

DIE STEUER-WARTE

Dezember 2020 · 93. Jahrgang

183

ANDRÉ DEUTSCHLÄNDER

Realisierung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG – Grundsätze zur Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts der steuerlichen Berücksichtigung – Teil 2

188

DR. MATTHIAS GEHM

Einkommensteuerliche Geltendmachung von Berufsausbildungskosten – ein (vorläufiger) Endpunkt durch die Rechtsprechung des BVerfG

194

Die neuesten Entscheidungen des BFH



Zentes, Uta/Glaab, Sebastian (Hrsg.)

GwG – Geldwäschegesetz

GeldtransferVO, KWG, StGB, VAG und ZAG

- > 2. aktualisierte und erweiterte Auflage 2020
Hardcover, 1.472 Seiten, ca. 259 €
Verlag Fachmedien Recht und Wirtschaft
ISBN 978-3-8005-1698-8

Es handelt sich um eine umfassende Kommentierung von ausgewiesenen Praktikern. Die Kommentierung erfolgt branchenübergreifend für Finanzbranche, Zahlungsdienstleister sowie alle anderen vom Gesetz tangierten Branchen.

Das GwG ist Ausgangspunkt jeder präventiven Tätigkeit zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Eine Missachtung des GwG kann zu Sanktionen der Aufsichtsbehörden sowie zu strafrechtlichen Ermittlungen führen. Sie kann auch einen erheblichen Reputationsverlust bedeuten.

Das Werk beschreibt die gesetzlichen und regulatorischen Vorgaben zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung im deutschen Rechtskreis. Die Kommentierung richtet sich in erster Linie an Personen, die täglich mit der Einhaltung und der Kontrolle dieser Vorschriften beschäftigt sind.

Rechnungslegung in der Corona-Krise

- > XV, 273 Seiten, mit 8 Abbildungen, Klappenbroschur, 49 €
C.H.BECK 2020
ISBN 978-3-406-76119-5

Das neue Handbuch behandelt alle wichtigen Themen rund um die Rechnungslegung und Bilanzierung in Zeiten der Corona-Krise und ihre wirtschaftlichen Auswirkungen. Spezialthemen und besondere steuerliche Aspekte werden ebenfalls in die Darstellung eingeschlossen.

Rechtsstand ist der 1. Juli 2020.

Inhalt:

- > Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf ausgewählte Bilanzposten
- > Beteiligungsbewertung
- > Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 274 HGB
- > Finanzinstrumente und Bewertungseinheiten
- > Restrukturierungsrückstellungen auf die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung
- > Umsatz- und Gewinnrealisierung in Zeiten der Krise
- > Mietminderungen durch den Leasinggeber auf den Konzernabschluss
- > Einbeziehung von Tochterunternehmen in Krisenzeiten
- > Goodwill-Impairment nach HGB sowie auf den Nachtrags-/Lagebericht

Das Werk richtet sich an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Unternehmen sowie an Verwaltungspraktiker.

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: HGB, Band 4: Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238–342e HGB

- > XLIII, 2.794 Seiten, Hardcover (in Leinen), 349 €
C.H.BECK, 4. Auflage, 2020
ISBN 978-3-406-67704-5

Der neue Band 4 kommentiert die Vorschriften über die Handelsbücher, §§ 238–342e HGB. Entsprechend den Anforderungen von Praxis und Wissenschaft liegen die Schwerpunkte auf dem Recht der Rechnungslegung, der Abschlussprüfung und der Publizität. Die Kommentierung zeigt die Abweichungen zwischen Bilanzierung nach HGB und IAS/IFRS auf und bezieht die internationalen Regeln auch bei der Auslegung der nationalen Vorschriften ein.

Eingearbeitet sind u. a. das

- > Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen
- > Kleinanlegerschutzgesetz
- > Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
- > Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
- > Abschlussprüfungsreformgesetz
- > CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
- > 2. Finanzmarktnovellierungsgesetz
- > ARUG II

Das Werk wendet sich an Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Richter, Rechtsanwälte, Unternehmen und an Praktiker in der Betriebsprüfung.

Die Steuer-Warte 1997 bis 2019



Der Steuer-Gewerkschaftsverlag bietet „Die Steuer-Warte“ 1997 bis 2019 in elektronischer Form als DVD und alternativ auf USB-Stick an.

Es handelt sich um Dateien im Acrobat Reader (*.PDF)-Format. Der aktuelle Acrobat Reader wird mitgeliefert.

Auf der DVD/dem USB-Stick befinden sich die kompletten Inhalte:

- > Die Steuer-Warte 1997 bis 2019

Außerdem im PDF-Format:

- > Autorenverzeichnis 1981 bis 1996
- > Stichwortverzeichnis 1981 bis 1996
- > Anleitung im Word- und PDF-Format
- > Aktueller „Acrobat Reader“

DSTG-Mitglieder und Abonnenten 18 Euro
Nichtmitglieder 75 Euro

Preis einschließlich Porto, Verpackung und MwSt.
Die Zahlung kann gegen Rechnung erfolgen.

Bestellung erbeten an:

Steuer-Gewerkschaftsverlag · Friedrichstr. 169 · 10117 Berlin
Tel.: 030.206256-650 · Fax: 030.206256-601 · stg-verlag@dstg.de

Dipl.-Finanzwirt (FH) André Deutschländer, Bad Schwartau

Realisierung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG

Grundsätze zur Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts der steuerlichen Berücksichtigung – Teil 2

Teil 1 in „Die Steuer-Warte“ 11/2020, S. 170 ff.

2.1.2 Besonderheiten in Fällen insolvenzbedingter Auflösungen

Auch bei einer Auflösung der Kapitalgesellschaft infolge der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG bei einer UG – haftungsbeschränkt – oder GmbH sowie § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG bei einer AG oder KGaA) kommt nach den Grundsätzen höchstrichterlicher Rechtsprechung der Ansatz eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) regelmäßig erst mit Abschluss bzw. Beendigung des Insolvenzverfahrens in Betracht.⁵⁰ Denn die strenge Beachtung des Realisationsprinzips für die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG hat in derartigen Fällen zur Folge, dass sich regelmäßig erst im Zeitpunkt der Beendigung des Insolvenzverfahrens beurteilen lässt, ob und in welcher Höhe dem Anteilseigner aus seiner Beteiligung ein Auflösungsverlust entstanden ist.⁵¹

Praxishinweis:

Ein Insolvenzverfahren endet mit der Schlussverteilung (§ 196 InsO). Danach markiert m. E. das **Verteilungsverzeichnis gem. § 188 InsO** die Grundlage zur Bestimmung des Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 EStG bei einer insolvenzbedingten Auflösung in Form der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Schlussfolgernd ist das Datum des Verteilungsverzeichnisses grds. als maßgeblicher Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG in derartigen Fällen heranzuziehen.⁵²

