

# Die Steuer-Warte

Herausgeber: Deutsche Steuer-Gewerkschaft · 79. Jahrgang · Berlin, Oktober 2006  
ISSN 0178-2096

➔ **Jürgen Hagen**

**Änderung formell und materiell bestandskräftiger Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheide bei Umqualifizierung von Vergütungen eines Gesellschafters als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)**

→ S. 203

**Christian Merker**

**Überblick über das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**

→ S. 209

**Josef Schneider**

**Die Neuregelungen der haushaltsnahen Dienstleistungen ab 1. 1. 2006**

→ S. 212

**Thomas Möller**

**Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung – Bund und Länder ziehen gemeinsam an einem Strang**

→ S. 215

§ **Die neuesten Entscheidungen des BFH.**

→ S. 218

**10-2006**

## Bücherschau



### Beck'sches IFRS-Handbuch – Kommentierung der IFRS/IAS

Dr. Werner Bohl/Joachim Riese/Dr. Jörg Schlüter (Hrsg.)  
Beck'sches IFRS-Handbuch, Verlag C. H. Beck  
2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, 2006 LI  
1.346 Seiten, in Leinen 148,00 €  
ISBN: 3-406-53939-4

Das hervorragend eingeführte Handbuch unterstützt jetzt schon in 2. Auflage den Bilanzsteller bei der Umsetzung der IFRS/IAS-Regeln. Diese sind für die Geschäftsjahre ab dem 1. 1. 2005 für kapitalmarktorientierte Unternehmen zwingend vorgeschrieben.

Nach einer Einführung in die Grundlagen der IFRS/IAS-Rechnungslegung werden anhand einer klaren systematischen Gliederung die einzelnen IFRS/IAS-Vorschriften kommentiert. Zugleich werden die Abweichungen zur HGB-Bilanzierung dargestellt. Fallbeispiele erleichtern dem Bilanzierungspraktiker den Übergang auf die IFRS/IAS-Rechnungslegung.

Das Werk wurde für die 2. Auflage grundlegend überarbeitet und in seiner Gliederung umfassend erweitert. Die von der EU in sechs EG-Änderungsverordnungen der IAS-Übernahme-Verordnung veröffentlichten IFRS/IAS wurden ebenso eingearbeitet wie die bereits vom IASB verabschiedeten, aber noch nicht von der EU freigegebenen Vorschriften IFRS, IAS und IFRIC.

Ebenfalls berücksichtigt wurden die Änderungen bei den nationalen Rechnungslegungsvorschriften durch das Bilanzrechtsreformgesetz, das Bilanzkontrollgesetz, das Abschlussprüferaufsichtsgesetz sowie das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften.

Herausgegeben von Dr. Werner Bohl, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Joachim Riese, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und Dr. Jörg Schlüter, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt.

Die Autoren sind allesamt Praktiker auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung.

Das Werk wendet sich an Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sowie an Bilanzpraktiker in Unternehmen.

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

### Wo bitte kann ich meinen Mann absetzen?

Von Diplom-Finanzwirt Steueroberamtsrat Ralf Sikorski  
2006, 127 Seiten, gebunden 24,00 €  
NWB-Verlag, 44621 Herne  
ISBN 3 482 54671 1

#### Endlich: Mehr Stilblüten und Humorvolles rund ums Steuerrecht

Kaum ein anderes Rechtsgebiet wird im Namen der Gerechtigkeit jedes Jahr so vergewaltigt wie die Steuergesetzgebung. Da verwundert es nicht, wenn unzählige Kuriositäten in die Finanzämter flattern.

Wie schon für das überaus erfolgreiche Buch „Meine Frau ist eine außergewöhnliche Belastung“ hat Ralf Sikorski für den zweiten Band wieder zahlreiche Stilblüten, Briefe, Anekdoten und Steuererklärungen gesammelt, die realen Schriftwechseln zwischen Steuerbürgern und Finanzämtern entnommen sind. Schließlich „sitzt“ er, renommierter Autor von steuerlicher Praktiker- und Ausbildungsliteratur, als stellvertretender Leiter eines Finanzamtes sozusagen an der „Quelle“.

Der augenzwinkernde, freundliche Spott trifft nicht nur den armen Steuerzahler, sondern auch die Finanzverwaltung. Damit beweist Ralf Sikorski einmal mehr, dass zwischen den verstaubten Aktendeckeln deutscher Behörden durchaus Humor und Ironie zu finden sind. Aber

auch der Gesetzgeber und die Finanzgerichtsbarkeit haben eifrig zur Realisierung des Werkes beigetragen.

Karikaturen von Philipp Heinisch lockern diese bunte Sammlung in bewährter Form auf und „verbildlichen“ die Nöte des Steuerbürgers in der bekannt originellen Weise. So ist das Buch auch ein optisches Vergnügen.

Diese einzigartige Sammlung von Stilblüten, Zitaten und Kuriositäten ist ein Muss für alle, die das Steuerrecht (noch) mit Humor sehen können. Steuerberater können das Buch hervorragend als Geschenk für Mandanten und Kollegen einsetzen.

### Bilanzsteuerrecht – 90 praktische Fälle

Von Dr. Dieter Kopei, FG-Präsident a. D., und Professor Reimar Zimmermann, Prorektor a. D., StB und RA  
STEUER-SEMINAR Praxisfälle Band 4  
12. Auflage 2006, 451 Seiten, brosch., 31,00 €  
ERICH FLEISCHER VERLAG, 28832 Achim  
ISBN 3-8168-3042-0 (Bestell-Nr. 304)

Der Band „Bilanzsteuerrecht“ aus der Reihe STEUER-SEMINAR Praxisfälle ist ein Lehrbuch und Nachschlagewerk für diejenigen, die schon über gewisse Grundkenntnisse verfügen. Dem vorgebildeten Leser wird die Möglichkeit gegeben, anhand von 90 praktischen Fällen sein Wissen zu vertiefen und zu überprüfen. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, Wechsel der Gewinnermittlungsart, Besonderheiten bei Personengesellschaften sowie Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge sind nur einige der Themenschwerpunkte der vorliegenden 12. Auflage.

Gerade eine so schwierige Materie wie das Bilanzsteuerrecht ist von praktischen Beispielen ausgehend leichter und schneller zu begreifen als anhand einer ausschließlich theoretischen Abhandlung. Dieser Band eignet sich daher vorzüglich zur Prüfungsvorbereitung für angehende Steuerberater, Bilanzbuchhalter oder Steuerinspektoren ebenso wie zur Fortbildung oder als Nachschlagewerk für Steuerpraktiker.

### Die Steuer-Warte 1997 bis 2005 auf CD

Auf vielfachen Wunsch bietet der Steuer-Gewerkschaftsverlag jetzt „Die Steuer-Warte“ 1997 bis 2005 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 2005**

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

DSTG-Mitglieder und Abonnenten	16 EUR
Nichtmitglieder	70 EUR

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



# Änderung formell und materiell bestandskräftiger Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheide bei Umqualifizierung von Vergütungen eines Gesellschafters als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen Hagen, Magdeburg

## I. Einleitung

Vergütungen, die ein Gesellschafter (Anteilseigner) einer Kapitalgesellschaft für Leistungen erhält, die er dieser Gesellschaft gegenüber erbringt, führen bei ihm und der Kapitalgesellschaft zu gegenläufigen steuerlichen Folgen. Sie stellen bei der Kapitalgesellschaft Betriebsausgaben dar und mindern damit deren steuerpflichtiges Einkommen. Andererseits unterliegen sie im Veranlagungszeitraum des Zuflusses als steuerpflichtige Einnahmen der Einkommensbesteuerung beim Anteilseigner. Unbeschadet dessen, dass sich die steuerlichen Auswirkungen bei der Kapitalgesellschaft und beim Anteilseigner insbesondere wegen unterschiedlicher Steuersätze betragsmäßig nicht entsprechen, ist die Einkommensbesteuerung der beiden Steuersubjekte auf eine grundsätzlich korrespondierende Erfassung solcher Rechtsbeziehungen angelegt.

Anders verhält es sich hingegen bei Zuwendungen der Gesellschaft an ihren Anteilseigner, die nicht auf einem gegenseitigen Vertrag, sondern auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen. Solche Zuwendungen dürfen – ungeachtet der formellen Ausgestaltung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses – die Steuerlast der Gesellschaft nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Beim Anteilseigner stellen solche Zuwendungen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 9 EStG dar. Das seit dem Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes vom 23. 10. 1999 (BGBl. I 1999, 1433) geltende Körperschaftsteuersystem ist danach – anders als das bis dahin geltende Anrechnungsverfahren – durch eine zweimalige definitive steuerliche Belastung ausgeschütteter Gewinne gekennzeichnet. Diese zweifache Belastung ist allerdings gemildert. Zum einen ist der für Körperschaften geltende Regel-Steuersatz von zuletzt 40 % (für die Jahre 1999 und 2000) auf 25 % vermindert worden (§ 23 Abs. 1 KStG). Zum anderen stellt § 3 Nr. 40 d EStG die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft auf der Ebene des Anteilseigners – sofern es sich um eine natürliche Person handelt – zur Hälfte steuerfrei.

Eine Umqualifizierung von Vergütungen eines Gesellschafters als vGA hat danach bei der Gesellschaft eine Steuererhöhung zur Folge, da Betriebsausgaben dem Einkommen wieder hinzuzurechnen sind. Zugleich führt sie auf der Besteuerungsebene des Anteilseigners zu einer Steuerminderung, weil bislang in voller Höhe zu versteuernde Einkünfte nunmehr zur Hälfte als steuerfrei zu beurteilen sind. Werden diese Konsequenzen auf beiden Ebenen gleichermaßen gezogen, dann bleibt eine einheitliche Beurteilung der entsprechenden Rechtsbeziehung gewahrt. Geschieht dies nicht und werden nur auf der Besteuerungsebene der Gesellschaft Vergütungen als vGA umqualifiziert, wohingegen eine solche Umqualifizierung bei der Einkommensbesteuerung des Anteilseigners unterbleibt, dann wird derselbe steuerliche Sachverhalt in miteinander unvereinbarer Weise unterschiedlich besteuert; der Betriebsausgabenabzug bei der Gesellschaft würde im Ergebnis storniert, die beim Anteilseigner ankommende Zuwendung gleichwohl in voller Höhe – und nicht etwa nur zur Hälfte – besteuert.

Materiellrechtlich und verfahrensrechtlich ist die steuerliche Behandlung einer vGA bei der Kapitalgesellschaft einerseits und dem Anteilseigner andererseits voneinander unabhängig, weil weder das KStG noch das EStG noch die AO diesbezüglich eine korrespondierende Besteuerung vorschreiben. Die Frage, ob, aus welchen Gründen und in welcher Höhe ein bestimmter Sachverhalt eine vGA darstellt, haben das Körperschaftsteuer-Finanzamt (Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Ge-

sellschaftsleitung, hilfsweise der Sitz der Kapitalgesellschaft, befindet, § 20 Abs. 1 und 2 AO) und das für die Veranlagung des Anteilseigners zuständige Finanzamt (Wohnsitzfinanzamt, § 19 Abs. 1 AO) jeweils selbstständig zu entscheiden.<sup>1</sup>

In den nachfolgenden Ausführungen soll untersucht werden, ob und unter welchen Voraussetzungen ein formell und materiell bestandskräftiger Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid zur korrespondierenden Berücksichtigung einer nachträglich als vGA beurteilten Vergütung eines Kapitalgesellschafters geändert werden kann. Hierbei soll zunächst (unter II.) auf das neue Recht eingegangen werden und sodann (unter III.) – wegen der für eine Übergangszeit noch fortbestehenden Praxisrelevanz – kurz auf einige Besonderheiten des alten Rechts (Anrechnungsverfahren).

Ungeachtet der Korrekturvorschrift, die Gegenstand der Betrachtung ist, muss stets beachtet werden, dass auch bei Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen einer Korrektornorm eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung, Änderung oder Berichtigung nach § 129 AO gem. § 169 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO nicht mehr zulässig sind, wenn – unter Beachtung des § 170 AO (Beginn der Festsetzungsfrist) und des § 171 AO (Ablaufhemmung) – die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.

## II. Änderung des Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners

### Beispiel 1

A ist Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Sein Gehalt beträgt lt. Anstellungsvertrag 250.000 € pro Jahr. Bei der Gewinnermittlung 2003 berücksichtigt die GmbH den Lohnaufwand als Betriebsausgabe und stellt ihrem Geschäftsführer eine entsprechende Lohnsteuerbescheinigung aus. Das Körperschaftsteuer-Finanzamt beanstandet den Lohnaufwand nicht. Da bei der X-GmbH eine Außenprüfung durchgeführt werden soll, ergeht der Körperschaftsteuerbescheid gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. A erklärt den Arbeitslohn von 250.000 € in seiner Einkommensteuererklärung 2003, die er im Jahr 2004 beim Finanzamt abgibt, als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG). Das Wohnsitzfinanzamt des A berücksichtigt den Arbeitslohn im Einkommensteuerbescheid 2003 entsprechend; weitere Sachverhaltsermittlungen stellt es insoweit nicht an. Der Bescheid ergeht vorbehaltlos und wird formell und materiell bestandskräftig.

Im Rahmen der späteren Außenprüfung bei der GmbH sieht das Körperschaftsteuer-Finanzamt das vereinbarte Gehalt als unangemessen hoch an und versteuert 100.000 € als vGA. Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 wird nach § 164 Abs. 2 AO zu Ungunsten der GmbH geändert; der Vorbehalt der Nachprüfung wird aufgehoben. Der Änderungsbescheid wird bestandskräftig.

Für A bedeutet die Umqualifizierung seiner Einnahmen als vGA, dass der bisher voll besteuerte Arbeitslohn (250.000 €) in Höhe von 100.000 € Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) darstellt, die gem. § 3 Nr. 40 d EStG nur zur Hälfte, also in Höhe von 50.000 €, einkommensteuerpflichtig sind. Daher wäre der Einkommensteuerbescheid des A entsprechend zu seinen Gunsten zu ändern.

<sup>1</sup> BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

## 1. Allgemeines

Ein Steuerbescheid, der andere Steuern als Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes oder Verbrauchsteuern betrifft, darf, soweit er nicht vorläufig (§ 165 AO) oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen ist, nur insoweit aufgehoben oder geändert werden, als die Voraussetzungen des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfüllt sind. § 172 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt, dass auch ein durch Einspruchsentscheidung (§§ 366, 367 AO) bestätigter oder geänderter Verwaltungsakt nach den Vorschriften der §§ 129, 172 ff. AO sowie nach entsprechenden Korrektornormen in den Einzelsteuergesetzen korrigiert werden darf. Gleiches gilt für einen im Einspruchsverfahren ergehenden Abhilfebescheid (z. B. nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO) sowie für einen Verwaltungsakt, durch den ein Antrag auf Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids ganz oder teilweise abgelehnt wird (§ 172 Abs. 2 AO). Die §§ 130, 131 AO gelten nicht (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe d, 2. Halbsatz AO).

## 2. Berichtigung nach § 129 AO

Gem. § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).

Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Fehler, die ebenso mechanisch (d. h. ohne weitere Prüfung) erkannt und berichtigt werden können, wie beispielsweise Ablese- und Übertragungsfehler.<sup>2</sup> Ein mechanisches Versehen liegt nicht vor, wenn die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, eines Denkfehlers oder einer mangelnden (unvollständigen) Sachaufklärung besteht.<sup>3</sup> Hat das Finanzamt, wie im Fall des Beispiels 1, die Angaben des Steuerpflichtigen ungeprüft übernommen, obwohl es insoweit zur eigenständigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet und in der Lage war,<sup>4</sup> kann der Bescheid nicht nach § 129 AO berichtigt werden.

## 3. Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO

Gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO darf ein Steuerbescheid geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat. Da sich die Umqualifizierung der Einnahmen des A von solchen aus nichtselbstständiger Arbeit in solche aus Kapitalvermögen wegen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 d EStG zugunsten des A auswirken würde und A innerhalb der Einspruchsfrist keinen Änderungsantrag gestellt hat, scheidet die Änderung des Einkommensteuerbescheids gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO aus.

## 4. Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

Nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne des § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO stehen (§ 173 Abs. 1 Satz 2 AO).

### 4.1 Tatsachen und Beweismittel

Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines steuergesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art.<sup>5</sup>

Keine Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 AO sind Rechtsnormen und Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere steuerrechtliche Bewertungen.<sup>6</sup>

Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das zur Aufklärung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts dient, d. h. geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen.<sup>7</sup> Dazu gehören u. a. Urkunden (z. B. Verträge, Geschäftspapiere) und Auskünfte von Auskunftspersonen.

Bei Sachverhalten, die bei verschiedenen Steuerpflichtigen steuerlich eigenständig zu berücksichtigen sind, weil die Steuergesetze im Regelfall keine korrespondierende Berücksichtigung vorschreiben, sind die für die einzelne Steuerfestsetzung relevanten Tatsachen und steuerrechtliche Bewertungen zu unterscheiden. Ergebnismitteilungen des Körperschaftsteuer-Finanzamts an das für die Veranlagung der Anteilseigner zuständige Finanzamt über eine bei einer GmbH durchgeführte Außenprüfung geben rechtliche Schlussfolgerungen und Schätzungsergebnisse wieder; sie stellen für sich jedoch keine Tatsachen dar, die zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 AO berechtigen.<sup>8</sup> Deshalb müssen den für die Veranlagung der Anteilseigner zuständigen Finanzämtern die entscheidungserheblichen Tatsachen mitgeteilt werden; die bloße Mitteilung, es seien verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden, reicht nicht aus, um eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu rechtfertigen.

### 4.2 Nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel

Tatsachen oder Beweismittel werden nachträglich bekannt, wenn sie einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Bediensteten bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen worden ist (Abzeichnung der Verfügung).<sup>9</sup> Auf den Tag der Absendung des Steuerbescheids oder den Tag der Bekanntgabe kommt es nicht an.

