitslohn – Verdoppelung des Betrags nach Komponente 2	
<b>§ 10 d</b> Höchstbetrag des einjährigen Verlustrücktrags – beschränkter Verlustvortrag über Sockelbetrag von ... (Alleinstehende/Ehegatten) bis zu ... v. H. der positiven Einkünfte	511.500 1 Mio/2 Mio 60 v. H.
<b>§ 10 f Abs. 1</b> Berücksichtigung von <b>Herstellungs- oder Anschaffungskosten</b> für begünstigte Baumaßnahmen an eigengenutzten Sanierungsobjekten und Baudenkmalen wie Sonderausgaben • Abzugsbetrag • Abzugszeitraum	9 v. H. 10 Jahre
<b>§ 10 f Abs. 2</b> Berücksichtigung von begünstigtem Erhaltungsaufwand an eigengenutzten Sanierungsobjekten und Baudenkmalen wie Sonderausgaben • Abzugsbetrag • Abzugszeitraum	9 v. H. 10 Jahre

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 10 g</b> Aufwendungen für Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand an schutzwürdigen Kulturgütern, wenn weder Einkünfteerzielung noch eigene Wohnzwecke • Abzugsbetrag • Abzugszeitraum	9 v. H. 10 Jahre
<b>§ 11 a</b> Verteilung von begünstigtem Erhaltungsaufwand an Sanierungsobjekten auf	2–5 Jahre
<b>§ 11 b</b> Verteilung von begünstigtem Erhaltungsaufwand an Baudenkmalen auf	2–5 Jahre
<b>§ 13 Abs. 3</b> Freibetrag für Land- und Forstwirte/Grenze: Summe der Einkünfte – Alleinstehende und bei getrennter Veranlagung – Ehegatten bei Zusammenveranlagung	670/ 30.700 1.340/ 61.400
<b>§ 16 Abs. 4</b> Freibetrag für Betriebsveräußerung und -aufgabe bei Vollendung des 55. Lebensjahres oder Berufsunfähigkeit <sup>21</sup> Ermäßigung bei Veräußerungsgewinn über	45.000 136.000
<b>§ 17 Abs. 1</b> Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften Beteiligungsgrenze mind.	1 v. H.
<b>§ 17 Abs. 3</b> Freibetrag für Anteilsveräußerungen <sup>22</sup> Ermäßigung bei Veräußerungsgewinn über <b>Beachte:</b> Halbeinkünfteverfahren gilt!	9.060 36.100
<b>§ 19 Abs. 2</b> Versorgungsfreibetrag – ... v. H. der Versorgungsbezüge, – maximal – Zuschlag <sup>23</sup> – aufgrund Beamtenrecht keine Altersgrenze – in anderen Fällen bei Vollendung des ... Lebensjahres – vollendetes Lebensjahr bei Schwerbehinderung	36,8 v. H. 2.760 828 63 60
<b>§ 19 a</b> Freibetrag bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer bis	135
<b>§ 20 Abs. 1 Nr. 6</b> <b>Kapitallebensversicherungen/Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht</b> Steuerpflicht der Versicherungserträge bei Kapitalauszahlung ..., wenn	50 v. H.

<sup>21</sup> Freibetrag ist seit 1996 personenbezogen, Objektbeschränkung: auf Antrag einmal, keine Anrechnung von „Altobjekten“ (vor 1996)

<sup>22</sup> Quotelung entsprechend Beteiligungshöhe

<sup>23</sup> Zuschlag ersetzt den gestrichenen AN-Pb von 920 €

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
– Mindestlaufzeit und – Auszahlungsbeginn frühestens mit ... Lebensjahr	12 Jahre 60
<b>§ 20 Abs. 4</b>	
Sparer-Freibetrag (Regelfall/ Zusammenveranlagung)	750/ 1.500 <sup>24</sup>
<b>§ 22 Nr. 1</b>	
<b>Besteuerung von Renten</b>	
– allgemein: vom Alter bei Rentenbeginn abhängiger Ertragsanteil	
– steuerpflichtiger Teil von Renten aus der sog. Basisversorgung (gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskassen, berufs- ständische Versorgungswerke, private kapital- gedeckte Rentenversicherung) <sup>25</sup>	
• bei Rentenbeginn in 2005 oder früher	50 v. H.
• bei Rentenbeginn in 2006	52 v. H.
• bei Rentenbeginn in 2007	54 v. H.
<b>§ 22 Nr. 3</b>	
Freigrenze für sonstige Leistungseinkünfte (wenn weniger als)	256
<b>§ 23 Abs. 3</b>	
Freigrenze für private Veräußerungsgewinne (wenn weniger als)	512
<b>§ 24 a</b>	
<b>Altersentlastungsbetrag</b> zu Beginn des Veranlagungszeitraums das ... Lebensjahr vollendet	64
... der begünstigten Einkünfte	36,8 v. H.
Altersentlastungsbetrag, höchstens	1.748
<b>§ 24 b</b>	
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	1.308
<b>§ 32 Abs. 6</b>	
<b>Kinderfreibetrag</b> <b>(bei sog. Auslands-Kindern Drittelung</b> <b>nach Ländergruppen)</b>	
• monatlich	304/152
• für das gesamte Jahr	3.648/1.824
→ für Kinder im Sinne des § 32 Abs. 4 Nr. 1 und 2 (ab 18 Jahre; ohne Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Be- hinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten): eigene Einkünfte und Bezüge nicht mehr als <sup>26</sup> (vgl. auch unten § 66)	7.680
<b>Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und</b> <b>Ausbildungsbedarf</b> (keine Altersgrenze) → alle Freibeträge (nur) im Rahmen der Günstigerprüfung (§ 31 EStG)!	2.160/1.080

<sup>24</sup> Ab 2007: 750 € bzw. 1.500 €

<sup>25</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes (BStBl. I 2004, 554)

<sup>26</sup> Hierzu zählen die Einkünfte und Bezüge der Kinder, die zur Bestreitung ihres Unterhalts oder ihrer Berufsausbildung geeignet sind, abzüglich AN-Anteil Sozialversicherung

Einkommensteuer §§ des EStG, Inhalt der Bestimmung	v. H./Euro 2007
<b>§ 32 a</b>	
Höchststeuersatz ab Einkommen von 250.000 bzw. 500.000 € incl. „Reichensteuer“	42 v. H. 45 v. H.
Grundfreibetrag	
• Grundtabelle	7.664
• Splittingtabelle	15.328
<b>§ 33 a Abs. 1</b>	
Höchstbetrag für Unterhalt oder Berufsausbil- dungskosten (Drittelung nach Ländergruppen) <b>gegenüber gesetzlich Unterhaltsberechtigten</b> <b>bzw. gleichgestellte Personen</b> (Kürzung öffentlicher Mittel) anrechnungsfreie Grenze für eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person	7.680 624
<b>§ 33 a Abs. 2</b>	
Ausbildungsfreibetrag für auswärtig untergebrachtes Kind über 18 Jahre anrechnungsfreie Grenze für eigene Einkünfte und Bezüge	924 1.848
<b>§ 33 a Abs. 3</b>	
Höchstbetrag für Haushaltshilfe wegen	
– Alters (60 Lj.)	624
– Krankheit	624
– Behinderung/Hilflosigkeit	924
Höchstbetrag für Heimunterbringung	
– allgemein	624
– zur dauernden Pflege	924
<b>§ 33 b Abs. 1 bis 3</b>	
Pauschbetrag für Körperbehinderte	
– bei Erwerbsminderung von	
25 und 30 v. H.	310
35 und 40 v. H.	430
45 und 50 v. H.	570
55 und 60 v. H.	720
65 und 70 v. H.	890
75 und 80 v. H.	1.060
85 und 90 v. H.	1.230
95 und 100 v. H.	1.420
– bei Hilflosigkeit bzw. für Blinde	3.700
– <b>Abs. 4</b>	
Hinterbliebenen-Pauschbetrag	370
– <b>Abs. 6</b>	
Pflegepauschbetrag	924
<b>§ 34</b>	
Tarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte	
– Grundsatzregelung	Fünftelung
– Vergütung für mehrjährige Tätigkeit	Fünftelung
– alternativ für Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung von Betrieben, Teil- betrieben, Mitunternehmeranteilen,	56 v. H. 16 v. H.
– Höchstbetrag der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Einkünfte	5 Mio.
<b>§ 34 g</b>	
Steuerermäßigung für Beiträge und Spenden an politische Parteien i. H. von 50 v. H. der Aufwendungen, höchstens	825/1.650

<b>Einkommensteuer</b> <b>§§ des EStG, Inhalt der Bestimmung</b>	<b>v. H./Euro</b> <b>2007</b>	<b>Einkommensteuer</b> <b>§§ des EStG, Inhalt der Bestimmung</b>	<b>v. H./Euro</b> <b>2007</b>
<b>§ 35</b>		<b>§ 48</b>	
Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte ... des GewSt-Messbetrags, wenn GewSt-Hebesatz mindestens ... v. H.	1,8-fach 200	Bauabzugsteuer	
<b>§ 35 a Abs. 1</b>		<b>Kein Steuerabzug</b> , wenn Gegenleistung	
<b>Steuerermäßigung</b>		– bei ausschließlich ust-freien Umsätzen (§ 4 Nr. 12 Satz 1 UStG) nicht über	15.000
bei einer geringfügigen Beschäftigung in einem Privathaushalt (§ 8 a SGB IV)		– in den übrigen Fällen nicht über	5.000
• ... der Aufwendungen	10 v. H.	– Freistellungsbescheinigung nach § 48 b EStG vorliegt	ja
• jährlich höchstens	510 <sup>27</sup>	<b>Einbehalt der Bauabzugsteuer</b>	
bei sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten in einem Privathaushalt		durch den Leistungsempfänger	
• ... der Aufwendungen	12 v. H.	– Unternehmer gem. § 2 UStG	ja
• jährlich höchstens	2.400 <sup>28</sup>	– juristische Person des öffentlichen Rechts soweit mehr als 2 Wohnungen vermietet werden in Höhe von ...	ja
<b>§ 35 a Abs. 2</b>		der Bemessungsgrundlage (Entgelt)	15 v. H.
<b>Steuerermäßigung</b>		<b>§ 50 Abs. 3</b>	
a) Inanspruchnahme <i>haushaltsnaher Dienstleistungen</i> in einem Privathaushalt durch Selbstständige		Mindeststeuersatz ... v. H. (nicht für Fälle des Abs. 1 Satz 6) <sup>30</sup>	25
• ... der Aufwendungen	20 v. H.	<b>§ 50 a Abs. 4</b>	
• jährlich höchstens	600 <sup>28</sup>	Staffelsteuersätze bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen:	
b) <i>Pflege- und Betreuungsleistungen</i> in einem Privathaushalt durch Selbstständige		bei Einnahmen	
• ... der Aufwendungen	20 v. H.	– bis 250 €	0 v. H.
• jährlich höchstens	1.200 <sup>29</sup>	– bis 500 €	10 v. H.
c) Inanspruchnahme von <i>Handwerkerleistungen</i> in einem Privathaushalt durch Selbstständige		– bis 1.000 €	15 v. H.
• ... der Aufwendungen	20 v. H.	– über 1.000 €	25 v. H.
• jährlich höchstens	600 <sup>28</sup>	<b>§ 51 a Abs. 2</b>	
<b>§ 37 Abs. 3</b>		Bemessungsgrundlage für Annex-Steuern	
Grenze für Berücksichtigung von Sonderausgaben bzw. außergewöhnlichen Belastungen bei den ESt-Vorauszahlungen	600	– Berücksichtigung der Kinder- und Betreuungsfreibeträge	ja
<b>§ 37 Abs. 5</b>		– Erhöhung um steuerfreie Beträge nach § 3 Nr. 40 EStG	ja
Mindestgrenze für die Festsetzung oder Erhöhung von ESt-Vorauszahlungen		– Minderung um die nach § 3 c Abs. 2 EStG nicht abzugsfähigen Beträge	ja
– jährlich	200	<b>§ 66</b>	
– vierteljährlich	50	Monatliches Kindergeld für das	
– bei nachträglicher Erhöhung	2.500	• erste, zweite und dritte Kind jeweils	154
<b>§ 37 a</b>		• vierte und jedes weitere Kind jeweils	179
Pauschalierung für Sachprämien im Sinne von § 3 Nr. 38 EStG mit ...	2,25 v. H.	<b>§§ 84 ff.</b>	
<b>§ 37 b</b>		Altersvorsorgezulage für Beiträge in einen Altersvorsorgevertrag <sup>31</sup>	
Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde und Arbeitnehmer		– Grundzulage (§ 84)	114
– bis zu ...	10.000	– Kinderzulage (§ 85)	138
– Steuersatz	30 %	Sockelbetrag (§ 86)	
<b>§ 46 Abs. 2 Nr. 1</b>		– wenn keine Kinderzulage zusteht	60
Bes. Veranlagungsgrenze		– wenn Kinderzulage für ein Kind zusteht	60
– bei Einkünften ohne LSt-Abzug (jeweils mehr als)	410	– wenn Kinderzulage für mind. 2 Kinder zusteht	60
		Verwendung für Wohneigentum unschädlich (§ 92 a), wenn Kapitalentnahme	
		– mindestens	10.000
		– höchstens	50.000

27 Ggf. Zwölfteilung

28 Keine Zwölfteilung

29 Keine Zwölfteilung; wenn Höchstbetrag nach a) bereits ausgeschöpft höchstens 600 €

30 BMF-Schreiben vom 10. 9. 2004, BStBl. I 2004, 860

31 Alternativ Sonderausgabenabzug nach § 10 a EStG, wenn günstiger

# Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

Von Senatsrat Horst Haar, Etelsen

## A. Neue Änderungsvorschriften bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

1. Neue Änderungsmöglichkeiten bei verdeckten Gewinnausschüttungen
  - 1.1 Allgemeines
  - 1.2 Folgeänderung beim Gesellschafter und bei nahestehenden Personen
  - 1.3 Keine zeitliche Kongruenz der Veranlagungszeiträume erforderlich
  - 1.4 Fälle, in denen die Möglichkeit der Anwendung des § 32 a KStG fehlt
  - 1.5 Keine Bindungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt
  - 1.6 Zwang zur Änderung des Bescheides gegen den Gesellschafter
  - 1.7 Zahlung der KSt keine Voraussetzung für die Änderung beim Gesellschafter
  - 1.8 Dauer der Änderungsmöglichkeiten
  - 1.9 Umfang der Änderung
2. Neue Änderungsmöglichkeiten bei der Gesellschaft bei verdeckten Einlagen
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Beispiele
  - 2.3 Sonstiges
3. Inkrafttreten der neuen Vorschriften

## B. Einschränkungen des Halbeinkünfteverfahrens und des Dividendenfreistellungsverfahrens

1. Einschränkung des Halbeinkünfteverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen
2. Einschränkung der Dividendenfreistellung bei verdeckten Gewinnausschüttungen
3. Steuerbefreiung bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt
4. Inkrafttreten der neuen Vorschriften
5. Verfahrensfragen

## C. Auswirkungen obiger Vorschriften in komplexeren Gestaltungen

1. Schwestergesellschaften
2. Tochter- und Enkelgesellschaften

## Vorbemerkung

Durch das Jahressteuergesetzes 2007 wurden weitreichende Ergänzungen im KStG und im EStG im Zusammenhang mit der Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen vorgenommen. So wurde ein neuer § 32 a KStG geschaffen, der neue Änderungsmöglichkeiten beinhaltet, um die bei einer Gesellschaft festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen nicht nur dort steuerlich berücksichtigen zu können, sondern auch sicherzustellen, dass beim Gesellschafter die entsprechenden Folgen gezogen werden können. Umgekehrt ist es aufgrund der neuen Vorschrift auch möglich, bei der Gesellschaft die steuerlich richtigen Folgen zu ziehen, wenn verdeckte Einlagen beim Gesellschafter festgestellt und berücksichtigt werden.

Falls trotz der neuen Vorschriften in § 32 a KStG keine sich entsprechende Behandlung bei Gesellschaft und Gesellschafter im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen herzustellen ist, wird durch Ergänzungen in § 3 Nr. 40 d EStG, in § 8 Abs. 3 KStG sowie in § 8 b Abs. 1 KStG das Halbeinkünfteverfahren (bei natürlichen Personen) und das Steuerfreistellungsverfahren (bei Körperschaftsteuerpflichtigen) so eingeschränkt, dass bei Betrachtung aller Beteiligten ein insgesamt gesehen vertretbares Ergebnis erzielt wird. Grundgedanke dieser Regelungen ist, dass die be-

vorzugte Behandlung beim Gesellschafter (Halbeinkünfteverfahren oder Steuerfreistellung) nur erfolgen soll, wenn auch auf der Ebene der Gesellschaft die entsprechende steuerliche Vorbelastung erzeugt wurde. Die entgangene Körperschaftsteuer aufgrund einer nicht als solche behandelten verdeckten Gewinnausschüttung wird im wirtschaftlichen Ergebnis auf der Ebene des Gesellschafters nacherhoben.

Die neuen Vorschriften sollen hier näher dargestellt und erläutert werden.

## A. Neue Änderungsvorschriften bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen

### 1. Neue Änderungsmöglichkeiten bei verdeckten Gewinnausschüttungen

#### 1.1 Allgemeines

Durch das Einfügen des § 32 a KStG wird eine Änderungsvorschrift geschaffen, die angewendet werden kann, wenn die Änderungsvorschriften der AO inhaltlich nicht angewendet werden können, weil sie den Fall nicht erfassen. § 172 Abs. 1 Nr. 2 d AO sieht ausdrücklich vor,

dass auch Vorschriften außerhalb der AO Änderungen von Steuerbescheiden ermöglichen können. Zu den schon außerhalb der AO vorhandenen Änderungsvorschriften kommt diese nun dazu.

Wenn die Behandlung beim Gesellschafter nicht von vornherein als verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt ist, dürfte beim Gesellschafter häufig eine Versteuerung der Beträge nach allgemeinen Grundsätzen bereits erfolgt sein, insbesondere als Gehaltszahlung. Werden diese Beträge bei der Gesellschaft in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), müsste beim Gesellschafter von der Sache her eine entsprechende Behandlung erfolgen. Allerdings ist dies nur möglich, wenn eine geeignete Berichtigungsmöglichkeit besteht oder der Bescheid nach § 164 AO unter Vorbehalt der Nachprüfung bzw. nach § 165 AO vorläufig hinsichtlich der betreffenden Beträge ergangen ist.

Bei Bescheiden auf der Gesellschafterebene, die nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig ergangen sind, kommt als Berichtigungsvorschrift auf jeden Fall nicht in Betracht § 174 AO („Widerstreitende Steuerfestsetzungen“). Die Vorschrift des § 174 AO behandelt im Wesentlichen nicht die unterschiedlichen Würdigungen eines Sachverhaltes bei verschiedenen Steuerpflichtigen sondern nur bei einem Steuerpflichtigen, z. B. Einnahmen werden sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Schenkungsteuer erfasst oder Einnahmen werden doppelt bei der Einkommensteuer erfasst, einmal als Forderung bei Entstehung derselben und einmal bei Zufluss im Folgejahr.

Da auch kein Grundlagenbescheid vorliegt (der KSt-Bescheid gegen die Gesellschaft ist kein Grundlagenbescheid im Verhältnis zum ESt-Bescheid bzw. KSt-Bescheid gegen den Gesellschafter) und kein Ereignis mit Rückwirkung vorliegt, ist auch § 175 AO nicht anwendbar.

Nach vielfach vertretener Auffassung kommt eine Berichtigung nach § 173 AO wegen neuer Tatsachen in Umqualifizierungsfällen ebenfalls nicht in Betracht, weil die Tatsache, dass Beträge gezahlt wurden, regelmäßig nicht neu ist, denn die geflossenen Beträge wurden z. B. als Gehalt bereits versteuert. Neu ist lediglich die Erkenntnis, wie diese Beträge bei der zahlenden Gesellschaft behandelt werden. Die rechtliche Behandlung der Beträge ist aber nach BFH-Rechtsprechung bei jedem Beteiligten individuell zu entscheiden. Die Entscheidung zur Behandlung bei einem Beteiligten ist nicht zwingend bei dem anderen Beteiligten entsprechend umzusetzen, meint der BFH. Insoweit kann die im Rahmen einer Betriebsprüfung geänderte Behandlung bei der Gesellschaft nicht als neue Tatsache beim Gesellschafter gewürdigt werden. Es handelt sich lediglich um eine neue rechtliche Würdigung.

Sofern eine Änderung beim Gesellschafter nicht möglich ist, ergeben sich ausgesprochen unangenehme Folgen. Bei der zahlenden Gesellschaft werden die Beträge im Ergebnis durch die Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft sowohl der KSt als auch der GewSt unterworfen. Sodann erfolgt auch noch weiterhin eine volle Versteuerung der Beträge beim Gesellschafter ohne Anwendung der bei verdeckten Gewinnausschüttungen grundsätzlich anzuwendenden Vergünstigungen (§ 3 Nr. 40 d EStG bzw. § 8 b Abs. 1 KStG). Mit anderen Worten: es kommt quasi zu einer doppelten Versteuerung.

Diese u. U. gegebene (Nicht-)Möglichkeit von Änderungen beim Gesellschafter bei Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen wird nunmehr beseitigt. Unabhängig von den Vorschriften der Abgabenordnung kann nach dieser Vorschrift beim Gesellschafter die folgerichtige Besteuerung sichergestellt werden. Gegebenenfalls gilt dies auch für die Behandlung des Sachverhaltes bei nahestehenden Personen.

## 1.2 Folgeänderung beim Gesellschafter und bei nahestehenden Personen

Die Folge der Anwendung des § 32 a Abs. 1 KStG, nämlich die Änderung eines Bescheides gegen den Gesellschafter, tritt ein, wenn

- ein Bescheid gegenüber der Gesellschaft erstmals erlassen wird
- ein Bescheid gegenüber der Gesellschaft aufgehoben wird
- ein Bescheid gegenüber der Gesellschaft geändert wird

und hierdurch eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der Gesellschaft (nicht mehr) mindert.

Voraussetzung für eine Änderung beim Gesellschafter ist natürlich, dass diesem Gesellschafter die verdeckte Gewinnausschüttung auch zuzurechnen ist und überhaupt ein Änderungsbedürfnis besteht, die Steuerbelastung des Gesellschafters sich also bei einer Änderung auch verändert.

Die Änderungsmöglichkeit gilt auch für Bescheide gegenüber den Gesellschaftern nahe stehenden Personen (z. B. Schwestergesellschaften). Auch diese können geändert werden, wenn bei der die verdeckte Gewinnausschüttung leistenden Gesellschaft eine Änderung ein Bescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

## 1.3 Keine zeitliche Kongruenz der Veranlagungszeiträume erforderlich

Eine zeitliche Korrespondenz derart, dass die Änderung beim Gesellschafter den gleichen Veranlagungszeitraum betreffen muss wie der Bescheid gegenüber der Gesellschaft, besteht nicht. Beim Gesellschafter kann es zu einer Änderung eines früheren oder auch eines späteren Veranlagungszeitraumes kommen.

### Beispiele:

1. Bei einer GmbH mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. 7. 2007 bis 30. 6. 2008 wurde am 12. 12. 2007 eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter geleistet, die im Nachhinein durch eine Änderung des KSt-Bescheides berücksichtigt wird.

Bei der Gesellschaft ist das Einkommen im Rahmen der Veranlagung 2008, der das abweichende Wirtschaftsjahr 2007/2008 zu Grunde zu legen ist, zu erhöhen. Nach § 32 a KStG kann die ESt-Veranlagung 2007 des Gesellschafters geändert werden, sofern die im Dezember 2007 zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung nicht richtig behandelt worden sein sollte.