Etwas anderes – mithin einen früheren Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung – hat der BFH in diesen Fällen ausnahmsweise nur dann für möglich gehalten, wenn aufgrund des Sachverständigen-gutachtens (§ 22 InsO), des Insolvenz(eröffnungs)berichts (z. B. anhand des Inventars und der Insolvenzeröffnungsbilanz gem. §§ 151, 153 f. InsO) oder eines Zwischenberichts (§ 66 Abs. 2 InsO) ohne weitere Ermittlungen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird.⁵³ Auch die Erkenntnisse aus einer separaten Bescheinigung bzw. Bestätigung des Insolvenzverwalters überzeugten – wenn auch nur in Einzelfällen – sowohl ein FG als auch den BFH bereits dahingehend, den Auflösungsverlust schon vor Beendigung des Insolvenzverfahrens

zum steuermindernden Abzug zuzulassen.⁵⁴ Die Anzeige der Masse-unzulänglichkeit nach § 208 InsO kann ebenfalls zu einer vorzeitigen Verlustberücksichtigung führen.⁵⁵ Für die vorzeitige Realisation eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts in Fällen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Kapitalgesellschaft muss zudem auch die Möglichkeit ausgeschlossen sein, dass die Kapitalgesellschaft fortgeführt wird. Eine Sanierung und Fortführung im Rahmen eines Insolvenzplans darf nicht in Betracht kommen.⁵⁶

Praxishinweise:

In Fällen der Auflösung der Kapitalgesellschaft bedingt durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über deren Vermögen gilt es zu beachten, dass die Anteilseigner im Insolvenzverfahren ihrer eigenen Kapitalgesellschaft durch die gesetzlich geregelte Nachrangigkeit des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO i. d. R.⁵⁷ mit ihren Forderungen aus Gesellschafterfinanzierungshilfen (Darlehen wie auch Bürgschaften)⁵⁸ wesentlich schlechtergestellt sind als die Fremdgäubiger. Denn diese Norm sorgt dafür, dass die Forderungen der Anteilseigner (z. B. Rückgewähransprüche aus Gesellschafterdarlehen) im Insolvenzverfahren an die letzte Stelle hinter sämtliche andere (Fremd-)Gläubiger zurücktreten.⁵⁹ Ein Anteilseigner als nachrangiger Gläubiger i. S. d. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO darf seine Gesellschafterforderungen allerdings nur dann anmelden, wenn das Insolvenzgericht ihn nach Maßgabe des § 174 Abs. 3 InsO besonders zur Anmeldung auffordert.⁶⁰ Andernfalls nehmen die Anteilseigner mit ihren nachrangigen Insolvenzforderungen erst gar nicht am Insolvenzverfahren über das Vermögen ihrer Kapitalgesellschaft teil – welches m. E. in den meisten Insolvenzfällen zutreffend sein dürfte. Denn eine besondere Aufforderung i. S. d. § 174 Abs. 3 InsO dürfte in der Praxis nur äußerst selten der Fall sein, denn das Insolvenzgericht würde einen nachrangigen Gläubiger i. S. d. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO nur zur Anmeldung seiner Forderungen auffordern, wenn das Insolvenzverfahren zur vollständigen Befriedigung aller vorrangigen Insolvenzgläubiger führen und dann noch ein Überschuss verbleiben würde.⁶¹ Mit anderen Worten: Ausschließlich in Insolvenzverfahren mit einer **100 %igen Insolvenzquote** würde eine solche Aufforderung ergehen;⁶² d. h. nach vollständiger

50 Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil v. 25. 1. 2000, VIII R 63/98, BStBl 2000 II S. 343

51 Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil v. 27. 11. 2001, VIII R 36/00, BStBl 2002 II S. 731; zuletzt BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678; Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 276

52 KKB/Deutschländer, § 17 EStG Rz. 322

53 Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil v. 12. 12. 2000, VIII R 34/94, BFH/NV 2001 S. 757; zuletzt BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678: „Geht der Insolvenzverwalter in seinem Bericht davon aus, dass die Prüfung der Vermögenssituation der Gesellschaft noch nicht abgeschlossen ist, kann die für eine Verlustrealisation vor Abschluss des Insolvenzverfahrens erforderliche Feststellung nicht mit der erforderlichen an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit getroffen werden.“; Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 276

54 BFH, Urteil v. 6. 12. 2016, IX R 12/15, BStBl 2017 II S. 388; FG Köln, Urteil v. 22. 5. 2013, 7 K 187/10, EFG 2013 S. 1652–1657 Rz. 79

55 FG Münster, Urteil v. 6. 7. 2018, 2 K 876/16 E, nachgehend BFH, Beschluss v. 23. 11. 2018, IX B 87/18, BFH/NV 2019 S. 202

56 BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

57 Ausgenommen sind Sanierungsgesellschafter i. S. d. § 39 Abs. 4 InsO und Kleinanleger i. S. d. § 39 Abs. 5 InsO. Denn deren Darlehensforderungen beispielsweise sind – wie bei Fremdgläubigern – als Insolvenzforderungen gem. § 38 InsO zu klassifizieren, vgl. Bäuerle in Braun, InsO, § 39 Rz. 26

58 Näheres s. Deutschländer, NWB 10/2018 S. 638

59 Deutschländer, NWB 10/2018 S. 637, 638

60 Riedel in: Münchener Kommentar zur InsO, § 174 Rz. 38

61 Riedel in: Münchener Kommentar zur InsO, § 174 Rz. 38; Karsten Schmidt/Herchen in: Karsten Schmidt, InsO, § 39 Rz. 1

62 Jungmann in: Karsten Schmidt, InsO, § 174 Rz. 67

Befriedigung aller Masseverbindlichkeiten (§ 53 InsO), aller Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) sowie aller nachrangigen Insolvenzforderungen gem. § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 InsO müsste noch ein Guthaben verbleiben, welches an die nachrangigen Gläubiger i. S. d. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO ausgekehrt werden könnte.⁶³ Daher – so Ehrlicke – kommt der Vorschrift des § 39 InsO hinsichtlich der Verteilung der Masse ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs kaum mehr als nur deklaratorischer Charakter zu.⁶⁴ Auch Specovius hält die Befriedigung nachrangiger Insolvenzgläubiger für einen Ausnahmefall.⁶⁵

Dass § 39 InsO eher eine Norm von theoretischer Natur ist und kaum praktische Relevanz hat, spiegelt sich auch in den Statistiken der vergangenen Jahre wider. Denn nach Angaben des Statistischen Bundesamts mussten die Gläubiger bei Insolvenzverfahren von Unternehmen in Deutschland, die im Jahr 2011 eröffnet und bis Ende 2018 beendet wurden, durchschnittlich auf 93,9 % ihrer Forderungen verzichten. Sie erhielten durchschnittlich nur 6,1 % ihrer Forderungen zurück.⁶⁶ Bei Unternehmer-Insolvenzen, die bis Ende 2017 beendet wurden, lag die durchschnittliche Deckungsquote bei 6,2 %.⁶⁷ Bei entsprechenden Insolvenzverfahren, die bis Ende 2016 beendet wurden, lag die durchschnittliche Deckungsquote hingegen nur bei 4,1 %.⁶⁸ Bei Unternehmer-Insolvenzen, die bis Ende 2015 beendet wurden, lag die durchschnittliche Deckungsquote sogar nur bei gerade einmal 3,9 %.⁶⁹ Diese Statistiken der letzten Jahre belegen, dass wir bei Insolvenzverfahren von Unternehmen im Durchschnitt weit von einer 100 %igen Deckungsquote entfernt sind.