Im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 kann eine Tatsache nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen als bereits bekannt gelten, wenn der zuständige Bearbeiter sie lediglich hätte kennen können oder kennen müssen; das Finanzamt kann sich in diesem Fall nicht auf sein eigenes Versäumnis oder Verschulden berufen.<sup>10</sup>

### 4.3 Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel

Neue Tatsachen oder Beweismittel können die Änderung eines Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 AO nur rechtfertigen, wenn sie rechtserheblich sind. Die Rechtserheblichkeit ist zu bejahen, wenn das Finanzamt bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel schon bei der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer höheren oder niedrigeren Steuer gelangt wäre.<sup>11</sup> Die Vorschrift des § 173 AO hat nicht den Sinn, dem Steuerpflichtigen das Risiko eines Rechtsbehelfsverfahrens dadurch abzunehmen, dass ihm gestattet wird, sich auf Tatsachen gegenüber dem Finanzamt erst dann zu berufen, wenn etwa durch eine spätere Änderung der Rechtsprechung eine Rechtslage eintritt, die eine bisher nicht vorgetragene Tatsache nunmehr als relevant erscheinen lässt. Ein Steuerbescheid darf daher wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel nicht anders entschieden hätte. Bei der Beurteilung der Rechtserheblichkeit kommt es nicht darauf an, welche Entscheidung der zuständige Bearbeiter subjektiv bei Erlass des ursprünglichen Bescheids getroffen hätte. Wie das Finanzamt bei Kenntnis bestimmter Tatsachen oder Beweismittel einen Sachverhalt in seinem ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist vielmehr im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH auszulegen war, und der die Finanzämter bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses gegolten haben.<sup>12</sup> Subjektive Fehler der Finanzbehörden, wie sie sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht denkbar sein mögen, sind unbeachtlich.<sup>13</sup>

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 24. 7. 1984, BStBl. II 1984, 785; BFH-Beschluss vom 27. 5. 1998, BFH/NV 1998, 1452

<sup>3</sup> BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, BFH/NV 1998, 419

<sup>4</sup> BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

<sup>5</sup> BFH-Urteil vom 1. 10. 1993, BStBl. II 1994, 346; BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, BStBl. II 1997, 264; BFH-Urteil vom 14. 1. 1998, BStBl. II 1998, 371

<sup>6</sup> BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

<sup>7</sup> BFH-Urteil vom 20. 12. 1988, BStBl. II 1989, 585

<sup>8</sup> BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

<sup>9</sup> BFH-Urteil vom 18. 3. 1987, BStBl. II 1987, 416

<sup>10</sup> BFH-Urteil vom 26. 11. 1996, BStBl. II 1997, 422

<sup>11</sup> BFH-Beschluss vom 23. 11. 1987, BStBl. II 1988, 180

<sup>12</sup> BFH-Urteil vom 11. 5. 1988, BStBl. II 1988, 715; BFH-Urteil vom 15. 1. 1991, BStBl. II 1991, 741; BFH-Urteil vom 10. 3. 1999, BStBl. II 1999, 433

<sup>13</sup> BFH-Urteil vom 11. 5. 1988, BStBl. II 1988, 715

#### 4.4 Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen

Sind dem Wohnsitzfinanzamt (im Beispielsfall 1) aufgrund der Mitteilung des Körperschaftsteuer-Finanzamts Tatsachen nachträglich bekannt geworden, die für die Einkommensbesteuerung des Anteilseigners rechtserheblich sind, ist die Änderung des Einkommensteuerbescheids zugunsten des Anteilseigners dennoch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn den Anteilseigner ein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel dem FA erst nachträglich bekannt geworden sind. Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn er die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.<sup>14</sup> Die objektive Beweislast (Feststellungslast) dafür, dass ihn kein grobes Verschulden trifft, liegt beim Steuerpflichtigen.

Bei der Beurteilung der Schwere der Verletzung dieser Sorgfaltspflicht sind die Gegebenheiten des Einzelfalls und die individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten des einzelnen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.<sup>15</sup> Die Unkenntnis steuerrechtlicher Bestimmungen allein kann den Vorwurf groben Verschuldens nicht begründen.<sup>16</sup>

Wird der Steuerpflichtige steuerlich beraten, hat er ein grobes Verschulden seines steuerlichen Beraters in gleicher Weise zu vertreten wie das Verschulden eines Bevollmächtigten.<sup>17</sup> Bei Festlegung der einem steuerlichen Berater zuzumutenden Sorgfalt ist zu berücksichtigen, dass von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe die Kenntnis und sachgemäße Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften erwartet wird.<sup>18</sup> Ein eigenes grobes Verschulden des Steuerpflichtigen kann darin liegen, dass er die von seinem steuerlichen Berater gefertigte Steuererklärung unterschreibt, obwohl ihm bei Durchsicht der Steuererklärung ohne weiteres hätte auffallen müssen, dass steuermindernde Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden sind.<sup>19</sup>

#### 4.5 Unbeachtlichkeit des Verschuldens des Steuerpflichtigen

Das Verschulden des Steuerpflichtigen ist nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel, die zu einer niedrigeren Steuer führen, in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit neuen Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen. Ein derartiger Zusammenhang ist gegeben, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zur Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt, sodass der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist.<sup>20</sup> Ein rein zeitliches Zusammentreffen von steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen reicht nicht aus.

Kommt im Beispielsfall 1 die Anwendung des § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht, weil dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt erstmals ein Sachverhalt bekannt wird, der die Annahme einer vGA rechtfertigt, ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO nicht anwendbar, weil bei dem Anteilseigner nur Tatsachen bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, nicht auch mit diesen Tatsachen in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang stehende Tatsachen, die zu einer höheren Steuer führen. Dass dieselben Tatsachen bei der X-GmbH zu einer höheren Steuer führen, ist unbeachtlich.

#### 4.6 Änderungssperre (§ 173 Abs. 2 AO)

Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, können wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 AO nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt (Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO). Durch die Regelung in § 173 Abs. 2 Satz 1 AO wird solchen Steuerbescheiden eine erhöhte Bestandskraft zugemessen, weil durch die Außen-

prüfung die steuerlich erheblichen Sachverhalte ausgiebig hätten geprüft werden können. Die Änderungssperre wirkt auch dann, wenn nach einer Außenprüfung Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen würden.<sup>21</sup> Die Änderungssperre bezieht sich nur auf Änderungen i. S. von § 173 Abs. 1 AO, nicht aber auf Änderungen, die aufgrund anderer Vorschriften erfolgen.<sup>22</sup>

Der Umfang der Änderungssperre richtet sich nach dem Inhalt der Prüfungsanordnung.<sup>23</sup>

Im Fall der Beschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Steuerarten, Besteuerungszeiträume oder Sachverhalte (§ 194 Abs. 1 Satz 2 AO) umfasst die Änderungssperre daher nur den in der Prüfungsanordnung genannten Teil der Besteuerungsgrundlagen.

Da die Außenprüfung im Beispielsfall 1 nur bei der X-GmbH durchgeführt wurde, unterliegt der Einkommensteuerbescheid des A nicht der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO.

#### 4.7 Fazit

Teilt das Körperschaftsteuer-Finanzamt dem Wohnsitzfinanzamt des Anteilseigners nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids Tatsachen mit, aus denen sich als Rechtsfolge das Vorliegen einer vGA ergibt, waren diese Tatsachen dem Wohnsitzfinanzamt bislang nicht bekannt und sind für das Wohnsitzfinanzamt rechtserheblich, weil es bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsachen schon bei der ursprünglichen Veranlagung des Anteilseigners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einer niedrigeren Steuer gelangt wäre, reduziert sich die Frage, ob der Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden darf, darauf, ob den Anteilseigner am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen ein grobes Verschulden trifft.

Nach Auffassung des Autors sollten die Finanzämter insoweit insbesondere dann nicht kleinlich entscheiden, wenn die Umqualifizierung von Bezügen in vGA lediglich auf unterschiedlichen Rechtsauffassungen der Beteiligten beruht und der Anteilseigner bislang mit guten Gründen davon ausgehen durfte, dass die ihm zugeflossenen Vergütungen angemessen sind. In diesem Zusammenhang stellt sich im Hinblick darauf, dass gem. § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG eine vGA nur zur Hälfte der Einkommenbesteuerung unterworfen wird, auch die Frage, aus welchen Gründen der Anteilseigner wider besseren Wissens das Vorliegen einer vGA verschweigen und die volle Einkommenbesteuerung der Vergütungen (im Beispielsfall 1 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) in Kauf nehmen sollte.

#### 5. Änderung nach § 174 Abs. 1 AO

Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zu Ungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, so ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern (§ 174 Abs. 1 Satz 1 AO). Ist die Festsetzungsfrist für diese Steuerfestsetzung bereits abgelaufen, so kann der Antrag noch bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nachdem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist (§ 174 Abs. 1 Satz 2 AO). Wird der Antrag rechtzeitig gestellt, steht der Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids insoweit keine Frist entgegen (§ 174 Abs. 1 Satz 3 AO).

Da die vGA steuerlich nicht nur einmal, sondern sowohl bei der GmbH als auch beim Anteilseigner – also mehrfach (gegenläufig) – zu berücksichtigen ist, kann die korrespondierende steuerliche Behandlung des Sachverhalts nicht mithilfe des § 174 Abs. 1 AO erreicht werden.<sup>24</sup>

#### 6. Änderung nach §§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a oder nach 174 Abs. 4, 5 AO bei Streit über das Vorliegen einer vGA

##### Beispiel 2

Wie Beispiel 1, jedoch ändert das Finanzamt aufgrund der Ergebnismitteilung des Körperschaftsteuer-Finanzamts den Einkommensteuerbescheid des A für 2003 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, indem es die Hälfte

14 BFH-Urteil vom 3. 2. 1983, BStBl. II 1983, 324; BFH-Urteil vom 18. 5. 1988, BStBl. II 1988, 713

15 BFH-Urteil vom 29. 6. 1984, BStBl. II 1984, 693

16 BFH-Urteil vom 10. 8. 1988, BStBl. II 1989, 131; BFH-Urteil vom 22. 5. 1992, BStBl. II 1993, 80

17 BFH-Urteil vom 3. 2. 1983, BStBl. II 1983, 324; BFH-Urteil vom 28. 6. 1983, BStBl. II 1984, 2; BFH-Urteil vom 25. 11. 1983, BStBl. II 1984, 256; BFH-Urteil vom 26. 8. 1987, BStBl. II 1988, 109

18 BFH-Urteil vom 3. 2. 1983, BStBl. II 1983, 324

19 BFH-Urteil vom 28. 6. 1983, BStBl. II 1984, 2

20 BFH-Urteil vom 28. 3. 1985, BStBl. II 1986, 120; BFH-Urteil vom 5. 8. 1986, BStBl. II 1987, 297; BFH-Urteil vom 8. 8. 1991, BStBl. II 1992, 12

21 BFH-Urteil vom 29. 1. 1987, BStBl. II 1987, 410; BFH-Urteil vom 11. 12. 1997, BStBl. II 1998, 367

22 BFH-Urteil vom 4. 11. 1992, BStBl. II 1993, 425

23 BFH-Urteil vom 12. 10. 1994, BStBl. II 1995, 289; BFH-Urteil vom 11. 2. 1998, BStBl. II 1998, 552

24 BFH-Urteil vom 2. 8. 1994, BStBl. II 1995, 264

te der vGA gem. § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG steuerfrei stellt. Der Änderungsbescheid wird unanfechtbar. Die (durch den Geschäftsführer A vertretene) X-GmbH legt gegen den zu ihren Ungunsten geänderten Körperschaftsteuerbescheid Einspruch ein. Sie ist der Auffassung, dass das dem A gezahlte Gehalt angemessen sei und die vom FA angenommene vGA an den A in Höhe von 100.000 € deshalb nicht vorliege, sondern der streitige Betrag als Betriebsausgaben anzuerkennen und die Körperschaftsteuer entsprechend herabzusetzen sei.

Bei dieser Konstellation stellt sich die Frage, ob der gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu Gunsten des A geänderte Einkommensteuerbescheid erneut – dann zu Ungunsten des A – geändert werden kann, wenn der Einspruch der GmbH Erfolg hat.

Eine Möglichkeit der Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids ergibt sich aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO, wonach ein Steuerbescheid zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden darf, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag entsprochen wird. Anders als bei Änderungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat. Die – nicht erzwingbare – Zustimmung des Steuerpflichtigen dürfte in der Praxis allerdings nur schwerlich zu erlangen sein, sodass die Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO die Ausnahme sein dürfte.

Eine weitere – von der Zustimmung des Steuerpflichtigen unabhängige – Änderungsmöglichkeit ergibt sich indes aus § 174 Abs. 4 und 5 AO.

Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 1 AO). Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird (§ 174 Abs. 4 Satz 2 AO). Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO). War die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde, gilt dies gem. § 174 Abs. 4 Satz 4 AO nur unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO.

Gegenüber Dritten gilt § 174 Abs. 4 AO, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt waren (§ 174 Abs. 5 Satz 1 AO). Ihre Hinzuziehung oder Beiladung zu diesem Verfahren ist zulässig (§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO). Dritter ist, wer im ursprünglichen Bescheid nicht als Inhaltsadressat angegeben war.<sup>25</sup>

Hierbei ist u. a. Folgendes zu beachten:

Weil sich die Frage, welches die „richtigen steuerlichen Folgerungen“ sind, verbindlich im Ausgangsverfahren entscheidet<sup>26</sup> und der Dritte durch die Ausgangsentscheidung beschwert ist,<sup>27</sup> muss ihm die Möglichkeit eröffnet sein, sich im Ausgangsverfahren rechtliches Gehör zu verschaffen und auf das Verfahren dort Einfluss zu nehmen. Korrekturbescheide und abschließende Entscheidungen müssen auch dem Dritten bekannt gegeben werden, damit auch dieser die Möglichkeit hat, hiergegen Rechtsbehelf einzulegen.<sup>28</sup> Eine Entscheidung durch Abhilfebescheid (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a, durch die es einer Einspruchsentscheidung nicht mehr bedarf, wahrt die Rechte des Hinzugezogenen nur, wenn sie seinem Antrag der Sache nach entspricht oder wenn er ihr zustimmt.

Der Erlass oder die Änderung eines Steuerbescheids gegenüber dem Dritten setzt ferner voraus, dass dieser vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den gegen ihn gerichteten Steueranspruch zu dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, hinzugezogen oder beigeladen worden ist.<sup>29</sup> Das Finanzamt muss daher die

Hinzuziehung eines in Betracht kommenden Dritten rechtzeitig vornehmen oder im finanzgerichtlichen Verfahren dessen Beiladung durch rechtzeitige Antragstellung veranlassen. § 174 Abs. 5 Satz 2 AO ist selbst Rechtsgrundlage für die Beteiligung des Dritten, ohne dass die Voraussetzungen des § 360 Abs. 3 und des § 60 FGO vorliegen müssen.<sup>30</sup> Schon die Möglichkeit, dass ein Steuerbescheid wegen irrtümlicher Beurteilung eines Sachverhalts aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus Folgen für einen Dritten zu ziehen sind, rechtfertigt die Hinzuziehung des Dritten.<sup>31</sup>

Eine Hinzuziehung oder Beiladung kommt grundsätzlich nicht mehr in Betracht, wenn gegenüber dem Dritten im Zeitpunkt der beabsichtigten Hinzuziehung oder Beiladung die Festsetzungsfrist für den gegen ihn gerichteten Steueranspruch bereits abgelaufen ist.<sup>32</sup> Hat der Dritte aber durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf die Änderung oder die Aufhebung des fehlerhaften Bescheides hingewirkt, kann er auch noch nach Ablauf der Festsetzungsfrist hinzugezogen oder beigeladen werden;<sup>33</sup> es reicht aber nicht aus, dass der Dritte den Widerstreit von Steuerfestsetzungen lediglich kennt.

Für den Beispielsfall 1 bedeutet dies: Da A zwar der zur außergerichtlichen und gerichtlichen Vertretung der GmbH befugte Geschäftsführer (§ 35 GmbHG) und damit auch steuerrechtlich gesetzlicher Vertreter der GmbH (§ 34 Abs. 1 AO) ist, jedoch selbst weder Verfahrensbeizügter noch Antragsteller im Einspruchsverfahren der X-GmbH gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003, sondern eben nur als Geschäftsführer und Interessenwahrer der GmbH handelt, ist A als Dritter i. S. v. § 174 Abs. 5 AO an dem Einspruchsverfahren zu beteiligen. Die Beteiligung muss vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den gegen ihn gerichteten Einkommensteueranspruchs 2003 erfolgen, also vor Ablauf des 31. 12. 2008 (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die durch den Beginn der Außenprüfung bei der GmbH ausgelöste Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 Satz 1 AO, wonach die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht abläuft, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind, ist insoweit ohne Bedeutung, weil eine Außenprüfung den Ablauf der Festsetzungsfrist nur für Steuern hemmt, auf die sich die Prüfungsanordnung erstreckt.<sup>34</sup> Betrifft, wie im Beispielsfall 1, eine Außenprüfung nur die GmbH selbst, nicht auch deren Gesellschafter, erstreckt sich die durch die Außenprüfung bei der GmbH ausgelöste Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO nicht auf die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter. Auch die durch den Einspruch der GmbH ausgelöste (weitere) Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 a AO, wonach bei Anfechtung eines Steuerbescheids mit einem Einspruch oder einer Klage die Festsetzungsfrist nicht abläuft, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist, beeinflusst die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2003 des A nicht.

## 7. Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO

Gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

Da der Körperschaftsteuerbescheid der Kapitalgesellschaft kein Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners ist, kann der Einkommensteuerbescheid des A nicht gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden.<sup>35</sup>

## 8. Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

Gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Es handelt sich um eine Änderungsvorschrift, die es ermöglicht, Ereignisse, die bei Erlass des Bescheides noch nicht vorgelegen haben, nachträglich steuer-

25 BFH-Urteil vom 8. 2. 1995, BStBl. II 1995, 764

26 BFH-Urteil vom 24. 11. 1987, BStBl. II 1988, 404; BFH-Urteil vom 3. 8. 1988, BFH/NV 1989, 482

27 BFH-Urteil vom 22. 7. 1980, BStBl. II 1981, 101

28 BFH-Urteil vom 11. 4. 1991, BStBl. II 1991, 605; BFH-Urteil vom 26. 7. 1995, BFH/NV 1996, 195

29 BFH-Urteil vom 13. 4. 2000, BFH/NV 2001, 137

30 BFH-Beschluss vom 17. 5. 1994, BFH/NV 1995, 87

31 BFH-Beschluss vom 4. 1. 1996, BFH/NV 1996, 453; BFH-Beschluss vom 30. 1. 1996, BFH/NV 1996, 524; BFH-Beschluss vom 27. 8. 1998, BFH/NV 1999, 156

32 BFH-Urteil vom 5. 5. 1993, BStBl. II 1993, 817

33 BFH-Urteil vom 10. 11. 1993, BStBl. II 1994, 327

34 BFH-Urteil vom 18. 7. 1991, BStBl. II 1991, 824; BFH-Urteil vom 25. 1. 1996, BStBl. II 1996, 338

35 BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

lich zu berücksichtigen, wenn sie dergestalt in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein zunächst fehlerfreier Bescheid rechtswidrig wird und daher korrigiert werden muss. Ereignis im Sinne der Vorschrift ist jeder tatsächliche oder rechtliche Umstand, der nach dem Gesetz den Steueranspruch – der gem. § 38 AO entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft – dem Grunde oder der Höhe nach beeinflusst.<sup>36</sup> Ein Ereignis liegt folglich z. B. vor, wenn der dem Steuerbescheid zu Grunde liegende Sachverhalt oder ein Teil dieses Sachverhaltes nachträglich wegfällt oder ein neuer Sachverhalt mit Wirkung für die Vergangenheit eintritt.

Dies unterscheidet die Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO von der Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 AO wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel. Im Fall des § 173 Abs. 1 AO liegt die Tatsache bereits bei Erlass des Bescheides vor, sie ist der Finanzbehörde nur nicht bekannt. Der Bescheid ist damit von Anfang an rechtsfehlerhaft und wird deswegen korrigiert.

Im Beispielsfall 1 waren die für das Vorliegen einer vGA maßgeblichen Tatsachen bereits bei Erlass des Einkommensteuerbescheids für A vorhanden, sie waren dem Wohnsitzfinanzamt lediglich nicht bekannt. Der Einkommensteuerbescheid kann deshalb aufgrund der Erkenntnisse des Körperschaftsteuer-Finanzamts nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Gleiches würde auch gelten, wenn die entscheidungserheblichen Tatsachen dem Wohnsitzfinanzamt bei Erlass des Bescheids bekannt gewesen wären, es hieraus jedoch nicht die zutreffenden einkommensteuerrechtlichen Folgen gezogen, sondern die Vergütungen trotz der Kenntnis von den insoweit maßgeblichen Tatsachen als Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit der Besteuerung zu Grunde gelegt hätte. Wird nach Erlass eines Steuerbescheids ein unverändert gebliebener Sachverhalt anders als bisher rechtlich beurteilt, stellt dies nämlich grundsätzlich kein Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

## 9. Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)

Die Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne dass dies einer Begründung bedarf (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO). Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen (§ 164 Abs. 2 Satz 2 AO); die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden (§ 164 Abs. 2 Satz 3 AO).