Die Änderung beim Gesellschafter darf in einem anderen Veranlagungszeitraum erfolgen als die Änderung bei der Gesellschaft.

2. Bei einer GmbH wird im Jahresabschluss 2007 eine Tantiemerrückstellung zugunsten des Gesellschafters ausgewiesen, die später im Rahmen einer Änderung bei der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird. Der Betrag wurde in 2008 ausbezahlt.

Da der Zufluss in 2008 erfolgte, ist die ESt-Veranlagung 2008 des Gesellschafters nach § 32 a KStG zu berichtigen, um eine richtige Behandlung des Falles zu erreichen.

Die Änderung beim Gesellschafter darf auch in diesem Fall in einem anderen Veranlagungszeitraum erfolgen als die Änderung bei der Gesellschaft.

3. Ein Gesellschafter verkauft seiner GmbH am 31. 12. 2006 eine (gebrauchte) Maschine für 10.000 €, die dann in 2007 und 2008 jeweils mit 5.000 € abgeschrieben wurde. Die Maschine hatte tatsächlich einen Wert von nur 4.000 €. Bei der GmbH wurde dieser Sachverhalt erst später entdeckt. Da alle Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, kann ohne Probleme geändert werden.

Beim Gesellschafter wurde der Sachverhalt durch einen Veräußerungsgewinn im Einzelunternehmen im Veranlagungszeitraum 2006 voll erfasst.

Bei der GmbH kommt es in 2006 nicht zu einer Änderung. Zwar ist die Maschine auf 4.000 € abzuschreiben. Der sich ergebende Aufwand in der Buchführung wird aber durch die Hinzurechnung als verdeckte Gewinnausschüttung wieder ausgeglichen, sodass das Einkommen und die Steuer des Jahres 2006 sich nicht ändern. Allerdings verringern sich die Abschreibungen auf die Maschine in den Jahren 2007 und 2008 um jeweils 3.000 €. Diese Veränderungen führen zu geänderten KSt-Bescheiden als indirekte Folge der verdeckten Gewinnausschüttung. Diese Änderungen sind m. E. ausreichend, um nach § 32 a KStG auch eine Änderung des ESt-Bescheides 2006 durchführen zu können, und den Veräußerungsgewinn in Höhe von 6.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung nach Halbeinkünftegrundsätzen besteuern zu können.

#### 1.4 Fälle, in denen die Möglichkeit der Anwendung des § 32 a KStG fehlt

Eine Änderung beim Gesellschafter (oder bei einer nahestehenden Person) kann allerdings m. E. nicht erfolgen, wenn bei der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird, eine Änderungsmöglichkeit bei der Gesellschaft nach § 173 AO gegeben ist, aber eine Änderung dann nicht erfolgt, weil nach § 177 AO ein Rechtsfehler gegenläufiger Art die Auswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung voll kompensiert. In diesem Fall kommt es nicht zu einem geänderten KSt-Bescheid gegenüber der Gesellschaft, sodass der Einstieg in die Regelungen des § 32 a KStG nicht gegeben ist.

Ist bei der Gesellschaft ein negatives Ergebnis vorhanden, sodass die KSt 0 € beträgt, gleichgültig, ob die verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigt wird oder nicht, ist fraglich, ob § 32 a KStG anwendbar ist oder nicht. Zwar ändert sich durch die Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung die Höhe der KSt nicht, wohl ändert sich aber der nach § 10 d EStG festzustellende Verlustvortrag. Fraglich ist, ob diese Situation auch eine Änderung nach § 32 a KStG auslösen kann oder nicht. Da kein KSt-Bescheid geändert wird, spricht dies auf den ersten Blick eher dafür, dass eine Änderung nicht möglich ist. Aber der geringer werdende Verlustvortrag führt letztlich in einem späteren Veranlagungszeitraum zu einer höheren KSt, sodass sich die verdeckte Gewinnausschüttung doch auswirkt. Der Fall ist m. E. ähnlich zu beurteilen wie das Beispiel 3 unter 1.3. Auch der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 32 a KStG spricht dafür, dass eine Änderung möglich ist, zumal der Bescheid über den Verlustvortrag nach § 10 d EStG bei der Gesellschaft zu ändern ist, und das ist auch ein Steuerbescheid, der dann wegen der verdeckten Gewinnausschüttung geändert wird – so wie § 32 a KStG es fordert.

Gibt es bei der Gesellschaft trotz einer verdeckten Gewinnausschüttung keine Auswirkung auf das Einkommen, kommt es auch nicht zu einer Änderung nach § 32 a KStG beim Gesellschafter.

##### Beispiel:

Eine GmbH hat in 2007 ein unbebautes Grundstück für 100.000 € vom Gesellschafter erworben, das nachweislich nur 70.000 € wert ist. Der Sachverhalt wird erst später aufgedeckt. Das Grundstück dient der GmbH dauerhaft.

Bei der Gesellschaft ist der Wert des Grundstücks von 100.000 € auf 70.000 € abzuschreiben. Der Aufwand von 30.000 € in der Buchführung wird durch eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung der verdeckten Ausschüttung von ebenfalls 30.000 € ausgeglichen. Der KSt-Bescheid 2007 ist als Folge nicht zu ändern. Da das Grundstück keine AfA auslöst, kommt es auch in den Folgejahren zu keiner Änderung der KSt-Bescheide, da das Grundstück nicht wieder veräußert wurde und sich somit keine Auswirkungen ergeben.

Beim Gesellschafter kann keine Änderung nach § 32 a KStG erfolgen, da kein KSt-Bescheid geändert wird.

#### 1.5 Keine Bindungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt

Trotz der Änderungsvorschrift des § 32 a KStG besteht zwischen dem KSt-Bescheid gegen die Gesellschaft und dem ESt-Bescheid (oder dem KSt-Bescheid) gegen den Gesellschafter kein Verhältnis wie zwischen Grundlagenbescheid und Folgebescheid. Der Umstand, dass bei der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wird, spricht zwar grundsätzlich dafür, dass auch aus der Sicht des Gesellschafters eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Aber der Begriff verdeckte Gewinnausschüttung ist in § 8 Abs. 3 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht zwingend deckungsgleich. Nach langjähriger Rechtsprechung des BFH ist jeweils getrennt voneinander zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Begriffes verdeckte Gewinnausschüttung erfüllt sind.

Mit anderen Worten: Es ist denkbar, dass aus Sicht des Betriebsfinanzamtes der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, aus der Sicht des Finanzamtes des Gesellschafters eine solche Betrachtung aber nicht zutrifft.

Die hier vertretene Meinung wird auch noch durch den folgenden Gesichtspunkt unterstrichen: Würde die Behandlung eines Vorganges bei der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung zwingend die

Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter nach sich ziehen, kann dieser (insbesondere wenn er Minderheitsgesellschafter bei der Gesellschaft ist und nicht mit der Geschäftsführung betraut ist) keinerlei Rechtsbehelf einlegen gegen die Tatsache, dass ein bestimmter Umstand als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet wird. Bei der Gesellschaft ist er nicht befugt, gegen den KSt-Bescheid einen Rechtsbehelf einzulegen (hier handelt nur der Geschäftsführer, dem er keine „Befehle“ erteilen kann), und gegen den ESt-Bescheid könnte er keinen Rechtsbehelf mit der Begründung einlegen, es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Ein Rechtsschutz muss möglich sein, daher ist es m. E. zwingend, dass der Gesellschafter Anspruch auf eine eigenständige Prüfung im Rahmen seiner Besteuerung hat hinsichtlich der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (oder eben auch nicht).

#### 1.6 Zwang zur Änderung des Bescheides gegen den Gesellschafter

Das Gesetz spricht davon, dass der Bescheid gegen den Gesellschafter geändert werden „kann“. Diese Formulierung beinhaltet aber nicht etwa einen Ermessensspielraum. Es ist nicht abzuwägen, ob eine Änderung durchgeführt werden soll oder nicht.

Wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist beim Gesellschafter trotz der Wortwahl „kann“ zwingend eine Änderung des Bescheides durchzuführen:

- Es wurde ein KSt-Bescheid unter Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG erlassen, aufgehoben oder geändert
- Der Erlass des KSt-Bescheides, die Aufhebung oder die Änderung war formell zulässig (es ist keine Verjährung eingetreten, eine Änderungsvorschrift lag gegebenenfalls vor usw.)
- Es liegt aus Sicht des Gesellschafters eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor

#### 1.7 Zahlung der KSt keine Voraussetzung für die Änderung beim Gesellschafter

Für die Anwendung des § 32 a KStG ist nicht zu prüfen, ob die Gesellschaft die KSt auf Grund des erlassenen, aufgehobenen oder geänderten KSt-Bescheides, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigt wurde, gezahlt hat, zahlen kann oder zahlen wird. Allein die Tatsache, dass ein Bescheid vorliegt, reicht, um die Rechtsfolgen des § 32 a KStG auszulösen.

Befindet sich die Gesellschaft in der Insolvenz, ist dies kein Hinderungsgrund für eine Anwendung des § 32 a KStG.

Ebenso dürfte es keine Grund sein, eine Änderung nach § 32 a KStG beim Gesellschafter zu unterlassen, wenn die Gesellschaft einen Rechtsbehelf gegen die Behandlung eines Vorganges als verdeckte Gewinnausschüttung eingelegt hat und eine Aussetzung der Vollziehung beantragt und gewährt bekommen hat. Ob es allerdings zweckmäßig ist, die Änderung beim Gesellschafter vor dem Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens bei der Gesellschaft durchzuführen, erscheint fraglich.

#### 1.8 Dauer der Änderungsmöglichkeiten

Es gibt keine Frist, innerhalb derer die Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG durchgeführt sein muss. Das bedeutet, dass u. U. noch mehrere Jahre vergehen können, innerhalb derer die Änderung noch durchgeführt werden kann.

Allerdings endet die Möglichkeit der Änderung mit dem Eintritt der Festsetzungsverjährung beim Gesellschafter. Um hier noch eine angemessene Zeit für die Durchführung der Änderung zur Verfügung zu stellen, regelt § 32 a Abs. 1 KStG, dass die Festsetzungsfrist hinsichtlich der Bescheide gegenüber dem Gesellschafter und gegebenenfalls gegenüber einer dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht endet, bis ein Jahr seit der Unanfechtbarkeit des Bescheides gegenüber der Gesellschaft verstrichen ist. Diese Ablaufhemmung tritt neben die Ablaufhemmungen, die § 171 AO behandelt.

##### Beispiel:

Bei einer GmbH findet für das Jahr 2002 eine Betriebsprüfung statt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird im Oktober 2006 entdeckt

und in der Schlussbesprechung im November 2006 akzeptiert. Der geänderte KSt-Bescheid für das Jahr 2002 ergeht gegen die GmbH im Januar 2007. Ein Rechtsbehelfsverfahren folgt nicht.

Beim Gesellschafter ist hinsichtlich der ESt die reguläre Festsetzungsverjährung Ende 2005 eingetreten.

Nach § 32 a Abs. 1 KStG kann die Änderung des ESt-Bescheides durchgeführt werden, denn der geänderte KSt-Bescheid erging nach der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2007. Die Änderung muss erfolgen innerhalb eines Jahres, nachdem der KSt-Bescheid unanfechtbar geworden ist, also bis zum Februar 2008 (Bekanntgabe im Januar 2007, Ende der Rechtsbehelfsfrist Februar 2007, ein Jahr später Februar 2008). Dies ist ausdrücklich geregelt in § 34 Abs. 13 b KStG und gilt auch, wenn – wie hier – die ursprünglichen Bescheide vor dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes (18. 12. 2006) ergangen sind.

Da gegebenenfalls die Dauer von Rechtsbehelfsverfahren schwer kalkulierbar ist, ist ebenso unkalkulierbar, wann schließlich die Unanfechtbarkeit des Bescheides gegen die Gesellschaft eintritt. Dies wiederum führt dazu, dass auch der Zeitpunkt, zu dem die Ablaufhemmung endet und Verjährung des Bescheides gegen den Gesellschafter und gegebenenfalls gegen nahestehende Personen eintritt, unkalkulierbar ist. Das gilt auch, wenn der Rechtsbehelf von der Gesellschaft wegen ganz anderer Themen geführt wird.

## 1.9 Umfang der Änderung

Aus dem Gesetzestext und der dazugehörigen Begründung wird nicht deutlich, ob die Änderungsvorschrift nur den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung selbst regelt und ermöglicht oder ob auch Folgewirkungen berücksichtigt werden können. M. E. muss auch die Berücksichtigung von Folgeänderungen möglich sein.

### Beispiele:

1. Bei der Gesellschaft wird festgestellt, dass sie an den beherrschenden Gesellschafter ein nicht vorher geregeltes Weihnachtsgeld von 10.000 € gezahlt hat.

Der Wille des Gesetzgebers geht dahin, diesen Sachverhalt bei der ESt richtig zu erfassen, damit es nicht zu einer überhöhten Besteuerung kommt. Das bedeutet, die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit verringern sich um 10.000 € und die Einnahmen aus Kapitalvermögen erhöhen sich um 10.000 €, davon sind aber 5.000 € nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei. Beides ist im Rahmen der Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG zu beachten.

2. Die Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter einen Zinsvorteil von 10.000 € durch Einräumen eines zinslosen Kredites, der zur Errichtung eines dann vermieteten Gebäudes verwendet wird. Dies wird erst bei einer Betriebsprüfung ermittelt.

Hier ist m. E. im Rahmen einer Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG nicht nur die verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter als Einnahme aus Kapitalvermögen zu erfassen mit 10.000 € (wiederum zur Hälfte nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei) sondern es sind auch Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen (10.000 € Zinsaufwand).

3. Die Tochter-GmbH (T-GmbH) zahlt an die Mutter-AG (M-AG), die Alleingesellschafterin der T-GmbH ist, eine jährliche Miete für eine Maschine in Höhe von 50.000 €. Angemessen wäre eine Miete von 40.000 €. Die Bescheide der M-AG sind bestandskräftig.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der T-GmbH wird ermittelt, dass die Miete um 10.000 € überhöht ist, also eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Bei der T-GmbH erfolgen die entsprechenden Änderungen in den Bescheiden.

Bei der M-AG kann nunmehr eine Reihe von Änderungen durchgeführt werden:

Zunächst ist nach § 32 a Abs. 1 KStG die in den gebuchten Erträgen enthaltene verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei zu lassen (in Höhe von 10.000 €). Als Folge ist allerdings auch eine pauschale nichtabziehbare Ausgabe in Höhe von 5 % davon = 500 € nach § 8 b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen. Das Einkommen sinkt also per Saldo um 9.500 €.

Sodann ist die Gewerbesteuer der M-AG zu ändern. Dies kann nach § 35 b GewStG erfolgen, § 32 a Abs. 1 KStG ist insoweit nicht er-

forderlich. Allerdings beschränkt sich die Wirkung des § 32 a Abs. 1 KStG nicht auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters.

4. Die G-GmbH verkaufte im Jahr 2003 ein bebauts Grundstück an ihren Gesellschafter, der nur 1.000.000 € zu zahlen hat, obwohl der Wert des Grundstückes unbestritten 1.500.000 € beträgt. Das Grundstück war von der GmbH vermietet worden, und auch der Gesellschafter vermietet es nach dem Erwerb. Dieser Umstand fällt erst auf im Zuge einer Betriebsprüfung bei der G-GmbH im Jahre 2007. Die ESt-Bescheide des Gesellschafters sind bestandskräftig.

Aufgrund der Änderung der Bescheide gegenüber der Gesellschaft können auch die Bescheide gegenüber dem Gesellschafter nach § 32 a Abs. 1 KStG geändert werden. Das bedeutet, dass hier im ESt-Bescheid für 2003 noch 500.000 € Einnahmen aus Kapitalvermögen zusätzlich zu berücksichtigen sind, die allerdings zur Hälfte nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei bleiben.

Es ändert sich aber auch der Betrag der Anschaffungskosten für das Grundstück von 1.000.000 € auf 1.500.000 €. Dementsprechend ergibt sich auf den darin enthaltenen Gebäudeanteil ein höherer als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus V + V zu berücksichtigender AfA-Betrag. Diese höhere AfA ist nicht nur in 2003 zu berücksichtigen, vielmehr sind auch in den Folgejahren Änderungen nach § 32 a Abs. 1 KStG durchzuführen, um die höhere AfA zu berücksichtigen.

5. Die Mutter-AG hält alle Anteile an der A-GmbH und auch an der B-GmbH. Die A-GmbH ist Eigentümerin eines unbebauten Grundstückes, das sie an die B-GmbH vermietet. Die monatliche Miete beträgt laut Vertrag 5.000 €. Dies ist ortsüblich. Die B-GmbH ist (von Anfang an erkennbar) vorübergehend liquiditätsmäßig in einer schwierigen Situation. Deshalb stundet die A-GmbH die Miete für April bis Juni. Die B-GmbH weist zum 30. Juni 15.000 € Mietverbindlichkeiten aus, die A-GmbH 15.000 € Mietforderungen. Obwohl die B-GmbH Anfang Juli wieder in vollem Umfang zahlungsfähig ist, verzichtet die A-GmbH nunmehr auf die Mietzahlungen für die Monate April bis Juni. Die A-GmbH schreibt die Forderung ab, die B-GmbH bucht die Verbindlichkeit gewinnerhöhend aus.

### Lösung zu Beispiel 5.:

#### a) Steuerlich korrekte Behandlung

Bei einer von Anfang an steuerlich korrekten Behandlung ergeben sich die nachstehenden Auswirkungen aus dem Sachverhalt:

#### A-GmbH

Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor von 15.000 € (gegenüber einem Fremden hätte man auf die Forderung nicht verzichtet). Bei der Einkommensermittlung ist dieser Betrag außerbilanzmäßig hinzuzurechnen, damit das Einkommen nicht gemindert wird.

#### Mutter-AG

Die verdeckte Gewinnausschüttung gilt als zugeflossen. Da es sich um einen einlagefähigen Vorteil handelt (bei der B-GmbH fällt ein Passivposten weg), ist hier anzunehmen, dass der Betrag in die B-GmbH eingelegt wurde. Es ergibt sich die Buchung „Anteile B-GmbH 15.000 € an Erträge 15.000 €“. Der gebuchte Ertrag (= die zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung) bleibt nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei, es ergeben sich aber noch 5 % pauschal nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8 b Abs. 5 KStG, also 750 €. Die Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH erhöhen sich um 15.000 € (siehe Buchung!).

#### B-GmbH

Der gebuchte Ertrag aus dem Wegfall der Verbindlichkeit bleibt durch einen außerbilanzmäßigen Abzug bei der Einkommensermittlung steuerfrei, da eine verdeckte Einlage vorliegt. Das Einlagekonto erhöht sich um 15.000 €.

#### b) Zunächst nicht korrekte Behandlung

Unter der Annahme, dass die Bescheide gegen die Mutter-AG und gegen die B-GmbH bestandskräftig sind, ergibt sich das Folgende, wenn

angenommen wird, dass erst bei einer Betriebsprüfung der A-GmbH der Sachverhalt aufgedeckt wird und bei der A-GmbH eine Änderungsmöglichkeit gegeben ist:

### A-GmbH

Das Einkommen der A-GmbH wird um 15.000 € erhöht.

### Mutter-AG

Nach § 32 a Abs. 1 KStG wird als Folge auch bei der Mutter-AG die verdeckte Gewinnausschüttung von 15.000 € als Einnahme erfasst, aber dann auch wieder als steuerfrei nach § 8 b Abs. 1 KStG behandelt, mit der weiteren Folge einer nichtabziehbaren Ausgabe von 5 % = 750 € nach § 8 b Abs. 5 KStG.

Als weitere Folge sind die Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH um 15.000 € zu erhöhen (siehe oben!).

Die Gewerbesteuer der Mutter-AG erhöht sich nur geringfügig, weil sich das Einkommen der Mutter-AG und damit auch der Gewerbeertrag nur um 750 € erhöht (15.000 € zusätzlich gebuchter Ertrag abzüglich 15.000 € steuerfreier Erträge zuzüglich 750 € nichtabziehbarer Ausgaben) und keine Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG vorzunehmen ist (im körperschaftsteuerlichen Einkommen ist keine Ausschüttung enthalten) und auch keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in Betracht kommt (zu mehr als 10% beteiligt an der A-GmbH). Es kann dahingestellt bleiben, ob die Änderung bei der Gewerbesteuer nun nach § 32 a Abs. 1 KStG oder § 35 b GewStG durchgeführt wird.

### B-GmbH

Bei der B-GmbH als einer dem Gesellschafter nahestehenden Person sind als Folgewirkung der Änderungen bei der A-GmbH und bei der Mutter-AG nach § 32 a Abs. 1 KStG die 15.000 € Ertrag aus der verdeckten Einlage steuerfrei zu lassen. Ebenfalls nach § 32 a Abs. 1 KStG ist der Feststellungsbescheid über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu ändern und der Bestand um 15.000 € zu erhöhen, da die Einlage noch zu berücksichtigen ist. Auch der Gewerbesteuerbescheid ist zu ändern (nach § 32 a Abs. 1 KStG oder § 35 b GewStG), da das körperschaftsteuerliche Einkommen und damit der Gewerbeertrag um 15.000 € sinkt.

Zu weiteren Sachverhalten und Konstellationen mit Schwestergesellschaften und Enkelgesellschaften wird auch hingewiesen auf die Ausführungen unter Teil C.

## 2. Neue Änderungsmöglichkeiten bei der Gesellschaft im Fall von verdeckten Einlagen

### 2.1 Allgemeines

Die neugeschaffene Änderungsvorschrift des § 32 a KStG enthält im 2. Absatz zur Abrundung der Änderungsmöglichkeiten auch noch eine Regelung quasi in „umgekehrter Richtung“, die es ermöglicht, die Bescheide bei der Gesellschaft zu ändern, wenn beim Gesellschafter ein Bescheid ergeht oder eine Änderung erfolgt und hierbei eine verdeckte Einlage korrekt behandelt wird. Die entsprechenden Folgeänderungen sind dann nach § 32 a Abs. 2 KStG bei der Gesellschaft zu berücksichtigen, auch wenn es keine passende Änderungsvorschrift in der Abgabenordnung geben sollte.

### 2.2 Beispiele

1. X ist Gesellschafter der X-GmbH. Er verkauft der Gesellschaft ein unbebautes Grundstück, das zu seinem Einzelunternehmen gehörte, für 200.000 €, obwohl der Wert unbestritten 250.000 € beträgt. Dies ist zunächst von der Steuerverwaltung nicht bemerkt worden. Die Bescheide gegenüber der X-GmbH sind bestandskräftig. Eine Betriebsprüfung beim Einzelunternehmen deckt die Einzelheiten auf.

Beim Einzelunternehmen des X wird im Zuge der Änderungen aufgrund der Betriebsprüfung der Ertrag des Einzelunternehmens um 50.000 € erhöht, ebenso erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile an der X-GmbH um 50.000 € (Buchungssatz: „Anteile X-GmbH an Erträge“).

Nach § 32 a Abs. 2 KStG sind nunmehr auch bei der X-GmbH die entsprechenden Folgen zu ziehen: Der Ansatz des Grundstückes ist

um 50.000 € zu erhöhen. Der sich daraus ergebende Ertrag (Buchung: Grundstück 50.000 € an Erträge 50.000 €) bleibt allerdings steuerfrei, weil eine verdeckte Einlage vorliegt. Das Einkommen ändert sich im Ergebnis also nicht. Aber das Einlagekonto nach § 27 KStG ist um 50.000 € zu erhöhen. Diese Änderung erfolgt ebenfalls nach § 32 a Abs. 2 KStG.