Die notwendigen Feststellungen insbesondere zur Beurteilung, inwieweit der Anteilseigner noch mit Rückzahlungen/Zuteilungen/Auskehrungen (hier: Quotenauszahlung) aus dem Gesellschaftsvermögen im Falle eines eröffneten Insolvenzverfahrens zu rechnen hat, lassen sich regelmäßig aus der/den **Insolvenzakte(n) des jeweils zuständigen Insolvenzgerichts (Amtsgericht)** entnehmen. Diese Akte(n) sollte(n) grds. bei der Prüfung bzw. Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts in einschlägigen Fällen im Wege der Amtshilfe (§ 111 AO) angefordert werden!

Die Feststellungslast für eine vorzeitige Berücksichtigung eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts trägt letztendlich der Anteilseigner. Eine Einschätzung zur Vermögenslage der Kapitalgesellschaft obliegt bei insolvenzbedingten Auflösungsfällen in erster Linie dem Insolvenzverwalter als „Herr des Verfahrens“.⁷⁰

2.2 Vermögenslage auf Ebene des Anteilseigners

Die Realisation eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG erfordert des Weiteren, dass im Wesentlichen feststeht, welche nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung i. S. d. § 17 EStG noch anfallen werden und welche Veräußerungs- bzw. Auflösungskosten der Anteilseigner noch persönlich tragen wird.⁷¹ Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die jeweiligen Aufwendungen zum besagten Zeitpunkt abgefließen sind, sondern vielmehr darauf, ob in Hinblick auf das zu beachtende Realisations- und Stichtagsprinzip die Verpflichtung dazu entstanden ist. Der maßgebliche Realisationszeitpunkt wird jedoch nicht dadurch hinausgezögert, dass noch Aufwendungen in unwe-

sentlicher Höhe entstehen könnten.⁷² Danach ist mit einer „wesentlichen Änderung“ des Auflösungsverganges zu rechnen, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich die Summe aus Anschaffungskosten sowie Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten) nach der sog. Ex-ante-Betrachtung⁷³ voraussichtlich noch um mehr als 10 % verändern wird.⁷⁴

Hinweis:

Mit der mit Datum v. 12. 12. 2019 im Bundesgesetzblatt⁷⁵ verkündeten geänderten Fassung des JStG 2019 wurde nun ein neuer „Abs. 2a“ innerhalb der Vorschrift des § 17 EStG eingeführt, der den Begriff und den Umfang der Anschaffungskosten für Zwecke des § 17 EStG gesetzlich definiert.

Danach zählen zu den Anschaffungskosten nicht nur die zum Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Kosten (z. B. Kaufpreis oder [anteiliges] Nennkapital bei Gründung und die jeweiligen Nebenkosten gem. § 17 Abs. 2a Satz 1 und 2 EStG), sondern auch nachträgliche Aufwendungen des Anteilseigners gem. § 17 Abs. 2a Satz 3 EStG, soweit diese nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten i. S. d. §§ 9, 20 EStG noch Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten darstellen. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG offene und verdeckte Einlagen, bestimmte Darlehensverluste (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG) sowie bestimmte Bürgschaftsverluste (§ 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 3 EStG).

Mit dieser Erweiterung der Vorschrift des § 17 EStG ist zudem auch eine Änderung der Anwendungsvorschriften des EStG verbunden. Nach § 52 Abs. 25a EStG ist die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG grds. erstmals für Veräußerungen bzw. veräußerungsgleiche Vorgänge wie z. B. die Auflösung einer Kapitalgesellschaft anzuwenden, die nach dem 31. 7. 2019 (Tag des Kabinettsbeschlusses zur Einbringung des Regierungsentwurfs) realisiert wurden bzw. werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG (nicht jedoch Satz 5) auch für Veräußerungen bzw. veräußerungsgleiche Vorgänge i. S. d. § 17 Abs. 1, 4 und 5 EStG anzuwenden, die vor dem 1. 8. 2019 realisiert wurden (§ 52a Abs. 25a Satz 2 EStG).⁷⁶

In Fällen nachträglicher Einlagen (offene wie auch verdeckte) sowie von Darlehensverlusten bzw. -ausfällen bestehen in der Praxis bei der Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 EStG selten Probleme. Derartige nachträgliche Anschaffungskosten dürften vor allem in Fällen insolvenzbedingter Auflösungen i. d. R. bereits bei Insolvenzantragsstellung der Höhe nach im Wesentlichen feststehen, sodass die Berücksichtigung eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts in derartigen Fällen u. U. bereits vorzeitig, nämlich vor Beendigung des Insolvenzverfahrens in Betracht kommen könnte.

2.2.1 BFH-Urteil v. 19. 11. 2019 (IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678)

Mit seinem Urteil v. 19. 11. 2019⁷⁷ entschied der BFH, dass ein Auflösungsverlust im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Kapitalgesellschaft erst realisiert sei, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehe, dass eine Fortsetzung der Kapitalgesellschaft ausgeschlossen sei. Werde die Gesellschaft jedoch fortgesetzt, z. B. weil ein Antrag nach § 213 InsO (wider Erwarten) Erfolg habe, sei ein Auflösungsverlust nicht realisiert. Soweit ein solcher bereits steuerlich erfasst sei, müsste dies rückgängig

63 Brinkmann in: Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz Rz. 2.118

64 Ehrlicke in: Münchener Kommentar zur InsO, § 39 Rz. 6

65 Specovius in: Braun, InsO, § 174 InsO, Rz. 34; Deuschländer, NWB 10/2018 S. 638, 639

66 Statistisches Bundesamt, www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Unternehmen/Gewerbelandungen-Insolvenzen/insolvenzverfahren-bis-2018.html, Abruf am: 9. 9. 2020

67 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 115 v. 27. 3. 2019

68 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 113 v. 28. 3. 2018

69 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. 162 v. 17. 5. 2017

70 Pung in: Pung/Dötsch/Möhlenbrock, § 17 EStG Rn. 519

71 BFH, Urteil v. 3. 6. 1993, VIII R 81/91, BStBl 1994 II S. 162

72 BFH, Urteil v. 28. 10. 2008, IX R 100/07, BFH/NV 2009 S. 561–562.

73 BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721; BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

74 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 8. 7. 2009, 7 K 3183/05 B, EFG 2009 S. 1644–1645