Ist dem für die Einkommensteuerveranlagung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt bekannt, dass bei der Kapitalgesellschaft, an der der Anteilseigner beteiligt ist, eine Außenprüfung durchgeführt (werden) wird, spricht abgabenrechtlich nichts dagegen, die den Prüfungszeitraum betreffenden Einkommensteuerbescheide gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen. Die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung setzt lediglich voraus, dass der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist. Einen Rechtsanspruch auf die Festsetzung der Einkommensteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung hat der Anteilseigner indes nicht, wenn nicht bei ihm, sondern nur bei der Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, eine Außenprüfung durchgeführt werden soll und das Finanzamt der Auffassung ist, dass die Einkommensteuerfestsetzung des Anteilseigners abschließend geprüft sei. Eine generelle Anweisung, auf Antrag die Steuerfestsetzung des Anteilseigners mit einem Nachprüfungsvorbehalt zu versehen, würde der Tatbestandsvoraussetzung des § 164 Abs. 1 Satz 1 AO nicht Rechnung tragen.

Zu beachten ist, dass der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO).

## 10. Vorläufige Festsetzung (§ 165 AO)

Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO). Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO). Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung aufheben oder ändern (§ 165 Abs. 2 Satz 1 AO). Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist eine vorläufige Steu-

erfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Die vorläufige Steuerfestsetzung kann mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung verbunden werden (§ 165 Abs. 3 AO).

Eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ist nur zulässig, soweit ungewiss ist, ob der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Eine Steuerfestsetzung kann nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur im Hinblick auf ungewisse Tatsachen, nicht im Hinblick auf die steuerrechtliche Beurteilung von bekannten bzw. ermittelbaren Tatsachen für vorläufig erklärt werden.<sup>37</sup> Die Schlussfolgerung, dass eine vGA vorliegt, ist jedoch gerade keine Tatsache, sondern eine rechtliche Bewertung. Zweifel bei der Auslegung des Steuergesetzes reichen nicht aus. Ebenso wenig ist eine vorläufige Steuerfestsetzung zulässig, wenn das für die Besteuerung des Anteilseigners zuständige Finanzamt, das über das Vorliegen einer vGA selbstständig (also unabhängig von der Rechtsauffassung des Körperschaftsteuer-Finanzamts) zu entscheiden hat,<sup>38</sup> insoweit von seiner Pflicht zur Sachverhaltsermittlung (§ 88 AO) keinen Gebrauch macht, sondern, wie im Beispielsfall 1, die Angaben des Steuerpflichtigen ungeprüft übernimmt.<sup>39</sup>

Anderer Auffassung ist das FG Baden-Württemberg.<sup>40</sup> Es meint, dass FA sei verpflichtet, bei der in seinem pflichtgemäßen Ermessen stehenden Entscheidung über den Antrag auf Erlass eines hinsichtlich der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einkünften vorläufigen Einkommensteuerbescheides des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen, möglicherweise eine bisher in voller Höhe als Arbeitslohn versteuerte, nunmehr als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizierende Vergütung nur unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 d EStG versteuern zu müssen. Die Vorschriften über die Änderbarkeit von Steuerbescheiden würden nicht ausreichend gewährleisten, dass die aus einer solchen Aufdeckung resultierende Steuererhöhung bei der Kapitalgesellschaft mit einer Herabsetzung der Einkommensteuer des Gesellschafters korrespondiert.

Das Urteil ist rechtskräftig geworden, nachdem das beklagte Finanzamt die zunächst eingelegte Revision wegen Versäumnis der Revisionsfrist zurückgenommen hat. Es wird von der Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt.<sup>41</sup> Da dies wiederum den betroffenen Steuerpflichtigen nicht gefallen dürfte, kann damit gerechnet werden, dass die Streitfrage eines Tages durch den BFH geklärt wird. Im Übrigen ist zu beachten, dass nach dem BMF-Schreiben vom 29. 9. 2005<sup>42</sup> eine vorläufige Steuerfestsetzung nicht generell, sondern lediglich grundsätzlich ausscheidet. Von jedem Grundsatz gibt es indes Ausnahmen: Soweit ausnahmsweise Ungewissheiten hinsichtlich der Tatsachen, welche die Annahme einer vGA rechtfertigen, bestehen, ist eine vorläufige Steuerfestsetzung selbstverständlich zulässig.

## III. Änderung des Körperschaftsteuerbescheids der Kapitalgesellschaft

### Beispiel 3

Wie Beispiel 1 mit dem Unterschied, dass zum einen der Körperschaftsteuerbescheid 2003 der X-GmbH ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergeht und formell bestandskräftig wird und zum anderen der A gegen seinen Einkommensteuerbescheid 2003 Einspruch einlegt und zur Begründung vorträgt, dass sein Arbeitslohn in Höhe eines Teilbetrags von 100.000 € als vGA zu qualifizieren und daher gem. § 3 Satz 1 Nr. 40 Buchst. d EStG nur zur Hälfte zu besteuern sei.

### 1. Berichtigung/Änderung nach §§ 129, 172, 174 und 175 AO

Es gelten dieselben Grundsätze wie bei der Änderung des Einkommensteuerbescheids des Anteilseigners (siehe zu II.). Für den Fall, dass das Wohnsitzfinanzamt des A den Einkommensteuerbescheid zu Gunsten des A ändern will, ist die GmbH gem. § 174 Abs. 4, 5 AO am Ein-

36 BFH-Beschluss vom 19. 7. 1993, BStBl. II 1993, 897

37 BFH-Urteil vom 25. 4. 1985, BStBl. II 1985, 648

38 BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

39 BFH-Urteil vom 26. 9. 1990, BStBl. II 1990, 1043

40 Urteil vom 9. 12. 2004, EFG 2005, 497

41 BMF-Schreiben vom 29. 9. 2005 – IV A 4 – S 0350 – 12/05 –, BStBl. I 2005, 903

42 Siehe Fußnote 41

spruchsverfahren des A zu beteiligen, damit der bestandskräftige Körperschaftsteuerbescheid zu Ungunsten der GmbH geändert werden kann.

## 2. Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO

Gem. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Werden im Beispielsfall 3 dem Körperschaftsteuer-Finanzamt der X-GmbH – z. B. aufgrund einer entsprechenden Kontrollmitteilung des Wohnsitzfinanzamts des A – rechtserhebliche Tatsachen oder Beweismittel im vorstehend genannten Sinne bekannt, kann das Körperschaftsteuer-Finanzamt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ggf. daran gehindert sein, den Körperschaftsteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Ungunsten der GmbH zu ändern.<sup>43</sup> Hat der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten in zumutbarer Weise erfüllt, kommt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nämlich nicht in Betracht, wenn die spätere Kenntnis der Tatsache oder des Beweismittels auf einer Verletzung der dem FA obliegenden Ermittlungspflicht beruht. Das FA braucht den Steuererklärungen zwar nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern darf regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen; veranlagt es aber trotz bekannter Zweifel an der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen endgültig, so ist eine spätere Änderung der Steuerfestsetzung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ausgeschlossen.<sup>44</sup>

Sind sowohl das FA seiner Ermittlungspflicht als auch der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen, so fällt das nachträgliche Bekanntwerden einer rechtserheblichen Tatsache oder eines rechtserheblichen Beweismittels in der Regel in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen mit der Folge, dass eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig ist.<sup>45</sup> Eine entsprechende Änderung scheidet lediglich dann aus, wenn der Verstoß des Finanzamts deutlich überwiegt.<sup>46</sup>

Ändert das FA einen bestandskräftigen Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, trägt der Steuerpflichtige die objektive Beweislast, wenn er eine Verletzung der Ermittlungspflichten durch das FA rügt.<sup>47</sup>

## IV. Nachträgliche Vorlage der Steuerbescheinigung gem. §§ 44 – 46 KStG a. F. als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

Bei der Beurteilung der Frage, ob die nachträglich vorgelegte Steuerbescheinigung über einbehaltenen Körperschaftsteuer aufgrund der materiell-rechtlichen Rückwirkung ein Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, ist nach den verschiedenen Tatbeständen des § 20 Abs. 1 EStG zu differenzieren.

### 1. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG a. F.

Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zu den sonstigen Bezügen gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).

Maßgeblich für die Erfassung als Einnahme ist der tatsächliche Zufluss der Gewinnausschüttung, der als Ereignis anzusehen ist, das bei Erlass des Steuerbescheides bereits vorhanden, dem Finanzamt aber noch nicht bekannt war. Die Steuerbescheinigung ist insoweit nur Beweismittel i. S. des § 173 AO. Ob ein formell und materiell bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid insoweit geändert werden kann, richtet sich daher nach den für die Anwendung des § 173 AO maßgeblichen Grundsätzen.

Bei der Prüfung, ob ein Fall des § 173 Abs. 1 AO (Änderung zu Ungunsten des Stpfl.) oder des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (Änderung zu Gunsten des Stpfl.) vorliegt, ist in den Fällen der Umqualifizierung der Einnahmen (Einnahmen aus Kapitalvermögen statt Einnahmen aus nicht-

selbstständiger Arbeit) zu beachten, dass bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedliche Werbungskosten-Pauschbeträge (§ 9 a EStG) und bei den Einnahmen aus Kapitalvermögen zusätzlich der Sparrer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) zum Ansatz kommen.

### 2. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a. F.

Die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. anzurechnende Körperschaftsteuer gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a. F. Die Körperschaftsteuer wird gem. § 36 Abs. 2 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. nicht angerechnet und gehört damit nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn die in den §§ 44, 45 oder 46 KStG a. F. bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. Die Vorlage der Steuerbescheinigung ist insoweit materiell-rechtliche Voraussetzung für die Erfassung bei der Einkommensteuer-Festsetzung (und zugleich bei der Anrechnung nach § 36 EStG).

Wird nach Bestandskraft eines Einkommensteuerbescheides die Bescheinigung nach §§ 44 bis 46 KStG a. F. vorgelegt, ist daher nicht nur die Anrechnungsverfügung, sondern gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch die Einkommensteuerfestsetzung zu ändern. Die anzurechnende Körperschaftsteuer ist nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a. F. den Einkünften aus Kapitalvermögen hinzuzurechnen.<sup>48</sup>

Für die Fälle, in denen bei Eintritt des rückwirkenden Ereignisses die Festsetzungsfrist für den zu ändernden Steuerbescheid bereits abgelaufen ist, enthält § 175 Abs. 1 Satz 2 AO eine eigenständige Verjährungsregelung. Danach beginnt die Festsetzungsfrist insoweit mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt. Sie endet mit Ablauf des vierten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem das Ereignis eingetreten ist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO).

#### Hinweis:

Dem § 175 Abs. 2 AO ist durch Art. 8 des Gesetzes vom 9. 12. 2004 (BGBl. I S. 3310) ein Satz 2 angefügt worden, nach dem die nachträgliche Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis gilt. Gem. Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 1 EGAO ist die Neufassung des § 175 Abs. 2 AO erstmals anzuwenden, wenn die Bescheinigung oder Bestätigung nach dem 28. 10. 2004 vorgelegt oder erteilt wird. Gem. Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO ist die Neufassung des § 175 Abs. 2 AO nicht für die Bescheinigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden.

### 3. Ausschluss der Erfassung/Anrechnung der Körperschaftsteuer

Zu beachten ist, dass die Körperschaftsteuer – trotz vorgelegter Bescheinigung nach §§ 44–46 KStG a. F. – materiell-rechtlich nicht als Einnahme aus Kapitalvermögen zu erfassen und auch nicht auf die Einkommensteuer anzurechnen ist, wenn die zu Grunde liegenden Einnahmen (Dividenden, vGA usw.) oder die Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden („Korrespondenzprinzip“, § 36 Abs. 2 Satz 4 Buchstabe f EStG a. F.).<sup>49</sup> Dies kann z. B. der Fall sein, wenn hinsichtlich der vGA die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides nicht möglich ist, weil die Voraussetzungen des § 173 AO nicht erfüllt sind oder insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass

- entweder sowohl die Dividende usw. als auch die Körperschaftsteuer als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen sind und die Körperschaftsteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen ist
- oder weder die Dividende usw. noch die Körperschaftsteuer als Einnahme aus Kapitalvermögen zu erfassen sind und die Körperschaftsteuer nicht auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet wird.

#### Hinweis:

§ 36 a EStG – Ausschluss der Anrechnung von Körperschaftsteuer in Sonderfällen – bleibt unberührt.

43 BFH-Urteil vom 13. 11. 1985, BStBl. II 1986, 241

44 BFH-Urteil vom 27. 10. 1992, BStBl. II 1993, 569

45 BFH-Urteil vom 11. 11. 1987, BStBl. II 1988, 115

46 BFH-Urteil vom 20. 12. 1988, BStBl. II 1989, 585

47 BFH-Urteil vom 19. 5. 1998, BStBl. II 1998, 599

48 BFH-Urteil vom 18. 4. 2000, BStBl. II 2000, 423

49 BFH-Urteil vom 27. 3. 1996, BStBl. II 1996, 473

# Überblick über das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Christian Merker, Berlin

## I. Vorbemerkung

Der Bundesrat hat am 7. April 2006 zwei Gesetzen mit steuerlichen Änderungen zugestimmt. Es handelt sich dabei um das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung. Der folgende Beitrag soll die Inhalte der beiden Gesetze vorstellen.

## II. Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen<sup>1</sup>

### 1. Streichung eines Verweises in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG

Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG ermöglichte es bisher durch einen Verweis auf § 4 Abs. 3 EStG, dass bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmeüberschussrechnung gewillkürtes Betriebsvermögen, das zulässigerweise bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gebildet worden ist, auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung fortgeführt werden konnte.<sup>2</sup> Diese Regelung ist jedoch seit der Änderung der Rechtsprechung des BFH im Jahre 2003 hinsichtlich der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung (BFH vom 2. Oktober 2003 – BStBl. 2004 II S. 985) nicht mehr nötig, so dass der Verweis auf § 4 Abs. 3 EStG aus dem Gesetz gestrichen wurde.

### 2. Änderung des § 4 Abs. 3 EStG hinsichtlich der sofortigen Abziehbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Regelungen des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG hinsichtlich der sofortigen Abziehbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung wurden dahingehend geändert, dass die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens stets erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Mit dieser Änderung soll einer Gestaltungsmöglichkeit begegnet werden, die von Kapitalanlegern für ein Steuersparmodell genutzt worden ist, bei dem die bisher geltenden Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 Abs. 3 EStG genutzt wurden, die einen sofortigen Abzug der Anschaffungskosten von zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern vorsahen. Dieses Modell wurde in der Rechtsform einer GbR mit einer GmbH als geschäftsführender Gesellschaft betrieben, bei der die GbR Wertpapiere erwarb und die Anschaffungskosten dafür als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelte, weil das Modell auf kurzfristige Vermögensumschichtungen innerhalb von 12 Monaten angelegt ist (Veräußerung der Wertpapiere innerhalb der 12 Monate), so dass es sich bei den Wertpapieren um Umlaufvermögen handelte. Die Gesellschafter der GbR verrechneten die daraus in einem Veranlagungszeitraum resultierenden Verlustanteile aus dem Wertpapierankauf mit ihren übrigen positiven Einkünften. Der bei der dann stattfindenden Veräußerung der Wertpapiere erzielte Veräußerungserlös musste zwar wieder als Betriebseinnahme erfasst werden, jedoch konnte bei entsprechender Gestaltung und Fortführung des Modells über Jahre ein Steuerstundungseffekt erzielt werden.

Auch bei Steuerpflichtigen, die gewerblichen Grundstückshandel betreiben und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berechtigt sind, gab es vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten. In diesen Fällen konnten für die zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die an deren Stelle tretenden Werte im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung, Einlage oder Einbringung in das Betriebsvermögen sofort und in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen und damit letztlich auch mit anderen positiven Einkünften des Beteiligten verrechnet werden. Da die Veräußerung der Grundstücke erst Jahre später stattfindet, trat auch in diesen Fällen ein gewisser Steuerstundungseffekt ein.

Um diesen Steuerstundungsmodellen zu begegnen, sah der Gesetzentwurf der Bundesregierung<sup>3</sup> ursprünglich vor, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens stets erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Allerdings hätte das Abstellen auf den Zeitpunkt der Veräußerung zur Folge gehabt, dass der Steuerstundungseffekt dann weiterhin dadurch hätte erreicht werden können, indem der Zufluss des Veräußerungserlöses zeitlich von der Veräußerung getrennt wird.<sup>4</sup> (Beispiel: Im Jahr 2006 werden Wertpapiere im Wert von 1 Mio. Euro erworben und zum selben Preis am 30. Dezember 2006 veräußert, jedoch wird der Kaufpreis erst am 2. 1. 2007 gezahlt). Der Bundestag hat den Gesetzentwurf daher dahingehend geändert, und es wird nun auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses abgestellt.<sup>5</sup>

Diese Neuregelung ist gemäß § 52 Abs. 10 Satz 2 EStG erstmals für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind. Im Übrigen sind gemäß § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Mit dieser Ergänzung der Anwendungsregelung soll erreicht werden, dass die o. g. Änderungen auch für die Wirtschaftsgüter gelten sollen, für die bereits nach der bisherigen gesetzlichen Regelung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung als Betriebsausgabe abziehbar waren und die nach In-Kraft-Treten der Neuregelung veräußert oder entnommen werden. Hier könnte ansonsten bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter der zu vermeidende Steuerstundungseffekt dadurch erzielt werden, indem der Zeitpunkt des Abzugs der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben und der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses auseinander fielen.

### 3. Erweiterung der Aufzeichnungspflichten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG)

Bisher waren gemäß § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG die nicht abziehbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter Angabe des Tages der An-

<sup>1</sup> Gesetz vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095, BStBl. I S. 353)

<sup>2</sup> Sog. geduldetes Betriebsvermögen

<sup>3</sup> BT-Drs. 16/634

<sup>4</sup> Hierauf hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung hingewiesen (vgl. BR-Drs. 937/05 – Beschluss –)

schaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle tretenden Wertes in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. Das Gesetz sieht nunmehr eine Erweiterung der Aufzeichnungspflichten auf alle abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, welche durch die Gesetzesänderung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG (vgl. oben Punkt 2) erfasst werden, vor.

Diese Neuregelung ist gemäß § 52 Abs. 10 Satz 2 EStG für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind.

#### 4. Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 a EStG)

Geschäfte (Grundgeschäfte), die einem Kursrisiko unterliegen, werden von Unternehmen durch Sicherungsgeschäfte abgesichert, die einem gegenläufigen Kursrisiko unterliegen, um damit insgesamt Verluste aus diesem Geschäft zu vermeiden. Die Chancen und Risiken aus dem Grund- und Sicherungsgeschäft werden in der handelsrechtlichen Rechnungslegung kompensatorisch in Bewertungseinheiten zusammengefasst. Sofern die kompensatorische Bewertung insgesamt zu einem positiven Ergebnis führt, bleibt dieses gemäß § 252 Nr. 4 HGB außer Ansatz, wogegen ein negatives Ergebnis den Gewinn mindert.