2. Die B-GmbH verkauft ihrem Gesellschafter ein bebautes Grundstück für 500.000 €, obwohl es unbestritten nur einen Wert von 400.000 € hat. Dieser Verkauf ist der Besteuerung der B-GmbH so zu Grunde gelegt worden. Die Bescheide sind bestandskräftig. Der Gesellschafter hat das Grundstück nach dem Erwerb vermietet. Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid nach § 164 AO unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassen.

Bei einer späteren näheren Betrachtung beim Gesellschafter ermittelt das Finanzamt den Sachverhalt im Einzelnen. Es erfolgt eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides. Dabei wird von Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 € für das Grundstück ausgegangen und eine dementsprechend niedrigere AfA bei den Werbungskosten der Einkünfte aus V + V berücksichtigt. Andererseits werden die Anschaffungskosten für die Anteile an der B-GmbH um 100.000 € erhöht, da hier eine verdeckte Einlage vorliegt.

Bei der B-GmbH kann nunmehr nach § 32 a Abs. 2 KStG eine Änderung erfolgen. Der beim Verkauf des Grundstücks gebuchte Ertrag wird im Rahmen der berichtigten Einkommensermittlung wegen der verdeckten Einlage außerbilanzmäßig um 100.000 € gekürzt. Als Folge ergibt sich ein um 100.000 € niedrigeres Einkommen. Nach § 35 b GewStG und § 32 a Abs. 2 KStG ist damit die Gewerbesteuer ebenfalls zu ändern, da der Gewerbeertrag auch um 100.000 € niedriger ist. Das Einlagekonto nach § 27 KStG ist im Wege einer Änderung nach § 32 a Abs. 2 KStG wegen der verdeckten Einlage ebenfalls um 100.000 € zu erhöhen.

### 2.3 Sonstiges

Die Ausführungen unter 1.5 bis 1.9 gelten sinngemäß in umgekehrter Richtung bei den Fällen der verdeckten Einlage auch.

## 3. Inkrafttreten der Vorschriften

Die Vorschrift des § 32 a KStG ist nach den Ausführungen in § 34 Abs. 13 b KStG anwendbar nach dem 18. 12. 2006. Bescheide gegen die Gesellschaft (erstmalige, aufgehobene und geänderte unter Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung), die nach dem 18. 12. 2006 ergangen sind, entfalten die Berichtigungswirkung, und zwar auch dann, wenn der zu ändernde Bescheid gegen den Gesellschafter oder eine nahestehende Person schon vor dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2007 ergangen ist.

Der neue § 32 a KStG ist also nicht rückwirkend anwendbar. Wurden verdeckte Gewinnausschüttungen also vor der Verkündung des Jahressteuergesetzes in Bescheiden gegen die Gesellschaft zutreffend berücksichtigt, können Bescheide gegen den Gesellschafter nur geändert werden, wenn die Änderungsmöglichkeiten der AO dies zulassen.

## B. Einschränkungen des Halbeinkünfteverfahrens und des Dividendenfreistellungsverfahrens

### 1. Einschränkung des Halbeinkünfteverfahrens

Nach der Regelung des § 3 Nr. 40 d EStG in der Neufassung ist in Fällen von verdeckten Gewinnausschüttungen Voraussetzung für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, dass die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen bei der Gesellschaft nicht gemindert hat. Das bedeutet, dass eine günstige Besteuerung des Gesellschafters nur möglich ist, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu einer verringerten KSt geführt hat. Oder anders gesagt: Die verdeckte Gewinnausschüttung muss bei der Besteuerung der Gesellschaft erkannt worden sein, und sie muss korrekt behandelt worden sein (= Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung nach § 8 Abs. 3 KStG).

Hieraus ergibt sich auch, dass eine später erkannte verdeckte Gewinnausschüttung, die aber bei der Gesellschaft nicht mehr zu einer Änderung des KSt-Bescheides führt, weil keine Änderungsvorschrift der AO zutrifft, auch bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht das Halbeinkünfteverfahren auslöst.

Solange noch kein Bescheid gegenüber der Gesellschaft ergangen ist, kann nicht beurteilt werden, ob das Einkommen der Gesellschaft gemindert wurde oder nicht. Deshalb führt die Gesetzesbegründung aus, sei das Halbeinkünfteverfahren beim Gesellschafter noch nicht anwendbar, solange noch kein Bescheid gegenüber der Gesellschaft ergangen ist.

Wird deshalb beim Gesellschafter das Halbeinkünfteverfahren zunächst nicht angewendet, kommt es hinsichtlich des Bescheides gegenüber dem Gesellschafter zu einer Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, wenn der Bescheid gegenüber der Gesellschaft ergangen ist und dabei die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen nicht gemindert hat, also bei der Einkommensermittlung hinzugerechnet wurde.

Wie der für die Anwendung dieser Vorschrift notwendige Abstimmungsprozess zwischen den Finanzämtern der Gesellschaft und des Gesellschafters stattfinden soll, ist natürlich nicht im Gesetz geregelt worden. Aber Fälle der genannten Art dürften erfahrungsgemäß nicht selten sein, weil die Bescheide bei der ESt häufig frühzeitiger ergehen als KSt-Bescheide.

Durch den ebenfalls neu in das KStG aufgenommenen § 32 a Abs. 1 KStG wird sichergestellt, dass dann aber auf jeden Fall beim Gesellschafter auch die Vergünstigung des Halbeinkünfteverfahrens angewendet werden kann, wenn der Bescheid gegenüber der Gesellschaft später ergeht als der Bescheid gegenüber dem Gesellschafter. Diese Änderungsvorschrift enthält eine Ablaufhemmung für die Bescheide gegenüber dem Gesellschafter, sodass eine konsequente Fortführung des Falles auch dann gesichert ist, wenn das Finanzamt der Gesellschaft aus irgendeinem Grund sehr lange benötigt.

## 2. Einschränkung der Dividendenfreistellung bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Entsprechend den Einschränkungen des Halbeinkünfteverfahrens wurde auch die Befreiungsregelung des § 8 b Abs. 1 KStG eingeschränkt. Auch hier kommt der neue Grundsatz zur Anwendung, dass es keine Vergünstigung geben soll, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft nicht zutreffend besteuert wurde.

Auch hier gilt: Solange noch kein Bescheid gegenüber der die verdeckte Gewinnausschüttung leistenden Gesellschaft ergangen ist, kann nicht beurteilt werden, ob das Einkommen der Gesellschaft gemindert wurde oder nicht. Deshalb führt die Gesetzesbegründung aus, sei das Freistellungsverfahren beim Gesellschafter noch nicht anwendbar, solange noch kein Bescheid gegenüber der Gesellschaft ergangen ist.

Wird deshalb beim Gesellschafter die Befreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG zunächst nicht angewendet, kommt es hinsichtlich des Bescheides gegenüber dem Gesellschafter zu einer Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG unter Anwendung der Befreiungsvorschrift (aber auch unter Anwendung der Regelung zu pauschalen nicht abziehbaren Ausgaben nach § 8 b Abs. 5 KStG), wenn der Bescheid gegen die Gesellschaft ergangen ist und dabei die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen nicht gemindert hat, also bei der Einkommensermittlung hinzugerechnet wurde.

## 3. Steuerbefreiung bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen, die von ausländischen Gesellschaften bezogen werden, sind häufig Regelungen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten, die dazu führen, dass neben der Steuerbefreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG auch eine Befreiung der verdeckten Gewinnausschüttung durch das Abkommen gegeben ist.

Auch diese Befreiung wird nunmehr davon abhängig gemacht, dass die verdeckte Gewinnausschüttung im Ausland bei der Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

Die Gesetzesbegründung führt hier nicht aus, ob die Befreiung auch hier – wie bei Inlandsdividenden – davon abhängig gemacht werden soll, dass im Ausland schon ein Steuerbescheid vorliegen muss, aus dem sich ergibt, dass keine Minderung des Einkommens durch die verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. In analoger Anwendung muss man aber

wohl davon ausgehen. Verfahrensmäßig dürfte hier Freude bei der Abwicklung der Fälle aufkommen.

Dass die Verwaltung eine solche Regelung anstrebt, deutete sich bereits an im Schreiben zu der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8 a KStG (hier: Tz. 27 des BMF-Schreibens vom 15. Juli 2004), nach dem eine Behandlung der gezahlten Zinsen als steuerfreie verdeckte Gewinnausschüttung auch nur in Betracht kommen soll, wenn die Zinsen im Ausland nicht als Betriebsausgabe behandelt wurden.

## 4. Inkrafttreten der Vorschriften

Die Vorschriften des § 3 Nr. 40 d EStG und des § 8 b Abs. 1 KStG sind anwendbar bei Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung ab dem Tag nach der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2007 (18. 12. 2006), vgl. § 34 Abs. 7 Satz 11 KStG.

## 5. Verfahrensfragen

Die neuen Regelungen werfen eine Reihe von Fragen zur Durchführung und zum Verfahren auf. Diese sind vom Gesetzgeber im Gesetz nicht geregelt worden. Die Verwaltung hat sich hierzu bisher ebenfalls nicht geäußert. Daher seien hier nur einige der sich ergebenden Fragen zum Verfahrensablauf genannt:

Muss bei den Vergünstigungen, die begehrt werden (Halbeinkünfteverfahren, Steuerbefreiung, siehe oben Nr. 1. und 2.) der Steuerpflichtige seinem Finanzamt nachweisen, dass bei der ausschüttenden Gesellschaft das Einkommen nicht gemindert wurde? Oder nehmen die Finanzämter untereinander Kontakt auf? Werden hierfür Vordrucke entwickelt? Wird es Nichtaufgriffsgrenzen geben, unterhalb derer die Vorschriften im Wesentlichen als erfüllt angesehen werden?

Wie ist es im Verhältnis zum Ausland (siehe oben unter 3.)?

## C. Auswirkungen obiger Vorschriften in komplexeren Gestaltungen

### 1. Schwestergesellschaften

Für den Fall von verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften spielen die neugeschaffenen Vorschriften zusammen. Dies soll anhand von Beispielen erläutert werden.

#### 1. Beispiel: Überhöhte Kosten

Die Mutter AG hält alle Anteile an der A-GmbH und auch an der B-GmbH. Die A-GmbH ist Eigentümerin eines unbebauten Grundstückes, das sie an die B-GmbH vermietet. Die monatliche Miete beträgt laut Vertrag 5.000 €. Üblicherweise würde eine Miete von nur 3.000 € erzielbar sein.

#### a) Steuerlich richtige Behandlung

Bei einer von Anfang an steuerlich korrekten Behandlung ergeben sich die nachstehenden Auswirkungen aus dem Sachverhalt:

#### B-GmbH

Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor von monatlich 2.000 € (überhöhte Zahlungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person – A-GmbH) von 24.000 € im Jahr. Bei der Einkommensermittlung der B-GmbH ist dieser Betrag außerbilanzmäßig hinzuzurechnen, damit das Einkommen nicht aufgrund der überhöhten Aufwandsbuchung gemindert wird.

#### Mutter-AG

Die verdeckte Gewinnausschüttung gilt bei der Mutter-AG als zugeflossen. Da es sich um einen einlagefähigen Vorteil handelt (bilanzierungsfähig, denn bei der A-GmbH erhöht sich der Bestand des Bankkontos), erhöhen sich bei der Mutter-AG auch die Anschaffungskosten bzw. hier der Buchwert der Anteile an der A-GmbH. Es ergibt sich die Buchung „Anteile A-GmbH 24.000 € an Erträge 24.000 €“. Der gebuchte Ertrag stellt die zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung dar und bleibt nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei. Es ergeben sich aber noch 5 % pauschal nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8 b Abs. 5 KStG, also 1.200 €.

## A-GmbH

Die verbuchten Mieterträge umfassen sowohl die angemessene Miete als auch den überhöhten Teil von 24.000 €. Dieser erhöhte Teil stellt die verdeckte Einlage dar und ist bei der Einkommensermittlung steuerfrei zu lassen. Das Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG erhöht sich um 24.000 €, dem Betrag der verdeckten Einlage.

### b) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der B-GmbH

Unter der Annahme, dass die Bescheide gegen die Mutter-AG und gegenüber der A-GmbH bestandskräftig sind, ergibt sich das Folgende, wenn erst bei einer Betriebsprüfung der B-GmbH der Sachverhalt aufgedeckt wird und bei der B-GmbH eine Änderungsmöglichkeit gegeben ist:

## B-GmbH

Das Einkommen der B-GmbH wird durch eine Änderung des KSt-Bescheides um die verdeckte Gewinnausschüttung von 24.000 € erhöht. Dies führt auch zu einer Änderung der Gewerbesteuer, weil sich durch die Erhöhung des Einkommens auch der Gewerbeertrag erhöht.

## Mutter-AG

Nach § 32 a Abs. 1 KStG wird als Folge der Änderungen bei der B-GmbH auch bei der Mutter-AG die verdeckte Gewinnausschüttung von 24.000 € als Einnahme erfasst, aber dann auch wieder als steuerfrei nach § 8 b Abs. 1 KStG behandelt, mit der weiteren Folge einer nichtabziehbaren Ausgabe von 5 % = 1.200 € nach § 8 b Abs. 5 KStG. Das Einkommen erhöht sich also im Ergebnis nur um 1.200 €. Damit ändert sich aber auch die Gewerbesteuer nach § 35 b GewStG und nach § 32 a Abs. 1 KStG, wenn auch nur geringfügig, weil sich auch der Gewerbeertrag nur in Höhe der Einkommensänderung verändert.

Auch der Buchwert der Anteile an der A-GmbH erhöht sich nach § 32 a Abs. 1 KStG als Folgewirkung. Es ist also zu buchen, wie oben unter a) beschrieben.

## A-GmbH

Der gebuchte Ertrag wird nach § 32 a Abs. 1 KStG in einem Änderungsbescheid in Höhe von 24.000 € steuerfrei gelassen. Die Änderungsvorschrift ist anwendbar, da die A-GmbH eine dem Gesellschafter der B-GmbH nahestehende Person ist.

Ebenfalls nach § 32 a Abs. 1 KStG erhöht sich in einem Änderungsbescheid der Bestand des steuerlichen Einlagekontos.

Schließlich verringert sich der Gewerbeertrag und die Gewerbesteuer, da sich das körperschaftsteuerliche Einkommen verringert. Dies ist durch eine Änderung nach den §§ 35 b GewStG und 32 a Abs. 1 KStG zu berücksichtigen.

### c) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der Mutter-AG

Unter der Annahme, dass bei der A-GmbH und bei der B-GmbH die Bescheide bestandskräftig sind, aber bei einer Betriebsprüfung der Mutter-AG die richtigen Folgerungen in einem Änderungsbescheid gezogen werden können, ergibt sich das Folgende:

Bei der Mutter-AG wird die verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt mit 24.000 €. Der Betrag muss grundsätzlich als voll steuerpflichtig behandelt werden, weil bei der B-GmbH keine Änderung durchgeführt werden kann (siehe dort) und die verdeckte Gewinnausschüttung somit dort das Einkommen gemindert hat (überhöhter Aufwand). Damit ist aber nach § 8 b Abs. 1 Satz 2 KStG grundsätzlich keine Befreiung zu gewähren. Es kommt aber nach § 8 b Abs. 1 Satz 4 KStG letztlich aber doch zu der Befreiung, weil hier das Einkommen der B-GmbH durch die verdeckte Gewinnausschüttung gemindert wurde, dies auch so bleibt und deshalb § 32 a Abs. 1 KStG nicht anwendbar ist und zudem das Einkommen einer nahestehenden Person (hier: A-GmbH) erhöht wurde. Damit ergeben sich dann noch 5 % nicht abziehbare Ausgaben nach § 8 b Abs. 5 KStG, also 1.200 €.

Es handelt sich aus Sicht der Mutter-AG zwar um eine Einlage in die A-GmbH, daher erhöht sich der Buchwert der Anteile hieran grundsätzlich. Nach § 8 Abs. 3 Satz 6 KStG erhöhen sich in der vorliegenden Konstellation die Anschaffungskosten aber nicht, weil bei der A-GmbH keine Einlage als steuerfrei vereinnahmt angesehen wird.

Die Gewerbesteuer ändert sich hier nur um die 5 % nicht abziehbare Ausgaben.

## B-GmbH

Bei der B-GmbH ändert sich mangels Änderungsmöglichkeit nichts. § 32 a KStG kommt nicht zur Anwendung. Absatz 1 behandelt den Fall, dass der Ausgangspunkt für eine Änderung bei der Gesellschaft und nicht – wie hier – beim Gesellschafter liegt. Eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO liegt m. E. auch nicht vor, denn die Mietzahlungen waren bekannt. Die neue rechtliche Würdigung beim Gesellschafter ist bei der Besteuerung der B-GmbH nicht als Tatsache anzusehen. § 32 a Abs. 2 KStG trifft hier auch nicht zu, da zwar beim Gesellschafter (Mutter-AG) eine Änderung erfolgt, aber die B-GmbH ist nicht die Gesellschaft, der ein Vorteil zugewendet wurde.

## A-GmbH

Aus Sicht der A-GmbH ist eine Änderung nach § 32 a Abs. 2 KStG nicht möglich, denn bei ihrem Gesellschafter, der Mutter-AG werden die Anschaffungskosten der Anteile nicht erhöht, es wird keine verdeckte Einlage angenommen. Damit bleibt bei der A-GmbH alles unverändert.

### d) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der A-GmbH

Unter der Annahme, dass bei der Mutter-AG und bei der B-GmbH die Bescheide bestandskräftig sind, aber bei einer Betriebsprüfung der A-GmbH nach einer Betriebsprüfung Änderungsbescheide möglich wären, ergibt sich das Folgende:

## A-GmbH

Bei der A-GmbH könnte grundsätzlich auf Grund der Betriebsprüfung die verdeckte Einlage berücksichtigt werden, also das Einkommen um 24.000 € verringert werden und das Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG um 24.000 € erhöht werden. Auch für die Gewerbesteuer könnte grundsätzlich der niedrigere Gewerbeertrag auf Grund des niedrigeren Einkommens berücksichtigt werden. Da aber weder bei der Mutter AG noch bei der B-GmbH eine Änderungsmöglichkeit besteht (§ 32 a Abs. 1 KStG ist dort nicht anwendbar – siehe dort), kommt § 8 Abs. 3 Satz 6 KStG zur Anwendung. Das bedeutet, dass keinerlei Änderungen vorzunehmen sind.

## Mutter-AG

Eine Änderungsvorschrift für die Mutter-AG ist nicht erkennbar. § 32 a Abs. 1 KStG ist nicht anwendbar, weil die A-GmbH nicht die Gesellschaft ist, die der Gesellschafterin eine verdeckte Gewinnausschüttung zukommen lässt. Und § 32 a Abs. 2 KStG ist nicht anwendbar, weil nach § 8 Abs. 3 Satz 6 KStG nicht von einer verdeckten Einlage in die A-GmbH auszugehen ist.

## B-GmbH

Bei der B-GmbH ändert sich mangels Änderungsmöglichkeit nichts. § 32 a KStG kommt nicht zur Anwendung. Absatz 1 behandelt den Fall, dass der Ausgangspunkt für eine Änderung bei der Gesellschaft und nicht – wie hier – bei der Schwestergesellschaft liegt. Eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO liegt m. E. auch nicht vor, denn die Mietzahlungen waren bekannt. Die neue rechtliche Würdigung bei der Schwestergesellschaft ist bei der Besteuerung der B-GmbH nicht als neue Tatsache anzusehen.

## 2. Beispiel: Verkauf eines Wirtschaftsgutes

Die natürliche Person X ist Alleingesellschafter der X-GmbH und der Y-GmbH. Die X-GmbH hat der Y-GmbH am 31. 12. 2006 eine Maschine für 300.000 € verkauft, die 400.000 € wert ist. X hält die Anteile an beiden GmbHs in seinem Privatvermögen.

### a) Steuerlich richtige Behandlung

Bei einer von Anfang an steuerlich korrekten Behandlung ergeben sich die nachstehenden Auswirkungen aus dem Sachverhalt:

## X-GmbH

Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor in Form einer verhinderten Vermögensmehrung in Höhe von 100.000 € (fehlende er-

zielbare Einnahme, weil an eine dem Gesellschafter nahestehende Person –Y-GmbH – zu günstig verkauft wurde). Bei der Einkommensermittlung der X-GmbH ist dieser Betrag außerbilanzmäßig hinzuzurechnen, damit das Einkommen nicht gemindert wird.

### Gesellschafter X

Die verdeckte Gewinnausschüttung gilt bei X als zugeflossen. Da es sich um einen einlagefähigen Vorteil handelt (bilanzierungsfähig, denn bei der Y-GmbH erhöht sich der Ansatz der Maschine, siehe dort), erhöhen sich auch die Anschaffungskosten des X hinsichtlich seiner Anteile an der Y-GmbH. Die verdeckte Gewinnausschüttung bleibt nach § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte steuerfrei.

Im zu versteuernden Einkommen des X sind im Ergebnis um 50 % von 100.000 € = 50.000 € verdeckte Gewinnausschüttung enthalten.

### Y-GmbH

Die Maschine ist in der Bilanz mit 400.000 € anzusetzen. Da nur 300.000 € gezahlt wurden, ist der Ansatz der Maschine durch eine gewinnerhöhende Zuschreibung um 100.000 € zu erhöhen (Buchung: „Maschine 100.000 € an Erträge 100.000 €“). Der Ertrag aus der Zuschreibung bleibt als verdeckte Einlage steuerfrei. In dieser Höhe ist außerdem ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG festzustellen. Alternativ könnte auch gebucht werden „Maschine 100.000 € an Kapitalrücklage 100.000 €“. In diesem Fall ergeben sich keine Erträge, die bei der Einkommensermittlung steuerfrei gelassen werden müssen.

### b) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der X-GmbH

Unter der Annahme, dass die Bescheide gegen X und gegenüber der Y-GmbH bestandskräftig sind, ergibt sich das Folgende, wenn erst bei einer Betriebsprüfung der X-GmbH im Jahre 2007 der Sachverhalt aufgedeckt wird und bei der X-GmbH auch eine Änderungsmöglichkeit gegeben ist:

### X-GmbH

Das Einkommen der X-GmbH wird um die verdeckte Gewinnausschüttung von 100.000 € erhöht. Dies führt auch zu einer Änderung der Gewerbesteuer, weil sich durch die Erhöhung des Einkommens auch der Gewerbeertrag erhöht.

### Gesellschafter X

Nach § 32 a Abs. 1 KStG wird als Folge der Änderungen bei der X-GmbH auch bei X die verdeckte Gewinnausschüttung von 100.000 € als Einnahme erfasst, aber dann auch wieder zur Hälfte als steuerfrei nach § 3 Nr. 40 EStG behandelt.

Auch der Buchwert der Anteile an der Y-GmbH erhöht sich nach § 32 a Abs. 1 KStG als Folgewirkung um 100.000 €, weil in dieser Höhe eine Einlage angenommen wird. Da hier alle Anteile im Privatvermögen des X gehalten werden, ist nichts zu buchen.

### Y-GmbH

Bei der Y-GmbH als dem Gesellschafter X nahestehende Person können nach § 32 a Abs. 1 KStG Änderungsbescheide ergehen. Es ist der Bilanzansatz der Maschine ertragswirksam um 100.000 € zu erhöhen (von 300.000 € auf 400.000 €). Dieser Ertrag bleibt allerdings in voller Höhe von 100.000 € steuerfrei, weil eine verdeckte Einlage vorliegt, sodass das Einkommen sich nicht ändert.

Ebenfalls nach § 32 a Abs. 1 KStG erhöht sich in einem Änderungsbescheid der Bestand des steuerlichen Einlagekontos um 100.000 €.