75 BGBl 48/2019 I S. 2451

76 § 52a Abs. 25a Satz 2 EStG spricht ausdrücklich von Veräußerungen vor dem 31. 7. 2019. Hierbei handelt es sich wohl um ein redaktionelles Versehen, so Fuhrmann, NWB 3/2020 S. 152

77 IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

gemacht werden. Grundsätzlich dürfe deshalb die Realisierung eines Auflösungsverlusts nicht angenommen werden, solange ein Antrag nach § 213 InsO noch möglich oder noch offen sei, so der BFH im Rahmen seiner Urteilsbegründung. Selbst wenn solche Anträge in der Praxis selten erfolgreich seien, so der BFH, dürfe daraus nicht verallgemeinernd geschlossen werden, dass es für den maßgeblichen Zeitpunkt der Verlustentstehung grds. unbeachtlich sei, dass ein solcher Antrag gestellt werden könne. Allenfalls könne die Wahrscheinlichkeit für oder gegen einen solchen Antrag im Einzelfall anhand konkreter Feststellungen beurteilt werden. Die ständige BFH-Rechtsprechung, wonach ein Auflösungsverlust grds. nicht vor Beendigung des Insolvenzverfahrens realisiert sei, trage dem Umstand Rechnung, dass im Verlauf des eröffneten Insolvenzverfahrens alles Mögliche geschehen könne. Dies schließe Anträge nach § 213 InsO ein, und zwar unabhängig davon, wie wahrscheinlich ein solcher Antrag sei und ob mit dem Erfolg des Antrags gerechnet werden müsse. Wolle man hiervon abweichen, müsse man Tatsachen feststellen, aus denen sich sicher ergebe, warum im Einzelfall nicht mit einem solchen Antrag (oder mit dem Erfolg eines solchen Antrags) zu rechnen gewesen sei, so das Fazit des IX. Senats in seinem o. g. Urteil. Der BFH kam jedoch in seinem Urteil dennoch zu dem Schluss, dass die Ablehnung des Antrags nach § 213 InsO im Streitfall zumindest indiziell dafür sprach, dass die nachträglichen Anschaffungskosten des Klägers bereits im Jahr 2013 endgültig festgestanden haben.

Hinweis zum Urteil:

Der Auflösungsverlust im Streitfall wurde im Jahr 2012 steuermindernd geltend gemacht. Im Jahr 2008 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Kapitalgesellschaft eröffnet (= frühestmöglicher Realisationszeitpunkt).⁷⁸ Im Bericht des Insolvenzverwalters, ebenfalls aus dem Jahr 2008, wurde ausgeführt, dass die GmbH spätestens seit dem 31. 12. 2000, wahrscheinlich aber schon früher, bilanziell und rechtlich überschuldet gewesen sei. Stille Reserven hätten nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen. Nennenswerte liquide Mittel seien nicht vorhanden. Mit Schreiben aus dem Jahr 2013 beantragte die GmbH die Einstellung des Insolvenzverfahrens mit Zustimmung der Gläubiger gem. § 213 InsO. Da sich nach Verhandlungen des Klägers mit den Gläubigern der GmbH im selbigen Jahr jedoch herausstellte, dass ein Gläubiger nicht zu einem Forderungsverzicht bereit war, kam es nicht zu einer Einstellung des Insolvenzverfahrens – mit anderen Worten: Der Antrag nach § 213 InsO wurde im Jahr 2013 abgelehnt.

> *Graw* stellt in seinem Beitrag⁷⁹ klar, dass es in der Praxis in den seltensten Fällen zu gelingen scheine, Zustimmungserklärungen nach § 213 InsO zu erhalten. Dies lässt regelmäßig die Stellung eines Einstellungsantrags nach § 213 InsO als höchst ungewiss erscheinen.⁸⁰ Zudem weist *Graw* darauf hin, dass der Auflösungsverlust bei einem eröffneten Insolvenzverfahren dem Grundsatz nach nicht vor Abschluss des Insolvenzverfahrens realisiert sei. Wenn gleich die Finanzgerichte hier häufig großzügiger verfahren würden, nehme der BFH die Fallgruppe der Auflösungsverluste einer ausnahmsweisen früheren Verlustrealisierung nur äußerst zurückhaltend und dann erst auf der Grundlage konkreter Sachverhaltsfeststellungen im Einzelfall an, so *Graw*.

> Eigene Anmerkung:

M. E. verkompliziert der BFH mit seiner o. g. Entscheidung die Frage nach dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt besonders in Fällen insolvenzbedingter Auflösungsverluste bei eröffnetem Insolvenzverfahren. Es ist in Bezugnahme auf das BFH-Urteil v. 19. 11. 2019⁸¹ durchaus konsequent in Fällen, in denen wider Erwarten ein Antrag nach § 213 InsO doch Erfolg haben sollte, einen