Um Bestrebungen vorzubeugen, diese wirtschaftlich zusammenhängenden Bilanzpositionen einzeln zu bewerten, wird in § 5 Abs. 1 a EStG klarstellend festgeschrieben, dass die handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich bleibt. Letztlich soll verhindert werden, dass es zur Berücksichtigung von Verlusten kommt, die tatsächlich niemals eintreten werden. Mit der Änderung einhergehend wird in § 5 Abs. 4 a Satz 2 EStG bestimmt, dass ein nach der Bildung der Bewertungseinheiten verbleibendes negatives Ergebnis, welches technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnet wird, nicht dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG unterliegt.

Zu dieser Änderung haben die Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD im Bericht des Finanzausschusses erklärt,<sup>5</sup> dass die Regelung in § 5 Abs. 1 a EStG eine schon jahrzehntelang bestehende Rechnungslegungspraxis bestätigt und daher nur deklaratorischen Charakter hat. Die Ergebnisse der zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten werden im Jahresabschluss i. S. d. §§ 242 ff Handelsgesetzbuch ausgewiesen und für Besteuerungszwecke übernommen; nicht maßgeblich und damit auch nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen ist der nach IAS/IFRS erstellte Einzelabschluss.

#### 5. Beschränkung der Anwendung der 1 %-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG)

Die Anwendung der 1 %-Regelung zur Bewertung des Entnahmewerts für die private Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge wird durch eine Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt und zwar unabhängig davon, nach welcher Vorschrift der Steuerpflichtige seinen Gewinn ermittelt. Damit ist der Entnahmewert für die private Nutzung des betrieblichen Kfz nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Als Folgeänderung wird in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG bestimmt, dass bei der Ermittlung der nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte anstelle der Pauschalierungsregelung (0,03 % pro Entfernungskilometer und Monat abzügl. Entfernungspauschale) die tatsächlichen Kosten gegenzurechnen sind.

Die Änderungen sollen gemäß § 52 Abs. 12 Satz 3 und Abs. 16 Satz 15 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen.

Auch zu dieser Änderung gibt es eine Erklärung der Koalitionsfraktionen von CDU/CSU und SPD im Bericht des Finanzausschusses des

Deutschen Bundestages,<sup>7</sup> in der sie erklären, dass durch die Anwendung der neu gefassten 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) kein unangemessener administrativer Mehraufwand für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung entstehen soll. Bei der administrativen Umsetzung sollen daher die vereinfachenden Instrumente berücksichtigt werden, die im Februar 2006 von der Arbeitsgruppe der Länder Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein im „Bericht zur Evaluation des administrativen Mehraufwands der vorgeschlagenen Änderung der 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz“ als Vorschläge aufgelistet werden. Der Bericht ist als Anlage 2 zum Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BT-Drs. 16/975) beigefügt.

#### 6. Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 379 AO

Mit einer Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 379 der Abgabenordnung wird den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet, die entgeltliche Weitergabe von Belegen als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 Euro zu ahnden. Als Steuerordnungswidrigkeit wird jedoch nur die gezielte Weitergabe von Belegen (z. B. bei einer Internetauktion) geahndet, sodass die unbeabsichtigte Verschaffung der Verfügungsmacht an Belegen (z. B. durch das Zurücklassen von Kassenbelegen an einer Verkaufstheke) nicht zu einer Steuerordnungswidrigkeit führt. Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft.

#### 7. Änderung des § 4 Nr. 9 Buchstabe b Satz 1 UStG

Die bislang umsatzsteuerbefreiten Umsätze zugelassener öffentlicher Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbanken bedingt sind, werden durch eine Änderung des § 4 Nr. 9 Buchstabe b Satz 1 UStG in die Umsatzsteuerpflicht einbezogen. Die Änderung tritt gemäß Artikel 4 des Gesetzes am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Die Änderung ist Folge aus einem Urteil des EuGH vom 17. Februar 2005<sup>8</sup> und der Anschluss-Urteile des BFH vom 12. Mai 2005<sup>9</sup> und vom 19. Mai 2005<sup>10</sup>, wonach es unzulässig ist, Umsätze gewerblicher Glücksspielanbieter zu besteuern, während Umsätze zugelassener öffentlicher Spielbanken steuerbefreit sind.

### III. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung<sup>11</sup>

#### 1. Berücksichtigung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten (§ 4 f EStG)

Nach bisher geltender Rechtslage wurden Kinderbetreuungskosten nur im Rahmen des § 32 Abs. 6 EStG und des § 33 c EStG berücksichtigt. Um die Vereinbarkeit von Kinderbetreuung und Erwerbstätigkeit zu verbessern, hat der Gesetzgeber die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten neu geregelt.

Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, können nach dem neuen § 4 f EStG in Höhe von  $\frac{2}{3}$  der Aufwendungen, höchstens jedoch 4.000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit wie Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Der Abzug wie Betriebsausgaben ist für Alleinerziehende und im Falle des Zusammenlebens beider Elternteile, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind, möglich. Abzugsberechtigt ist der Elternteil, der die Aufwendungen getragen hat. Wenn beide Elternteile Aufwendungen getragen haben, dann können auch nur maximal 4.000 Euro je Kind wie Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Dabei wird, wenn die Steuerpflichtigen keine andere Aufteilung wählen, der Betrag je zur Hälfte bei der Einkünftermittlung der Eltern berücksichtigt.

<sup>7</sup> Vgl. Bericht und Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BT-Drs. 16/975)

<sup>8</sup> Verbundene Rechtssachen C-453/02 und C-462/02

<sup>9</sup> V R 7/02

<sup>10</sup> V R 50/01

<sup>11</sup> Gesetz vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091, BStBl. I S. 350)

<sup>5</sup> Vgl. Bericht und Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BT-Drs. 16/975)

<sup>6</sup> Vgl. Bericht und Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BT-Drs. 16/975)

Die Kinderbetreuungskosten können im Übrigen, wenn die o. g. Voraussetzungen vorliegen, auch wie Werbungskosten abgezogen werden (vgl. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG). Dabei können die Aufwendungen auch neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag zum Abzug kommen (vgl. § 9 a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG).

Wenn bei dem Steuerpflichtigen die Voraussetzungen des § 4 f EStG (Erwerbstätigkeit) nicht vorliegen, dann ist in bestimmten Fällen eine Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben möglich.

Eine dem § 4 f EStG entsprechende Regelung im Sonderausgabenbereich ist dabei der neue § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG. Danach können 2/3 der Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, höchstens 4.000 Euro je Kind, als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank<sup>12</sup> ist. Bei zusammenlebenden Eltern gilt dies nur dann, wenn entweder beide Elternteile in Ausbildung oder körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank sind oder aber ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere Elternteil in Ausbildung oder körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist.

Sollten die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG nicht vorliegen, dann kann letztlich noch eine Berücksichtigung der Aufwendungen über § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG erfolgen, wenn das Kind das 3. Lebensjahr, aber noch nicht das 6. Lebensjahr vollendet hat. Auch in diesen Fällen können nur 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, als Sonderausgaben abgezogen werden.

Bei allen drei Abzugsmöglichkeiten (§ 4 f, § 10 Abs. 1 Nr. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG) können keine Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe-, Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht, Computerkurse) oder für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen, Tennis-, Reitunterricht) berücksichtigt werden. Darüber hinaus ist, wenn das Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, der als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe zu berücksichtigende Betrag auf das nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendige und angemessene Maß zu kürzen. Hierfür ist die Ländergruppeneinteilung im BMF-Schreiben vom 17. November 2003 (BStBl. I S. 637) als Maßstab heranzuziehen. Weiterhin wird vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachweist.

Die Neuregelungen sind erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ist auch § 33 c EStG aufgehoben worden.

## 2. Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 6 b auf Binnenschiffe

Zur Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der deutschen Binnenschiff- flotten wird der Anwendungsbereich des § 6 b EStG auf Binnenschiffe erweitert, sodass die bei der Veräußerung eines Binnenschiffes aufgedeckten stillen Reserven auf neu erworbene Binnenschiffe übertragen werden können. Diese Regelung findet gemäß § 52 Abs. 18 b EStG Anwendung in allen Veräußerungsfällen, die nach dem 31. Dezember 2005 und vor dem 1. Januar 2011 vorgenommen werden.

## 3. Befristete Anhebung des degressiven AfA-Satzes für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 7 Abs. 2 Satz 3 EStG)

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2005 und vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder her-

12 Erwachsenen die Aufwendungen wegen Krankheit des Steuerpflichtigen, muss die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben, es sei denn, der Krankheitsfall tritt unmittelbar im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung ein

gestellt worden sind, wird der Höchstsatz für die degressive AfA von 20 % auf 30 % erhöht.

## 4. Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 35 a Abs. 2 EStG

In der bisher geltenden Fassung sah § 35 a Abs. 2 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen<sup>13</sup> vor, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigte sich in diesen Fällen um 20 % der Aufwendungen, höchstens aber 600 €.

Mit dem Gesetz wurde der Anwendungsbereich des § 35 a Abs. 2 EStG gleich um zwei Punkte erweitert.

Zunächst wurde für Steuerpflichtige, bei denen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit i. S. d. § 14 SGB XI besteht oder die Leistungen der Pflegeversicherung beziehen, der Höchstbetrag von 600 € für den Abzug von Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen auf 1.200 €<sup>14</sup> verdoppelt<sup>15</sup>. Dabei steht die Steuerermäßigung auch den Angehörigen von Personen mit Pflege- und Betreuungsbedarf zu, wenn sie für Pflege- und Betreuungsleistungen aufkommen, die in einem inländischen Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt werden. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuerermäßigung sind jedoch Leistungen der Pflegeversicherung anzurechnen.

Weiterhin wurde der Anwendungsbereich mit § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG dergestalt erweitert, dass Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt<sup>16</sup> des Steuerpflichtigen erbracht werden, ebenfalls begünstigt sind und sich die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen um 20 % der Aufwendungen, höchstens 600 €, ermäßigt. Ausweislich der Gesetzesbegründung werden u. a. folgende handwerkliche Tätigkeiten in die Steuerermäßigung einbezogen:

- Streichen und Tapezieren von Innenwänden
- Beseitigung kleiner Schäden
- Erneuerung des Bodenbelags (Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Austausch von Fenstern

Diese neu zu gewährende Steuerermäßigung tritt neben die bisher schon mögliche Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG), allerdings ist keine kumulative Inanspruchnahme für dieselbe Dienstleistung möglich.

Zu beachten ist, dass bei beiden Ermäßigungstatbeständen nur Arbeitskosten begünstigt sind, sodass Materialkosten oder sonstige gelieferte Waren außer Ansatz bleiben (vgl. § 35 a Abs. 2 Satz 3 EStG). Im Übrigen ist die Steuerermäßigung bei beiden Tatbeständen, wie bisher auch, davon abhängig, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung durch einen Beleg des Kreditinstitutes nachweist.

Alle Neuregelungen zum § 35 a Abs. 2 EStG sind gemäß § 52 Abs. 50 b Satz 2 EStG erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind.

## 5. Anhebung der Umsatzgrenze bei der Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG)

Die Umsatzgrenze für die Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Versteuerung) wird ab dem 1. Juli 2006 in den alten Bundesländern von 125.000 € auf 250.000 € angehoben. Darüber hinaus wird die erhöhte Umsatzgrenze in den neuen Bundesländern (500.000 € – vgl. § 20 Abs. 2 UStG) über das Jahr 2006 hinaus bis Ende 2009 verlängert.

13 Der Begriff der haushaltsnahen Dienstleistungen wurde im BMF-Schreiben vom 1. November 2004 (BStBl. I, S. 958) definiert

14 auch hier werden nur max. 20 % der Aufwendungen berücksichtigt

15 § 35 a Abs. 2 Satz 1 2. Hs EStG

16 Es ist dabei unerheblich, ob der Steuerpflichtige Mieter oder Eigentümer der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung ist

# Die Neuregelungen der haushaltsnahen Dienstleistungen ab 1. 1. 2006

Von Dipl.-Finanzwirt Josef Schneider, Edenkoben

## 1. Allgemeiner Überblick

Durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. 4. 2006, BGBl. I 2006, S. 1091, wird u. a. § 35 a Abs. 2 EStG neu gefasst. Zur bisherigen Berücksichtigung haushaltsnaher Dienstleistungen siehe das BMF-Schreiben vom 1. 11. 2004<sup>1</sup>.

Für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen können die in § 35 a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG festgelegten Dienstleistungen nebeneinander in Anspruch genommen werden. § 35 a EStG enthält Steuerermäßigungen für in untenstehender Tabelle aufgeführte Tätigkeiten bzw. Dienstleistungen.

## 2. Die haushaltsnahen Dienstleistungen i. S. d. § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG

### 2.1 Allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen

Satz 1 Halbsatz 1 des § 35 a Abs. 2 gilt für allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen, die aber keine handwerklichen Tätigkeiten i. S. d.

Satzes 2 darstellen. Zu diesen haushaltsnahen Dienstleistungen gehören auch von Umzugsspeditionen durchgeführte Umzüge für Privatpersonen.<sup>2</sup> Weiterhin gehören dazu insbesondere Aufwendungen für

- einen selbstständigen Gärtner (z. B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden)
- einen selbstständigen Fensterputzer
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen
- Kinderbetreuungen im eigenen Haushalt, wenn ein Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben dem Grunde nach nicht möglich ist (→ Kinderbetreuungskosten). Es handelt sich dabei z. B. um haushaltsnahe Kinderbetreuungskosten eines Alleinverdiener-Elternpaares für ein Kind, das das 6. Lebensjahr vollendet hat. Die Aufwendungen dafür fallen dem Grunde nach weder unter § 4 f EStG – dafür müssen beide Elternteile berufstätig sein – noch unter § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG – dafür muss der andere Elternteil in Berufsausbildung, behindert oder krank sein – noch unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG – dafür darf das Kind das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

§ 35 a Abs. 1 EStG		§ 35 a Abs. 2 EStG		
Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse:		Haushaltsnahe Dienstleistungen:		
Geringfügige Beschäftigung i. S. d. § 8 a SGB IV (§ 35 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)	Kein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis und Entrichtung von Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung (§ 35 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).	Allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen, die nicht unter § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG fallen (§ 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).	Die Inanspruchnahme von bestimmten Pflege- und Betreuungsleistungen (§ 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG).	Die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (§ 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG).
Die Steuerermäßigung beträgt 10 % der Aufwendungen, höchstens 510 €.	Die Steuerermäßigung beträgt 12 % der Aufwendungen, höchstens 2.400 €.	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, höchstens 600 €.	Der Höchstbetrag von 600 € erhöht sich auf 1.200 €.	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, höchstens 600 €.
		Der Höchstbetrag des Satzes 1 beträgt insgesamt 1.200 €.		
Die Steuerermäßigung gilt nur für Aufwendungen, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen oder unter die §§ 4 f, 9 Abs. 5, 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG fallen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind.		Die Steuerermäßigung gilt nur für Arbeitskosten und nur für Aufwendungen, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung i. S. d. § 8 SGB IV darstellen oder unter die §§ 4 f, 9 Abs. 5, 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG fallen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind.		
		Der Steuerpflichtige muss die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung durch einen Beleg des Kreditinstituts nachweisen.		
Die Anwendung des § 35 a Abs. 1 EStG schließt die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 EStG aus (§ 35 a Abs. 2 Satz 4 EStG).				

Abb.: Steuerermäßigungen nach § 35 a EStG

<sup>1</sup> BStBl. I 2004, 958

<sup>2</sup> BTDrs. 16/643, 14

Wie bisher gehören zu den allgemeinen Dienstleistungen alle Tätigkeiten, die auch Gegenstand eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses sein können.<sup>3</sup> Wie bisher ermäßigt sich die tarifliche ESt auf Antrag um 20 %, höchstens 600 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

## 2.2 Pflege- und Betreuungsleistungen

Satz 1 Halbsatz 2 des § 35 a Abs. 2 weitet Satz 1 dahingehend aus, dass Pflege- und Betreuungsleistungen zusätzlich als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden können. Der Steuerpflichtige selbst kann für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen eine Steuerermäßigung von 20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 €, geltend machen. Voraussetzung dafür ist aber weiterhin, dass für den Steuerpflichtigen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit i. S. d. § 14 SGB XI besteht oder der Steuerpflichtige Leistungen der Pflegeversicherung bezieht.

Die Steuerermäßigung steht aber auch den Steuerpflichtigen zu, die für Personen mit Pflege- oder Betreuungsbedarf für deren Pflege- oder Betreuungsleistungen aufkommen, die im inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt werden (Angehörigenpflege). Die Leistungen der Pflegeversicherung sind auf die eigenen Leistungen anzurechnen.

## 2.3 Besonderheiten zum Höchstbetrag von 1.200 €

Zu beachten ist, dass sich der Höchstbetrag von 1.200 € auf sämtliche Aufwendungen i. S. d. § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG bezieht. In diesem Höchstbetrag enthalten sind auch die Aufwendungen für allgemeine Dienstleistungen i. H. v. 20 % dieser Aufwendungen, maximal jedoch mit 600 € (= 20 % von 3.000 €).

## 2.4 Beispiele

### Beispiel 1:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	1.000 €
-----------------------------	---------

#### Lösung 1:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG beträgt 20 % von 1.000 € = 200 €.

### Beispiel 2:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	3.000 €
-----------------------------	---------

#### Lösung 2:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG beträgt 20 % von 3.000 € = 600 €. Dies ist auch gleichzeitig der Höchstbetrag.

### Beispiel 3:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	4.000 €
-----------------------------	---------

#### Lösung 3:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG beträgt 20 % von 4.000 € = 800 €, maximal jedoch nur 600 €.

### Beispiel 4:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Pflegedienstleistungen	1.000 €
------------------------	---------

#### Lösung 4:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG beträgt 20 % von 1.000 € = 200 €.

### Beispiel 5:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Pflegedienstleistungen	3.000 €
------------------------	---------

### Lösung 5:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG beträgt 20 % von 3.000 € = 600 €.

### Beispiel 6:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Pflegedienstleistungen	4.000 €
------------------------	---------

#### Lösung 6:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG beträgt 20 % von 4.000 € = 800 €.

### Beispiel 7:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Pflegedienstleistungen	6.000 €
------------------------	---------

#### Lösung 7:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG beträgt 20 % von 6.000 € = 1.200 €. Dies ist auch gleichzeitig der Höchstbetrag.

### Beispiel 8:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Pflegedienstleistungen	8.000 €
------------------------	---------

#### Lösung 8:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG beträgt 20 % von 8.000 € = 1.600 €, maximal jedoch nur 1.200 €.