Eine Veränderung der Gewerbesteuer ergibt sich nicht, da der Gewerbeertrag sich aufgrund des unveränderten Einkommens nicht ändert.

### c) Aufdeckung des Sachverhaltes bei X

Unter der Annahme, dass bei der X-GmbH und bei der Y-GmbH die Bescheide bestandskräftig sind, aber bei einer Überprüfung des Einkommensteuerbescheides des X die richtigen Folgerungen in einem Änderungsbescheid zur Einkommensteuer gezogen werden können, ergibt sich das Folgende:

### Gesellschafter X

Bei X wird die verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt mit 100.000 €. Der Betrag muss zwar grundsätzlich als voll steuerpflichtig behandelt werden, weil bei der X-GmbH keine Änderung durchgeführt werden kann (siehe dort) und die verdeckte Gewinnausschüttung somit dort das Einkommen gemindert hat (fehlende Einnahme – vgl. § 3 Nr. 40 d Satz 2 EStG). Nach § 3 Nr. 40 d Satz 3 EStG bleibt dieser Ertrag aber doch zur Hälfte steuerfrei.

Es handelt sich aus Sicht des X zwar um eine Einlage in die Y-GmbH, aber nach § 8 Abs. 3 letzter Satz KStG erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile an der Y-GmbH nicht.

### X-GmbH

Bei der X-GmbH ändert sich mangels Änderungsmöglichkeit nichts. § 32 a KStG kommt nicht zur Anwendung. Absatz 1 behandelt den Fall, dass der Ausgangspunkt für eine Änderung bei der Gesellschaft und nicht – wie hier – beim Gesellschafter liegt. Eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO liegt m. E. auch nicht vor, denn der Verkauf der Maschine war bekannt. Die neue rechtliche Würdigung beim Gesellschafter ist bei der Besteuerung der X-GmbH nicht als neue Tatsache anzusehen. § 32 a Abs. 2 KStG trifft hier auch nicht zu, da zwar beim Gesellschafter (X) eine Änderung erfolgt, aber die X-GmbH ist nicht die Gesellschaft, der ein Vorteil zugewendet wurde.

### Y-GmbH

Aus Sicht der Y-GmbH liegt nach § 8 Abs. 3 Satz 6 KStG keine Einlage vor. Dennoch ist der Buchwert der Maschine um 100.000 € ertragswirksam zu erhöhen, wobei dieser Ertrag dann aber nicht steuerfrei bleibt, da ja eine verdeckte Einlage nicht angenommen wird.

Im Ergebnis findet hier die Versteuerung statt, die bei der X-GmbH aus formellen Gründen nicht mehr stattfinden kann.

### d) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der Y-GmbH

Unter der Annahme, dass bei X und bei der X-GmbH die Bescheide bestandskräftig sind, aber bei einer Betriebsprüfung der Y-GmbH nach einer Betriebsprüfung Änderungsbescheide möglich wären, ergibt sich das Folgende:

### Y-GmbH

Bei der Y-GmbH ist auf Grund der Betriebsprüfung der Buchwert der Maschine um 100.000 € ertragswirksam zu erhöhen. Da aber weder bei X noch bei der B-GmbH eine Änderungsmöglichkeit besteht (§ 32 a ist dort nicht anwendbar – siehe dort), kommt bei der Y-GmbH § 8 Abs. 3 KStG n. F. zur Anwendung. Da die verdeckte Einlage auf einer verdeckten Gewinnausschüttung beruht, die beim Gesellschafter X nicht berücksichtigt wird, bedeutet dies, dass der Ertrag nicht steuerfrei gelassen werden darf. Damit kommt es nicht zu einem Zugang im steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG. Die Einkommenserhöhung wirkt sich über eine Änderung damit auf die Gewerbesteuer aus.

### Gesellschafter X

§ 32 a Abs. 1 KStG ist nicht anwendbar, denn es ergibt sich bei der Y-GmbH ja keine verdeckte Gewinnausschüttung. § 32 a Abs. 2 KStG kommt nicht zur Anwendung, weil sich bei X nach § 8 Abs. 3 letzter Satz KStG keine Erhöhung der Anschaffungskosten ergibt, sodass insoweit kein Änderungsbedarf besteht.

### X-GmbH

Bei der X-GmbH ändert sich mangels Änderungsmöglichkeit nichts. § 32 a KStG kommt nicht zur Anwendung. Absatz 1 behandelt den Fall, dass der Ausgangspunkt für eine Änderung bei der Gesellschaft und nicht – wie hier – bei der Schwestergesellschaft liegt. Eine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO liegt m. E. auch nicht vor, denn der Verkauf der Maschine war bekannt. Die neue rechtliche Würdigung bei der Schwestergesellschaft ist bei der Besteuerung der X-GmbH nicht als neue Tatsache anzusehen. Sollte hier doch eine Änderung nach § 173 AO erfolgen, ist § 32 a Abs. 1 KStG anzuwenden, und es ergeben sich die unter b) dargestellten Folgen.

## 2. Mutter-Tochter-Enkel-Verhältnisse

Auch bei Konstellationen mit Muttergesellschaften, die Tochter- und Enkelgesellschaften haben, ist § 32 a KStG anwendbar und kann zu einer Vielzahl von Änderungsbescheiden führen.

### Beispiel:

Die Mutter-AG (M-AG) hält alle Anteile an der Tochter-GmbH (T-GmbH), die wiederum alle Anteile an der Enkel-GmbH (E-GmbH) hält. Die E-GmbH verkauft ein unbebautes Grundstück an die M-AG, und zwar für 50.000 €, obwohl das Grundstück zweifelsfrei einen Wert von 200.000 € hat.

### a) Steuerlich richtige Behandlung

#### E-GmbH

Es liegt aus Sicht der E-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 150.000 € vor, da auf eine mögliche weitere Einnahme von 150.000 € verzichtet wurde (verhinderte Vermögensmehrung). Die Ursache liegt darin, dass die M-AG eine zum eigenen Gesellschafter (T-GmbH) nahestehende Person ist. Das Einkommen ist zu erhöhen.

#### T-GmbH

Da verdeckte Gewinnausschüttungen immer dem Gesellschafter zugerechnet werden, sind bei der T-GmbH 150.000 € außerbilanzmäßig einkommenserhöhend zu erfassen. Dieser Betrag bleibt aber nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei. Pauschal sind 5 % hiervon = 7.500 € als nicht-abziehbare Ausgabe im Sinne des § 8 b Abs. 5 KStG anzusehen. Im Ergebnis erhöht sich das Einkommen nur um diese 7.500 €.

#### M-AG

Bei der M-AG ist auf der einen Seite die verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen, andererseits ist der Buchwert des Grundstückes um 150.000 € zu erhöhen. Es ergibt sich der Buchungssatz „Grundstück 150.000 € an Beteiligungserträge 150.000 €“. Dieser Ertrag bleibt nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei. Allerdings sind auch hier pauschal 5 % = 7.500 € als nicht abziehbar anzusehen.

### b) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der E-GmbH

Unter der Annahme, dass der Sachverhalt bei der E-GmbH im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt wird und unter der Annahme, dass bei der T-GmbH und der M-AG die Bescheide bestandskräftig sind, ergibt sich das Nachstehende:

#### E-GmbH

Aufgrund der Betriebsprüfung erfolgt eine Änderung, das Einkommen wird um 150.000 € erhöht. Gleichzeitig wird der Gewerbeertrag als Folgewirkung ebenfalls um diese 150.000 € höher.

#### T-GmbH

Nach § 32 a Abs. 1 KStG sind die unter a) dargestellten Folgen zu ziehen, da bei der die verdeckte Ausschüttung leistenden E-GmbH auch eine Änderung erfolgt, sodass § 32 a Abs. 1 KStG anwendbar ist bei der Gesellschafterin, hier der T-GmbH. Das gilt auch für die aus Sicht der E-GmbH zum Gesellschafter nahe stehende M-AG.

#### M-AG

Auch hier sind die unter a) dargestellten Folgerungen zu ziehen, da § 32 a Abs. 1 KStG sich nicht nur auf den Gesellschafter (T-GmbH) bezieht sondern auch auf die diesem Gesellschafter nahestehende M-AG, nämlich ihren eigenen Gesellschafter.

### c) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der T-GmbH

Unter der Annahme, dass der Sachverhalt bei der T-GmbH im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt wird und unter der Annahme, dass bei der E-GmbH und der M-AG die Bescheide bestandskräftig sind, ergibt sich das Nachstehende:

#### T-GmbH – E-GmbH

Aufgrund der Betriebsprüfung kann der Bescheid bei der T-GmbH geändert werden. Es ist eine verdeckte Gewinnausschüttung von der E-GmbH an die T-GmbH in Höhe von 150.000 € als Einnahme (au-

ßerbilanzmäßig) zu erfassen. Allerdings ist diese Einnahme nach § 8 b Abs. 1 KStG grundsätzlich steuerfrei zu lassen. Nach § 8 b Abs. 1 Satz 2 KStG setzt dies allerdings voraus, dass bei der E-GmbH (als der die verdeckte Ausschüttung leistenden Gesellschaft) das Einkommen nicht gemindert wurde (genau das ist bisher aber der Fall). Nur wenn also bei der E-GmbH eine Änderung möglich ist und die verdeckte Gewinnausschüttung dort bei der Einkommensermittlung im Wege der Änderung hinzugerechnet werden kann, kommt es zu der Steuerbefreiung und damit dann auch zur Anwendung des § 8 b Abs. 5 KStG und der pauschalen Hinzurechnung von 5 % = 7.500 € als nicht abziehbare Ausgabe.

Die E-GmbH ist hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung der T-GmbH an die M-AG nicht Gesellschafter der T-GmbH. Insoweit ist die Änderungsvorschrift des § 32 a Abs. 1 KStG also nicht unmittelbar anwendbar. Aber die E-GmbH steht dem Gesellschafter der T-GmbH, der M-AG nahe. Nach dem Wortlaut des § 32 a Abs. 1 KStG sind Änderungen nicht nur beim Gesellschafter (M-AG) möglich sondern auch bei diesem nahestehenden Personen (hier die E-GmbH). Gemessen am Wortlaut des Gesetzes kann also bei der E-GmbH eine Änderung durchgeführt werden. Damit kommt es dann zu der Möglichkeit der Steuerbefreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG in Höhe von 150.000 € und der pauschalen Hinzurechnung von 7.500 €.

Es darf aber bezweifelt werden, ob der Gesetzgeber diesen Fall mit seiner Regelung erfassen wollte. Vom Sinn und Zweck der Vorschrift her ging es dem Gesetzgeber wohl nur darum, die Möglichkeit zu schaffen, bei den Gesellschaften und diesen nahestehenden Personen Änderungsmöglichkeiten zu schaffen, bei denen die Auswirkungen und Folgen der verdeckten Ausschüttung gezogen werden können sollen (siehe die Gestaltungen unter 6. – Schwestergesellschaften). Hier liegt aber eine Änderung vor bei dem ursprünglichen Verursacher der ersten verdeckten Ausschüttung – eine ganz andere Konstellation.

Geht man davon aus, dass eine Änderung bei der E-GmbH nicht möglich ist, weil dies nicht dem Gesetzeszweck entspricht, kommt es bei der T-GmbH nicht zur Steuerbefreiung und nicht zu pauschalen nicht abziehbaren Ausgaben. Und bei der E-GmbH bliebe alles unverändert.

#### M-AG

Es erfolgt eine Änderung nach § 32 a Abs. 1 KStG. Die unter a) beschriebenen Folgen sind zu ziehen.

### d) Aufdeckung des Sachverhaltes bei der M-AG

Bei einer Aufdeckung des Sachverhaltes durch eine Betriebsprüfung bei der M-AG ergeben sich die nachfolgenden Änderungsmöglichkeiten:

#### M-AG

Es ist bei der M-AG zu buchen „Grundstück 150.000 € an Beteiligungserträge 150.000 €“. Damit ist die verdeckte Gewinnausschüttung als Einnahme gewinn- und einkommenserhöhend gebucht. Da bei den GmbHs (siehe dort) keine Änderung möglich ist und daher bei der E-GmbH eine Einkommensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, bleibt dieser Ertrag nach § 8 b Abs. 1 letzter Satz KStG nicht steuerfrei. Durch Änderungsbescheide ergibt sich also zunächst ein um 150.000 € höheres Einkommen.

Zu prüfen ist, ob der Gewerbeertrag sich ebenfalls erhöht. Der Gewinn im Sinne des § 7 GewStG erhöht sich um die 150.000 €, um die sich auch das körperschaftsteuerliche Einkommen erhöht. Aber die Erhöhung des Einkommens beruht auf einer verdeckten Gewinnausschüttung. Da eine 100 %-ige Beteiligung vorliegt, ist somit eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG vorzunehmen. Einschränkungen, weil die verdeckte Gewinnausschüttung bei der E-GmbH und bei der T-GmbH nicht als solche behandelt werden können, sind aus dem GewStG und den GewStR nicht ersichtlich. Durch eine Kürzung um 150.000 € bleibt die Gewerbesteuer unverändert.

#### T-GmbH – E-GmbH

Bei beiden GmbHs kann keine Änderung erfolgen, da § 32 a KStG nicht anwendbar ist, weil nicht die die verdeckte Gewinnausschüttung leistende Gesellschaft Ausgangspunkt der Änderungen ist.

# Pflichten und Rechte Dritter im Besteuerungsverfahren: Vorlage von Urkunden, Vorlageverweigerungsrechte und Entschädigungsansprüche

Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen Hagen, Magdeburg

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 Satz 1 AO). Sie ermitteln den Sachverhalt von Amts wegen, bestimmen Art und Umfang der Ermittlungen und sind an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 88 Abs. 1 AO). Zur Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags bedienen sich die Finanzbehörden der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich halten (§ 92 Satz 1 AO). Insbesondere können sie Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen, Sachverständige zuziehen, Urkunden und Akten beiziehen sowie den Augenschein einnehmen (§ 92 Satz 2 AO). Einige Aspekte des Beweises durch Urkunden (§ 97 AO) sind Gegenstand dieses Beitrags.

## I Vorlage von Urkunden

### 1 Allgemeines

Verfahrensrechtliche Ausführungsvorschrift zu § 92 Satz 2 Nr. 3 AO, wonach die Finanzbehörde zum Zwecke des für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalts Urkunden beiziehen kann, ist § 97 AO. Sie gilt in allen der Sachverhaltsaufklärung dienenden Verfahrensabschnitten, ist Grundnorm für die besonderen Vorlagepflichten im Außenprüfungs- und Steuerfahndungsverfahren (vgl. §§ 200 Abs. 1 Satz 2, 208 Abs. 1 AO) und gibt der Finanzbehörde das Recht, nach ihrem Ermessen zusätzlich zu oder an Stelle von Fotokopien auch Urkunden im Original anzufordern. Im Allgemeinen sind – im Rahmen des Zumutbaren und Erforderlichen – Urkunden im Original vorzulegen. Denn nur die Originalurkunde hat den vollständigen Beweiswert. Die Behörde muss eine angebotene Kopie nur akzeptieren, wenn für die Erbringung des Beweises unerheblich ist, ob das Original oder eine Fotokopie vorgelegt wird.

Gem. § 97 Abs. 3 Satz 2 AO gilt bei der Vorlage von Urkunden § 147 Abs. 5 AO entsprechend. Danach ist, wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern (z. B. einer CD-ROM oder DVD) vorlegt, verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen. Zu beachten ist, dass § 147 Abs. 5 AO zu den Vorschriften über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff. AO) gehört und daher im Zusammenhang mit einem Ersuchen um Vorlage von Urkunden nur gegenüber dem Beteiligten (Steuerpflichtigen), nicht auch gegenüber anderen Personen (Dritten, wie z. B. Kreditinstituten) gilt.

Wird eine Außenprüfung durchgeführt, gilt hinsichtlich der Pflicht des Beteiligten (Steuerpflichtigen) zur Vorlage von Urkunden außerdem § 147 Abs. 6 AO. Gem. § 147 Abs. 6 Satz 2 AO kann das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung unter anderem verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen (Urkunden) auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Zu den Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 16.7.2001, BStBl. I 2001, 415, „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“.

### 2 Adressatenkreis

Gem. § 97 Abs. 1 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde von den Beteiligten (§ 78 AO) und anderen Personen (Dritten, die nicht als gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter, Verfügungsberechtigte oder Beauftragte für den Beteiligten handeln) die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verlangen.

Für die Inanspruchnahme anderer Personen gilt § 93 Abs. 1 Satz 3 AO entsprechend (§ 97 Abs. 1 Satz 3 AO). Das bedeutet, dass andere Personen erst dann zur Vorlage von Urkunden aufgefordert werden sollen, wenn zuvor der Beteiligte erfolglos zur Urkundenvorlage aufgefordert wurde oder ein Vorlageersuchen an den Beteiligten aufgrund der Umstände des Falles aus der Sicht des Finanzamts keinen Erfolg verspricht (z. B. weil dem Finanzamt bekannt ist, dass der Beteiligte nicht im Besitz der Urkunde(n) ist und diese auch nicht selbst beschaffen kann).

Zwischen Beteiligten und anderen Personen besteht danach ein Vor- und Nachrangigkeitsverhältnis.

Gem. § 97 Abs. 2 Satz 2 AO ist anzugeben, ob die Urkunden für die Besteuerung des zur Vorlage Aufgeforderten oder für die Besteuerung anderer Personen benötigt werden.

Zur Vorlage von Urkunden verpflichtet sind auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Vermögensmassen, Behörden und Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 97 Abs. 1 Satz 3 AO i. V. m. § 93 Abs. 1 Satz 2 AO).

### 3 Subsidiarität

Gem. § 97 Abs. 2 Satz 1 AO soll von den Beteiligten oder anderen Personen die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat oder wenn die Auskunft unzureichend ist oder wenn Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Zu den Ausnahmen von diesem Grundsatz siehe Tz. 1.6.

### 4 Konkurrenz der §§ 93 und 97 AO (Reihenfolge der Beweismittel)

Aus der in § 97 Abs. 2 Satz 1 AO verankerten Subsidiarität des Vorlageersuchens gegenüber dem Auskunftsersuchen nach § 93 AO sowie dem Umstand, dass zugleich sowohl § 93 AO als auch § 97 AO bezüglich der Inanspruchnahme der Beteiligten und anderer Personen jeweils ein Vor- und Nachrangigkeitsverhältnis, ergibt sich die Frage, welche Maßnahmen das Finanzamt zur Ermittlung des Sachverhalts im Einzelfall ergriffen haben muss, bevor es ein ermessensfehlerfreies Vorlageersuchen an „andere Personen“ im Sinne der vorstehend genannten Vorschriften (z. B. an ein Kreditinstitut) richten kann. Hierzu gilt Folgendes:

Aus § 97 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt sich i. V. m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO für alle typischen Fallgestaltungen folgende grundsätzliche Reihenfolge der Beweismittel:

1. Auskünfte der Beteiligten
2. Urkundenvorlage durch Beteiligte
3. Auskünfte anderer Personen
4. Urkundenvorlage durch andere Personen.

Die Frage nach der Reihenfolge der Maßnahmen zur Ermittlung des für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts kann indes nicht schematisiert beantwortet werden, sondern richtet sich danach, was das Finanzamt im Einzelfall erreichen will. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass § 93 AO zu den Vorschriften über den Beweis durch Auskünfte gehört, während § 97 AO eine Vorschrift zum Beweis durch Urkunden (Beweismittel) ist.

### 5 Ort der Urkundenvorlage

Gem. § 97 Abs. 3 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Vorlage der in § 97 Abs. 1 AO genannten Urkunden an Amtsstelle verlangen oder sie

bei dem Vorlagepflichtigen einsehen, wenn dieser einverstanden ist oder die Urkunden für eine Vorlage an Amtsstelle ungeeignet sind.

Gem. § 97 Abs. 3 Satz 2 AO gilt § 147 Abs. 5 AO entsprechend. Danach ist, wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

## 6 Ausnahmeregelungen

Zu beachten ist, dass

- im **Außenprüfungsverfahren** § 97 Abs. 2 AO (Subsidiarität des Vorlageersuchens gegenüber dem Auskunftersuchen nach § 93 AO) nicht gilt (§ 200 Abs. 1 Satz 4 AO),
- in den **Steuerfahndungsverfahren** gem. § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO (Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen) und gem. § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO (Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle) § 97 Abs. 2 und 3 AO (Subsidiarität des Vorlageersuchens gegenüber dem Auskunftersuchen nach § 93 AO; besondere Mitwirkungspflichten des Vorlagepflichtigen) keine Anwendung finden (§ 208 Abs. 1 Satz 3 AO),
- die Vorschrift im **Steuerstraf- und Bußgeldverfahren** nicht anwendbar ist (§§ 393 Abs. 1 Satz 1, 410 Abs. 1 Nr. 4 AO) und
- die Einschränkungen des § 97 Abs. 2 Satz 1 AO nicht gegenüber dem Beteiligten gelten, soweit dieser eine steuerliche Vergünstigung geltend macht, oder wenn die Finanzbehörde eine Außenprüfung nicht durchführen will oder wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkungen eine baldige Klärung für geboten hält (§ 97 Abs. 2 Satz 2 AO).

## 7 Rechtscharakter des Vorlageersuchens

Die Aufforderung zur Vorlage von Urkunden ist Verwaltungsakt i. S. v. § 118 AO. Daher sind bei Erlass des Ersuchens insbesondere die §§ 119 bis 121 AO zu beachten.

Das Vorlageersuchen ist eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO). Das Finanzamt darf daher die Vorlage von Urkunden nur verlangen, wenn dies zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig ist, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist.

Das der Finanzbehörde eingeräumte Ermessen umfasst

- die Entschließung zur Beweiserhebung durch Urkunden,
- die Auswahl des Vorlagepflichtigen,
- die Auswahl der vorzulegenden Urkunden und
- den Ort der Vorlage.

Zu beachten ist, dass Ermessensentscheidungen der Verwaltung nach § 102 FGO im gerichtlichen Verfahren darauf zu überprüfen sind, ob der Verwaltungsakt deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder vom Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Daher muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Verwaltungsakt, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, begründet werden (vgl. §§ 121 Abs. 1, 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO).

## 8 Zwangsmittel

Wird das Vorlageersuchen nicht erfüllt, kann das Finanzamt die Vorlage der Urkunden gem. §§ 328 ff. AO erzwingen. Ob es hiervon Gebrauch macht oder im Rahmen der freien Beweiswürdigung durch Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgeht, steht in seinem Ermessen.

## 9 Rechtsbehelfe

Da die Aufforderung, eine Urkunde vorzulegen, ein selbstständiger Verwaltungsakt ist, kann sie mit dem Einspruch angefochten werden (§ 347 AO). Nach erfolglosem Einspruch ist die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) gegeben.

Einstweiliger Rechtsschutz kann durch Aussetzung der Vollziehung des Vorlageersuchens erlangt werden (§§ 361 AO, 69 FGO).

## III Abgrenzung: Auskunftersuchen, kombiniertes Auskunft- und Vorlageersuchen oder „reines“ Vorlageersuchen?

**Auskunft** ist die Mitteilung (Wissenserklärung) der Auskunftsperson über Tatsachen oder Zustände, d. h. über alle äußeren und inneren Vorgänge, die einer sinnlichen Wahrnehmung fähig sind. Gegenstand der Auskunft ist die wertungsfreie Wiedergabe des Wahrgenommenen, nicht jedoch diesbezügliche rechtliche und tatsächliche Würdigungen, Vermutungen und Werturteile.