bereits berücksichtigten Auflösungsverlust nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend außer Ansatz zu lassen. Es wäre aus meiner Sicht jedoch nicht praxisgerecht, in jedem Insolvenzfall nun eine vorzeitige steuermindernde Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts mit dem Hinweis, dass ein Antrag nach § 213 InsO noch theoretisch möglich sein könnte, zu versagen. Man darf hierbei nicht außer Acht lassen, dass es wohl – worauf auch *Graw* in seinem Beitrag hinweist – in den seltensten Fällen gelinge, Zustimmungserklärungen nach § 213 InsO zu erwirken. Daher seien Anträge nach dieser Vorschrift selten erfolgreich. Der BFH wies in seinem Urteil v. 19. 11. 2019⁸² abschließend daraufhin, dass die ständige BFH-Rechtsprechung, wonach ein Auflösungsverlust grds. nicht vor Beendigung des Insolvenzverfahrens realisiert sei, dem Umstand Rechnung trage, dass im Verlauf des eröffneten Verfahrens alles Mögliche geschehen könne. Sicherlich kann in einem Insolvenzverfahren viel geschehen, aber aus Sicht der Anteilseigner sollte man sich in diesem Zusammenhang die Frage stellen, mit welcher Wahrscheinlichkeit sich im Verfahren noch Auswirkungen auf deren Auflösungsverluste ergeben. Zumindest die Vermögenslage auf Ebene der Gesellschaft als eine der drei Voraussetzungen zur Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts dürfte in Insolvenzfällen i. d. R. bereits schon vorzeitig geklärt sein. Denn sowohl im Sachverständigengutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters als auch aus dem Insolvenzeröffnungsbericht dürfte oftmals hervorgehen, inwieweit die Insolvenzgläubiger mit einer Quotenauszahlung rechnen können. Dabei werden seitens des Insolvenzverwalters zumeist nur die Insolvenzgläubiger i. S. d. § 38 InsO erwähnt. Aber selbst wenn diese vorrangigen Gläubiger z. B. voraussichtlich nur mit einer „geringen Quote“ rechnen können, ist dies aus meiner Sicht zugleich eine hinreichende Bestätigung dafür, dass nachrangige Gläubiger gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO im laufenden Verfahren mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gar nicht befriedigt werden können, weil hierfür eine 100 %ige Quote notwendig wäre. Und eine Kapitalgesellschaft kann unter der besonderen Zwecksetzung des § 17 EStG trotz der vorhandenen Aktivwerte auch dann als vermögenslos behandelt werden, wenn die Aktiva bzw. Insolvenzmasse zwar für eine Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger (vorrangige Gläubiger i. S. d. § 38 InsO), nicht aber für eine Verteilung bzw. Auskehrung unter den bzw. an die Anteilseigner(n) (nachrangige Gläubiger i. S. d. § 39 InsO) ausreicht.⁸³ Vor allem in Fällen insolvenzbedingter Auflösungen bei eröffnetem Insolvenzverfahren sollte nicht zuletzt auch in Hinblick auf das praktizierte Risikomanagement bei der sog. Ex-ante-Betrachtung der Voraussetzung „Vermögenslage auf Ebene der Kapitalgesellschaft“ entsprechende Aussagen über Quotenausichten in Insolvenzgutachten und -berichten sowie separaten Bescheinigungen/Bestätigungen der Insolvenzverwalter für eine vorzeitige Verlustberücksichtigung genügen.⁸⁴ Sollten sich darüber hinaus wider Erwarten nach der sog. Ex-ante-Betrachtung doch Erkenntnisse aus dem Sachverhalt ergeben, welche insbesondere die Vermögenslage des Anteilseigners betreffen (wie z. B. Verhandlungen über einen Forderungsverzicht ggf. verbunden mit einem Antrag nach § 213 InsO), wäre wie im Urteilsfall⁸⁵ eine vorzeitige Verlustberücksichtigung hingegen ausgeschlossen.

2.2.2 Maßgeblicher Realisationszeitpunkt im Fall von Bürgschaftsverlusten

Sind Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen dem Grunde nach gem. § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 3 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des Auflösungsverlusts zu berücksichtigen, steht die Höhe der Anschaffungskosten im Wesentlichen erst zu dem Zeitpunkt fest, in dem sich der Anteilseigner und das Kreditinstitut als Gläubiger über die Höhe der

78 → III. 2. in diesem Beitrag

79 Anmerkung *Graw*, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678, jurisPR-SteuerR 26/2020 Anm. 3

80 BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678 m. w. N.

81 IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

82 IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

83 BFH, Urteil v. 21. 1. 2004, VIII R 2/02, BStBl 2004 II S. 551

84 Vgl. z. B. in diesem Zusammenhang auch FG Köln, Urteil v. 22. 5. 2013, 7 K 187/10, EFG 2013 S. 1652–1657 Rz. 79

85 BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

tatsächlich zu erfolgenden Inanspruchnahme eingeworben werden, bzw. der Zeitpunkt, in dem die Bank unmissverständlich zum Ausdruck bringt, in Höhe welchen Geldbetrags sie den Anteilseigner ohne weitere Verhandlungsbereitschaft in Anspruch nehmen wird, und nicht bereits zu dem Zeitpunkt der Gewährung der Sicherheiten (Zeitpunkt der Hingabe der Bürgschaftserklärung bzw. -urkunde) oder des Schreibens, in dem die Bank die Inanspruchnahme ankündigt.⁸⁶ Der Ansatz eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) ist in Bürgschaftsfällen demzufolge frühestens in dem Veranlagungszeitraum möglich, in dem das Schreiben des Kreditinstituts über das Ergebnis der Vergleichsverhandlungen ergangen ist, mit welchem der Vergleichsbetrag unabänderlich vereinbart wurde.⁸⁷

2.2.3 Haftungsschulden

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Auflösungsverlust werden entweder im Rahmen des Auflösungsverlusts oder neben dem Auflösungsverlust nicht selten auch der steuermindernde Abzug von sog. Haftungsschulden begehrt. Zunächst sollte hier die Ursache für die Haftung anhand geeigneter Unterlagen analysiert werden (z. B. Haftungsbescheid oder etwaiger Schriftverkehr, aus dem die Rechtsgrundlage für die Haftung hervorgeht). Bei sämtlichen Aufwendungen, für welche ein steuermindernder Abzug begehrt wird, ist stets zunächst der **Veranlassungszusammenhang** (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu prüfen. Als gesetzlicher Vertreter einer GmbH nach § 35 Abs. 1 GmbHG i. V. m. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO hat ein Geschäftsführer dafür Sorge zu tragen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die er verwaltet. Soweit beispielsweise ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nach § 69 AO in Haftung genommen wird, so beruht die Pflichtverletzung i. S. d. § 69 auf der Tätigkeit als Geschäftsführer und nicht auf der Gesellschafterstellung.

Derartige Haftungsschulden sind **ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in voller Höhe zum Zeitpunkt der Zahlung (§ 11 EStG) als Werbungskosten aus nicht selbstständiger Arbeit** zu berücksichtigen.⁸⁸

Die Prüfung des Veranlassungszusammenhangs ist ebenso auch bei **zivilrechtlichen Haftungstatbeständen** vorzunehmen. So führen beispielsweise Zahlungen basierend auf einer Haftung nach § 64 GmbHG (**Haftung für Zahlungen nach Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung**) beim Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls zu Werbungskosten aus nicht selbstständiger Arbeit. Weitere zivilrechtliche Haftungstatbestände, die beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu Werbungskosten aus nicht selbstständiger Arbeit führen, sind in den Vorschriften der § 823 Abs. 2 BGB und § 15a Abs. 3 InsO (sog. Insolvenverschleppungshaftung) sowie in den §§ 9a, 43 und 57 GmbHG verankert. Bei einem Vorstandsmitglied einer AG ergibt sich ein zivilrechtlicher Haftungstatbestand beispielsweise aus § 93 AktG.

Praxishinweis:

Im Falle einer **unentgeltlichen Geschäftsführertätigkeit bzw. einer Tätigkeit auf Geringfügigenbasis (450-Euro-Basis)** ist zu beachten, dass ein Werbungskostenabzug mangels steuerpflichtiger bzw. tariflich versteuerter Einkünfte ausscheidet. Die Aufwendungen bleiben dann ertragsteuerlich insgesamt unberücksichtigt. Bei Vorliegen derartiger Fälle sollten deshalb der **Geschäftsführer-anstellungsvertrag** und ggf. beispielhafte **Lohnabrechnungen** angefordert werden. Zudem ist durch Prüfung der Vorjahre festzustellen, ob entsprechende Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit tatsächlich versteuert wurden.