### Beispiel 9

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	1.000 €
Pflegedienstleistungen	1.000 €

#### Lösung 9:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 1.000 €	200 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 1.000 €	200 €
Summe der Steuerermäßigung	400 €

### Beispiel 10:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	3.000 €
Pflegedienstleistungen	3.000 €

#### Lösung 10:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 3.000 €	600 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 3.000 €	600 €
Summe der Steuerermäßigung	1.200 €

### Beispiel 11:

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:

Allgemeine Dienstleistungen	4.000 €
Pflegedienstleistungen	4.000 €

#### Lösung 11:

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 4.000 € = 800 €, maximal	600 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 4.000 € = 800 €, maximal	600 €
Summe der Steuerermäßigung	1.200 €

<sup>3</sup> Rz. 4 ff. des BMF-Schreibens vom 1. 11. 2004 BStBl. I 2004, 958

**Beispiel 12:**

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:  
 Allgemeine Dienstleistungen 1.000 €  
 Pflegedienstleistungen 5.000 €

**Lösung 12:**

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 1.000 €	200 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 5.000 €	<u>1.000 €</u>
Summe der Steuerermäßigung	1.200 €

**Beispiel 13:**

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:  
 Allgemeine Dienstleistungen 5.000 €  
 Pflegedienstleistungen 1.000 €

**Lösung 13:**

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 5.000 € = 1.000 €, maximal	600 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 1.000 €	<u>200 €</u>
Summe der Steuerermäßigung	800 €

**Beispiel 14:**

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:  
 Allgemeine Dienstleistungen 1.000 €  
 Pflegedienstleistungen 8.000 €

**Lösung 14:**

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung beträgt für

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 1.000 €	200 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 8.000 € = 1.600 €, maximal	<u>1.000 €</u>
Summe der Steuerermäßigung	1.200 €

**3. Die haushaltsnahen Dienstleistungen i. S. d. § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG**

Satz 2 begünstigt alle handwerklichen Tätigkeiten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt. Begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten, die von Mietern und Eigentümern für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Auftrag gegeben werden, z. B. das Streichen und Tapezieren von Innenwänden, die Beseitigung kleinerer Schäden, die Erneuerung eines Bodenbelags (Teppichboden, Parkett oder Fliesen), die Modernisierung des Badezimmers oder der Austausch von Fenstern. Hierunter fallen auch Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten auf dem Grundstück, z. B. Garten- und Wegearbeiten (→Schönheitsreparaturen). Die Handwerkerleistungen müssen also einen Bezug zum Grundstück haben. Danach sind Aufwendungen für die Reparatur von Haushaltsgeräten oder Einrichtungsgegenständen nicht begünstigt. Diese Leistungen sind auch nicht nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG begünstigt.

**4. Gemeinsame Voraussetzungen des § 35 a Abs. 2 EStG**

Begünstigt sind wie bisher nur Arbeitskosten. Materialkosten und sonstige gelieferte Waren bleiben außer Ansatz. Begünstigt sind auch nur die Aufwendungen, für die nicht bereits nach anderen Vorschriften des EStG ein vorrangiger Abzug möglich bzw. nicht bereits nach Satz 1 eine Steuerermäßigung in Anspruch genommen worden ist. Der Steuerpflichtige muss die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung durch einen Beleg des Kreditinstituts nachweisen.

**5. Beispiele**

**Beispiel 15:**

Der Stpfl. A hat folgende Dienstleistungsaufwendungen:  
 Allgemeine Dienstleistungen 1.000 €  
 Pflegedienstleistungen 6.000 €  
 Handwerkerleistungen 4.000 €

**Lösung 15:**

Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG beträgt insgesamt maximal 1.200 €. Die Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG beträgt zusätzlich maximal 600 €. Die Steuerermäßigung beträgt:

Allgemeine Dienstleistungen 20 % von 1.000 €	200 €
Pflegedienstleistungen 20 % von 6.000 € = 1.200 €, maximal	<u>1.000 €</u>
Summe der Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG	1.200 €
Handwerkerleistungen 20 % von 4.000 € = 800 €, maximal	<u>600 €</u>
Summe der Steuerermäßigungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG	1 800 €

**Beispiel 16:**

(Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bis einschließlich 2005):

Im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses nach § 8 a SGB IV betreut eine Tagesmutter den dreijährigen Sohn erwerbstätiger Eheleute in deren Haushalt. Im Jahr 2004 betragen die Aufwendungen 5.376 €.

**Lösung 16:**

Eine Steuerermäßigung nach § 35 a EStG kommt nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht vorrangig als außergewöhnliche Belastungen (z. B. nach § 33 a oder § 33 c EStG) berücksichtigt worden sind. Ein Wahlrecht des Stpfl. besteht insoweit nicht. Eine Steuerermäßigung der Aufwendungen für Kinderbetreuung nach § 35 a EStG kann der Stpfl. darüber hinaus nur insoweit beanspruchen, als die Aufwendungen nicht bereits im Rahmen des Familienleistungsausgleichs abgegolten sind (siehe Tabelle auf der nächsten Seite).

**Beispiel 17**

(Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ab 2006):  
 Sachverhalt siehe Beispiel 16.

**Lösung 17:**

Eine Steuerermäßigung nach § 35 a EStG kommt nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen oder unter die §§ 4 f, 9 Abs. 5, 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG fallen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastungen (z. B. nach § 33 a EStG) berücksichtigt worden sind. Ein Wahlrecht des Stpfl. besteht insoweit nicht.

Da beide Elternteile erwerbstätig sind und das Kind, das zum Haushalt gehört, das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, fallen die Kinderbetreuungskosten unter die Regelung des § 4 f EStG. Nach § 4 f EStG i. V. m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG sind die Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Kinderbetreuungskosten sind i. H. v. zwei Drittel der Aufwendungen (5.376 € : 3 x 2) i. H. v. 3.584 € zu berücksichtigen. Der Höchstbetrag von 4.000 € ist nicht überschritten. Sofern die Stpfl. nicht eine andere Aufteilung wählen, ist der Betrag je zur Hälfte bei der Einkünfteermittlung der Eltern zu berücksichtigen.

Wenn die Steuerpflichtigen keine bzw. nicht mehr als 920 € Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nachweisen, sind die Kinderbetreuungskosten neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag zu berücksichtigen.<sup>4</sup>

Eine Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten nach § 35 a Abs. 1 Nr. 1 EStG scheidet aus.

<sup>4</sup> Neuregelung § 9 a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG

**Berechnung der Kinderbetreuungskosten i. S. d. § 33 c EStG:**

Aufwendungen für die Kinderbetreuung	5.376 €
hiervon durch den Familienleistungsausgleich abgegolten	1.548 €
verbleiben	3.828 €
Höchstbetrag für Kinderbetreuungskosten nach § 33 c EStG	1.500 €

**Berechnung der Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 1 Nr. 1 EStG:**

Aufwendungen für die Kinderbetreuung	5.376 €
hiervon durch den Familienleistungsausgleich abgegolten	1.548 €
nach § 33 c EStG werden berücksichtigt	1.500 €
verbleiben	2.328 €
Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 1 Nr. 1 EStG 2004: 10 %	233 €

## Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung

### Bund und Länder ziehen gemeinsam an einem Strang

Von Dipl.-Finanzwirt, Dipl.-Kaufmann (FH) Dr. Thomas Möller, Osnabrück

**Einleitung**

Durch das Gesetz vom 23. 7. 2004 zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung traten zum 1. 8. 2004 ein neues Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz – SchwarzArbG) und Änderungen von Rechtsnormen im Sozialgesetzbuch 2. Buch, Sozialgesetzbuch 3. Buch – Arbeitsförderung –, Sozialgesetzbuch 1. Buch – Allgemeiner Teil –, Sozialgesetzbuch 4. Buch – Sozialversicherung –, Sozialgesetzbuch 6. Buch – Gesetzliche Rentenversicherung –, Sozialgesetzbuch 7. Buch – Gesetzliche Unfallversicherung –, Sozialgesetzbuch 10. Buch, Arbeitnehmer-Entsendegesetz, Gewerbeordnung, Gerichtsverfassungsgesetz, Umsatzsteuergesetz, Ausländergesetz, Altersteilzeitgesetz, Arbeitsgenehmigungsverordnung, Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, Winterbau-Umlageverordnung, Sozialgerichtsgesetz, Telekommunikationsgesetz und im Einkommensteuergesetz in Kraft.

Schwarzarbeit schädigt gesetzestreue Unternehmer sowie Arbeitnehmer und verursacht enorme Einnahmeausfälle bei den Sozialkassen und dem Fiskus. Schwarzarbeit ist kein Kavaliersdelikt, sondern handfeste Wirtschaftskriminalität, die dem Gemeinwesen schweren Schaden zufügt. Die Bundesregierung ergänzte deshalb ihre Modernisierungsstrategie zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für legale Beschäftigung (u. a. Reform der sozialen Sicherungssysteme, Steuerentkungen, Modernisierung der Arbeitsmärkte u. a. mit den Regelungen zur Ich-AG und zu Minijobs) durch weitere Schritte zur Bekämpfung der Schwarzarbeit mit einem Maßnahmen- und Gesetzespaket. Der Ansatz des Pakets war mehrschichtig: Er zielte darauf ab, ein neues Unrechtsbewusstsein gegenüber der Schwarzarbeit zu schaffen und durch Hilfestellungen für die Bürgerinnen und Bürger rechtmäßiges Verhalten zu fördern. Dies wurde mit der Schaffung leistungsfähiger Strukturen in der Zollverwaltung zur Bekämpfung der gewerbsmäßigen Schwarzarbeit verknüpft. Die Zollverwaltung ist Teil der Bundesfinanzverwaltung und gehört zum Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Finanzen.

Die Verfolgung von Schwarzarbeit und der damit einhergehenden Steuerhinterziehung sollte auf eine neue gesetzliche Grundlage gestellt werden. Unter anderem sollten die in verschiedenen Gesetzen enthaltenen Regelungen zur Schwarzarbeitsbekämpfung weitestgehend in einem Stammgesetz zusammengefasst werden. Dabei sollten die viel-

fältigen Erscheinungsformen der Schwarzarbeit erstmalig definiert, die Prüfungs- und Ermittlungsrechte der Zollverwaltung gebündelt und erweitert sowie Strafbarkeitslücken geschlossen werden. Durch diese Maßnahmen wurden die negativen Auswirkungen der Schwarzarbeit und damit die Notwendigkeit, Schwarzarbeit im Interesse aller ehrlichen Steuer- und Beitragszahler zu verringern, in stärkerem Maße als bisher deutlich gemacht.

Ein wichtiger Baustein der Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung nach dem SchwarzArbG ist die Unterrichtung und die Zusammenarbeit der Behörden. Zum einen werden die Behörden der Zollverwaltung bei ihren Prüfungsaufgaben von verschiedenen Behörden unterstützt (§ 2 Abs. 2 SchwarzArbG), zum anderen sind sie und die sie unterstützenden Stellen einander zur Übermittlung von Informationen für deren Prüfungen verpflichtet (§ 6 Abs. 1 SchwarzArbG). Schwarzarbeit steht typischerweise in unmittelbarem Sachzusammenhang mit steuerlichen Verstößen, insbesondere der Steuerhinterziehung. Die hierbei interessierenden Steuerarten wie Einkommensteuer, Lohnsteuer und Umsatzsteuer unterliegen der sachlichen Zuständigkeit der Länder und ihrer Finanzbehörden. Der Schwerpunkt einer wirksamen Bekämpfung organisierter Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung liegt im Bereich der gewerblichen Wirtschaft. Der Zusammenarbeit von Zollverwaltung und den Landesfinanzbehörden kommt dabei eine besondere Bedeutung zu. Dem föderalen System entsprechend werden die Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch die Bundesfinanzbehörden verwaltet (Bundesfinanzverwaltung); die übrigen Steuern werden durch die Landesfinanzbehörden verwaltet (Landesfinanzverwaltungen). Das allgemeine Steuerrecht (z. B. Finanzverwaltungsgesetz, Finanzgerichtsordnung, Abgabenordnung) gelten für die Finanzverwaltung als Ganzes. Die Einzelsteuergesetze fallen in die Hoheit des die betreffende Steuer verwaltenden Zweigs der Finanzverwaltung.

**Schwarzarbeitsbekämpfung durch die Finanzverwaltung**

Zweck des SchwarzArbG ist die Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit (§ 1 Abs. 1 SchwarzArbG). Bereits nach der Bezeichnung des Artikelgesetzes, mit dem das SchwarzArbG erlassen wur-

de, ist damit Steuerhinterziehung zusammenhängend und steht mit ihr in unmittelbarem Sachzusammenhang. Schwarzarbeit ist jetzt in § 1 Abs. 2 SchwarzArbG legal definiert. Neben dem „Schwarzarbeiter“ wird nach dem SchwarzArbG auch der „Auftraggeber“ rechtlich verfolgt. Keine Anwendung finden die Vorschriften über die Schwarzarbeit für nicht nachhaltig auf Gewinn gerichtete Dienst- und Werkleistungen, die von Angehörigen, aus Gefälligkeit (i. d. R. unentgeltliche Hilfeleistungen), im Wege der Nachbarschaftshilfe (jedoch keine Mithilfe an gewerblichen Bauobjekten) oder im Wege der Selbsthilfe nach dem 2. Wohnungsbaugesetzes erbracht werden (§ 1 Abs. 3 SchwarzArbG). Die Steuerhinterziehung hat ihre rechtliche Grundlage in § 370 Abgabenordnung i. V.m. mit den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.

Die Prüfungsaufgaben der Zollverwaltung in ihrem Arbeitsbereich Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) ergeben sich aus dem Katalog von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 SchwarzArbG. Die Zollverwaltung wird als Bundesfinanzbehörde bei ihren Prüfungen durch Zusammenarbeitsbehörden unterstützt (z. B. gemäß § 2 Abs. Nr. 1 SchwarzArbG durch die Finanzbehörden).

Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG leistet z. B. auch Schwarzarbeit, wer Dienst- oder Werkleistungen erbringt oder ausführen lässt und dabei als Steuerpflichtiger seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt. Die Prüfung der steuerlichen Pflichten im Sinne von § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG obliegt den zuständigen Landesfinanzbehörden. Die Behörden der Zollverwaltung sind zur Mitwirkung an Prüfungen der Landesfinanzbehörden berechtigt. Grundsätze der Zusammenarbeit zwischen der Zollverwaltung und den Landesfinanzbehörden bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung sind von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im gegenseitigen Einvernehmen geregelt worden und der FKS und den Landesfinanzbehörden bekannt gemacht worden (§ 2 Abs. 1 S. 5 SchwarzArbG). Damit bleibt die Verwaltungszuständigkeit der Steuerverwaltungen der Bundesländer unberührt. Bestimmte Informationen lösen eine Mitteilungspflicht gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 SchwarzArbG und § 31 a AO zwischen der FKS und der Landesfinanzbehörde aus.

Der Gesetzgeber hat der Zollverwaltung für ihre Prüfungsaufgaben besondere Befugnisse (z. B. ein Grundstücksbetretungsrecht gemäß § 3 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 SchwarzArbG im Rahmen des Grundrechts auf Unverletzlichkeit der Wohnung) eingeräumt. Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen, Auftraggeber und Dritte, die bei einer Prüfung der Zollverwaltung angetroffen werden, haben gemäß § 5 SchwarzArbG besondere Duldungs- und Mitwirkungspflichten. Die Zollverwaltung hat das Recht, die Rechnungen einzusehen. Die privaten Leistungsempfänger sind auch verpflichtet, bei diesen Prüfungen mitzuwirken, insbesondere die Rechnung dem Prüfer vorzulegen. Eine Verletzung dieser Mitwirkungspflichten kann gemäß § 8 Abs. 2 SchwarzArbG mit einer Geldbuße bis zu 30.000 Euro geahndet werden.

Die Behörden der Zollverwaltung unterrichten die Landesfinanzbehörden als zuständige Stellen, wenn sich bei der Durchführung ihrer Aufgaben nach dem SchwarzArbG Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Steuergesetze ergeben (§ 6 Abs. 3 Nr. 4 SchwarzArbG). Hierbei handelt es sich primär um die Steuergesetze auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrsteuern, gegen die im Zusammenhang mit Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung regelmäßig verstoßen wird. Die Zollverwaltung ist auf dem Gebiet der staatlichen Einnahmen für die Verwaltung der Zölle und Verbrauchsteuern zuständig. Auf steuerlichem Gebiet beschränkt sich die Kompetenz der Zollverwaltung auf das Ausmaß der Prüfung, das ausreicht, um der Mitteilungspflicht gegenüber den Landesfinanzbehörden nach dem SchwarzArbG über Anhaltspunkte für steuerlich relevante Sachverhalte gerecht zu werden.

### Mitteilungen zwischen den Bundes- und Landesfinanzbehörden und das Steuergeheimnis

Die Abgabenordnung wird als allgemeines Steuerrecht von den Dienststellen der Zollverwaltung als Bundesfinanzbehörden und den Landesfinanzbehörden bei der Verwaltung der in ihre sachliche Zuständigkeit fallenden Abgaben angewandt. Ihre Amtsträger haben gemäß § 30 Abs. 1 Abgabenordnung grundsätzlich das Steuergeheimnis zu wahren. Bereits in § 30 Abgabenordnung selbst sind zulässige Offenbarungen über steuerliche Verhältnisse und Betriebs- oder Ge-

schäftsgeheimnisse geregelt. Diese werden mit dem zum 1. 8. 2002 nachträglich in die Abgabenordnung eingefügten § 31 a über Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs ergänzt. § 31 a Abgabenordnung regelt als maßgebliche Vorschrift Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs und ergänzt § 30 Abs. 4 Nr. 2 Abgabenordnung, der die Offenbarung zulässt, wenn sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Die Regelung ist eine weitere legale Durchbrechung des Steuergeheimnisses. Nach § 31 a Abs. 1 Nr. 1 a Abgabenordnung ist die Offenbarung der nach § 30 Abgabenordnung geschützten Verhältnisse des Betroffenen zulässig, soweit sie für die Durchführung eines Strafverfahrens, eines Bußgeldverfahrens oder eines anderen gerichtlichen oder Verwaltungsverfahren mit dem Ziel der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung oder Schwarzarbeit erforderlich ist.

Im Zusammenhang mit den neuen Regelungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung nach dem SchwarzArbG hat die danach gesetzlich vorgesehene Zusammenarbeit der Zusammenarbeitsbehörden und der FKS auch den Finanzbehörden Unterrichtungspflichten auferlegt (§ 6 Abs. 1 SchwarzArbG). Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 15. 7. 1998 (BStBl I S. 630) mit Schreiben vom 4. 8. 2005 (IV A 4 – S 0062 – 4/05) um eine Regelung zu § 31 a Abgabenordnung ergänzt.

Für die Prüfung und Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit ist die FKS als Arbeitsbereich der Zollverwaltung zuständig. Für die Prüfung der Erfüllung steuerlicher Pflichten (insbesondere für die Steuerarten Einkommensteuer, Lohnsteuer und Umsatzsteuer) bleiben auch mit dem neuen SchwarzArbG die Länder zuständig (Prüfungskompetenz). Diese Pflichten ergeben sich aus den Einzelsteuergesetzen (z. B. Rechnungsausstellungs- und Aufbewahrungspflichten nach dem Umsatzsteuerrecht). Die Zuständigkeit der FKS auf steuerlichem Gebiet beschränkt sich auf das Ausmaß an Prüfung, das ausreicht, um der Unterrichtungspflicht aus § 6 Abs. 1 SchwarzArbG gegenüber den Landesfinanzbehörden über Anhaltspunkte für steuerlich relevante Sachverhalte gerecht zu werden. Die Grundsätze der Zusammenarbeit zwischen der FKS und den Landesfinanzbehörden gemäß § 2 Abs. 1 Satz 5 SchwarzArbG sind von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im gegenseitigen Einvernehmen geregelt und nur für den Dienstgebrauch als „Zusammenarbeitsregelung Schwarzarbeitsbekämpfung“ in der Bundes- und den Landesfinanzbehörden bekannt gemacht worden. Sie geht insoweit dem allgemeinen „Merkblatt über die Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen Steuer und Zoll“ vom 22. 3. 2004 (IV D 2 – S 1515 – 1/04/III B 7 – S 0060 – 2/04) vor.