**Urkunde** ist eine in Schriftzeichen verkörperte oder auf Daten- und Bildträgern festgehaltene (also tatsächlich vorhandene) Gedankenäußerung, die allgemein oder für Eingeweihte verständlich ist, den Urheber erkennen lässt und die zum Beweis eines rechtlich erheblichen Sachverhalts geeignet ist. Unerheblich ist, ob die Urkunde von Anfang an dazu gefertigt worden war, später einmal als Beweismittel zu dienen.

Ein „reines“ Vorlageersuchen i. S. des § 97 AO – für das der um Vorlage Ersuchte im Gegensatz zum Auskunftersuchen oder zum kombinierten Auskunft- und Vorlageersuchen eine Entschädigung nach § 107 AO (hierzu siehe Tz.VI) nicht beanspruchen kann – liegt nur dann vor, wenn keinerlei eigenes Wissen des in Anspruch genommenen – als Vorfrage der Vorlage von Urkunden – abgefragt bzw. darauf (unausgesprochen) zurückgegriffen werden muss. Das Finanzamt muss daher die vorzulegenden Unterlagen so konkret und eindeutig benennen, dass sich die geforderte Tätigkeit des Vorlagepflichtigen auf rein mechanische Hilfstätigkeiten wie das Herausuchen und Lesbarmachen der angeforderten Unterlagen beschränkt. Das setzt bei der Anforderung von Bankunterlagen voraus, dass das Finanzamt bereits weiß, welche Konten und Depots oder sonstigen Bankverbindungen der Steuerpflichtige bei dem in Anspruch genommenen Kreditinstitut unterhält. Nur bei Angabe der Konto- oder Depotnummer wird die ersuchte Bank ausschließlich durch Herausgabe der geforderten Urkunden tätig, nur dann nimmt das Finanzamt die Bank nur zur Führung eines Urkundenbeweises i. S. des § 92 Satz 2 Nr. 3 AO in Anspruch.

Überlässt das Finanzamt dagegen dem in Anspruch Genommenen zu ermitteln, ob und ggf. welche Unterlagen vorhanden sind, die dem Finanzamt aus sein Ersuchen hin vorgelegt werden müssen, und gibt es dem Ersuchten auf, die Unterlagen nach abstrakten Vorgaben zusammenzustellen, so liegt materiell ein kombiniertes Auskunft- und Vorlageersuchen vor. In diesem Fall verlangt das Finanzamt nämlich von dem Verpflichteten nicht mehr nur mechanische Hilfstätigkeiten, sondern eine eigene intellektuelle Leistung, was typisch für eine Auskunftserteilung ist. So erhält die Vorlagepflicht den Charakter einer Hilfspflicht zur Auskunftspflicht mit der Folge, dass das Auskunftersuchen die ihm nach § 97 Abs. 2 Satz 1 AO grundsätzlich zukommende Priorität erlangt und der Ersuchte gem. § 107 AO Anspruch auf Ersatz aller seiner mit dem Ersuchen zusammenhängenden Aufwendungen hat, d. h. auch jener, die ihm im Zusammenhang mit der Vorlage von Unterlagen entstanden sind (BFH-Urteil vom 24. 3. 1987 – VII R 113/84, BStBl. II 1988, 163; BFH-Urteil vom 8. 8. 2006, VII R 29/05, BStBl. II 2007, 80, Vorinstanz: FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 12. 4. 2005, 4 K 773/04, EFG 2005, 1159).

Maßgeblich für die Frage, ob materiell ein Auskunftersuchen, ein kombiniertes Auskunft- und Vorlageersuchen oder ein reines Vorlageersuchen vorliegt, ist nicht die Bezeichnung des Ersuchens, sondern der wirkliche – ggf. durch Auslegung zu ermittelnde – Regelungsgehalt des Verwaltungsakts.

## IV Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 i. V. m. 93 b AO

Ist die Sachverhaltsermittlung mit dem Steuerpflichtigen nicht möglich, weil er entgegen der ihm obliegenden Mitwirkungspflichten zu Auskünften über seine Konten und Depots und zur Vorlage von Konto- und Depotauszügen nicht bereit ist, und ist dem Finanzamt nicht bekannt, ob und ggf. welche Konten und Depots der Steuerpflichtige im maßgeblichen Zeitraum unterhalten hat, hat das Finanzamt – seit dem 1. 4. 2005 – die Möglichkeit, unter Beachtung der Vorgaben in Nr. 2 des AO-Anwendungserlasses (AEAO) zu § 93 zunächst einen Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 i. V. m. § 93 b AO durchzuführen und das Kreditinstitut sodann auf der Grundlage der Ergebnismitteilung des Bundeszentralamts für Steuern unter Angabe der jeweiligen Konto- und Depotverbindungen um Vorlage im Einzelnen konkret benannter Unterlagen zu ersuchen.

chen. Hierbei handelt es sich um ein „reines“ Vorlageersuchen, für das der in Anspruch Genommene eine Entschädigung gem. § 107 AO nicht beanspruchen kann.

## V Vorlageverweigerungsrechte

### 1 Allgemeines

Gem. § 104 Abs. 1 Satz 1 AO kann, soweit die Auskunft gemäß §§ 101 bis 103 AO verweigert werden darf, auch die Vorlage von Urkunden verweigert werden.

Nach § 102 Abs. 4 Satz 1 AO bleiben die gesetzlichen Anzeigepflichten der Notare von den in § 102 Abs. 1 AO geregelten Auskunftsverweigerungsrechten unberührt. Insoweit sind die Notare gem. § 104 Abs. 4 Satz 2 AO auch zur Vorlage von Urkunden verpflichtet. Ein Vorlageverweigerungsrecht besteht insoweit nicht (§ 104 Abs. 1 Satz 2 AO).

Nicht verweigert werden kann die Vorlage von Urkunden, die für den Beteiligten aufbewahrt werden, soweit der Beteiligte bei eigenem Gewahrsam zur Vorlage verpflichtet wäre (§ 104 Abs. 2 Satz 1 AO). Für den Beteiligten aufbewahrt werden auch die für ihn geführten Geschäftsbücher und sonstigen Aufzeichnungen (§ 104 Abs. 2 Satz 2 AO; AEAO zu § 104).

### 2 Verpflichtung zur Vorlage von Mandantenunterlagen durch den Steuerberater im Verhältnis zum Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters gem. § 66 Abs. 4 StBerG

Im Besteuerungsverfahren, insbesondere bei Außenprüfungen, kommt es häufig vor, dass der Steuerpflichtige ein Vorlageverlangen des Finanzamts nicht erfüllen kann, weil sich die hierfür erforderlichen Urkunden (z. B. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO) noch bei dem von ihm (ehemals) bevollmächtigten Steuerberater befinden, der wegen noch nicht beglichener Honorarforderungen ein Zurückbehaltungsrecht an den Urkunden geltend macht (§ 66 Abs. 4 StBerG).

Bezüglich der Frage, wie das Finanzamt zu verfahren hat, wenn ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe die Vorlage der Handakten wegen noch offener Honorarforderungen verweigert, gilt nach Auffassung des Verfassers Folgendes:

Gem. § 66 Abs. 4 StBerG kann der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte seinem Auftraggeber die Herausgabe der Handakten verweigern, bis er wegen seiner Gebühren und Auslagen befriedigt ist. Dies gilt nicht, soweit die Vorenthaltung der Handakten oder einzelner Schriftstücke nach den Umständen, insbesondere wegen verhältnismäßiger Geringfügigkeit der geschuldeten Beträge, gegen Treu und Glauben verstoßen würde. Zu den Handakten gehören gem. § 66 Abs. 2 StBerG alle Schriftstücke, die der Berufsangehörige von dem Auftraggeber erhalten hat, z. B. Kontoauszüge, Rechnungen und sonstige Buchführungsunterlagen, sowie Schriftstücke, die er für ihn erhalten hat, z. B. Steuerbescheide und Urteile. Ausgenommen sind der Schriftwechsel mit dem Auftraggeber und Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere, z. B. Aufzeichnungen zur Vorbereitung der Hauptabschlussübersicht.

Auftraggeber im Sinne des § 66 Abs. 4 StBerG ist der Steuerpflichtige (Mandant), nicht das Finanzamt. Das Zurückbehaltungsrecht ist ein Teil des zivilrechtlichen Mandantschaftsverhältnisses zwischen Steuerberater und Steuerpflichtigem, auf das sich im öffentlich-rechtlichen Besteuerungsverfahren weder der Steuerpflichtige noch der Steuerberater gegenüber dem Finanzamt berufen kann. Die aus der AO sich ergebenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Dritter werden durch § 66 Abs. 4 StBerG nicht berührt.

Gegenüber dem Finanzamt ist der Steuerberater als „andere Person“ gem. § 97 AO verpflichtet, dem Finanzamt Urkunden (Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Gem. § 104 Abs. 2 AO kann der Steuerberater dem Finanzamt die Vorlage der für den Steuerpflichtigen aufbewahrten Urkunden sowie der für den Steuerpflichtigen geführten Geschäftsbücher und sonstigen Aufzeichnungen nicht verweigern.

Ist der Steuerpflichtige nicht im Besitz der vom Finanzamt für die Sachverhaltsmittlung benötigten Unterlagen, ist das an den Steuerbe-

rater gerichtete Vorlageverlangen regelmäßig ermessensgerecht, weil feststeht, dass der Steuerpflichtige wegen des Hindernisses aus § 66 Abs. 4 StBerG die ihm im Außenprüfungsverfahren gem. § 200 AO obliegenden Mitwirkungspflichten insoweit tatsächlich nicht erfüllen kann.

Dem Vorlageverlangen an den Steuerberater braucht rechtlich keine Aufforderung an den Steuerpflichtigen vorauszugehen, durch die Bezahlung der offenen Rechnungen die Herausgabe der Unterlagen durch den Steuerberater zu erreichen. Eine solche Aufforderung hätte zudem in tatsächlicher Hinsicht zur Folge, dass die Außenprüfung für eine nicht absehbare Zeit unterbrochen werden müsste und zudem der Erfolg einer solchen Aufforderung ungewiss wäre.

Kommt der Steuerberater dem Vorlageverlangen nicht nach, kann der Vorlageanspruch des Finanzamts erzwungen werden (§§ 328 ff. AO). Zulässig ist es allerdings auch, die ohne Vorlage der Urkunden nicht ermittelbaren Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 AO).

Kommt der Steuerberater dem Vorlageverlangen nach, ist sicherzustellen, dass die Unterlagen nach Einsichtnahme und Prüfung ihm und nicht etwa dem Steuerpflichtigen zurückgegeben werden, da ansonsten die Schutzvorschrift des § 66 Abs. 4 StBerG in unzulässiger Weise unterlaufen würde.

## VI Entschädigung der Vorlagepflichtigen (§ 107 AO)

### 1 Anspruchsberechtigung

Die von einer Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren durch Verwaltungsakt zu Beweis Zwecken herangezogenen Auskunftspflichtigen (§ 93 AO) erhalten nach § 107 Satz 1 AO in der Fassung des Art. 4 Abs. 57 Nr. 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Kostenrechts – KostRMOG – vom 5. 5. 2004 (BGBl. I 2004, 718; BStBl. I 2004, 486) auf Antrag eine Entschädigung oder Vergütung in entsprechender Anwendung des mit Wirkung ab 1. 7. 2004 an die Stelle des Gesetzes über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZSEG) getretenen Justizvergütungs- und Entschädigungsgesetzes – JVEG – (Art. 2 KostRMOG), soweit sie weder Beteiligte (§ 78 AO) sind, noch die Auskunftspflicht für einen Beteiligten zu erfüllen haben (wie z. B. die Vertreter und Verfügungsberechtigten i. S. der §§ 34, 35 AO).

§ 107 AO gilt in allen Abschnitten des Besteuerungsverfahrens (einschließlich des Außenprüfungs-, Vollstreckungs- und Einspruchsverfahrens).

Auskunftspflichtige können natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften sein. Freiwillig – d. h. ohne Aufforderung durch die Finanzbehörde – vorgelegte Auskünfte und Sachverständigen Gutachten führen selbst dann nicht zu einer Entschädigung, wenn die Finanzbehörde sie verwertet (vgl. AEAO zu § 107, Nr. 1).

Für die bloße Vorlage von Urkunden (§ 97 AO) kann eine Entschädigung nach § 107 AO nicht beansprucht werden. Dies gilt auch hinsichtlich der Kosten, die der Vorlagepflichtige aufwenden muss, um auf Datenträger gespeicherte Unterlagen lesbar zu machen sowie der Kosten, die der Ausdruck der Unterlagen oder die Fertigung von lesbaren Reproduktionen verursacht (§ 97 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 147 Abs. 5 AO). Bei einem kombinierten Auskunfts- und Vorlageersuchen (hierzu vgl. Tz. III) hat der ersuchte Dritte dagegen Anspruch auf Ersatz aller seiner mit dem Ersuchen zusammenhängenden Aufwendungen, d. h. auch jener, die ihm im Zusammenhang mit der Vorlage von Urkunden entstanden sind (BFH-Urteil vom 24. 3. 1987 – VII R 113/84, BStBl. II 1988, 163). In einem solchen Fall ist die Vorlagepflicht als Nebenpflicht der Auskunftspflicht anzusehen.

Nimmt ein Auskunftspflichtiger eine Hilfsperson (z. B. einen Steuerberater) in Anspruch, so hat die Hilfsperson keinen eigenen Entschädigungsanspruch (Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. 10. 1988 – XII 649/87, n. v.).

Im Steuerstrafverfahren bzw. im Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit, in denen die Finanzbehörde die Ermittlungen selbstständig durchführt, sind die von der Finanzbehörde zu Beweis Zwecken herangezogenen Zeugen und Sachverständigen entsprechend § 405 AO in der Neufassung des Art. 4 Abs. 57 Nr. 3 KostRMOG und Nr. 55 AStBV (St) 2004 nach dem JVEG zu entschädigen bzw. zu vergüten.

Eine besondere gesetzliche Regelung besteht für Dritte, die aufgrund eines Beweiszwicken dienenden Ersuchens der Strafverfolgungsbehörde Gegenstände herausgeben (§ 95 Abs. 1 StPO) oder die Pflicht zur Herausgabe entsprechend einer Anheimgabe der Strafverfolgungsbehörde abwenden, Auskunft erteilen oder die Überwachung und Aufzeichnung der Telekommunikation ermöglichen (§ 100 b Abs. 3 StPO). Diese Dritten haben nach § 23 Abs. 1 JVEG einen Anspruch darauf, wie Zeugen entschädigt zu werden.

Die Entscheidung darüber, ob ein Auskunftspflichtiger eine Entschädigung oder Vergütung erhält, liegt nicht im Ermessen des Finanzamts. Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen besteht auf die Entschädigung oder Vergütung ein Rechtsanspruch (BFH-Urteil vom 23. 12. 1980 – VII R 91/79, BStBl. II 1981, 392).

## 2 Umfang der Entschädigung bei kombinierten Auskunfts- und Vorlageersuchen

### 2.1 Verdienstausschlag/Personalkosten

Erledigt der Auskunfts- und Vorlagepflichtige (Dritte) das Ersuchen selbst oder beauftragt er Personen, die in seinem Betrieb beschäftigt sind, so werden der Verdienstausschlag bzw. die Personalkosten mit dem Betrag erstattet, den ein Zeuge nach § 22 JVEG beanspruchen könnte. Für den mit der Auskunftserteilung verbundenen Zeitaufwand dürfen höchstens 17 Euro pro Stunde erstattet werden. Dabei ist unbeachtlich, ob dem Dritten durch Zahlung von Überstundenvergütungen oder Neueinstellungen ein Mehraufwand entstanden ist. Soweit die Entschädigung nach Stunden bemessen ist, wird sie für höchstens 10 Stunden je Tag gewährt (§ 19 Abs. 2 JVEG). Die letzte bereits begonnene Stunde wird voll gerechnet.

Werden keine Fachkräfte beschäftigt und kann auch kein Verdienstausschlag nachgewiesen werden, kann nach § 20 JVEG nur eine Entschädigung für Zeitversäumnis von 3 Euro pro Stunde gewährt werden. Dies gilt nicht, wenn dem Herangezogenen durch die Auskunftserteilung ersichtlich kein Nachteil entstanden ist.

Um Auskunft und Vorlage von Urkunden ersuchte Dritte, die nicht erwerbstätig sind und einen Haushalt für mehrere Personen führen, erhalten nach § 21 Satz 1 JVEG eine Entschädigung von 12 Euro je Stunde. Das Gleiche gilt für Teilzeitbeschäftigte, die außerhalb ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit herangezogen wurden (§ 21 Satz 2 JVEG). Die Entschädigung von Teilzeitbeschäftigten wird für höchstens 10 Stunden je Tag gewährt abzüglich der Zahl an Stunden, die der vereinbarten regelmäßigen täglichen Arbeitszeit entspricht.

Wird der Ersatz entsprechender Aufwendungen beantragt, ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der geltend gemachte Arbeitsaufwand im Verhältnis zur Art des Auskunftsersuchens steht.

### 2.2 Auslagenersatz

Der Auslagenersatz für die Herstellung von Abschriften und Ablichtungen richtet sich nach § 7 Abs. 2 JVEG. Danach werden erstattet:

- |                                       |                        |
|---------------------------------------|------------------------|
| a) für die ersten 50 Seiten           | 0,50 Euro je Seite     |
| b) für jede weitere Seite             | 0,15 Euro je Seite und |
| c) für die Anfertigung von Farbkopien | 2,00 Euro je Seite.    |

Aufwendungen für unaufgefordert eingereichte Abschriften und Ablichtungen werden nicht erstattet.

Für die Überlassung von elektronisch gespeicherten Dateien anstelle von Fotokopien werden 2,50 Euro je Datei erstattet (§ 7 Abs. 3 JVEG). § 147 Abs. 5 AO ist in den Fällen einer sich aus §§ 93, 107 AO ergebenden Entschädigung nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 23. 12. 1980 – VII R 91/79, BStBl. II 1981, 392).

### 2.3 Fahrtkosten/Tagegeld

Auskunftspflichtige können Fahrtkostenersatz gem. § 5 JVEG und Aufwandsentschädigung (Tagegeld) gem. § 6 JVEG erhalten. Derartige Aufwendungen kommen im Rahmen des § 107 AO jedoch nur in Ausnahmefällen in Betracht. Werden derartige Aufwendungen geltend gemacht, ist auf die detaillierte Regelung in §§ 5 und 6 JVEG zurückzugreifen.

### 2.4 Benutzung von Werkzeugen, Geräten usw.

Das JVEG sieht grundsätzlich keine Vergütung für die Benutzung von Werkzeugen, Geräten oder technischen Einrichtungen vor, die der Auskunftspflichtige bei der Ausübung seines Berufes oder Gewerbes ohnehin benötigt. Abnutzung im üblichen Rahmen begründet keinerlei Ersatzanspruch. Deshalb können z. B. bei Geldinstituten nur die Aufwendungen für den Arbeitseinsatz von Mitarbeitern ersetzt werden, die das gewünschte Zuordnen der in Betracht kommenden Mikrofilme zu den entsprechenden Kontounterlagen, das Heraussuchen der Mikrofilme, das Ausfindigmachen des richtigen Bildes, dessen Vergrößerung und Fotokopie sowie das Rückeinordnen der Filme vorgenommen haben. Hierfür wird ein Zeitaufwand von durchschnittlich 8 Minuten pro Bild als realistisch angesehen (Beschluss des OLG Düsseldorf vom 13. 6. 1989 – 3 Ws 375/89 –, n. v.).

### 2.5 Rechtscharakter der Entschädigung

Die Entschädigung des Auskunftspflichtigen stellt echten Schadenersatz dar und unterliegt als solcher nicht der Umsatzsteuer (vgl. Abschn. 3 Abs. 8 UStR 2005). Etwaige in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist daher nicht zu erstatten.

## 3 Verjährung der Ansprüche

Der Entschädigungs- bzw. Vergütungsanspruch des Auskunftspflichtigen ist innerhalb der Dreimonatsfrist des § 2 JVEG geltend zu machen; hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist. Sie beginnt mit der Abgabe der erbetenen Auskunft gegenüber der ersuchenden Stelle. Wird die Frist überschritten, erlischt der Anspruch (§ 2 Abs. 1 Satz 1 JVEG). Fristverlängerung ist unzulässig, und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) ist – im Gegensatz zu § 2 Abs. 2 JVEG – nicht vorgesehen. Bei der Fristberechnung ist § 108 AO zu beachten, wonach, wenn das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt, die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags endet.

Im Übrigen verjähren die Entschädigungsansprüche der Auskunftspflichtigen drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Pflicht erfüllt wurde (§ 2 Abs. 3 JVEG i.V.M. § 195 BGB). Die Vorschriften der AO über die Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) sind nicht anwendbar, weil es sich bei den Entschädigungsansprüchen nach § 107 AO nicht um Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) handelt).

## 4 Festsetzung und Auszahlung der Entschädigung

Die Entschädigung ist durch schriftlichen Verwaltungsakt, in dem sowohl über den Grund als auch über die Höhe des Anspruchs entschieden wird, festzusetzen (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18. 3. 1994 – 9 K 95/91, EFG 1994, 819).

Wird dem Antrag nicht oder nur zum Teil entsprochen, sind die hierfür maßgeblichen Gründe spätestens im Bescheid zu erläutern (§ 121 AO).

## 5 Rechtsbehelfe

Wird ein Antrag auf Entschädigung ganz oder teilweise abgelehnt, so gilt für die Anfechtung Folgendes:

Im Besteuerungsverfahren entscheidet das die Auskunft begehrende Finanzamt über den Antrag auf Kostenerstattung. Lehnt das Finanzamt den Entschädigungsantrag ab oder setzt es die Entschädigung zu niedrig fest, können die Auskunftspflichtigen gegen den Bescheid des Finanzamts Einspruch einlegen und gegen den ablehnenden Einspruchsbescheid des Finanzamts Klage zum Finanzgericht erheben (§§ 107, 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, 40 Abs. 1 FGO).

Im Steuerstrafverfahren haben die Berechtigten die Entschädigung bei derjenigen Behörde zu beantragen, die um die Auskunft ersucht hat. Sind die Berechtigten von einer selbstständig ermittelnden Bußgeld- und Strafsachenstelle eines Finanzamtes um Auskunft ersucht worden, ist die Entschädigung bei dieser Behörde zu beantragen. Lehnt diese Behörde eine Entschädigung ab oder setzt sie die Entschädigung zu niedrig fest, kann Antrag auf richterliche Festsetzung beim dem (ordentlichen) Gericht beantragt werden, bei dem die Staatsanwaltschaft errichtet ist (§§ 405 AO, 4 Abs. 1 Nr. 4 JVEG). Der Finanzrechtsweg ist dann nicht gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 23. 12. 1980 – VII R 92/79, BStBl. II 1981, 349).

## Die neuesten Entscheidungen des BFH §

(Hinweise auf aktuelle BFH-Entscheidungen; Fundstellen dazu im BStBl. II werden in nachfolgenden Heften der Steuerwarte auf der 4. Umschlagseite mitgeteilt.)

**StW 1-2/1 AO: § 122 Abs. 2, § 125, § 366; FGO: § 47 Abs. 1, § 54 Abs. 2**

Ablauf der Klagefrist erst einen Monat nach Bekanntgabe der vollständigen Einspruchsentscheidung

Wird die Einspruchsentscheidung ohne das Blatt übermittelt, auf der sich die Unterschrift befindet, so fehlt es – außer wenn eine Unterschrift z. B. in Massenverfahren nicht vorgesehen ist – an der durch § 366 AO vorgeschriebenen Schriftform. Die Klagefrist kann durch sie deshalb nicht in Gang gesetzt werden.