⁸⁶ Noack, Stbg 9/2015 S. 348–365

⁸⁷ Noack, Stbg 9/2015 S. 348–365; BFH, Urteil v. 2. 12. 2014, IX R 9/14, BFH/NV 2015 S. 666–667; Jachmann, jurisPR-SteuerR 21/2015 Anm. 4; BFH, Beschluss v. 3. 12. 2014, IX B 90/14, BFH/NV 2015 S. 493–494

⁸⁸ FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil v. 2. 7. 2013, 4 K 1508/09, EFG 2013 S. 1651–1652; BFH, Urteil v. 23. 9. 2008, VII R 27/07, BStBl 2009 II S. 129; *Kreft* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG, Rn. 750 „ABC der Werbungskosten“, Stichwort: Haftung oder *Schmidt* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 200

V. Der letztmögliche Realisationszeitpunkt

Sowohl für insolvenzfreie als auch insolvenzbedingte Auflösungsverluste stellt der **Zeitpunkt der Löschung aus dem Handelsregister** den letztmöglichen Realisationszeitpunkt nach Maßgabe des § 17 Abs. 4 EStG dar.⁸⁹ Denn die Löschung aus dem Handelsregister führt zur Vollbeendigung der Gesellschaft, soweit diese zudem über kein verbleibendes Restvermögen mehr verfügen sollte (sog. Lehre vom Doppelatbestand). Folglich ist die Kapitalgesellschaft als juristische Person ab diesem Zeitpunkt nicht mehr existent, sodass fortan auch keine Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG mehr vorliegt,⁹⁰ welche die Möglichkeit zum steuerlichen Ansatz eines Auflösungsverlusts ebnet würde. In Fällen ohne unstrittige greifbare Anhaltspunkte für eine Vermögenslosigkeit der Gesellschaft nach den vorgenannten Grundsätzen ist nach Auffassung des BFH für den Ansatz eines Auflösungsverlusts erst der Zeitpunkt der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister als Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG maßgeblich.⁹¹ Regelmäßig dürfte sich jedoch sowohl bei insolvenzfreien als auch bei insolvenzbedingten Auflösungen ein vorzeitiger (maßgeblicher) Realisationszeitpunkt bestimmen lassen, sodass der Zeitpunkt der Löschung aus dem Handelsregister **regelmäßig nur deklaratorische Wirkung**⁹² haben und in den seltensten Fällen als maßgeblicher Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG heranzuziehen sein dürfte.

Kommt es nach Löschung aus dem Handelsregister zu einer **Nachtragsliquidation**, verlagert diese nicht den maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG. Die Nachtragsliquidation wirkt i. S. d. § 175 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 2 AO vielmehr auf den bereits festgestellten maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG zurück. Etwaige Aufwendungen und Erträge, die im Zusammenhang mit der Nachtragsliquidation nachträglich entstehen, sind auf den maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG zurückzuführen.⁹³

VI. Verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeiten

➤ Versäumt der Anteilseigner die steuermindernde Geltendmachung eines Auflösungsverlusts im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung und holt er dies auch nicht mit einem form- und fristgerechten Antrag auf Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder Einspruch nach, scheidet – soweit der jeweilige Bescheid nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO ergangen sein sollte – eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO grds. aufgrund des Vorliegens eines groben Verschuldens beim Anteilseigner aus.⁹⁴

Praxishinweis:

Um ein solches Versäumnis von vornherein zu vermeiden, ist der Anteilseigner und in Anbetracht des Haftungsrisikos vor allem dessen steuerlicher Vertreter angehalten, einen Auflösungsverlust bereits zum frühestmöglichen in Betracht kommenden Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG zu erklären.⁹⁵

⁸⁹ H 17 Abs. 7 „Auflösung und Kapitalherabsetzung“ EStH

⁹⁰ BFH, Urteil v. 9. 6. 2010, IX R 52/09, BStBl 2010 II S. 1102

⁹¹ BFH, Urteil v. 21. 1. 2004, VIII R 2/02, BStBl 2004 II S. 551

⁹² Hingegen hat beispielsweise die Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister, welches vom Companies House geführt wird, nach britischem Gesellschaftsrecht konstitutive Wirkung. Mit der Registerlöschung endet auch hier die rechtliche Existenz der Limited. Allerdings fällt mit der Löschung noch vorhandenes (Rest-)Vermögen an die britische Krone, BMF, Schreiben v. 6. 1. 2014, BStBl 2014 I S. 111.

⁹³ BFH, Urteil v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BFH/NV 2014 S. 1651; *Deutschländer*, NWB 23/2016 S. 1754

⁹⁴ FG Münster, Urteil v. 15. 2. 2018, 8 K 1923/15 F, EFG 2018 S. 801–807; FG Düsseldorf, Urteil v. 23. 5. 2018, 2 K 1274/17 E; *beachte jedoch*: BFH, Urteil v. 10. 2. 2015, IX R 18/14, BFH/NV 2015 S. 1120–1123

⁹⁵ *Deutschländer*, NWB 25/2016 S. 1920, 1921; *Weber-Grellet* in: Schmidt, EStG, § 17 EStG Rn. 225; → Tz. III. in diesem Beitrag

- › Soweit das Finanzamt einen Auflösungsverlust in dem Veranlagungszeitraum, in dem der maßgebliche Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG liegt, nicht berücksichtigt, weil es annimmt, der Verlust sei erst in einem späteren Veranlagungszeitraum anzusetzen, und stellt sich diese Annahme nach Eintritt der formellen Bestandskraft für den zutreffenden Veranlagungszeitraum als unzutreffend heraus, kommt ggf. aufgrund eines sog. negativen Widerstreits eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 174 Abs. 3 AO in Betracht. Eine Änderung nach § 174 Abs. 3 AO wegen eines negativen Widerstreits setzt zunächst das enttäuschte Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestandskräftige Steuerfestsetzung voraus.⁹⁶ Hierfür muss das Finanzamt dem Anteilseigner spätestens mit der Steuerfestsetzung (z. B. Abschnitt „Erläuterungen zur Festsetzung“ im Einkommensteuerbescheid) ausdrücklich mitteilen, dass es nach Prüfung des Sachverhalts zu der Auffassung gelangt sei, der maßgebliche Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG liege nicht in dem vom Anteilseigner begehrten, sondern erst in dem späteren – jedoch unzutreffenden – Veranlagungszeitraum.⁹⁷
- › Eine Bescheinigung des Insolvenzverwalters über die voraussichtlichen Quotenaussichten stellt keinen Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 AO dar und entfaltet somit auch keine Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.⁹⁸
- › Fallen im Rahmen einer Nachtragsliquidation Aufwendungen an, die nachträgliche Anschaffungskosten oder Auflösungskosten

(analog Veräußerungskosten) darstellen, handelt es sich um ein nachträgliches Ereignis, das die Höhe des Auflösungsverlusts beeinflusst und nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zurückzubeziehen ist.⁹⁹