Das ergänzende BMF-Schreiben stellt klar, dass die Offenbarung des Steuergeheimnisses gemäß § 31 a Abgabenordnung aufgrund einer Anfrage und von Amts wegen, wenn die Finanzbehörden über konkrete Informationen verfügen, die für die zuständigen Stellen für ein Verfahren nach § 31 a Abs. 1 Abgabenordnung (z. B. zur Bekämpfung der Schwarzarbeit) erforderlich sind, erfolgt (Textziffer 1 BMF-Schreiben). Schwarzarbeit ist in § 1 Abs. 2 SchwarzArbG zum ersten Mal gesetzlich definiert worden und liegt danach vor, wenn Sozialversicherungsbeiträge vorenthalten, Steuern hinterzogen, Leistungen missbraucht und gewerberechtliche oder handwerksrechtliche Verstöße begangen werden. Eine Mitteilungspflicht besteht nicht, soweit deren Erfüllung mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre (§ 31 a Abs. 2 Satz 3 Abgabenordnung). Dieser liegt bei den Mitteilungen an die FKS im Regelfall nicht vor. Verfügt die Finanzbehörde über Informationen, die die FKS für die Erfüllung ihrer Aufgaben zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit benötigt, hat sie diese mitzuteilen. Anhaltspunkte für einen möglichen Verstoß reichen für eine Mitteilung aus (Textziffer 2.4 BMF-Schreiben). Ergeben sich bei der Prüfung der FKS Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Steuergesetze, so unterrichtet die FKS die zuständigen Finanzbehörden (Textziffer 2.3 BMF-Schreiben).

Die Landesfinanzbehörden und die FKS haben für die Zusammenarbeit „Partnerstellen“ eingerichtet, über die die gegenseitige Unterrichtung erfolgt. Die Landesfinanzbehörden übermitteln ihre Mittei-

lungen über die jeweils örtliche „Partnerstelle Steuer“ der FKS. Die FKS ist organisatorisch ein Sachgebiet beim Hauptzollamt und wird in diesem als Sachgebiet E geführt. Das Sachgebiet E bei einem Hauptzollamt kann mehrere Standorte Finanzkontrolle Schwarzarbeit haben. Bundesweit gibt es 113 Standorte der Finanzkontrolle Schwarzarbeit. Das Sachgebiet E besteht aus den Arbeitsgebieten „Prävention“, „Prüfungen und Ermittlungen“ sowie „Ahndung“. Mittelbehörde ist fachlich die Abteilung Finanzkontrolle Schwarzarbeit bei der Oberfinanzdirektion Köln. Das Sachgebiet E der Hauptzollämter ist „Partnerstelle FKS“ für die Unterrichtung durch die und der „Partnerstelle Steuer“.

### Ermittlungsbefugnisse der FKS

Die Prüfungsaufgaben der Behörden der Zollverwaltung sind in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG geregelt. Gemäß § 14 Abs. 1 SchwarzArbG haben sie bei der Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die mit einem der in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG genannten Prüfgegenstand unmittelbar zusammenhängen, die gleichen Befugnisse wie die Polizeivollzugsbehörden nach der Strafprozessordnung und dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten. Ihre Beamten sind insoweit Hilfspersonen der Staatsanwaltschaft. Die FKS kann zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung zweigleisig tätig werden. Zum einen ist sie berechtigt, nach dem SchwarzArbG i. V. m. der Abgabenordnung bzw. den Sozialgesetzbüchern Prüfungen (z. B. eine Außenprüfung i. S. der Abgabenordnung) durchzuführen. Zum anderen kann sie bei Straftaten, für deren Verfolgung sie zuständig ist, strafrechtliche Ermittlungen i. S. der Strafprozessordnung durchführen.

Im Zusammenhang mit dem Steuergeheimnis und den Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs wird auch die Zuständigkeit der FKS (insbesondere für die Ermittlung von Straftatbeständen nach §§ 263 wegen Betrugs und nach 266 a StGB wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt) strittig diskutiert. Es wird auch die Meinung vertreten, dass die FKS nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG lediglich prüft, ob die sich aus den Dienst- und Werkleistungen ergebenden Pflichten nach § 28 a SGB IV erfüllt werden bzw. wurden. Die dem § 266 a StGB zugrunde liegende Beitragsvorenthaltung ist nicht in § 28 a SGB IV geregelt, sodass §§ 28 e, 28 f SGB IV insoweit nicht einschlägig seien. Der Gesetzgeber habe die Prüfungskompetenz der FKS auf Meldepflichtverletzungen nach § 28 a SGB IV beschränken wollen. Dies würde in der Praxis der Zusammenarbeit von FKS und den Landesfinanzbehörden dazu führen, dass die Finanzämter in Einzelfällen daran gehindert wären, sachverhaltsdienliche Informationen im Hinblick auf §§ 263, 266 a StGB an die FKS zu übermitteln und die Informationen lediglich an den zuständigen Sozialversicherungsträger weitergeleitet werden dürften.

Die Dienstvorschrift FKS der Bundesfinanzverwaltung enthält in der Anlage 8 eine Liste der FKS-Ermittlungszuständigkeiten bei Straftaten. Das Vorenthalten von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung ist danach nach § 266 a StGB als Prüfgegenstand nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG und der Betrug nach § 263 StGB zu Lasten des Leistungsträgers als Prüfgegenstand nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 SchwarzArbG anzusehen.

Mit dem an die obersten Finanzbehörden der Länder nachrichtlich ergangenen Erlass vom 14. 10. 2005 (III A 6 – SV 3040 – 125/05) hat das Bundesministerium der Finanzen seine Rechtsauffassung mitgeteilt. Es hält eine Ermittlungsbefugnis der FKS hinsichtlich von Tatvorwürfen nach § 266 a StGB aufgrund des SchwarzArbG für gegeben.

§ 14 Abs. 1 S. 1 SchwarzArbG verweist zwar auf die in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG genannten Prüfungsaufgaben, erweitert jedoch die Ermittlungsbefugnisse der FKS auf die Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die mit einem der dort genannten Prüfgegenstände unmittelbar zusammenhängen. § 266 a StGB hängt mit den in § 2 Abs. 1 SchwarzArbG genannten Prüfungsaufgaben unmittelbar zusammen. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG prüft die FKS, ob sich aus den Dienst- oder Werkleistungen ergebenden Pflichten nach § 28 a SGB IV erfüllt werden bzw. wurden. § 28 a SGB IV enthält einen Katalog der Meldungen des Arbeitgebers gegenüber den Einzugsstellen

für jeden in der Kranken-, Pflege-, Rentenversicherung oder nach dem Recht der Arbeitsförderung kraft Gesetzes versicherten Beschäftigten. Die Verletzung dieser Meldepflichten kann nicht isoliert als Formalverstoß betrachtet werden, sondern steht erfahrungsgemäß im unmittelbaren Zusammenhang mit einer vom Arbeitgeber beabsichtigten strafbaren Vorenthaltung von Sozialversicherungsbeiträgen.

Der unmittelbar Zusammenhang ergibt sich im Übrigen auch bereits aus § 22 Abs. 1 SGB IV, wonach die im Sinne von § 266 a StGB vorenthaltenen Beitragsansprüche der Versicherungsträger bereits entstehen, sobald ihre im Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes bestimmten Voraussetzungen vorliegen. Eine solche Voraussetzung liegt bereits mit der Aufnahme einer Beschäftigung vor. Die Anmeldung einer Beschäftigung ist eine Pflicht nach § 28 a SGB IV, deren Einhaltung in die Prüfaufgaben nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 SchwarzArbG fällt. § 266 a Abs. 2 StGB knüpft zudem ausdrücklich an „unrichtige und unvollständige Angaben“ bzw. das „pflichtwidrig in Unkenntnis lassen“ der für den Einzug der Beiträge zuständigen Stelle an. Damit sind die Meldepflichten nach § 28 a SGB IV angesprochen.

### Zusammenfassung

Entgegen dem ursprünglichen Gesetzentwurf sieht das SchwarzArbG keine eigenständige Prüfkompetenz der Zollverwaltung auf steuerlichem Gebiet vor. Die Landesfinanzbehörden sind für die Prüfung der Erfüllung steuerlicher Pflichten auf Grund von Werk- und Dienstleistungen zuständig. Die Behörden der Zollverwaltung sind zur Mitwirkung an Prüfungen der Landesfinanzbehörden berechtigt. Die Grundsätze der Zusammenarbeit zwischen der FKS und den Landesfinanzbehörden sind von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder im gegenseitigen Einvernehmen geregelt worden. Die Prüfungen der FKS im Rahmen ihrer Zuständigkeit bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit nach dem SchwarzArbG führen auch zu Feststellungen auf steuerlichem Gebiet.

Der Arbeitsbereich FKS der Zollverwaltung ist insbesondere im Hinblick auf von ihr festzustellende Schäden im steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bereich (Steuer- und Beitragsschäden) eingerichtet worden. Die Zollverwaltung definiert den Schaden im steuerlichen Bereich allgemein als die Differenz zwischen den vom Steuerpflichtigen geschuldeten und den tatsächlich von diesem entrichteten oder für ihn abgeführten Steuern. Für die Prüfung steuerlicher Pflichten und damit auch die Feststellung des Schadens sind allein die Landesfinanzbehörden zuständig. Für die Durchführung eines Strafverfahrens, eines Bußgeldverfahrens oder eines anderen gerichtlichen oder Verwaltungsverfahren mit dem Ziel der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung oder Schwarzarbeit ist regelmäßig auch die Höhe des Schadens erforderlich (z. B. bildet die Schadenshöhe regelmäßig die Grundlage der straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtlichen Ahndung der Tat). Die Offenbarung des steuerlichen Datums „Schadenssumme“ ist den Landesfinanzbehörden auf der Grundlage von § 31 a Abgabenordnung möglich, da diese Regelung das Steuergeheimnis zulässigerweise durchbricht.

Der politisch und rechtlich gewollte Informationsaustausch der Finanzverwaltungszweige von Steuer und Zoll bei der Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie der illegalen Beschäftigung und die Darstellung ihrer Arbeitsergebnisse (z. B. die Arbeitsergebnisse der Lohnsteuer-Außenprüfung, die Zoll-Jahresbilanz oder die Jahresergebnisse der FKS) im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit müssen getrennt beurteilt werden. Das Bundesministerium der Finanzen greift bei der Öffentlichkeitsarbeit über die Arbeitsergebnisse der FKS neben der Anzahl eingeleiteter Straf- oder Bußgeldverfahren auch auf die Schadenssumme zurück, da mit ihr die Schäden durch Schwarzarbeit beispielhaft gemessen und für die Öffentlichkeit anschaulich dargestellt werden können. Sie ist auch eine Größe für die erfolgreiche Zusammenarbeit der Landesfinanzbehörden und der FKS als Arbeitsbereich der Zollverwaltung. Steuer und Zoll arbeiten bereits auf anderen steuerlichen Gebieten (z. B. bei der Umsatzsteuer: Mitwirkung der Zollverwaltung bei dem Ausfuhrnachweis mit Zollbelegen oder der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer) erfolgreich zusammen. Die ordnungsgemäße Erhebung der staatlichen Einnahmen steht im Interesse des Steuerzahlers und des Fiskus als Ganzes.

## 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 10/1 AO: § 110; EStG: § 46 Abs. 2 Nr. 8**

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Unkenntnis der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Hat ein Steuerpflichtiger die Frist für den Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ohne Verschulden nicht gekannt, kann ihm Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein.

22. 5. 06 VI R 51/04

**StW 10/2 AO: § 150 Abs. 1 Satz 1, § 110; EStG: § 25 Abs. 3, § 46 Abs. 2 Nr. 8**

Wirksamer Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG setzt eine formal wirksame Einkommensteuererklärung voraus

Eine Einkommensteuererklärung ist auch dann „nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck“ abgegeben, wenn ein – auch einseitig – privat gedruckter oder fotokopierter Vordruck verwendet wird, der dem amtlichen Muster entspricht.

Im Streitfall war die Einkommensteuererklärung des Klägers wirksam. Sie ist „nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck“ abgegeben worden. Der vom Kläger verwendete Ausdruck der Seite 1 des Mantelbogens und die Kopien der Seiten 2 bis 4 des Mantelbogens stimmten mit den amtlichen Vordrucken inhaltlich überein. Die Steuererklärung war auch nicht deshalb unwirksam, weil der Kläger für die Anlage N und die Anlage Kinder Kopien der amtlichen Vordrucke eines Bundeslandes verwendet hatte, zu dessen Verwaltung das beklagte FA nicht gehörte.

22. 5. 06 VI R 15/02

**StW 10/3 AO: § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, Abs. 2 Satz 2; EStG: § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2**

Vorläufige Steuerfestsetzung – Reichweite des Vorläufigkeitsvermerks „hinsichtlich der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen“

Ist eine Steuer „im Hinblick auf anhängige Verfassungsbeschwerden bzw. andere gerichtliche Verfahren“ vorläufig festgesetzt, so bezieht sich der Vorläufigkeitsvermerk nur auf solche Verfahren, die bereits im Zeitpunkt der Festsetzung beim EuGH, beim BVerfG, beim BFH oder bei einem anderen obersten Bundesgericht anhängig sind. Die Anhängigkeit bei einem FG oder bei einem Gericht der unteren Instanzen genügt insoweit nicht.

Die erst nach dem Wirksamwerden des mit dem Vorläufigkeitsvermerk verbundenen Steuerverwaltungsakts begründete gerichtliche Anhängigkeit der Rechtsfrage reicht nicht aus, um deren Einbeziehung in den für vorläufig erklärten Teil der Steuerfestsetzung herbeizuführen. Der Vorläufigkeitsvermerk bietet keine Handhabe dafür, zu einem späteren Zeitpunkt die nunmehr eingetretene Bestandskraft im Übrigen aufgrund eines zwischenzeitlich von dritter Seite anhängig gemachten Verfahrens partiell wieder zu durchbrechen.

Die Vorläufigkeit eines Einkommensteuerbescheids „hinsichtlich der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG)“ erstreckt sich, soweit sie im Hinblick auf die gegen den BFH-Beschluss vom 21. 12. 2000 XI B 75/99 (BFH/NV 2001, 773) erhobene Verfassungsbeschwerde (Az. des BVerfG: 2 BvR 587/01) verfügt worden ist, nur auf die Frage, ob auch bei zusammen veranlagten Ehegatten eine individuelle Kürzung des Vorwegabzugs dergestalt möglich ist, dass jedenfalls demjenigen Ehegatten, der nicht durch vorwegabzugsschädliche Arbeitgeberleistungen begünstigt worden ist, ein eigener Vorwegabzug von 3.068 Euro verbleibt.

31. 5. 06 X R 9/05

**StW 10/4 AO: § 173 Abs. 1 Nr. 2; EStG: § 46 Abs. 2 Nr. 8**

Keine Änderung bestandskräftiger Veranlagungen

§ 46 EStG enthält keine Rechtsgrundlage für die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide. Ist über den Einkommensteueranspruch bereits durch bestandskräftigen Bescheid entschieden worden, vermag auch ein fristgerechter Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG keine erneute Entscheidung über diesen Anspruch herbeizuführen.

22. 5. 06 VI R 17/05

**StW 10/5 AO: § 191 Abs. 1, § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, § 367 Abs. 2 Satz 1; BGB: § 427, § 421; HGB: § 128**

Haftung für Steuerschulden einer Schein-GbR

Unterliegt eine GbR als solche der Besteuerung, ergibt sich die persönliche Haftung der Gesellschafter einer GbR für die Steuerschulden und die steuerlichen Nebenleistungen der Gesellschaft entsprechend § 128 Satz 1 HGB i. V. m. § 191 AO (Anschluss an die BGH-Rechtsprechung).

Wer gegenüber dem FA den Rechtschein erweckt, Gesellschafter einer GbR zu sein, haftet für Steuerschulden der Schein-GbR, wenn das FA nach Treu und Glauben auf den gesetzten Rechtschein vertrauen durfte. Das ist nicht der Fall, wenn das aktive Handeln des in Anspruch Genommenen weder unmittelbar gegenüber dem FA noch zur Erfüllung steuerlicher Pflichten oder zur Verwirklichung steuerlicher Sachverhalte veranlasst war und ihm im Übrigen bloß passives Verhalten gegenüber dem FA vorzuhalten ist.

9. 5. 06 VII R 50/05

**StW 10/6 AO: § 233 a; InvZulG 1991: § 7**

Keine Verzinsung des Anspruchs auf Investitionszulage

Der Anspruch auf Investitionszulage ist nicht zu verzinsen.

Eine Verzinsung ergibt sich nicht aus einer unmittelbaren Anwendung des § 233 a AO. Die entsprechende Anwendung des § 233 a AO folgt auch nicht aus der Verweisung in § 7 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1991 auf die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO. Denn der Regelungsbereich des § 233 a AO bezieht sich nicht auf Steuervergütungen.

Die entsprechende Anwendung des § 233 a AO kann auch nicht damit begründet werden, aus der Regelung ergebe sich der allgemeine Rechtsgedanke, Ansprüche aus dem abgabenrechtlichen Verhältnis zwischen dem Bürger und dem FA seien stets zu verzinsen, um mögliche Zinsvorteile des Bürgers und Zinsnachteile des FA auszugleichen. Es besteht kein allgemeiner Rechtsgrundsatz auf (angemessene) Verzinsung rückständiger Leistungen des Staates. Deshalb kann aus der in § 233 a AO für einige wichtige Steuern getroffenen Vorschrift über die Vollverzinsung auch nicht hergeleitet werden, das InvZulG 1991 bzw. die AO enthalte eine Regelungslücke, die im Wege einer Rechtsanalogie zu § 233 a AO zu schließen wäre.

23. 2. 06 III R 66/03

**StW 10/7 FGO: § 102**

Fehlende Auseinandersetzung des FG mit den Ermessenserwägungen der Behörde

Hat sich das FG auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung mit den Ermessenserwägungen der Behörde (hier: HZA) nicht auseinandergesetzt und diese nicht einmal im Tatbestand des Urteils dargestellt, kann der BFH die Prüfung gemäß § 102 Satz 1 FGO nicht selbst vornehmen und in der Sache entscheiden, da dem Kläger sonst die erste Instanz genommen würde.

27. 6. 06 VII R 53/05

**StW 10/8 BewG: § 11 Abs. 2 Satz 2; VStR 1993/1995: Abschn. 11 Abs. 4; ErbStR 1999/2003: R 103 Abs. 4****Bewertung der Anteile an Organträgergesellschaften nach dem Stuttgarter Verfahren**

Der einleitende Teil des Abschn. 11 Abs. 4 Satz 1 VStR 1993/1995 (R 103 Abs. 4 ErbStR 1999/2003), wonach die Regelungen zur Neutralisierung des Kaskadeneffekts in Beteiligungsketten von Kapitalgesellschaften nur anwendbar sind, wenn die Obergesellschaft an der Unter- gesellschaft zu mehr als 50 v. H. beteiligt ist, erfasst auch die Fälle einer Organschaft zwischen den Gesellschaften (Abschn. 11 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 VStR 1993/1995).

12. 7. 06 II R 75/04

**StW 10/9 DBA-Singapur: Art. 14 Abs. 1, Abs. 2, Art. 21, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1****Anwendung der sog. Remittance-Base-Klausel des Art. 21 DBA-Singapur auf Vergütungen aus Arbeit i. S. von Art. 14 DBA-Singapur**

Vergütungen aus Arbeit i. S. von Art. 14 DBA-Singapur „stammen“ i. S. von Art. 21 DBA-Singapur aus Deutschland, wenn sie von einem hier ansässigen Arbeitgeber als Vergütung für die Tätigkeit in Singapur gezahlt werden.