Fehlt die erste Seite eines Einspruchsbescheids mit Rubrum (erlassende Finanzbehörde, Adressat, Gegenstand der Entscheidung) und Tenor (Entscheidungssatz) und ist infolgedessen nicht zu erkennen, welche Finanzbehörde den Bescheid erlassen hat, so ist er nichtig.

Gesetzlich bestimmte Fristen dienen wie die Regelungen über die Bestandskraft in erster Linie dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit. Beginn und Ende der jeweiligen Frist müssen aus dem Gesetzestext klar und eindeutig zu erkennen sein. Dies verbietet es, bei einer unvollständig bekannt gegebenen Einspruchsentscheidung den Beginn der Klagefrist davon abhängig zu machen, ob die erste, die letzte oder eine mittlere Seite fehlt, ob es sich bei den fehlenden Seiten um einen inhaltlich wesentlichen (z. B. die tragenden Gründe der Ablehnung) oder weniger wichtigen Teil (z. B. die Wiedergabe des vorangegangenen Schriftwechsels oder der Rechtsansicht des Einspruchsführers) handelt oder ob – gemessen am gesamten Umfang – ein großer oder ein kleiner Teil der Entscheidung übermittelt wurde.

Fehlt eine Seite der Einspruchsentscheidung und wird dies vor Ablauf der regulären Klagefrist gerügt, so endet die Klagefrist erst einen Monat nach Bekanntgabe der fehlenden Seite.

25. 7. 07 III R 15/07

**StW 1-2/2 AO: § 140, § 147 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 5, Abs. 6, § 199, § 200 Abs. 1 Satz 2; HGB: § 238, § 249 Abs. 1, § 257; FGO: § 69 Abs. 3**

Lesbarmachung von gescannten Belegen gegenüber Außenprüfung – Datenzugriff des FA auf Konten der Finanzbuchhaltung

Das von einem Steuerpflichtigen vor der Vernichtung der Originale praktizierte Einscannen und Digitalisieren der in Papierform erstellten Rechnungen, d.h. die Speicherung von Abbildern der Rechnungen in Form so genannter pdf- oder tif-Dateien auf Festplatten, CD-ROM oder sonstigen Speichermedien ist eine zulässige Form der Aufbewahrung.

Der Steuerpflichtige ist gehalten, der Außenprüfung im Original in Papierform erstellte und später durch Scannen digitalisierte Ein- und Ausgangsrechnungen über sein Computersystem per Bildschirm lesbar zu machen. Er kann diese Verpflichtung nicht durch das Angebot des Ausdrucks auf Papier abwenden.

Während § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO die Verpflichtung zur Lesbarmachung begründet, statuiert § 147 Abs. 5 Halbsatz 2 AO eine (weitere) Pflicht des Steuerpflichtigen zum Ausdrucken der Unterlagen, falls die Behörde dies verlangt.

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO erstreckt sich u. a. auf die Finanzbuchhaltung. Der Steuerpflichtige ist nicht berechtigt, gegenüber der Außenprüfung bestimmte Einzelkonten (hier: Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organisch-fachliche Steuerumlagen) zu sperren, die aus seiner Sicht nur das handelsrechtliche Ergebnis, nicht aber die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflusst haben.

Die Außenprüfung soll gemäß § 199 Abs. 1 AO der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen zugunsten sowie zuungunsten des Steuerpflichti-

gen dienen. Es steht nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, diesen gesetzlich vorgegebenen Zweck der Außenprüfung durch Unterlassen der Vorlage bzw. die Sperrung einzelner Konten beim Datenzugriff faktisch dahin zu reduzieren, dass das FA nur noch auf eine Steuererhöhung gerichtete Prüfungsmaßnahmen durchführen kann.

26. 9. 07 I B 53, 54/07

**StW 1-2/3 AO: § 179, § 180; EStG: § 5 Abs. 2 a, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; HGB: § 247 Abs. 1, § 249, § 266 Abs. 3; FGO: § 48 Abs. 1 Nr. 4, § 60 Abs. 3**

Entscheidung über Passivierungsaufschub gemäß § 5 Abs. 2 a EStG bei einem der Finanzierung eines Anteils an einer Personengesellschaft dienenden Darlehen

Über die Frage, ob die der Finanzierung der Beteiligung der Oberpersonengesellschaft an der Unterpersonengesellschaft dienenden Kredite vom Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2 a EStG betroffen sind, ist im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Betriebsergebnisses der Untergesellschaft zu befinden. Der Vorrang des Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Untergesellschaft folgt daraus, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2 a EStG gegenüber dem Passivierungsgebot nach § 247 Abs. 1, § 249, § 266 Abs. 3 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG die Ausnahme darstellt.

Kommt das für die Veranlagung der Untergesellschaft zuständige FA zu dem Ergebnis, dass auf ein zum Erwerb der Beteiligung aufgenommenes Darlehen § 5 Abs. 2 a EStG anwendbar ist, d.h., dass die Rückzahlungsverpflichtung nur zu erfüllen ist, soweit künftig „Einnahmen und Gewinne“ anfallen, und dass auf derartige Darlehen nicht (weiterhin) die Rechtsprechung anzuwenden ist, derzufolge beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und von Betrieben gegen umsatz- und gewinnabhängige Verpflichtungen ein Passivposten zu bilden ist, so ist im Bereich des Sonderbetriebsvermögens II der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft an Stelle einer Verbindlichkeit ein Ertrag auszuweisen. Das gilt auch dann, wenn der Obergesellschaft das Darlehen gewährt wurde, bevor sie den Anteil an der Untergesellschaft erworben hat. Sobald die Darlehensvaluta das Vermögen der Obergesellschaft verlässt und als Einlage in das Gesellschaftsvermögen der Untergesellschaft gelangt, ist auch die mit der Gewährung des haftungslosen Darlehens verbundene Ertragsauswirkung bei der Obergesellschaft rückgängig zu machen und im Bereich des Sonderbetriebsvermögens II bei der Untergesellschaft zu erfassen.

20. 9. 07 IV R 68/05

**StW 1-2/4 AO: § 370, § 371, § 378; StraBEG: § 1, § 3, § 6, § 7, § 8, § 13**

Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG – Keine Strafbefreiung nach dem StraBEG bei inhaltlichen und/oder formellen Erklärungsmängeln bzw. nach Eintritt der Sperrwirkung des § 7 StraBEG – Verwertungsverbot – Erweiterung des Prüfungszeitraums – Bestimmung des Prüfungsbeginns

Die strafbefreiende Erklärung nach dem StraBEG und die Selbstanzeige nach § 371 AO konnten wahlweise erfolgen; bei Rechtserheblichkeit der Wahl muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Voraussetzungen der strafbefreienden Erklärung nach Form und Inhalt vollständig erfüllt sind.

Strafbefreiung nach dem StraBEG tritt nicht ein, wenn vor Eingang der strafbefreienden Erklärung ein Amtsträger der Finanzbehörde in erkennbarer, ernsthafter Absicht der angeordneten steuerlichen Prüfung erschienen ist; diese Sperrwirkung des § 7 StraBEG erfordert nicht auch den tatsächlichen Beginn von Ermittlungsmaßnahmen (entgegen BMF in BStBl. I 2004, 225, 233, Rz. 9.2).

Die Durchführung der Prüfung wegen des Erweiterungszeitraums setzt verfahrensrechtlich nicht etwa den vorherigen Abschluss der Prüfung wegen des von der ersten Prüfungsanordnung betroffenen Prüfungszeitraums voraus. Die Aufforderung selbst ist – im Unterschied zu einer Einzelprüfungsmaßnahme im Rahmen eines Steuerfestsetzungsverfahrens – eine Aufforderung auf der Grundlage und in Vollzug der Prüfungsanordnung im Rahmen der in § 200 AO konkretisierten Pflichten des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung. Als ein solcher (Teil-)Vollzugsakt kündigt sie die Prüfung nicht erst an und ist auch nicht bloße Vorbereitungshandlung, sondern die erste, dem Prüfungszweck dienende Prüfungsmaßnahme in Gestalt eines Verfahrens-Verwaltungsakts und damit tatsächlicher Prüfungsbeginn.

Im Steuerrecht gibt es grundsätzlich nur ein verfahrensrechtliches Verwertungsverbot, auf das sich nur derjenige berufen kann, der die Prüfungsanordnung – oder einzelne Prüfungsmaßnahmen mit Verwaltungsaktcharakter – erfolgreich angefochten hat bzw. der nach Abschluss der Prüfung oder Erledigung des betreffenden Prüfungs-Verwaltungsakts dessen Rechtswidrigkeit nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO hat feststellen lassen.

Prüfungsanordnung und Bestimmung des Prüfungsbeginns sind getrennte Regelungen; die Festlegung des Prüfungsbeginns ist ein eigenständiger Verwaltungsakt. Im Unterschied zur Prüfungsanordnung ist für die Bestimmung des Prüfungsbeginns keine Schriftform angeordnet, weshalb sie auch mündlich oder durch schlüssiges Handeln erfolgen kann.

Die – auch formlos mögliche – Bestimmung des Prüfungsbeginns ist ein eigenständiger Verwaltungsakt; wird dieser nicht angefochten, kann die Sperrwirkung des § 7 StraBEG nicht wegen unangemessen kurzer Frist entfallen.

Die Rechtsfolgen einer Strafbefreiungsvorschrift treten nur ein, wenn deren Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind; ein diesbezüglicher Tatbestandsirrtum ist unbeachtlich.

19. 6. 07 VIII R 99/04

#### StW 1-2/5 FGO: § 40 Abs. 2

##### Klagevoraussetzungen nach § 40 Abs. 2 FGO

Die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO sind erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene Rechte des Klägers verletzt (vgl. zum gleich lautenden § 42 Abs. 2 VwGO: BVerwG 7 C 102.82, NVwZ 1983, 610; BVerwG 11 C 35.92, NJW 1993, 1729), bzw. sie ist – entsprechend umgekehrt – nur dann nicht gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die vom Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (BFHV VII R 116/82, BStBl. II 1987, 346).

10. 10. 07 VII R 36/06

#### StW 1-2/6 FGO: § 69 Abs. 2, Abs. 3; StraBEG: § 10 Abs. 2 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4, § 13 Abs. 1

Ausschluss der Gewährung von AdV bei Aufhebungsbescheiden i. S. von § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG

Die bloße Abgabe einer strafbefreiende Erklärung steht, wenn sie den Anforderungen der §§ 1 und 3 StraBEG entspricht, einer Festsetzung dieser Steuer ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Diese Wirkungen treten auch dann ein, wenn der mit der Abgabe dieser Erklärung beabsichtigte Erfolg des Erlangens von Straf- und Bußgeldfreiheit und des Erlöschens der in § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG genannten Steueransprüche nicht eintritt.

Soweit nach dem StraBEG keine Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt, ordnet § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG vorbehaltlich der in Satz 2 dieser Bestimmung getroffenen Regelung an, dass die nach § 10 Abs. 2 StraBEG bewirkte Steuerfestsetzung aufzuheben (oder bei nur teilweiser Straf- oder Bußgeldfreiheit zu ändern) ist. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG greift diese Bestimmung nicht nur ein bei verspäteter Zahlung dieser Steuer, sondern auch dann, wenn die Straf- oder Bußgeldfreiheit gemäß § 7 StraBEG ausgeschlossen ist.

Für die Anfechtung eines Aufhebungsbescheids i. S. des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG fehlt nicht das Rechtsschutzbedürfnis.

Die Vorschrift des § 10 Abs. 4 StraBEG, wonach u. a. die Gewährung von AdV ausgeschlossen ist, erfasst auch Aufhebungsbescheide i. S. des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG.

Gegen den gesetzlichen Ausschluss der AdV bei Aufhebungsbescheiden i. S. von § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Versagung der AdV des Aufhebungsbescheids bewirkt im Wesentlichen lediglich, dass es zunächst bei der Aufhebung der durch die strafbefreiende Erklärung bewirkten Steuerfestsetzung verbleibt und deshalb eine aus diesem Grund geleistete Zahlung zu erstatten ist. Sofern sich in einem anschließenden Hauptsacheverfahren herausstellt, dass der gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG ergangene Aufhebungsbescheid rechtswidrig ist, wird dieser mit der Folge aufgehoben, dass der Steuerpflichtige den an ihn erstatteten Betrag wieder an die Finanzbehörde entrichten muss.

7. 11. 07 X B 103/05

#### StW 1-2/7 FGO: § 100 Abs. 1 Satz 4, § 115; AO: § 237

Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage – Festsetzung von Aussetzungszinsen – Abhängigmachung der Einlegung einer Anschlussrevision von einem „innerprozessualen Vorgang“

„Berechtigtes Interesse“ i. S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Dieses kann sich zum einen daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für den Eintritt einer vom Kläger erstrebten weiteren Rechtsfolge ist. Zum anderen kann es daraus abzuleiten sein, dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das FA werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen. Schließlich kann es unter dem Gesichtspunkt der Rehabilitation sowie deshalb bestehen, weil die begehrte Feststellung voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird.

Eine Fortsetzungsfeststellungsklage ist nicht zulässig, wenn der mit ihr angegriffene Verwaltungsakt sich schon vor der Klageerhebung erledigt hatte und die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts nicht Voraussetzung dafür ist, dass der Kläger einen effektiven Rechtsschutz erhält.

Die Festsetzung von Zinsen nach § 237 AO hängt nicht davon ab, ob die Vollziehung zu Recht oder zu Unrecht ausgesetzt oder aufgehoben wurde. Aussetzungszinsen fallen auch dann an, wenn die Finanzbehörde die rechtlichen Voraussetzungen für die AdV unzutreffend beurteilt hat.

Die Einlegung einer Anschlussrevision darf von einem „innerprozessualen Vorgang“ abhängig gemacht werden. Die Beurteilung einer Rechtsfrage durch das Gericht ist jedenfalls dann ein solcher „innerprozessualer Vorgang“, wenn auf ihr eine Sachentscheidung beruht.

26. 9. 07 I R 43/06

#### StW 1-2/8 FGO: § 142; ZPO: § 114; RsprEinhG: § 2; AnhRüG

Gegenvorstellung gegen einen Beschluss über einen Antrag auf Prozesskostenhilfe

Dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes (GmSOGB) wird folgende Frage zur Entscheidung vorgelegt:

Ist eine Gegenvorstellung gegen einen Beschluss über einen Antrag auf Prozesskostenhilfe statthaft?

(Aktenzeichen beim GmSOGB: GmS-OGB 3/07)

26. 9. 07 V S 10/07

#### StW 1-2/9 FGO: § 155; ZPO: § 81; AO: § 226; BGB: § 133, § 157, § 387, § 407

Umfang der Prozessvollmacht – Aufrechnung mit Kostenerstattungsanspruch des Vollmachtgebers bzw. Entgegennahme der Aufrechnungserklärung des Kostenschuldners

Aus dem vom Gesetz festgelegten Umfang der Prozessvollmacht (§ 155 FGO, § 81 ZPO) ergibt sich, dass sie zu allen Prozesshandlungen im Verhältnis zu Gericht und Gegner ermächtigt, die den konkreten zwischen den in der Prozessvollmacht bezeichneten Beteiligten schwebenden Rechtsstreit betreffen. Sie ermächtigt zu allen Handlungen und Er-

klärungen, die dem Betriebe und der Beendigung des Rechtsstreits oder der Durchführung der Entscheidung dienen. Eine Erklärung kann auch dann Prozesshandlung sein, wenn sie außerhalb des Prozesses abgegeben wird oder über diesen hinaus materiell-rechtliche Wirkungen hat, die Erklärung aber im Dienste der Rechtsverfolgung innerhalb des Prozessziels steht. Hat der Prozessbevollmächtigte über den in § 81 ZPO wortwörtlich festgelegten Inhalt seiner Vollmacht hinaus die Befugnis, materiell-rechtliche Erklärungen abzugeben, so ist er in dem gleichen Umfang auch ermächtigt, solche Erklärungen des Prozessgegners entgegenzunehmen.

Eine Prozessvollmacht ermächtigt dazu, mit einem Kostenerstattungsanspruch des Vollmachtgebers gegen die Forderung aufzurechnen, zu deren Abwehr die Vollmacht erteilt worden war; Entsprechendes gilt für die Entgegennahme einer Aufrechnungserklärung des Kostenschuldners.

Die Aufrechnungserklärung stellt die rechtsgeschäftliche Ausübung eines Gestaltungsrechts dar. Für sie ist keine besondere Form vorgeschrieben. Sie kann mündlich, schriftlich oder durch schlüssige – dem Erklärungsempfänger erkennbare – Handlung erfolgen. Da die Aufrechnungserklärung eine einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung ist, die ohne Zutun des Erklärungsempfängers rechtsgestaltend auf dessen Rechtsstellung einwirkt, muss sich der Wille zur Tilgung und Verrechnung allerdings klar und unzweideutig aus der Aufrechnungserklärung ergeben. Sie ist jedoch einer Auslegung zugänglich.

7. 8. 07 VII R 12/06

**StW 1-2/10 GKG: § 52 Abs. 4, § 53; FGO: § 69 Abs. 3, Abs. 5**

Kein Mindeststreitwert im Verfahren der AdV nach § 69 Abs. 3, 5 FGO

Der Streitwert im Verfahren der AdV nach § 69 Abs. 3, 5 FGO ist mit 10 v. H. des Betrages anzusetzen, dessen Aussetzung begehrt wird (ständige BFH-Rechtsprechung). Der durch das Kostenrechtsmodernisierungsgesetz eingeführte Mindeststreitwert (§ 52 Abs. 4 GKG) findet in Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit keine Anwendung.

14. 12. 07 IX E 17/07

**StW 1-2/11 EStG: § 4 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; HGB: § 169 Abs. 2**

Finanzierungskosten für Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgaben – Tilgung einer Forderung des Gesellschafters

Entstehen einer Personengesellschaft Finanzierungskosten im Zusammenhang mit einer Zahlung an den Gesellschafter, sind diese betrieblich veranlasst, wenn auf eine Forderung des Gesellschafters gezahlt wird.

Ob die Gesellschaft eine Entnahme finanziert oder eine Forderung des Gesellschafters tilgt, lässt sich nur nach den Umständen des Einzelfalls bestimmen.

Von der Tilgung einer Forderung kann jedenfalls dann ausgegangen werden, wenn dem Gesellschafter ausweislich der für ihn geführten Konten eine Forderung mindestens in Höhe des gezahlten Betrags zusteht und die Zahlung auch auf dem betreffenden Konto gebucht wird. Keine Forderung repräsentiert ein Gesellschafterkonto, das durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Ansprüche ausweist, die dem Gesellschafter im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft zustehen und deshalb aus der Sicht der Gesellschaft Eigenkapital darstellen.

Um eine schuldrechtliche Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft und nicht um Eigenkapital der Gesellschaft handelt es sich bei einem aktivischen Gesellschafterkonto dann, wenn der Gesellschafter insoweit einen unentziehbaren, nur nach den §§ 362 bis 397 BGB erlöschenden Anspruch gegen die Gesellschaft haben soll, der auch in der Insolvenz der Gesellschaft wie eine Forderung eines Dritten geltend gemacht werden kann und der noch vor der eigentlichen Auseinandersetzung über das Gesellschaftsvermögen zu erfüllen ist, also nicht lediglich einen Teil des Auseinandersetzungsguthabens darstellt. Auf die Bezeichnung des Kontos (z. B. als Kapitalkonto, Verrechnungskonto oder Darlehenskonto) kommt es dabei nicht an. Auch der Umstand, dass der Ge-

sellschafter nicht sofort über sein Guthaben verfügen kann, spricht nicht ohne weiteres gegen dessen Fremdkapitalcharakter, weil auch Gesellschafterdarlehen mit Kündigungsbeschränkungen versehen sein können, die Entnahmebeschränkungen beim Eigenkapital wirtschaftlich vergleichbar sind.

Führt eine KG ein sog. Privatkonto für den Kommanditisten, das allein jederzeit fällige Forderungen des Gesellschafters ausweist, kann nur aufgrund ausdrücklicher und eindeutiger Regelung im Gesellschaftsvertrag angenommen werden, dass das Konto im Fall der Liquidation oder des Ausscheidens des Gesellschafters zur Deckung eines negativen Kapitalkontos herangezogen werden soll.

26. 6. 07 IV R 29/06

**StW 1-2/12 EStG: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2**

Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwand

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990 dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, die 80 % des nach der Verkehrsauffassung angemessenen Betrags übersteigen, den Gewinn nicht mindern. „Bewirtung“ i. S. dieser Regelung ist jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr.

Bewirtet ein Unternehmen im Rahmen einer Schulungsveranstaltung an dieser Veranstaltung teilnehmende Personen, die nicht seine Arbeitnehmer sind, so unterliegt der Bewirtungsaufwand der Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.

18. 9. 07 I R 75/06

**StW 1-2/13 EStG: § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1, Abs. 2, § 9 Abs. 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1**

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Fahrzeug-Anschaffungskosten bei Überlassung eines Dienstwagens und Anwendung der 1 %-Regelung

Entstehen einem Steuerpflichtigen für ein fremdes Wirtschaftsgut, das er zur Einkünfteerzielung nutzt, Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann er diesen Aufwand nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 EStG wie Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts behandeln und AfA für das Nutzungsrecht „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ vornehmen. Die AfA ist auf der Grundlage der voraussichtlichen Gesamtdauer des Nutzungsrechts nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG zu schätzen.

Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten eines dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagens sind auch dann als Werbungskosten bei den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn der Nutzungsvorteil nach der 1 %-Regelung besteuert wird.

18. 10. 07 VI R 59/06

**StW 1-2/14 EStG 2001: § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 8 Abs. 1, Abs. 2, § 9 Abs. 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1**

Vom Arbeitnehmer übernommene Treibstoffkosten bei Überlassung eines Dienstwagens und Anwendung der 1 %-Regelung

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für dessen private Nutzung, können einzelne vom Arbeitnehmer selbst getragene Kraftfahrzeugkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn der Nutzungsvorteil nach der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt wird. Dagegen kommt ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht, wenn der Nutzungsvorteil pauschal nach der sog. 1 %-Regelung bemessen wird.

18. 10. 07 VI R 57/06

**StW 1-2/15 EStG i. d. F. bis VZ 2000: § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 8 Abs. 1, Abs. 2, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 38 a Abs. 1, Abs. 2, § 40 Abs. 1**

Keine Berücksichtigung von vom Arbeitnehmer getragenen Treibstoffkosten bei der pauschalierten Besteuerung des nach der 1 %-Regelung ermittelten geldwerten Vorteils

Der nach der sog. 1 %-Regelung gemäß § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert besteuerte Vorteil eines vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Pri-

vatnutzung überlassenen Dienstwagens ist nicht um die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten zu mindern. Übernommene individuelle Kosten sind kein Entgelt für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit.

18.10.07 VI R 96/04

**StW 1-2/16 EStG: § 6 a; KStG: § 8 Abs. 3 Satz 2; AO: § 163, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 173 Abs. 1, Abs. 2, § 174 Abs. 4**

**Auflösung einer im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden Pensionsrückstellung wegen Wegfalls der Verpflichtung – Keine Kürzung um bislang nicht erfasste vGA – Erlass eines Änderungsbescheides nach § 174 Abs. 4 AO**

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

Eine wegen Wegfalls der Verpflichtung gewinnerhöhend aufgelöste Pensionsrückstellung ist im Wege einer Gegenkorrektur nur um die tatsächlich bereits erfassten vGA der Vorjahre außerbilanziell zu kürzen (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 28. 5. 2002, BStBl. I 2002, 603, Tz. 8).

Bei Erlass eines Änderungsbescheides nach § 174 Abs. 4 AO ist das FA nicht an die im vorausgehenden Änderungsbescheid vertretene Rechtsauffassung gebunden.