VII. Fazit und Ausblick

Die steuerrechtliche Beurteilung von Auflösungsgewinnen und -verlusten dem Grunde und der Höhe nach erweist sich in der Praxis zu meist als sehr streitanfällig und sehr arbeitszeitintensiv. Vor diesem Hintergrund sollte in einschlägigen Steuerfällen zunächst der „Zeitpunktfrage“ nachgegangen werden, bevor die einzelnen Gewinn- und Verlustkomponenten wie z. B. die Anschaffungskosten der Höhe nach überprüft werden. Denn solange die Frage nach dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG für den jeweiligen insolvenzfreien oder insolvenzbedingten Auflösungsgewinn oder -verlust nicht beantwortet wurde, ist auch die Höhe des Auflösungsergebnisses nach § 17 Abs. 4 EStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (ggf. Umkehrschluss) noch nicht klärungsbedürftig. In den Medien wird ab Herbst dieses Jahres infolge der „Corona-Krise“ eine „Pleitewelle“ prognostiziert, die voraussichtlich Unternehmen nahezu aller Rechtsformen und Branchen betreffen wird.¹⁰⁰ Hiervon dürften zu einem nicht unwesentlichen Anteil auch Kapitalgesellschaften betroffen sein. Infolgedessen dürfte vor allem ab dem Veranlagungszeitraum 2020 vermehrt mit der Geltendmachung von Auflösungsverlusten zu rechnen sein.

96 FG Niedersachsen, Urteil v. 15. 1. 2015, 14 K 288/13, EFG 2015 S. 876–878

97 Näheres s. *Hartmann*, Steuer und Studium 1/2015, S. 10–16; *Deutschländer*, NWB 25/2016 S. 1920

98 OFD Magdeburg, Vfg. v. 26. 6. 2013, S 2244-19-St 214 V; *Deutschländer*, NWB 24/2016 S. 1835

99 BFH, Urteil v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BFH/NV 2014 S. 1651; → IV. in diesem Beitrag

100 www.zeit.de/wirtschaft/2020-07/corona-krise-deutsche-unternehmen-gefaehrdet-umfrage-ifo-institut, Abruf am 14. 9. 2020



Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof

Einkommensteuerliche Geltendmachung von Berufsausbildungskosten – ein (vorläufiger) Endpunkt durch die Rechtsprechung des BVerfG

I. Vorbemerkung

Das BVerfG¹ hat unlängst einen (vorläufigen) Endpunkt in einem jahrelangen Streit zwischen der Judikative und der Legislative gesetzt, was die einkommensteuerliche Behandlung der Kosten der Berufsausbildung anbelangt. Der folgende Beitrag möchte die Rechtsentwicklung hin zur aktuellen Rechtslage skizzieren sowie die Konsequenzen für die praktische Rechtsanwendung im Zusammenhang mit der einkommensteuerlichen Geltendmachung von Berufsausbildungskosten darstellen.

II. Entwicklung der steuerlichen Behandlung durch Rechtsprechung und Rechtssetzung

1. Lebenskampftheorie des RFH

Ausgangspunkt des Streits der einkommensteuerlichen Behandlung von Berufsausbildungskosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zwischen Rechtsprechung und Gesetzgebung war die Abkehr des BFH von der „Lebenskampftheorie“ des RFH.

Insofern hatte der RFH nämlich ausgeführt, dass die Aufwendungen für „die Erlangung der für den Lebenskampf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten ... grundsätzlich der privaten Sphäre“ zuzuordnen seien, denn diese stünden noch nicht in einem konkreten und direkten Zusammenhang mit einer späteren Berufstätigkeit, sondern fielen letztlich bei jedem Steuerpflichtigen als Kosten der privaten Lebensführung an.²

Diese Sichtweise prägte über Jahrzehnte die h. M., nicht zuletzt die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung. Daher waren nach H 34 LStH a. F. Kosten für ein Erststudium bzw. Erstausbildung, egal ob diese Ausbildungen direkt im Anschluss an die Schulausbildung, nach langjähriger Berufsausübung oder berufsbegleitend absolviert wurden, nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a. F. nur als Sonderausgaben zu behandelnde Berufsausbildungskosten abziehbar. Demgegenüber konnten Aufwendungen für ein Zweitstudium bzw. eine zusätzliche Ausbildung als Kosten der Fort- oder Weiterbildung zu vorweggenommenen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben als Berufsbildungskosten führen. Voraussetzung hierfür war allerdings, dass durch das Erststudium bzw. die Erstausbildung erworbene Wissen vertieft bzw. erweitert und nicht lediglich der Wechsel in eine andere Berufsart eröffnet werden sollte. Aber bereits damals war die Rechtsprechung nicht stringent, denn Kosten für ein Studium ohne

Verleihung eines akademischen Grades konnten im Unterschied zu einem universitären Erststudium steuerlich als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgesetzt werden, was damit begründet wurde, dass „das Hochschulstudium dem Steuerpflichtigen eine andere berufliche, gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung eröffnet“, während Ausbildungen ohne akademischen Abschluss Berufsbildungskosten sein könnten.³

Bei Kosten für eine Promotion – auch wenn diese berufsbegleitend erfolgte – galt damals, dass diese auch unter § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG a. F. fielen. Etwas anderes galt nur, wenn das Promotionsstudium Gegenstand eines Dienstverhältnisses war (insbesondere mit der Position als Hochschulassistent verbunden war).⁴ Was die aktuelle Rechtslage anbelangt, wird jedenfalls in den meisten Fällen, in denen nämlich ein Studium vorangeht, ein Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgabe möglich sein.⁵ Sollte die Promotion innerhalb eines Dienstverhältnisses stattfinden und hierfür vom Arbeitgeber ein Preisgeld gezahlt werden, handelt es sich zudem um Arbeitslohn.⁶ Allerdings kann auch nach aktueller Rechtslage eine Promotion rein hobbymäßig betrieben werden und somit nicht im Zusammenhang mit der Einkunftserzielungsabsicht stehen.⁷

Mithin wurde zwischen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbaren Fortbildungskosten im bereits ausgeübten Beruf und nur als Sonderausgaben abziehbare Berufsausbildungskosten unterschieden, Umschulungsmaßnahmen wurden dabei als nur als Sonderausgaben abziehbare Berufsausbildungskosten behandelt.⁸ Als solche nur gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben berücksichtigungsfähige Berufsausbildungskosten im Zuge einer Umschulung wurden z. B. Aufwendungen eines Finanzbeamten (Dipl.-Finanzwirt FH) für ein Studium der Rechtswissenschaften betrachtet.⁹

Das BVerfG sah damals in der unterschiedlichen Behandlung von Berufsausbildungs- und Berufsbildungskosten keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sondern eine erlaubte typisierende Differenzierung.¹⁰

1 BVerfG, Beschluss vom 19. 11. 2019, 2 BvL 22/14 u. a., NJW 2020, S. 451 m. Anmerk. Gehm

2 RFH, Urteil vom 24. 6. 1937, IV A 20/36, RStBl 1937, S. 1089; BFH, Vorlagebeschluss vom 17. 7. 2014, VI R 38/12, BeckRS 2014, 96236; Holthaus, Die Berücksichtigung von Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Bonn 2010, S. 36 ff.