Ein davon abweichendes wirtschaftliches Regelungsverständnis findet im Abkommenstext keine Stütze, verträgt sich nicht dem Remittance-Base-Prinzip und zöge dem Regelungszweck zuwiderlaufend Besteuerungslücken nach sich, die es gerade zu vermeiden gilt.

22. 2. 06 I R 14/05

**StW 10/10 EStG: § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 4 Abs. 2, Abs. 3, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 11****Keine Sonderabschreibung für zu Unrecht als Herstellungskosten erfasste Vorsteuer – Keine Teilwertabschreibung – Keine Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG – Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit**

Ein dem Bilanzzusammenhang vergleichbarer Wertzusammenhang für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der Absetzungen gemäß § 7 Abs. 1 EStG auf mehrere Wirtschaftsjahre zu verteilen sind, existiert weder bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG noch bei der Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG; es geht daher auch keine Bindungswirkung von den in den Vorjahren in Anspruch genommenen Absetzungsbeträgen aus. Jeder Veranlagungszeitraum ist für sich zu beurteilen.

Sind Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen worden, sondern zu Unrecht als Herstellungskosten erfasst worden, kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bzw. nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Abzug nicht in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – wie auch bei der Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG – kommt keine Teilwertabschreibung in Betracht.

Auch eine Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG scheidet aus; eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich.

Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (Totalgewinnidentität) besagt, dass die verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden auf Dauer gesehen zu demselben Gesamtgewinn führen müssen. Dabei wird vorausgesetzt, dass die Regeln der jeweiligen Ermittlungsmethode beachtet werden. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit verlangt indes nicht, dass Fehler, die nach der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang in späteren Veranlagungszeiträumen noch berichtigt werden können, in vergleichbarer Weise auch bei der Einnahmeüberschussrechnung zu korrigieren sind; die Möglichkeiten der bilanziellen Fehlerkorrektur sind nicht auf die Einnahmeüberschussrechnung zu übertragen, bei der im Hinblick auf die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben auf § 11 EStG abzustellen ist.

21. 6. 06 XI R 49/05

**StW 10/11 EStG: § 3 Nr. 11, § 3 c****Umfang der Steuerfreiheit von Zuschüssen an ein Kulturorchester nach § 3 Nr. 11 EStG – Kürzung der Betriebsausgaben**

§ 3 Nr. 11 EStG enthält zwei Alternativen der Steuerfreiheit von Bezügen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung. Es handelt sich zum einen um Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden, zum anderen um solche, die als Beihilfe zu dem Zweck gewährt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern.

Die Ausbildung einer Person kann schon dadurch unmittelbar gefördert werden, dass der Empfänger der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt enthoben und somit zeitlich in die Lage versetzt wird, sich der Ausbildung zu widmen. Entsprechendes gilt für die Förderung der Erziehung, Wissenschaft und Kunst werden dagegen nur insoweit unmittelbar gefördert, als die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Ausübung einer wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit zu schaffen. Demgegenüber fehlt es an der Unmittelbarkeit, wenn und soweit die Zahlungen dem Empfänger zum Bestreiten seines Lebensunterhaltes dienen.

Zuschüsse, die ein in der Rechtsform einer GbR betriebenes Kulturorchester aus öffentlichen Mitteln erhält, sind nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei, soweit sie dazu bestimmt sind, die Vorabvergütungen der Geschlechter abzudecken.

Soweit die Zuschüsse nach ihrem Zweck der anteiligen Deckung der Betriebsausgaben des Orchesters dienen, sind die abziehbaren Betriebsausgaben nach § 3 c (nunmehr Abs. 1) EStG um diesen Betrag zu kürzen.

27. 4. 06 IV R 41/04

**StW 10/12 EStG: § 3 Nr. 45****Keine Steuerfreiheit für die private Nutzung eines betrieblichen Telefons durch Freiberufler**

Die auf Arbeitnehmer beschränkte Steuerfreiheit für die Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG) verletzt nicht den Gleichheitssatz.

Barzuschüsse des Arbeitgebers für die Anschaffung von eigenen Personalcomputern oder Telekommunikationsgeräten durch die Arbeitnehmer, die gleichermaßen der Verbreitung des Internets und der Verbesserung seiner Akzeptanz dienen würden, sind nicht steuerbefreit. Daher ist auch der Zuschuss des Arbeitgebers für einen privaten Telefonanschluss des Arbeitnehmers nicht steuerfrei.

21. 6. 06 XI R 50/05

**StW 10/13 EStG: § 4 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2; AO: § 38, § 47, § 169, § 170, § 171****Pensionsrückstellung zugunsten eines Kommanditisten und Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG – Festhalten an den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs**

Der Aufwand einer GmbH & Co. KG für die Erstattung der Pensionsrückstellung, die die Komplementär-GmbH zugunsten des GmbH-Geschäftsführers und Kommanditisten der KG gebildet hat, ist in der Sonderbilanz des begünstigten Kommanditisten durch einen entsprechenden hohen Aktivposten auszugleichen.

Ein unterlassener Ansatz dieses Aktivpostens und die entsprechende Erhöhung des laufenden Gewinns der KG sind nach den Grundsätzen des Bilanzzusammenhangs in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, nachzuholen.

30. 3. 06 IV R 25/04

**StW 10/14 EStG 1999: § 4 Abs. 4 a Satz 4, § 52 Abs. 11 Satz 1****Ermittlung nicht abziehbarer betrieblicher Schuldzinsen in land- und forstwirtschaftlichem Betrieb**

Bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4 a Satz 4 EStG i. d. F. des StBereinG 1999 sind – jedenfalls für die dem Veranlagungszeitraum 1999 zugrunde liegenden Wirtschaftsjahre 1998/1999 und 1999/2000 – auch Unterentnahmen aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. 1. 1999 geendet haben, zu berücksichtigen (Anschluss an BFH X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; gegen BMF-Schreiben vom 22. 5. 2000 IV C 2 – S 2144 – 60/00, BStBl. I 2000, 588 Tz. 36).

Die nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur „klarstellende“ Anordnung in Satz 2 des § 52 Abs. 11 EStG i. d. F. des StÄndG 2001, Über- und Unterentnahmen vor dem 1. 1. 1999 endender Wirtschaftsjahre unberücksichtigt zu lassen, ist mangels einer gesetzlich angeordneten Rückwirkung der Regelung für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 nicht anzuwenden.

1. 6. 06 IV R 48/03

**StW 10/15 EStG 1992: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1; HGB: § 255 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1**

**Bilanzielle Behandlung von Abbruchkosten mit dem Ziel einer geänderten Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit betrieblich genutzter Hallen**

Herstellungskosten liegen auch bei Veränderung eines bereits bestehenden Wirtschaftsguts im Rahmen eines weiteren Herstellungsvorgangs vor.

Eine wesentliche Verbesserung eines Wirtschaftsguts i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 3 HGB kann auch in einer Veränderung mit dem Ziel einer neuen betrieblichen Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit begründet sein. Die dahin gehenden Feststellungen sind im Einzelfall vom FG zu treffen.

25. 1. 06 I R 58/04

**StW 10/16 EStG: § 7 Abs. 1, Abs. 4, Abs. 5, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; EStDV: § 11 d Abs. 1 Satz 1**

**Keine AfA-Berechtigung des Gewinners eines verlostten Fertighauses**

Der Gewinner eines von einem Unternehmen im eigenen betrieblichen (Werbe-)Interesse verlostten Fertighauses kann mangels eigener Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Fertighauses keine AfA in Anspruch nehmen.

Die Inanspruchnahme von AfA setzt u. a. voraus, dass der Steuerpflichtige – bei unentgeltlichem Erwerb sein Rechtsvorgänger – Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude selbst aufgewendet hat. § 7 EStG dient nicht dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehr ohne Aufwand, sondern ist nach seinem Wortlaut und Zweck dazu bestimmt, Aufwendungen des Steuerpflichtigen in Gestalt von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut typisierend periodengerecht zu verteilen.

26. 4. 06 IX R 24/04

**StW 10/17 EStG: § 8 Abs. 2, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1**

**Arbeitgeberdarlehen zu einem marktüblichen Zinssatz, der unter dem in den LStR vorgegebenen Maßstabzinssatz liegt – Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften**

Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz, erlangt der Arbeitnehmer keinen lohnsteuerlich zu erfassenden Vorteil.

Den LStR kommt, wie allen Steuerrichtlinien, keine Rechtsnormqualität zu; sie bieten keine Rechtsgrundlage für einen steuerbegründenden Verwaltungsakt und binden Gerichte grundsätzlich nicht.

Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften mit materiell-rechtlichem Inhalt sind Gegenstand, nicht jedoch Maßstab richterlicher Kontrolle.

Abschnitt 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 bindet die FG nicht in ihren Feststellungen, ob der Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz erhalten hat.

Abschnitt 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 enthält keine Wertfestsetzung einer obersten Finanzbehörde eines Landes i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

4. 5. 06 VI R 28/05

**StW 10/18 EStG: § 9 Abs. 1 Satz 1**

**Kosten für ein Erststudium**

Vorab entstandene Werbungskosten können auch bei einem im Anschluss an das Abitur durchgeführten Hochschulstudium anzuerkennen sein.

Erzielt der Steuerpflichtige noch keine Einnahmen, können vorab entstandene Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen. Sie können auch bei einer erstmaligen Berufsausbildung anzuerkennen sein. Maßgebend ist, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Sie müssen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus einer beruflichen Tätigkeit stehen. Dies verlangt weder einen unmittelbaren noch einen bestimmten zeitlichen Zusammenhang mit Einnahmen. Es kommt nicht darauf an, dass ein Studium bzw. ein Studiengang bereits auf eine ganz bestimmte berufliche Tätigkeit zugeschnitten ist. Der notwendige Veranlassungszusammenhang fehlt nur dann, wenn „gleichsam ins Blaue hinein“ studiert wird oder ansonsten private Gründe für die Aufnahme des Studiums nicht ausgeschlossen werden können.

20. 7. 06 VI R 26/05

**StW 10/19 EStG: § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5**

**Doppelte Haushaltsführung: Verlegung des Familienhausstands innerhalb desselben Ortes**

Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung kann in eine privat veranlasste (wie auch umgekehrt) übergehen.

Der berufliche Veranlassungszusammenhang einer doppelten Haushaltsführung wird nicht allein dadurch beendet, dass ein Steuerpflichtiger seinen Familienhausstand innerhalb desselben Ortes verlegt.

Dies gilt gleichermaßen für verheiratete, ledige, als auch für in Trennung befindliche Steuerpflichtige.

Der Umzug am bisherigen Wohnort kann nicht einer ggf. steuer-schädlichen Verlegung eines Haupthausstands weg vom Beschäftigungs-ort gleichgestellt werden.

4. 4. 06 VI R 11/02

**StW 10/20 EStG: § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 26, § 26 b, § 32 a Abs. 5, § 33 a; GG: Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1**

**Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen des Partners einer eingetragenen Lebenspartnerschaft**

Es verstößt nicht gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, dass der Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Unterhaltsleistungen an den anderen Partner nur bis zu dem Höchstbetrag des § 33 a EStG als außergewöhnliche Belastung abziehen kann.

Soweit Ehegatten durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung steuerlich gegenüber eingetragenen Lebenspartnern begünstigt sein können, ist diese ungleiche steuerliche Belastung durch Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

Es verstößt auch nicht gegen das Gebot der Folgerichtigkeit, einerseits eingetragene Lebenspartner bürgerlich-rechtlich zum Unterhalt wie Ehegatten zu verpflichten, ihnen aber andererseits die Möglichkeit der Zusammenveranlagung und des damit verbundenen Splittingvorteils oder eine vergleichbare Vergünstigung wie z. B. das Realsplitting nicht einzuräumen.

Es ist verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten, eingetragene Lebenspartnerschaften im Vergleich zu anderen (nichtehelichen) Lebensgemeinschaften hinsichtlich der Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen besser zu stellen. Dies gilt insbesondere im Vergleich zu Verwandten in gerader Linie, deren bürgerlich-rechtlich begründete Unterhaltslasten auch bei Zusammenleben ebenfalls nur im Rahmen des Höchstbetrags nach § 33 a EStG berücksichtigt werden können, die aber im Gegensatz zu einer eingetragenen Lebenspartnerschaft – insofern vergleichbar mit Ehepartnern – als Familie unter dem besonderen Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG stehen.

20. 7. 06 III R 8/04

**StW 10/21 EStG 1997: § 17 Abs. 1 Sätze 1, 3 und 4; AO: § 39 Abs. 2 Nr. 1; GmbHG: § 54, § 55**

**Beginn der Fünf-Jahres-Frist, wenn die wesentliche Beteiligung durch unentgeltlichen Verzicht des Gesellschafters auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung zu einer unwesentlichen wird – Einbeziehung von Anwartschaftsrechten bei der Ermittlung der Beteiligungsquote**

Verzichtet ein GmbH-Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters unentgeltlich auf die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung mit der Folge, dass seine bisher wesentliche Beteiligung zu einer unwesentlichen wird, beginnt der Lauf der Fünf-Jahres-Frist des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erst mit der Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister.

Bezugsrechte gehören zu den in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Anwartschaften auf Anteile an einer GmbH. Die entgeltliche Verfügung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters über sein Anwartschaftsrecht zugunsten eines Dritten kann zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG führen.

Aus der Definition des Begriffs „Anteile an Kapitalgesellschaften“ in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG folgt nicht, dass Anwartschaften (Bezugsrechte) notwendig auch bei der Bestimmung der Höhe der Beteiligung zu berücksichtigen sind.

14. 3. 06 VIII R 49/04

#### **StW 10/22 EStG: § 18 Abs. 1 Nr. 1**

Verzicht des Gerichts, in Grenz- und Übergangsfällen ein Sachverständigengutachten einzuholen – Auslegung des Tatbestandsmerkmals „künstlerische Tätigkeit“

Die Entscheidung über das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit erfordert im Bereich der Grenz- und Übergangsfälle besondere Sachkunde. Holt das Gericht in solchen Fällen kein Sachverständigengutachten ein, muss dies für die Verfahrensbeteiligten erkennbar sein. Die besondere Sachkunde des Gerichts muss sodann in den Urteilsgründen auch nachprüfbar dargelegt werden. Soweit sich aus dem Urteil IV R 105/85 (BStBl. II 1987, 376) – Fall eines Büttneredners oder vergleichbare Fälle – etwas anderes entnehmen lässt, hält der Senat daran nicht fest.

Der BFH hat bereits entschieden, dass die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „künstlerische Tätigkeit“ durch die höchstrichterliche Rechtsprechung den Anforderungen des Art. 5 Abs. 3 GG in gebotener MaÙe Rechnung trägt. Er hat sich dabei ausdrücklich mit der in der Literatur vertretenen Auffassung, die Prüfung der „künstlerischen Gestaltungshöhe“ sei nicht zulässig, auseinandergesetzt und ist ihr nicht gefolgt (BFH XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460).

1. 6. 06 IV B 200/04

#### **StW 10/23 EStG: § 22 Nr. 1 Sätze 1 und 3, § 20 Abs. 1 Nr. 7**

Besteuerung der sich aus einer „Grundrente“ und einer Überschussbeteiligung zusammensetzenden wiederkehrenden Bezüge – Erzielung eines Totalüberschusses bei Fremdfinanzierung des Einmalbeitrags

Bezieht der Steuerpflichtige aufgrund eines Rentenversicherungsvertrages gegen Einmalbeitrag auf Lebenszeit sowohl eine garantierte „Grundrente“ als auch eine nicht garantierte „Bonusrente aus der Überschussbeteiligung“, so sind beide Bestandteile der wiederkehrenden Bezüge einheitlich zu beurteilen und trotz der durch die fehlende Gleichmäßigkeit der Leistungen bedingten Nichterfüllung des Leibrentenbegriffs lediglich mit ihrem Ertrags- bzw. Zinsanteil der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.

Die volle ertragsteuerliche Erfassung der nicht garantierten Überschussbeteiligung würde zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung führen.

Im Streitfall brauchte der Senat nicht abschließend zu entscheiden, ob die Renteneinnahmen insgesamt den sonstigen Einkünften i. S. von § 22 Nr. 1 EStG zuzuordnen sind und der in den Gesamteinnahmen enthaltene Ertragsanteil sich nach der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG bemisst oder ob in diesen Einnahmen enthaltene Zinsanteile dem Grunde nach Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind, deren Höhe aus Vereinfachungsgründen in sinngemäÙer Anwendung der Ertragsanteiltabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG oder nach finanz- bzw. versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln ist. Denn es fehlte wegen der in allen denkbaren Konstellationen negativen „Totalüberschussprognose“ an der für die Berücksichtigung des geltend gemachten Werbungskostenüberschusses gebotenen Einkünfteerzielungsabsicht.

20. 6. 06 X R 3/06

#### **StW 10/24 EStG: § 33, § 33 a**

Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen für seinen mit ihm zusammenlebenden ausländischen Lebenspartner – Prozesskosten für ein Verwaltungsverfahren über das Aufenthaltsrecht des Lebenspartners

Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen für seinen bedürftigen ausländischen Lebenspartner können nach § 33 a Abs. 1 Satz 2 EStG als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein, wenn der Partner bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten und ausgewiesen zu werden.

Prozesskosten, die durch ein verwaltungsgerichtliches Verfahren zur Erlangung eines dauerhaften Aufenthaltsrechts des ausländischen Partners entstanden sind, sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Die Aufwendungen für einen solchen Prozess sind vielmehr dem Bereich der frei gestaltbaren privaten Lebensführung zuzuordnen und daher nicht zwangsläufig i. S. von § 33 Abs. 2 EStG.

20. 4. 06 III R 23/05

#### **StW 10/25 EStG: § 46 Abs. 2 Nr. 1; EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002: § 2 Abs. 3**

Ermittlung der Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte in § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG unter Berücksichtigung der Vorschriften des Verlustausgleichs in § 2 Abs. 3 EStG

In § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind bei der Ermittlung der Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, im Veranlagungszeitraum 1999 die Vorschriften über den Verlustausgleich in § 2 Abs. 3 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen.

22. 5. 06 VI R 50/04

#### **StW 10/26 EStG: § 46 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 8, § 25; AO: § 162**

Nach Erlass eines Einkommensteuerbescheids ist für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens ein Antrag gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nicht mehr erforderlich

Für die Durchführung des Veranlagungsverfahrens bedarf es keines Antrags des Steuerpflichtigen gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (mehr), wenn das FA das Veranlagungsverfahren von sich aus bereits durchgeführt und die Einkommensteuer festgesetzt hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn bei Erlass des Steuerbescheids aus der insoweit maßgeblichen Sicht des FA die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen vorliegen.

22. 5. 06 VI R 15/05

#### **StW 10/27-28 EStG: § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2; GG: Art. 3 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1; BVerfGG: § 80 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1**

Vorlage an das BVerfG: Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung vom 25. 2. 1992 (BGBl. I 1992, 297) mit dem GG insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.

22. 5. 06 VI R 46/05

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1998 maßgeblichen Fassung vom 16. 4. 1997 (BGBl. I 1997, 821) mit dem GG insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.

22. 5. 06 VI R 49/04

#### **StW 10/29 EigZulG: § 1, § 2, § 3, § 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2, § 7, § 11 Abs. 5**

Folgeobjekt ist kein Zweitobjekt

Miteigentumsanteile von Ehegatten an der von ihnen selbst genutzten Wohnung bilden auch dann ein Objekt i. S. von § 6 Abs. 2 Satz 2 Eig-

ZulG und können zudem zusammen Erstobjekt i. S. von § 6 Abs. 1 Eig-ZulG sein, wenn ein Ehegatte Eigenheimzulage für seinen Miteigentumsanteil als Folgeobjekt in Anspruch nimmt.