21.8.07 I R 74/06

**StW 1-2/17 EStG: § 6 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1; KStG: § 8 Abs. 1**

**Teilwertberechnung bei Pensionsrückstellungen**

Eine Pensionsrückstellung darf nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 6 a Abs. 3 Satz 1 EStG höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Für die Teilwertermittlung ist unabhängig vom Zusagezeitpunkt unter Berücksichtigung des versicherungstechnischen Alters der tatsächliche Dienstbeginn des Begünstigten maßgebend. Dieser Zeitpunkt wird alsdann aber zur Vereinfachung der Berechnung wiederum „auf den Beginn des Wirtschaftsjahres“ zurückbezogen. Aus dieser Formulierung ist bei einem Dienstantritt in einem (unterjährigen) Rumpfwirtschaftsjahr nicht abzuleiten, dass auf den Beginn dieses Rumpfwirtschaftsjahres abzustellen ist. Denn die Auslegung muss den Gesamtzusammenhang der Regelung berücksichtigen. Dieser ist dadurch geprägt, dass die Teilwertberechnung von unterjährigen (zeitanteiligen) Größen möglichst freigehalten werden soll: Der Prämienbarwert bezieht sich auf betragsmäßig gleich bleibende Jahresbeträge. In der Konsequenz liegt es, für die Teilwertberechnung unabhängig von dem Bestehen eines Rumpfwirtschaftsjahres fiktiv auf den Beginn eines „abstrakten“ kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres des betreffenden Steuerpflichtigen abzustellen und diese Fiktion auch auf den zeitpunktbezogenen Eintritt des Versorgungsfalles (als weiterer Grundlage der Ermittlung des Jahresbetrages) zu beziehen.

21.8.07 I R 22/07

**StW 1-2/18 EStG: § 7 g Abs. 3**

**Ansparrücklagen nach § 7 g Abs. 3 EStG für mehrere gleichartige Wirtschaftsgüter**

Die voraussichtliche Investition muss bereits bei Bildung der Rücklage so genau bezeichnet werden, dass im Investitionsjahr ermittelt werden kann, ob die vorgenommene Investition derjenigen entspricht, zu deren Finanzierung die Rücklage gebildet wurde. Dazu sind hinreichend präzise Angaben zur Funktion und den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts erforderlich (vgl. z. B. BFH 2001 XI R 13/00, BStBl. II 2002, 385, unter II. 1. a). Sammelbezeichnungen und Oberbegriffe reichen hierfür grundsätzlich nicht aus.

Ist die Anschaffung mehrerer vollkommen gleichartiger Wirtschaftsgüter geplant, so kann ausnahmsweise eine Sammelbuchung dann für genügend erachtet werden, wenn die Summe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht über den für einen einzelnen Bilanzstichtag in § 7 g Abs. 3 Satz 5 EStG statuierten Höchstbetrag der begünstigten Investitionen (600.000 DM) hinausgeht.

Die Bildung der Ansparrücklage nach § 7 g Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der voraussichtliche Investitionszeitpunkt in der Buchführung oder in den Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung ausgewiesen wird (BFH XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860).

Würden für die Anschaffung von gleichartigen Wirtschaftsgütern Ansparrücklagen nach § 7 g Abs. 3 EStG in Anspruch genommen, ohne dass der Steuerpflichtige die vorgeblich geplanten Investitionen innerhalb des gesetzlich vorgesehenen Zwei-Jahres-Zeitraums vornahm, so können für dieselben Wirtschaftsgüter nur dann erneute Rücklagen gebildet werden, wenn der Steuerpflichtige plausible Gründe dafür anführen kann, warum die Investitionen trotz gegenteiliger Bekundung seiner Investitionsabsicht bislang nicht durchgeführt wurden, gleichwohl aber weiterhin geplant seien (Bestätigung von BFH XI R 28/05, BStBl. II 2007, 860). Dasselbe gilt regelmäßig auch dann, wenn der Steuerpflichtige bei der wiederholten Bildung der Rücklagen die Anzahl derjenigen Wirtschaftsgüter erhöht, für die er schon bisher Rücklagen in Anspruch genommen hatte.

11.10.07 X R 1/06

**StW 1-2/19 EStG: § 8 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; EStG i. d. F. des JStG 1996: § 8 Abs. 2 Satz 9**

**Zuschuss des Arbeitgebers zur Risikoübernahme durch Dritte bei ausgelagertem Optionsmodell als Sachlohn**

Eine – die Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG a. F. ausschließende – Einnahme in Geld i. S. des § 8 Abs. 1 EStG liegt dann vor, wenn der Arbeitgeber eine Zahlung an einen Gläubiger des Arbeitnehmers leistet und dadurch in Abkürzung des Zahlungswegs eine Forderung des Gläubigers gegen den Arbeitnehmer getilgt wird. Die Annahme einer Barlohnzuwendung im abgekürzten Zahlungsweg setzt voraus, dass zwischen dem Arbeitnehmer und dem Zahlungsempfänger hinsichtlich der von diesem zu erbringenden Leistung ein Vertragsverhältnis besteht. Ist dagegen der Arbeitgeber Vertragspartner des Leistungserbringers, liegt beim Arbeitnehmer ein Sachbezug vor.

Leistet der Arbeitgeber im Rahmen eines ausgelagerten Optionsmodells zur Vermögensbeteiligung der Arbeitnehmer Zuschüsse an einen Dritten als Entgelt für die Übernahme von Kursrisiken, so führt dies bei den Arbeitnehmern zu Sachlohn, wenn die Risikoübernahme des Dritten auf einer vertraglichen Vereinbarung mit dem Arbeitgeber beruht.

13.9.07 VI R 26/04

**StW 1-2/20 EStG: § 9 Abs. 1 Satz 1, § 33; StPO: § 467, § 464 a; AO: § 40**

**Steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Strafverteidigung**

Strafverteidigungskosten sind Erwerbsaufwendungen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst war.

Auf einer Honorarvereinbarung beruhende Strafverteidigungskosten führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung, soweit sie nach einem Freispruch des Steuerpflichtigen nicht der Staatskasse zur Last fallen.

Als Werbungskosten abziehbare Verteidigungskosten bei einem Strafverfahren müssen nicht zwangsläufig entstanden sein. Deshalb sind die aufgrund einer Honorarvereinbarung geleisteten Aufwendungen beim Werbungskostenabzug – anders als bei den außergewöhnlichen Belastungen – der Höhe nach nicht zu begrenzen.

18.10.07 VI R 42/04

**StW 1-2/21 EStG: § 10 Abs. 1 Nr. 1 a, § 12 Nr. 1, Nr. 2**

**Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last**

Handelt es sich um eine dem Vertragstypus des „Versorgungsvertrags“/„Altenteilsvertrags“ vergleichbare Vermögensübergabe, sind wie-

derkehrende Leistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG als dauernde Last abziehbar, wenn Vermögen übertragen wird, das ausreichende Erträge abwirft, die die vom Übernehmer zu erbringenden Versorgungsleistungen abdecken, wenn die Leistungen ihren Rechtsgrund in einer vorweggenommenen Erbfolge oder in einer letztwilligen Verfügung haben, wenn der Empfänger der Versorgungsleistungen zum Generationennachfolge-Verbund gehört und die Versorgungsleistungen abänderbar sind.

Versorgungsleistungen unterscheiden sich von Unterhaltsleistungen i. S. von § 12 Nr. 1 EStG durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge; sie enthalten deshalb auch keine Zuwendungen des Vermögensübernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i. S. von § 12 Nr. 2 EStG. Gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigte Abkömmlinge des Übergebers können allerdings nur dann begünstigte Empfänger der Versorgungsleistungen sein, wenn tatsächlich das Versorgungsbedürfnis im Vordergrund steht. Werden Geschwister des Vermögensübernehmers mit wiederkehrenden Leistungen bedacht, so ist zu prüfen, ob die Geschwister gleichgestellt werden sollten. Wird in erster Linie der Erb- oder Pflichtteilsverzicht verrentet und steht nicht die Versorgung der Geschwister im Vordergrund, so sind die Zahlungen als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Diese Abgrenzung hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, wobei die allgemeine Vermutung gilt, dass Geschwister nicht in erster Linie versorgt werden sollen.

Dem Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last steht nicht entgegen, dass der Begünstigte durch Erbinsetzung oder Vermächtnis existenzsicherndes Vermögen aus der Erbmasse erhält (Abweichung von BFH X R 54/92, BStBl. II 1994, 633).

11. 10. 07 X R 14/06

#### StW 1-2/22 EStG: § 14 Satz 2, § 16 Abs. 3

Voraussetzungen der Betriebsaufgabe eines selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs bei Verschwinden des Landwirts

Die Flucht eines Landwirts unter Zurücklassung von Zetteln mit der Anweisung zur Betriebsauflösung bewirkt keine sofortige Aufgabe eines aktiv bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Erforderlich ist darüber hinaus die Umsetzung des Entschlusses zur Betriebsaufgabe durch Veräußerung und/oder Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

30. 8. 07 IV R 5/06

#### StW 1-2/23 EStG: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen lebt nach Ende mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung wieder auf

Überlässt eine vermögensverwaltende Personengesellschaft Wirtschaftsgüter im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, werden diese für die Dauer der Betriebsaufspaltung als Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft behandelt. Sofern gleichzeitig die Voraussetzungen für Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft erfüllt sind, tritt diese Eigenschaft mit Ende der Betriebsaufspaltung durch Wegfall der personellen Verflechtung wieder in Erscheinung.

30. 8. 07 IV R 50/05

#### StW 1-2/24 EStG: § 15 a

Vorgezogene Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters

Auch Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters, die er zum Ausgleich seines negativen Kapitalkontos geleistet hat und die nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden (sog. vorgezogene Einlagen), sind geeignet, die Verluste späterer Wirtschaftsjahre als ausgleichsfähig zu qualifizieren (Fortentwicklung der Rechtsprechung).

20. 9. 07 IV R 10/07

#### StW 1-2/25 EStG: § 15 a; HGB: § 171 Abs. 1; BGB: § 362

Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15 a EStG: Verrechnung einer Sacheinlage mit der Hafteinlage

Leistet der Kommanditist zusätzlich zu der im Handelsregister eingetragenen Pflichteinlage eine weitere Sacheinlage, so kann er im Wege einer negativen Tilgungsbestimmung die Rechtsfolge herbeiführen, dass

die Haftungsbefreiung nach § 171 Abs. 1 Halbsatz 2 HGB nicht eintritt. Das führt dazu, dass die Einlage nicht mit der eingetragenen Pflichteinlage zu verrechnen ist, sondern im Umfang ihres Wertes die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos verhindert und auf diese Weise nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit von Verlusten führt.

11. 10. 07 IV R 38/05

#### StW 1-2/26 EStG: § 15 a Abs. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, § 11 Abs. 2; BGB: § 328, § 329, § 415; HGB: § 230, § 232

Berechnung des Kapitalkontos einer stillen Gesellschaft – Zeitpunkt der Verlustverrechnung bei einem stillen Gesellschafter – Kein erweiterter Verlustausgleich aufgrund Schuldübernahme

Da nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG die Regelung in § 15 a EStG nur sinngemäß anzuwenden ist und zwangsläufig auch nur sinngemäß – mangels einer Steuerbilanz und eines danach auszuweisenden Kapitalkontos, wie es bei einer unmittelbaren Anwendung des § 15 a EStG vorausgesetzt wird – anwendbar ist, muss die Berechnung des Kapitalkontos einer stillen Gesellschaft soweit wie möglich der Berechnung des Kapitalkontos bei einer Gesellschaft mit gewerblichen Einkünften angeglichen werden. Maßgebend kann nicht das sich aus einer Steuerbilanz abzuleitende Kapitalkonto sein. Vielmehr ist das „Kapitalkonto“ jedes Gesellschafters eigenständig zu ermitteln, wobei von den von den einzelnen Gesellschaftern geleisteten Einlagen auszugehen ist. Diese Einlagen sind um spätere Einlagen sowie um positive Einkünfte der Vorjahre zu erhöhen und um Entnahmen und negative Einkünfte des Vorjahres zu vermindern. Es bleibt den Gesellschaftern überlassen, in welcher Form sie das negative Einlagenkonto für steuerliche Zwecke führen, z. B. als Verlustsonderkonto oder entsprechend seinem Charakter formlos als „Merkposten“.

Für den stillen Gesellschafter ist ein negatives Einlagenkonto zu bilden und der darauf ausgewiesene Verlust jährlich zum Bilanzstichtag als verrechenbarer Verlust gesondert festzustellen.

Verlustanteile eines typisch stillen Gesellschafters dürfen steuerrechtlich erst dann als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, wenn der Geschäftsinhaber den Jahresabschluss festgestellt hat und der Verlustanteil des stillen Gesellschafters berechnet und – im Regelfall – auch von seiner Einlage abgebucht worden ist.

Eine zeitlich vorverlagerte Verlustzurechnung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da für den Werbungskostenabzug nach § 11 Abs. 2 EStG die tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich die Erstellung des Jahresabschlusses, maßgebend sind.

Erst wenn die Gesellschaft endgültig von einer Schuld befreit wird, handelt es sich im Falle der Übernahme einer Gesellschaftsschuld durch den stillen Gesellschafter um die allein maßgebliche „geleistete Einlage“ i. S. von § 15 a Abs. 1 EStG.

Eine erst später erteilte Genehmigung einer Schuldübernahme durch den Gläubiger wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt zurück, in dem der stille Gesellschafter sich dazu verpflichtet hatte.

Die Verpflichtung zur Schuldübernahme begründet keinen „erweiterten Verlustausgleich“ nach § 15 a EStG bei dem stillen Gesellschafter.

16. 10. 07 VIII R 21/06

#### StW 1-2/27 EStG: § 16 Abs. 4

Veräußerungsfreibetrag wegen Vollendung des 55. Lebensjahres

Auch nach Neufassung durch das JStG 1996 kann der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG nur gewährt werden, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr bereits im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils vollendet hat.

28. 11. 07 X R 12/07

#### StW 1-2/28 EStG: § 32 Abs. 6, § 33; GG: Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1

Aufwendungen eines Elternteils für Besuche seiner bei dem anderen Elternteil lebenden Kinder keine außergewöhnliche Belastung

Aufwendungen eines Elternteils für Besuche seiner bei dem anderen Elternteil lebenden Kinder sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (Fortführung von BFH III R. 208/94, BStBl. II 1997, 54).

Die Entscheidung des Gesetzgebers, dass Aufwendungen eines getrennt lebenden Elternteils für den Umgang mit den Kindern durch den Familienleistungsausgleich abgegolten sind, liegt im Rahmen seines Regelungsspielraums.

27. 9. 07 III R. 28/05

**StW 1-2/29 EStG 1990: § 36 Abs. 2 Nr. 2, Nr. 3; AO: § 130 Abs. 1, Abs. 2, § 218 Abs. 2**

**Zeitliche Zuordnung von Steueranrechnungsbeträgen**

Hat das FA eine im Jahr 1993 erfolgte Gewinnausschüttung den Einkünften des Anteilseigners aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet und deshalb die entsprechende Einnahme zur Hälfte im Einkommensteuerbescheid 1992 erfasst, so müssen auch die anfallenden Steueranrechnungsbeträge (Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer) zur Hälfte auf die Einkommensteuer 1992 angerechnet werden. Das gilt auch dann, wenn jene Beträge bereits vollen Umfangs auf die Einkommensteuer 1993 angerechnet worden sind.

18. 9. 07 I R. 54/06

**StW 1-2/30 EStG 1990 i. d. F. des JStG 1996: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 3, § 50 a Abs. 4 Nr. 2, Abs. 5 Sätze 2 und 5, § 50 d Abs. 1 Satz 1, Abs. 3; EStDV 1990: § 73 e, § 73 g Abs. 1; EGV: Art. 59, Art. 60 (= EG: Art. 49, Art. 50); DBA-USA: Art. 17 Abs. 1, Abs. 2; GG: Art. 3**

Haftung eines im Ausland ansässigen Vergütungsschuldners gemäß § 50 a Abs. 5 EStG 1990 i. d. F. des JStG 1996 auf der sog. zweiten Ebene

Ein im Ausland ansässiger Vergütungsschuldner kann zum Steuerabzug gemäß § 50 a Abs. 5 Satz 2 EStG 1990 i. d. F. des JStG 1996 verpflichtet sein. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem Vergütungsschuldner um eine „zwischengeschaltete“ beschränkt steuerpflichtige Person handelt und es damit um eine Abzugsverpflichtung auf der sog. zweiten Ebene geht.

Die Haftung im Steuerabzugsverfahren begegnet im Jahr 1996 keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken (Anschluss an EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 Rs. C-290/04 „Scorpio“, IStR 2006, 743). Eine durch eine Haftung auf der sog. zweiten Ebene ggf. ausgelöste gemeinschaftsrechtswidrige Überbesteuerung liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn der Haftende auf der Grundlage einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 50 d Abs. 3 EStG 1990 eine Erstattung in Höhe der auf der sogenannten ersten Stufe angefallenen Abzugsteuer erreichen kann.

22. 8. 07 I R. 46/02

**StW 1-2/31 EStG 2002: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1; EStDV 2000: § 73 e; EGV: Art. 59, Art. 60 (= EG: Art. 49, Art. 50); FGO: § 69 Abs. 3**

Gemeinschaftsrechtsmäßigkeit des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 4 EStG 2002 derzeit nicht ernstlich zweifelhaft

Es ist derzeit nicht ernstlich zweifelhaft, dass der Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG 2002 unter Beachtung der Grundsätze, die der EuGH in seinen Urteilen vom 3. 10. 2006 Rs. C-290/04 „FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH“ (IStR 2006, 743) und vom 15. 2. 2007 Rs. C-345/04 „Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.“ (IStR 2007, 212) für die Jahre 1993 und 1996 aufgestellt hat, trotz des zwischenzeitlichen Inkrafttretens der EG-Beitreibungsrichtlinie 2001/44/EG vom 15. 6. 2001 (ABIEG Nr. L 175, 17) auch im Jahr 2007 mit Gemeinschaftsrecht in Einklang steht.

29. 11. 07 I B 181/07

**StW 1-2/32 KStG 1996 a. F.: § 8 Abs. 4; EStG: § 10 d**

Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 KStG 1996 a. F. – Mit der Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalt i. S. des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a. F. – Neues Betriebsvermögen i. S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 a. F. bei Zuführung von Umlaufvermögen – Maßgeblicher Zeitpunkt für den Ausschluss des Verlustabzugs

Eine Reduzierung des Geschäftsbetriebs auf einen geringfügigen Teil der bisherigen Tätigkeit verbunden mit einer späteren Ausweitung auf eine völlig andersartige, wieder sehr viel umfangreichere Tätigkeit kann einen mit einer Einstellung und Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs i. S. von § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 a. F. wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalt begründen, der zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1996 a. F. führt.

Überwiegend neues Betriebsvermögen i. S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 a. F. liegt vor, wenn das zugegangene Aktivvermögen das vorher vorhandene Restaktivvermögen übersteigt. Dies ist anhand einer gegenständlichen Betrachtungsweise zu ermitteln; eine Verrechnung von Zu- und Abgängen zu einem betragsmäßigen Saldo ist nicht vorzunehmen (Bestätigung von BFH I R. 89/96, BStBl. II 1997, 829, und I R. 29/00, BStBl. II 2002, 392; Abweichung vom BMF-Schreiben vom 17. 6. 2002, BStBl. I 2002, 629 i. V. m. BMF-Schreiben vom 16. 4. 1999, BStBl. I 1999, 455, Tz. 09).

Die Zuführung auch von Umlaufvermögen kann jedenfalls dann zu neuem Betriebsvermögen i. S. des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 a. F. führen, wenn sie mit einem Branchenwechsel verbunden ist.

§ 8 Abs. 4 KStG 1996 a. F. schließt den Verlustabzug vom Zeitpunkt der Anteilsübertragung an aus. Zuvor festgestellte Verlustvorträge sind deshalb nur insoweit für den Verlustabzug heranzuziehen, als dieser vom anteiligen Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen ist, der auf den Zeitraum bis zur Anteilsübertragung entfällt (gegen BMF-Schreiben vom 16. 4. 1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 33).

5. 6. 07 I R. 9/06

**StW 1-2/33 KStG: § 11 Abs. 1, § 23**

**Besteuerung einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft**

Zieht sich die Liquidation einer Kapitalgesellschaft über mehr als drei Jahre hin, so darf das FA nach Ablauf dieses Zeitraums regelmäßig auch dann gegenüber der Kapitalgesellschaft einen Körperschaftsteuerbescheid erlassen, wenn für eine Steuerfestsetzung vor Abschluss der Liquidation kein besonderer Anlass besteht. Ein solches Vorgehen muss nur dann begründet werden, wenn ein rechtliches Interesse der Kapitalgesellschaft an der Verlängerung des Besteuerungszeitraums über drei Jahre hinaus erkennbar ist.

Hat das FA gegenüber einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft einen Körperschaftsteuerbescheid für einen im Jahr 1997 endenden Besteuerungszeitraum erlassen und dabei den im Jahr 1997 geltenden Steuersatz angesetzt, so ist dieser Bescheid nicht allein deshalb rechtswidrig, weil die Liquidation über den 31. 12. 2000 hinaus andauert und seither der tarifliche Körperschaftsteuersatz nur noch 25 % beträgt.

Aus der Maßgeblichkeit des Abwicklungszeitraums für die Besteuerung kann nicht abgeleitet werden, dass im Rahmen einer Zwischenveranlagung für einen abgelaufenen Besteuerungszeitraum Änderungen des Steuerrechts zu beachten sind, die erst nach Ablauf jenes Besteuerungszeitraums in Kraft getreten sind. Eine solche Handhabung wäre zum einen nicht damit vereinbar, dass eine Zwischenveranlagung nur den von ihr abgedeckten Besteuerungszeitraum betrifft. Zum anderen würde sie die Praktikabilität der Liquidationsbesteuerung deutlich erschweren, zumal sie folgerichtig dazu führen müsste, dass bereits durchgeführte Zwischenveranlagungen stets an nachträglich eintretende Änderungen der Rechtslage angepasst werden müssten. Deshalb kann, selbst wenn einer Zwischenveranlagung nur ein vorläufiger Charakter beizumessen sein sollte, sich diese Vorläufigkeit erst nach dem Abschluss der Abwicklung auswirken.

18. 9. 07 I R. 44/06

**StW 1-2/34 UmwStG 1977: § 24**

Beitritt einer GmbH zu einer bereits bestehenden KG als Komplementärin

Tritt eine GmbH einer (bereits bestehenden) Kommanditgesellschaft als Komplementärin ohne Verpflichtung zur Leistung einer Einlage bei, werden hierdurch nicht die Bewertungswahlrechte des § 24 UmwStG eröffnet.

20. 9. 07 IV R. 70/05

**StW 1-2/35 GewStG: § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1**

Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG für GmbH & atypisch Still

Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG für Personengesellschaften steht auch einer Kapitalgesellschaft zu, an deren gewerblichem Unternehmen nur eine andere Kapitalgesellschaft als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt ist.

30. 8. 07 IV R 47/05

**StW 1-2/36 GrStG: § 33 Abs. 1; BewG: § 79 Abs. 1, Abs. 2**  
Grundsteuererlass bei strukturell bedingter Ertragsminderung

Eine Ertragsminderung, die das nach § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG erforderliche Ausmaß erreicht, führt auch dann zu einem Grundsteuererlass, wenn sie strukturell bedingt und nicht nur vorübergehender Natur ist.

Das BVerwG hat seine Rechtsprechung, wonach in Fällen strukturell bedingter Ertragsminderungen von gewisser Dauer ein Grundsteuererlass gemäß § 33 Abs. 1 GrStG nicht in Betracht komme, durch Beschluss vom 24. 4. 2007 BVerwG GmS-OGB 1/07 (ZKF 2007, 211) aufgegeben und sich der abweichenden Ansicht des BFH (Beschlüsse vom 13. 9. 2006 II R 5/05, BStBl. II 2006, 921 sowie vom 26. 2. 2007 II R 5/05, Leitsatz, BStBl. II 2007, 469) angeschlossen. Damit sind alle Differenzierungen nach typischen oder atypischen, nach strukturell bedingten oder nicht strukturell bedingten, nach vorübergehenden oder nicht vorübergehenden Ertragsminderungen und nach den verschiedenen Möglichkeiten, diese Merkmale zu kombinieren, hinfällig.

Bei bebauten Grundstücken i. S. des § 33 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GrStG ist für die Berechnung der Ertragsminderung zunächst danach zu unterscheiden, ob die von der Ertragsminderung betroffenen Räume/Raumeinheiten zu Beginn des Erlasszeitraums leer standen oder – wenn auch verbilligt – vermietet waren.

Bei zu diesem Zeitpunkt leer stehenden Räumen bildet die übliche Miete die Bezugsgröße, an der die Ertragsminderung zu messen ist. Bei den vermieteten Räumen bildet die vereinbarte Miete diese Bezugsgröße, solange die Miete nicht um mehr als 20 v. H. von der üblichen Miete abweicht.

Ist die Ertragsminderung durch einen Leerstand bedingt, hat sie der Steuerpflichtige nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hat.

24. 10. 07 II R 5/05

**StW 1-2/37 UStG 1999: § 1 Abs. 1 a; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 5 Abs. 8**

Voraussetzungen für nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG

Die nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG setzt voraus, dass die übertragenen Vermögensgegenstände die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Eine Geschäftsveräußerung liegt auch dann vor, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert.

Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist keine eigenständige Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit, sondern im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen, aus der sich ergibt, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht (Fortführung von BFHV R 3/01, BStBl. II 2004, 665).

23. 8. 07 V R 14/05

**StW 1-2/38 UStG 1980: § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, § 4 Nr. 21, Nr. 22; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 4 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 4 Unterabs. 1, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i, Buchst. j**

Umsatzsteuerbefreiung des von einem Privatlehrer erteilten Schul- und Hochschulunterrichts

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der RL 77/388/EWG kann ein von einem Privatlehrer erteilter Schul- und Hochschulunterricht auch

dann von der Steuer zu befreien sein, wenn der Privatlehrer seine Unterrichtsleistung nicht direkt an die Schüler oder Hochschulstudierende als Leistungsempfänger, sondern an eine Schule oder Hochschule erbringt.

Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der RL 77/388/EWG erfasst Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt sowie andere Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Schul- oder Hochschulunterricht wird i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der RL 77/388/EWG „von Privatlehrern erteilt“, wenn die Lehrer dabei für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handeln.

(Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 14. 6. 2007 Rs. C-445/05, Haderer, UR 2007, 592)

27. 9. 07 V R 75/03

**StW 1-2/39 UStG 1993: § 4 Nr. 11; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 13 Teil B Buchst. a**

Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler i. S. von § 4 Nr. 11 UStG

Zur Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler i. S. von § 4 Nr. 11 UStG gehört es, Kunden zu suchen und diese mit dem Versicherer zusammenzubringen. Die Begriffe des Versicherungsvertreter und Versicherungsmaklers i. S. des § 4 Nr. 11 UStG sind richtlinienkonform nach Art. 13 Teil B Buchst. a der RL 77/388/EWG und nicht handelsrechtlich nach den Begriffen des Versicherungsvertreter und Handelsmaklers i. S. von § 92 und § 93 HGB auszulegen.

Im Hinblick auf die richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 11 UStG hält der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung, nach der es für den Umfang der Steuerbefreiung auf die handelsrechtlichen Begriffe des Versicherungsvertreter und Versicherungsmaklers nach §§ 92 f. HGB ankam (BFH V R 41/96, BFH/NV 1998, 1004; V R 62/97, BStBl. II 1999, 253, und V R 10/98, BStBl. II 1999, 686) nicht mehr fest (Änderung der Rechtsprechung).

6. 9. 07 V R 50/05

**StW 1-2/40 UStG 1999: § 4 Nr. 12 Buchst. a, Nr. 22 Buchst. b; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m**

Vorsteuerabzug für „Golf-Club“ aus der Errichtung einer Golfanlage – Überlassung von Sportanlagen – Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren als Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder

Nach § 4 Nr. 22 UStG sind kulturelle und sportliche Veranstaltungen u. a. von gemeinnützigen Zwecken dienenden Einrichtungen steuerfrei, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Unter „sportlicher Veranstaltung“ ist eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist erst unterschritten, wenn die Maßnahme lediglich eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder nur eine konkrete Dienstleistung, wie z. B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat. Die Vermietung von Sportstätten (auf kurze Dauer) schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen.

Ein Golf-Club, der seinen Mitgliedern die vereinseigenen Golfanlagen zur Nutzung überlässt, führt damit keine „sportliche Veranstaltung“ i. S. von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG 1999 durch.

Die Überlassung von Sportanlagen fällt regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.

Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein.

11. 10. 07 V R 69/06

**StW 1-2/41 UStG 1993/1999: § 4 Nr. 14; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 13 Teil A Buchst. c****Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen einer Personengesellschaft**

Nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Heilbehandlungen müssen der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen. Das Hauptziel der Heilbehandlung muss der Schutz der Gesundheit sein. Leistungen, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug aufweisen, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern sollen, sind dagegen grundsätzlich steuerpflichtig.

Für die Anwendung von § 4 Nr. 14 UStG 1993/1999 kommt es nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht auf die Rechtsform des Leistenden an.

Heilbehandlungsleistungen einer Personengesellschaft können auch dann nach § 4 Nr. 14 UStG 1993/1999 steuerfrei sein, wenn zwar nicht die Gesellschafter, aber die Angestellten der Personengesellschaft über die für eine Heilbehandlung erforderliche Berufsqualifikation verfügen.

26. 9. 07 V R 54/05

**StW 1-2/42 UStG 1999: § 19 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3****Umsatzbesteuerung von Kleinunternehmern mit schwankenden Umsätzen**

Nach dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 wird die für die Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der in Satz 2 bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr

17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 gilt nach seinem Sinn und Zweck grundsätzlich auch dann, wenn bereits zu Beginn des Jahres voraussichtlich ist, dass der Jahresumsatz wieder unter die Grenze von 17.500 € sinken wird.

Durch das Abstellen auf den Gesamtumsatz des vorangegangenen Kalenderjahres wird erreicht, dass der Unternehmer bereits zu Beginn des laufenden Kalenderjahres darüber Kenntnis hat, ob von ihm aufgrund der Umsatzfreigrenze von 17.500 € Umsatzsteuer erhoben wird oder nicht und ob er Umsatzsteuer in Rechnung stellen darf und Umsatzsteuervorauszahlungen zu leisten hat.

Die zusätzlich eingefügte 50.000 €-Grenze soll lediglich verhindern, dass die vorgesehene Regelung zu einer nicht mehr vertretbaren ungleichmäßigen Besteuerung führt. Sie findet in Kalenderjahren, in denen der Unternehmer sein Unternehmen beginnt, keine Anwendung. In diesen Fällen ist die Umsatzgrenze von 17.500 € für das laufende Kalenderjahr maßgeblich. Der voraussichtliche Gesamtumsatz ist dabei gegebenenfalls entsprechend der Vorschrift des § 19 Abs. 3 Sätze 3 und 4 UStG 1999 auf einen für das restliche Jahr prognostizierten Gesamtjahresumsatz umzurechnen. Ebenso hat die Umsatzgrenze von 50.000 € keine eigene Bedeutung, wenn der Vorjahresumsatz bereits die Grenze von 17.500 € übersteigt. Bedeutung hat die Umsatzgrenze nur für den Fall, dass die Umsätze des vorangegangenen Jahres geringer sind als 17.500 €, aber im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € übersteigen.

18. 10. 07 V B 164/06

## Buchbesprechung



### Kochvergnügen für Steuerprofis

#### 50 Rezepte mit Farbfotos

Katja Cremer/Patricia Esser/Joachim Klaws  
Gerd Merz (Hrsg.)  
Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne 2007  
128 Seiten, geb., 24,00 €/41,30 sFr  
ISBN 978-3-482-57671-3

Kochen ist In! Die zahlreichen Kochsendungen im Fernsehen mit Starköchen und Prominenten legen davon ein beredtes Zeugnis ab, ebenso wie die nicht mehr überschaubare Reihe von Kochbüchern, angefangen bei Großmutter Rezepten über heimische und regionale Küchen bis hin zu internationalen Gerichten.

Wer aber hätte gedacht, dass der NWB-Verlag nun ebenfalls ein Kochbuch herausgibt? Bisher ist der Verlag eher durch steuerfachliche Literatur und andere Spitzenleistungen auf dem Gebiet des Steuerrechts in Erscheinung getreten. Erinnert sei zum Beispiel an die Zeitschrift „Steuer und Studium“, aber auch an die humorvollen, mit Karikaturen von Philipp Heinisch garnierten Stilblütensammlungen wie „Meine Frau ist eine außergewöhnliche Belastung“. Nun bietet der NWB-Verlag also auch ein „Kochvergnügen für Steuerprofis“ an.

Möglich gemacht haben das in Bild, Text und Layout und – nicht zuletzt – in der Auswahl leckerer Rezepte liebevoll gestaltete kleine kulinarische Kunstwerk zwei Mitarbeiterinnen und ein Mitarbeiter des Verlags.

Aber es handelt sich nicht nur um ein Kochbuch mit frischen, gesunden und überaus leckeren Rezepten. Seine besondere Note erhält das

kulinarische „Kleinod“ durch die einfühlsamen Anspielungen auf Mühen, Last und Not des Steuerberaters sowie durch gelungene Anregungen, Ideen und wertvolle Tipps zur praktischen Kanzleiführung. Der Herausgeber, Diplom-Betriebswirt und selbstständiger Steuerberater, stellt geschickt und zur Nachahmung empfohlen eine Verbindung zwischen den vorgestellten kulinarischen Köstlichkeiten einerseits und den Mandanten-Informationsveranstaltungen, Partner-Strategiegesprächen, Mitarbeiter-Motivationsveranstaltungen u. ä. andererseits her. Für jede dieser Gelegenheiten ist das Passende dabei, vom Pausenhäppchen bis zum Drei-Gänge-Menü am Abend in trauter Runde mit ausgesuchten Mandanten, mit Freunden und Bekannten. Auch der Ehepartner kann selbstverständlich in dieses kulinarische Verwöhnprogramm mit einbezogen werden.

Dabei sind die Texte und Anregungen stets so gestaltet, dass sie auch für den Nicht-Steuerberater neben den Kochrezepten eine Anregung der Sinne bedeuten: „Steuerkultur“ auf eine ganz besondere Weise!

Mit dem ansprechenden und erschwinglichen Buch können Steuerberater, Rechtsanwälte, Manager und jeder andere Steuer-Profi – warum nicht auch der Steuerpolitiker? – ein neues Feld der Stressbewältigung entdecken, vielleicht sogar ein neues Hobby begründen. Kurzum: Das Kochbuch kann jedem Steuer-Profi empfohlen werden. Es handelt sich auch um ein ansprechendes und vorzügliches Geschenk.

**Dr. Detlef Roland**

*Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl*

## Bücherschau



### Lenski/Steinberg

#### Kommentar zum Gewerbesteuerengesetz

Begründet von: Ministerialdirigent Prof. Dr. Dr. Edgar Lenski †  
und Dr. Wilhelm Steinberg †  
2.660 Seiten in 2 Ordnern  
139,00 € bei einem Abonnement für mindestens 2 Jahre  
ISBN 978-3-504-25104-8  
249,00 € ohne Abonnement  
ISBN 978-3-504-25113-0  
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

**Die 93. Ergänzungslieferung** (Stand: September 2007, 336 Seiten, 64,80 €) berücksichtigt die Änderungen des Gewerbesteuerrechts weitgehend bis zum Jahressteuergesetz 2007.

Im Textteil sind die Änderungen des GewStG und der GewStDV durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) und das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) eingearbeitet. Die Dokumentation aller Zustände des Gewerbesteuerrechts seit 1999 wird damit auf den Stand von Anfang des Jahres 2007 gebracht. In der Einleitung wird der Inhalt der neuesten gesetzlichen Änderungen kurz vorgestellt; dabei sind auch die ab 2008 anzuwendenden Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 berücksichtigt.

**Der Erläuterungsteil** betrifft im Einzelnen § 2, § 3, § 8 Nr. 2, 8, 9 und 11, § 9 Nr. 2 a, 3, 5, 7 und 8, § 11, § 16, § 35 b und 36 GewStG. In § 2 GewStG wurden der Abschnitt über die Betriebsaufspaltung völlig überarbeitet und die Abschnitte über Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an die neuesten Entwicklungen des nationalen und des europäischen Rechts angepasst. In § 3 GewStG wurde den Änderungen des JStG 2007 Rechnung getragen und ein eigener Abschnitt über die außerhalb des GewStG geregelte Steuerbefreiung von REIT-Aktiengesellschaften aufgenommen. In § 8 Nr. 2 GewStG wurde die neueste BFH-Rechtsprechung eingearbeitet, § 8 Nr. 8, 9 und 11 GewStG wurden völlig neu kommentiert. In den Erläuterungen zu §§ 9, 11 und 16 GewStG sind die Änderungen durch das JStG 2007 berücksichtigt, wobei § 9 Nr. 3 und 5 GewStG sowie §§ 11 und 16 GewStG lediglich redaktionell geändert wurden, während die Änderungen von § 9 Nr. 2 a (Einfügung der neuen Sätze 3 und 4), Nr. 7 (Einfügung der neuen Sätze 2 und 3) und Nr. 8 GewStG (Einfügung neuer Sätze 2 und 3) auch materiell-rechtlichen Charakter haben und dementsprechend ausführlich erläutert sind. Das gilt auch für § 35 b GewStG, dessen Abs. 2 ein neuer Satz 4 angefügt wurde. Die erstmalige Anwendung aller Änderungen des GewStG durch das SEStEG und das JStG 2007 wird in der Kommentierung zu § 36 GewStG ausführlich dargestellt.

Das Gesetz zur Förderung von Kleinunternehmern, das die gesetzgebenden Körperschaften z. Zt. beraten, wird aller Voraussicht nach das Gewerbesteuerrecht erneut ändern. Die endgültige Fassung stand aber bei Redaktionsschluss noch nicht fest, sodass eine Kommentierung erst im Rahmen der nächsten Ergänzungslieferung möglich ist.

Bestandteil der Lieferung sind auch neue Hinweiskarten. Autoren und Verlag sind stets dankbar, wenn Sie davon regen Gebrauch machen.

### Unternehmensteuerreform 2008

PricewaterhouseCoopers AG (Hrsg.)  
Prüfschema für die Anwendung der Zinsschranke – Zahlreiche Beispiele zur Thesaurierungsrücklage – Fallgestaltungen der Funktionsverlagerung  
Auflage 2007 XXIV, 261 Seiten, gebunden, 79,95 €  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
ISBN 978-3-7910-272-4  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

Durch die im Sommer 2007 verabschiedete Unternehmensteuerreform soll die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Steuerrechts im internationalen Vergleich sichergestellt werden. Mit der Senkung des Körperschaftsteuersatzes und der Einführung einer Thesaurierungsrücklage für Personengesellschaften geht aber eine deutliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen einher, die der Sicherung des Steueraufkommens dient. Je nach Branche und Besteuerungsmerkmalen im einzelnen Unternehmen wirken sich die Änderungen sehr unterschiedlich auf die endgültige Steuerbelastung aus. Aufgabe der Berater ist es daher, im Einzelfall zu prüfen, welche Auswirkungen sich ergeben und die „Stellschrauben neu zu justieren“.

An diesem Punkt setzen die Autoren an: Sie stellen die vielfältigen und teilweise hochkomplexen Neuregelungen beratungsorientiert dar, nehmen zu Zweifelsfragen Stellung und geben Hinweise, wie auf die Gesetzesänderungen planerisch reagiert werden kann. Der Band enthält umfangreiche Beispiele und Steuerbelastungsvergleiche zur Thesaurierungsrücklage sowie zahlreiche Praxishinweise zum Umgang mit der Zinsschranke. Die Auswirkungen der Vorschriften zur Abgeltungssteuer auf die Besteuerung von Kapitalanlagen werden ausführlich dargestellt. Die übersichtliche Darstellung erleichtert das zielgerichtete Arbeiten mit dem Buch.

#### Herausgeber:

PricewaterhouseCoopers AG

### Die Steuer-Warte 1997 bis 2007 auf CD

Auf vielfachen Wunsch bietet der Steuer-Gewerkschaftsverlag „Die Steuer-Warte“ 1997 bis 2007 in elektronischer Form auf CD an.

Es handelt sich um Dateien im Acrobat Reader (\*.PDF)-Format.

Der aktuelle Acrobat Reader wird mitgeliefert.

Auf der CD befinden sich die kompletten Inhalte:

➡ **Die Steuer-Warte 1997 bis 2007**

Außerdem im PDF-Format:

➡ **Autorenverzeichnis 1981 bis 1996**

➡ **Stichwortverzeichnis 1981 bis 1996**

➡ **Anleitung im Word 2000/2.0-Format**

➡ **Aktueller „Acrobat Reader“**

Preis der CD einschließlich Porto, Verpackung und MwSt:

Die Zahlung kann per Vorausscheck oder gegen Rechnung erfolgen.

Bestellungen mit evtl. Bestätigung der Mitgliedschaft durch den Ortsverband sind zu richten an:

**Steuer-Gewerkschaftsverlag**  
Friedrichstr. 169/170 • 10117 Berlin

<b>DSTG-Mitglieder und Abonnenten</b>	<b>16 EUR</b>
<b>Nichtmitglieder</b>	<b>70 EUR</b>

Tel.: (030) 20 62 56-650  
Fax: (030) 20 62 56-601  
[stgv@dstg-verlag.de](mailto:stgv@dstg-verlag.de)

Redaktion „Steuer-Warte“: Thomas Eigenthaler, In den Gärtlesäckern 24, 70771 Leinfelden-Echterdingen, Telefon (07 11) 66 73 57 00, Telefax (07 11) 66 73 57 10, E-Mail: ThEigenthaler@aol.com · Verlag Steuer-Gewerkschaftsverlag, Friedrichstraße 169/170, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01 · E-Mail: stgv@dstg-verlag.de  
Anzeigenverwaltung: STGV Steuer-Gewerkschaftsverlag, Anzeigenabteilung, Elke Schmidt, Friedrichstraße 169/170, 10117 Berlin, Telefon (0 30) 2 06 25 66 50, Telefax (0 30) 2 06 25 66 01. E-Mail: stgv@dstg-verlag.de · Gültig ist Anzeigentarif Nr. 24 vom 1. Oktober 2005 · Bezugspreis: Einzelnummer 4,90 €, Jahresabonnement 39,90 € inklusive Porto und Mehrwertsteuer · Nachdruck – auch auszugsweise – nur mit Genehmigung des Verlages · Die „Steuer-Warte“ erscheint 10-mal jährlich · Herstellung: Vereinigte Verlagsanstalten GmbH, Höherweg 278, 40231 Düsseldorf.

Steuer-Gewerkschaftsverlag · Friedrichstraße 169/170 · 10117 Berlin  
Postvertriebsstück · A 8612 · Gebühr bezahlt

## Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommenssteuerrecht

Münchener Universitätschriften, Band 216  
Dr. Maximilian Freiherr von Proff zu Imich  
2007, XVII, 231 Seiten, kartoniert, 39,00 €  
Verlag C. H. Beck,  
ISBN 9 78-3-406-56489-5

Fünf Millionen Menschen leben in Deutschland in nichtehelicher Gemeinschaft. Trotzdem hat der Gesetzgeber bisher hierzu nur rudimen-

täre Regelungen getroffen. Der Verfasser entnimmt dem in Art. 6 Abs. 1 GG enthaltenen Verbot der Benachteiligung der Ehe strukturgebende Vorgaben für die Thematik. Eine kritische Beschäftigung mit der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung zur Auseinandersetzung eheähnlicher Gemeinschaften erweist sich als fruchtbarer Neuansatz für die Beurteilung der Einkommenserzielung, insbesondere im Hinblick auf eine Mitunternehmerschaft. Das Werk wendet sich an Wissenschaftler und Praktiker im Steuerrecht.

Weitere Informationen zu dem Titel finden Sie unter:  
[www.beck-shop.de](http://www.beck-shop.de)

# Nachtrag von Fundstellen im BStBl. II der in der StW vorab veröffentlichten BFH-Entscheidungen

(„Die neuesten Entscheidungen des BFH“)

Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. . II	Jahrgang	Nr. StW/ lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. . II
2003	9/3	I R 28/02	2007, 855	2007	10/30	VI R 64/06	2007, 892
2006	6/14	XI R 33/04	2007, 919	2007	10/31	VIII R 54/05	2007, 830
2006	12/18	XI R 65/05	2007, 921	2007	10/32	I R 105/05	2007, 841
2007	1-2/15	XI R 28/05	2007, 860	2007	10/33	III R 47/05	2007, 871
2007	1-2/33	I R 31/01	2007, 838	2007	11/1	IX R 55/06	2007, 857
2007	3/60	V R 57/05	2007, 846	2007	11/3	II R 54/05	2007, 954
2007	4/12	X R 31/03	2007, 862	2007	11/5	I R 22/06	2007, 812
2007	4/26	V R 2/05	2007, 848	2007	11/8	I R 47/06	2007, 818
2007	5/20	X R 38/05	2007, 823	2007	11/9	VIII R 100/04	2007, 930
2007	6/14	XI R 15/05	2007, 924	2007	11/10	X R 5/05	2007, 959
2007	7-8/3	IX R 30/06	2007, 807	2007	11/11	VI R 74/04	2007, 948
2007	7-8/18	VI R 14/04	2007, 814	2007	11/13	X R 33/04	2007, 874
2007	9/6	VII R 18/05	2007, 914	2007	11/14	X R 4/04	2007, 885
2007	9/11	VIII R 10/06	2007, 866	2007	11/15	VIII R 68/05	2007, 937
2007	9/22	IV R 14/05	2007, 816	2007	11/16	IX R 7/07	2007, 873
2007	9/30	VI R 48/03	2007, 844	2007	11/17	III R 48/04	2007, 880
2007	9/33	I R 14/06	2007, 808	2007	11/18	IX R 26/05	2007, 859
2007	9/36	I R 57/06	2007, 945	2007	11/21	IV R 9/05	2007, 893
2007	9/39	I R 23/06	2007, 836	2007	11/23	V B 96/07	2007, 850
2007	10/6	XI R 1/07	2007, 833	2007	12/14	IX R 56/06	2007, 956
2007	10/11	I R 1/06	2007, 810	2007	12/17	IX R 2/05	2007, 941
2007	10/18	I R 104/05	2007, 957	2007	12/19	IX R 39/05	2007, 922
2007	10/19	VI R 60/05	2007, 890	2007	12/20	IV R 2/05	2007, 927
2007	10/20	VI R 10/06	2007, 820	2007	12/21	IV R 14/06	2007, 942
2007	10/22	X R 13/06	2007, 879	2007	12/27	I R 32/06	2007, 961
2007	10/25	IV R 28/06	2007, 934	2007	12/34	V R 11/05	2007, 966
2007	10/26	IV R 70/04	2007, 868				