12. 7. 06 IX R. 62/04

**StW 10/30 InvZulG 1999: § 3 Abs. 1**

**Ausschluss der Investitionszulage bei Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen**

Der rückwirkende Ausschluss der Investitionszulage für nachträgliche Herstellungsarbeiten an einem Gebäude oder für die Herstellung eines Gebäudes, soweit im Veräußerungsfall der Erwerber für das Gebäude Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt, verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot, da er nur der Klarstellung dient.

18. 5. 06 III R. 21/03

**StW 10/31 ErbStG: § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, § 10 Abs. 5 Nr. 2, § 13 Abs. 1 Nr. 11; BGB: § 2303**

**Entstehung der Erbschaftsteuer für Pflichtteilsanspruch auch ohne dessen Bezifferung**

Die zur Entstehung der Erbschaftsteuer führende Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs setzt nicht die Bezifferung des Anspruchs voraus.

Beschränkt sich der Pflichtteilsberechtigte darauf, vom Erben zunächst nur Auskunft gemäß § 2314 BGB zu verlangen, und behält er sich die Geltendmachung des Pflichtteils vor, entsteht dann zunächst die Erbschaftsteuer noch nicht.

Nach der Entstehung des Steueranspruchs zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden können den einmal entstandenen Steueranspruch weder aufheben noch verändern. Auch ein nachträglicher (teilweiser) Verzicht des Berechtigten auf seinen Anspruch wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Steuer aus. Eine Ausnahme hiervon gilt lediglich dann, wenn sich der Berechtigte nach ernstlichem Streit über die Höhe seines Pflichtteils vergleichsweise mit weniger zufrieden gibt, als er beansprucht hat und ihm zusteht; in diesem Fall kann er nur aus diesem niedrigeren Wert besteuert werden.

19. 7. 06 II R. 1/05

**StW 10/32 GrEStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 3 Nr. 2; ErbStG: § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 9; GG: Art. 20 Abs. 3, Art. 140; WRV: Art. 137 Abs. 3 Satz 1**

**Unentgeltliche Bestellung eines Erbbaurechts an einem Altenheim-Grundstück durch Kirchengemeinde zu Gunsten karitativer kirchlicher Einrichtung grunderwerbsteuerfrei**

Bestellt eine Kirchengemeinde einer kirchlichen Einrichtung mit karitativer Zielsetzung ein Erbbaurecht an einem Grundstück mit aufstehendem Alten- und Pflegeheim und hat diese Einrichtung den vereinbarten Erbbauzins so lange nicht zu zahlen, wie sie den Heimbetrieb fortführt, liegt eine von der Grunderwerbsteuer befreite Schenkung unter Lebenden vor.

Die Verpflichtung dieser Einrichtung zum Betrieb des Heimes ist keine Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts. Der Heimbetrieb obliegt der Einrichtung vielmehr als eigene, den Heimbewohnern gegenüber wahrzunehmende Aufgabe. Auch eine übernommene Verpflichtung zum Umbau des Heimes stellt keine Gegenleistung dar.

Die von der Einrichtung eingegangenen Verpflichtungen sind nicht als nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG bei der Schenkungsteuer abziehbare Auflagen zu beurteilen, die insoweit nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG zur Grunderwerbsteuerbarkeit der Schenkung führen. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen liegt innerhalb der satzungsgemäßen Aufgaben der Einrichtung mit karitativer Zielsetzung; eine Abziehbarkeit bei der Schenkungsteuer scheidet deshalb nach § 10 Abs. 9 ErbStG aus.

17. 5. 06 II R. 46/04

**StW 10/33 UStG 1993: § 4 Nr. 10 Buchst. b, § 25**

**Reiserücktrittskostenversicherung als selbstständige steuerfreie Leistung neben den üblichen Reiseleistungen**

Ein vom Reiseveranstalter obligatorisch angebotener Abschluss einer Reiserücktrittskostenversicherung für die Kunden kann eine selbstständige steuerfreie Leistung neben der unter § 25 UStG 1993 fallenden Reiseleistung sein.

Es widerspräche dem Sinn der Steuerbefreiungsregelung in § 4 Nr. 10 UStG 1993, wenn die Verschaffung des Versicherungsschutzes zusätzlich zur Versicherungssteuer umsatzsteuerpflichtig wäre. § 4 Nr. 10 UStG 1993 bezweckt, eine doppelte Belastung des Versicherten mit Versicherungssteuer und Umsatzsteuer zu vermeiden. Dies käme durch die Einbeziehung der Versicherungsleistung in die Besteuerung der Reiseleistung nicht zum Tragen.

13. 7. 06 V R. 24/02

**StW 10/34 UStG 1993: § 4 Nr. 12 Sätze 1 und 2; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 2**

**Vermietung eines Parkplatzes an Mieter, der diesen Parkplatz einem Dritten überlässt**

§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks auch dann, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG setzt nicht voraus, dass der Mieter das Grundstück selbst als Parkfläche nutzt.

30. 3. 06 V R. 52/05

**StW 10/35 UStG 1993/1999: § 15 Abs. 4; AO: § 164, § 168**

**Bindung an Aufteilungsmaßstab für Vorsteuerbeträge bei Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes**

Ist die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstandes formell bestandskräftig und hat der Unternehmer oder – bei Fehlen oder Abweichung von der Umsatzsteuererklärung – das FA ein i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren angewandt, ist dieser Maßstab (auch für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraumes) bindend.

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht endgültig, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer mit der Lieferung eines Gegenstands oder der Ausführung einer Dienstleistung an den vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen entsteht, sofern die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht auf falscher Erklärung in Fällen von Betrug oder Missbrauch beruht. Ohne die Sofortentscheidung des Unternehmers über die beabsichtigten Verwendungsumsätze kann der Vorsteuerabzugsanspruch dem Grunde und der Höhe nach bei der Steuerfestsetzung für den maßgebenden Besteuerungszeitraum nicht beurteilt werden.

Dieser Anspruch auf Vorsteuerabzug nach Maßgabe der tatsächlichen oder – wenn diese im Erwerbsjahr noch aussteht – der beabsichtigten Nutzung bei Leistungsbezug kann deshalb, soweit er auf zutreffenden Angaben beruht, nicht aufgrund nachträglicher Ereignisse wieder rückgängig gemacht werden. Auch eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) lässt dies nicht zu. Maßgebend ist insoweit der Besteuerungszeitraum des Leistungsbezuges. Das gilt zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen.

2. 3. 06 V R. 49/05

**StW 10/36 UStG 1999: § 23 a; Richtlinie 77/388/EWG: Art. 24 Abs. 1**

**Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen im Gründungsjahr**

Für die Anwendbarkeit der Regelung zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen gemäß § 23 a UStG ist im ersten Kalenderjahr der unternehmerischen Betätigung der voraussichtliche Umsatz dieses Jahres maßgebend.

So hat der BFH bereits für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG im Fall des Beginns einer selbstständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit entschieden (BFH V R. 23/73, BStBl. II 1976, 400).

27. 6. 06 V B. 143/05

## Bücherschau



### Rau/Dürrwächter

#### Kommentar zum Umsatzsteuergesetz

Begründet von Dr. Günter Rau, Dr. Erich Dürrwächter,  
Dr. Hans Flick und Reinhold Geist  
8.258 Seiten in 6 Ordnern,  
158,00 € mit Abonnementverpflichtung ISBN 3-504-24061-X  
349,00 € ohne Abonnement, ISBN 3-504-24062-8  
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Mit der 125. Ergänzungslieferung (Stand: April 2006, 476 Seiten, 87,80 €) wird die Neukommentierung des § 3 UStG abgeschlossen, es werden die Kommentierungen zu § 4 Nr. 14 und § 18 UStG vollständig erneuert sowie zu 6. MwSt-Richtlinie aktualisiert.

Prof. Dr. Hans Nieskens schließt die Neukommentierung des § 3 UStG (**Lieferung, sonstige Leistung**) mit seinen Erläuterungen zu den Absätzen 10 und 12 ab. Er bringt die Kommentierung auf den neuesten Stand unter jeweiliger Einbindung der gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen. Im Bereich der Erläuterungen zu den Tauschgrundsätzen in Absatz 12 werden die Abgrenzungen zum Sachdarlehen, Doppelertrag, Umtausch und zu den Grundsätzen der Umtauschmüllerei (§ 3 Abs. 5 UStG) sowie zum Sonderfall der sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 10 UStG) besonders dargestellt. In zwei Einzelfall-ABC zu den Sonderfällen der Werkleistung und den Tausch- und tauschähnlichen Vorgängen wird die reichhaltige Kasuistik übersichtlich erschlossen.

Vors. Richter am FG a. D. Eberhard Husmann hat seine Kommentierung des § 4 Nr. 14 UStG (**Steuerbefreiungen der Umsätze von Heil- und Heilhilfsberuflern**) insgesamt überarbeitet und aktualisiert. Neben der Streichung des Passus in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG „im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes“ durch Art. 5, Nr. 4 StÄndG 2003 haben vor allem die **grundlegenden Entscheidungen des EuGH** v. 10. 9. 2002 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH) und v. 6. 11. 2003 (Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie) nebst den Folgeentscheidungen des BFH v. 1. 4. und 22. 4. 2004 sowie das Grundsatzurteil des BFH v. 18. 3. 2004 zur Abgrenzung der Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 14 und 16 UStG, ferner auch weitere wichtige Judikate des BFH und eine Reihe von Erlassen und Verfügungen der Finanzverwaltung die vollständige Neubearbeitung der Erläuterungen mit einer teilweise neu konzipierten Gliederung erforderlich gemacht. **Besonders hervorzuheben** sind die neu bearbeiteten und erweiterten Kapitel „Vereinbarkeit mit EG-Richtlinien“ (Anm. 18–25) und „Erfordernis der ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ (Anm. 37–42), die neu gestalteten (allgemeinen) Ausführungen zur Abgrenzung der nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG begünstigten Umsätze (Anm. 51–64) sowie die überarbeiteten und erweiterten Kataloge der begünstigten und nicht begünstigten Unternehmer – in alphabetischer Reihenfolge – (Anm. 45–50), ferner auch die Erläuterungen zu § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG (Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses, Anm. 114–118). Die Ausführungen des BFH in dem Vorabentscheidungsersuchen v. 25. 11. 2004 (UR 2005, 321) zu der bislang ungeklärten Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Umsätze eines Speziallabors in Gestalt medizinischer Analysen, die für eine von praktischen Ärzten gebildete **Laborgemeinschaft** erstellt werden, werden in den Erläuterungen kritisch gewürdigt (Anm. 110).

Diese Ergänzungslieferung enthält ferner eine vollständige Neukommentierung des § 18 Abs. 1–7 UStG zum **Besteuerungsverfahren** von Prof. Dr. Holger Stadie. Diese Vorschriften betreffen die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und Steuererklärungen, den maßgebenden Voranmeldungszeitraum, die Form und den Inhalt der Anmeldungen sowie die Fälligkeit der Steuer. In die Erläuterungen einbezogen wurden auch die Fragen zur Berichtigung der Steueranmeldungen sowie besondere Probleme im Zusammenhang mit Rechts-

behelfen. In § 18 UStG geht es ferner um die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und Steuererklärungen in besonderen Fällen (Abs. 4 a bis 5 b). Ausführlich erläutert wurden des Weiteren die Regelungen zur **Dauerfristverlängerung** (Abs. 6 i. V. m. §§ 46 ff. UStDV). Die einschlägige Rechtsprechung und das Schrifttum wurden in den jeweiligen Kommentierungen kritisch beleuchtet.

Überarbeitet wurden ebenfalls die Erläuterungen zu den für Altfälle weiterhin aktuellen Vorschriften zum sog. **Abzugsverfahren** (§ 18 Abs. 8 UStG aF i. V. m. § 51 ff. UStDV). Auch die Kommentierung der Vorschriften zur **Vergütung der Vorsteuern an im Ausland ansässige Unternehmer** (§ 18 Abs. 9 UStG i. V. m. §§ 59 ff. UStDV) ist auf den neuesten Stand gebracht worden, indem insbesondere die vielfältige Rechtsprechung eingearbeitet wurde. Vollständig aktualisiert wurde schließlich auch das Kapitel „Umsatzsteuer und Insolvenz“.

Prof. Dr. W. Christian Lohse hat die spezifischen Aussagen der neueren **EuGH-Rechtsprechung zu den Art. 4, 5, 6, 8, 11, 17, 20, 25 und 27 der 6. MwSt-Richtlinie** aus den Entscheidungen selektiert und jeweils zu den einzelnen Normen nachgetragen. Der Anhang mit einer Übersicht der entschiedenen und anhängigen EuGH-Verfahren wurde ebenfalls ergänzt. Im Übrigen sind Textänderungen durch Änderungsrichtlinien und neue Richtlinienentwürfe berücksichtigt worden.

Die Aktualisierung des **Stichwortverzeichnisses** hat wiederum Hans-Georg Nörrenberg vorgenommen.

### Handbuch der privaten Kapitalanlage

#### Risiken, Strategien und Kalkulationen, steuerliche Aspekte

Von Detlef Wahl, Kooperation mit dem Deutschen Genossenschafts-Verlag, Wiesbaden  
2. Auflage. 2006. XII, 364 Seiten, broschur, 44,00 €  
NWB-Verlag, 44621 Herne  
ISBN 3 482 53422 5

Im Wechselbad zuerst fallender und jetzt steigender Aktienkurse, in Zeiten geringer Nominalzinsen und einer sich immer weiter öffnenden Rentenlücke gewinnt das systematische Sparen, auch „Financial Planning“ genannt, zunehmend an Bedeutung. Dieses Berufsfeld ist insbesondere für Steuerberater attraktiv, die ihre Mandantenbindung mit der Aufnahme einer vermögensberatenden oder vermögensverwaltenden Tätigkeit weiter vertiefen möchten.

Das Buch befasst sich mit den Grundlagen erfolgreichen Sparens. Dabei listet es nicht nur die möglichen Geldanlageprodukte auf, sondern

- analysiert auch deren volkswirtschaftliche Bedeutung,
- beschreibt deren Risiken in Abhängigkeit unterschiedlicher Konjunkturphasen,
- klärt über deren steuerlichen Vorzüge (insbesondere der Finanzinnovationen und „Altersvorsorgeprodukte“) auf,
- durchleuchtet kritisch die Bewertungsmöglichkeiten der einzelnen Produkte hinsichtlich Risiko und Ertrag,
- eröffnet Strategien, für welchen Zeithorizont welches Produkt geeignet ist,
- stellt die wichtigsten Formeln zur Analyse von Kapitalanlagen vor und vermittelt das notwendige finanzmathematische Basiswissen.

Darüber hinaus enthält das Buch umfangreiches Tabellenmaterial zu Anspar-, Verzehr- und Kreditplänen vor und nach Kosten und beschreibt die steuerlichen Auswirkungen einer Geldanlage nach dem Gesetzesstand 2006.

Dieses Buch eignet sich hervorragend für Vermögens- und Steuerberater, die ihre Mandanten nicht nur über die steuerlichen Ausgestaltungsmerkmale der Geldanlageform, sondern auch über ihr Risikoverhalten unter konjunkturellen Gesichtspunkten informieren möchten. Es richtet sich auch an Banken, Sparkassen, Anlageberater, Kapitalanleger sowie an Studierende der Fachrichtung Financial Planning oder Bankwesen.

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

## Bücherschau



### Steuer-Box Umsatzsteuer

#### Lernkarten mit 320 Fragen und Antworten zum Lernen und Wiederholen.

Von Professor Volker Hahn  
320 Lernkarten (DIN A 6), 2006  
unverbindliche Preisempfehlung 38,00 €  
NWB-Verlag Herne  
ISBN 3 482 544514

Lernen mit System: 320 Karteikarten mit Fragen und Antworten zur Umsatzsteuer decken Wissenslücken auf und schließen diese nachhaltig. Ob allein oder in der Gruppe: Durch systematisches, mehrfaches Wiederholen der Fragen und Antworten kann man den Lernstoff besonders effektiv trainieren. Die „Steuer-Box Umsatzsteuer“ ist daher ideal, um den Lernstoff des NWB Steuerfachkurses zum Umsatzsteuerrecht zielgerichtet zu lernen und systematisch zu repetieren.

Besonders praktisch: Die Karteikarten im Format DIN A 6 (Postkartenformat) lassen sich gut mitnehmen und eignen sich hervorragend für das Lernen unterwegs.

Die Lernkartei enthält – in komprimierter Form – den Stoff des Lehrbuchs Umsatzsteuer. Verweise auf die entsprechenden Fundstellen des Lehrbuchs sowie auf Rechtsquellen (UStG, UStDV, 6. EG-Richtlinie u. a.) erleichtern bei Bedarf das Nachschlagen und Nacharbeiten des Stoffes.

Die „Steuer-Box Umsatzsteuer“ ist besonders für alle angehenden Steuerberater, Diplom-Finanzwirte und Steuerfachwirte ideal, um Wissen zur Umsatzsteuer zu wiederholen und sich einzuprägen.

Berücksichtigt ist der Rechtsstand vom 1. 1. 2006.

Als Zubehör gibt es eine praktische Holzbox zum systematischen Arbeiten mit den Lernkarten.

Die „Steuer-Box Umsatzsteuer“ ist die gedruckte Alternative zur Software-Version, der Steuer-Box Umsatzsteuer digital, und bietet dasselbe Spektrum an Fragen.

#### Aus dem Inhalt:

Steuergegenstand. Lieferung. Sonstige Leistung. Werklieferung – Werkleistung. Unternehmer Unternehmen. Unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch). Steuerbefreiungen. Bemessungsgrundlage. Steuersätze. Rechnung. Vorsteuerabzug. Entstehung der Steuer und Steuer-schuldner. Besteuerungsverfahren. Sonderregelungen.

## 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
2006	1-2/8	I R 118/04	2006, 537	2006	7-8/3	VII R 77/04	2006, 578
2006	3/19	I R 38/04	2006, 568	2006	7-8/6	V R 12/04	2006, 542
2006	3/26	IV R 9/04	2006, 581	2006	7-8/9	X R 44/04	2006, 588
2006	5/5	III R 89/03	2006, 544	2006	7-8/10	VI R 21/03	2006, 600
2006	5/8	I R 27/03	2006, 564	2006	7-8/11	I R 43/05	2006, 593
2006	5/30	I B 145/05	2006, 546	2006	7-8/14	VI R 44/03	2006, 567
2006	5/34	III R 45/04	2006, 559	2006	7-8/16	VIII R 74/03	2006, 595
2006	6/2	VII R 11/05	2006, 573	2006	7-8/18	VIII R 80/03	2006, 591
2006	6/3	XI R 24/05	2006, 576	2006	7-8/19	IX R 109/00	2006, 541
2006	6/7	IV R 23/04	2006, 538	2006	7-8/26	I R 4/05	2006, 555
2006	6/10	IX R 79/01	2006, 598	2006	7-8/31	II R 3/05	2006, 604
2006	6/20	I R 1/04	2006, 549	2006	7-8/32	II R 15/04	2006, 557
2006	6/22	III R 27/05	2006, 561	2006	9/40	II R 71/04	2006, 602
2006	7-8/2	VII R 12/05	2006, 584	2006	9/43	VII R 27/05	2006, 607