3 BFH, Urteil vom 23. 8. 1979, VI R 87/78, BStBl II 1979, S. 773

4 BFH, Urteil vom 9. 11. 1992, VI R 176/88, BStBl II 1993, S. 115

5 Schmidt, NWB CAAAE-86172, Rn. 88; BMF, BStBl I 2010, S. 721, Rn. 26

6 FG Köln, Urteil vom 18. 2. 2020, 1 K 1309/18, NWB MAAAH-54791

7 BFH, Beschluss vom 8. 6. 2004, VI B 158/03, BFH/NV 2004, S. 1406 – insbesondere die Kosten für einen im Ausland gekauften Dokortitel, um soziales Prestige zu gewinnen, gehören zu den Kosten der privaten Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG.

8 Vgl. auch BFH, Vorlagebeschluss vom 17. 7. 2014, VI R 38/12, BeckRS 2014, 96236

9 BFH, Urteil vom 17. 4. 1996, VI R 87/95, BStBl II 1996, S. 448

10 BVerfG, Beschluss vom 8. 7. 1993, 2 BvR 773/93, NJW 1994, S. 847

2. BFH wendet sich von Lebenskampftheorie im Jahr 2002 ab

Im Jahr 2002 erfolgte dann eine Abwendung des BFH von der auf der Lebenskampftheorie beruhenden Rechtsprechung des RFH.¹¹

Damit griff der BFH die wachsende Kritik an der herkömmlichen Rechtsprechung auf, wobei er seine geänderte Rechtsprechung auf das objektive Nettoprinzip stützt und darauf, dass die Lebenskampftheorie in Anbetracht der tiefgreifenden Änderungen und Entwicklungen im heutigen Berufsleben sowie des Drucks auf dem Arbeitsmarkt zur beruflichen Flexibilität nicht mehr haltbar ist. Der Arbeitnehmer ist nämlich heute gezwungen, sich stets fortzubilden, umzulernen bzw. ggf. einen gänzlich anderen Beruf zu erlernen. Auch stehen Arbeitnehmer nach mehreren Berufsjahren vor der Situation, dass sie einen höher bezahlten beruflichen Position nur nach Absolvierung eines Hochschulstudiums erlangen können. Dabei ist das aktive Berufsleben durch einen zunehmenden Arbeitsplatzwechsel geprägt. Eine solchermaßen berufliche Veranlassung sah der BFH so dann sogar auch im Fall, dass eine erstmalige Berufsausbildung sich direkt an die Erlangung des Abiturs anschloss.¹² Die Vorinstanz zu dieser Entscheidung des BFH, das FG Baden-Württemberg, hatte bereits lediglich eine Kürzung der Aufwendungen für das Studium um Zuschüsse nach BAföG vorgenommen, sofern diese auf die Ausbildungskosten und nicht die allgemeine Lebenshaltung entfielen.¹³

3. Reaktion des Gesetzgebers auf die geänderte Rechtsprechung des BFH durch das AOÄndG

Der Gesetzgeber reagierte auf diese Entwicklung in der Rechtsprechung mit dem AOÄndG v. 21. 7. 2004,¹⁴ um Steuerausfällen zu begegnen, die durch die Abkehr von der Lebenskampftheorie drohten. Insofern regelte § 12 Nr. 5 EStG rückwirkend auf den 1. 1. 2004, dass Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet wurden. Anders verhielt es sich aber gemäß § 12 Nr. 5 EStG,¹⁵ wenn das Erststudium oder die erstmalige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden. Des Weiteren waren nunmehr auch Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten sollen, als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehbar.¹⁶

4. Gegenreaktion des BFH auf die Neuausrichtung der einkommensteuerlichen Behandlung von Bildungsaufwendungen durch das AOÄndG

Der BFH hat aber sodann diese Neuregelung durch eine entsprechende Auslegung weitgehend konterkariert. Insofern hat er als Erstes entschieden, dass der begrenzte Sonderausgabenabzug nach neuem Recht (vor dem BeitrRLUmsG¹⁷) nicht für Kosten eines Studiums nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung gilt.¹⁸ Der BFH leitete dies daraus ab, dass in Fällen, in welchen vor dem Studium schon eine Berufsausbildung absolviert wurde, auch Kosten eines Erststudiums vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten seien. Daher sei §§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 12 Nr. 5 EStG verfassungskonform auszulegen. Zudem ergebe sich aus dem Einleitungssatz zu § 10 Abs. 1 i. V. m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Fassung vor dem BeitrRLUmsG),

dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben seien, „wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind“. Der BFH hat sodann diese Interpretation auch im Hinblick auf eine Erstausbildung vorgenommen, somit vertrat er die Meinung, dass sich §§ 10 Abs. 1 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG nur auf Aufwendungen beziehe, die in keinem hinreichend konkreten Veranlassungszusammenhang zu einer gegenwärtigen oder künftigen beruflichen Tätigkeit stehen. D. h., seine Interpretation der Regelungen des AOÄndG führte den BFH schließlich auch dazu, dass ein direkt nach dem Abitur absolviertes Studium den Abzug der hiermit im Zusammenhang stehenden Ausgaben als (vorweggenommene) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ermöglicht.¹⁹ Damit hatte der BFH letztlich den Rechtsstand vor dem AOÄndG wieder herbeigeführt.²⁰

5. Zweiter Anlauf des Gesetzgebers mit dem BeitrRLUmsG

Diese Vorgehensweise des BFH ist auf Kritik gestoßen und der Gesetzgeber wurde wiederum auf den Plan gerufen.²¹

Insofern hat der Gesetzgeber durch das BeitrRLUmsG v. 7. 12. 2011 klargestellt, dass Kosten für ein Erststudium, das eine erstmalige Berufsausbildung vermittelt, nur als Sonderausgaben abzugsfähig sind (§§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG).²²

Dies wird durch die aktuelle Rechtsprechung des BVerfG als eine zulässige Typisierung der Zuordnung zum privaten Lebensführungsbeitrag von gemischt untrennbaren Veranlassungsbeiträgen, bei welchen der private Veranlassungsbeitrag nicht unbedeutend ist, durch den Gesetzgeber erachtet, denn eine Erstausbildung diene immer auch der eigenen Persönlichkeitsentwicklung, was dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sei.²³

Eine Zweitstudium bzw. eine zweite Berufsausbildung setzt eine bereits abgeschlossene erste Ausbildung voraus, sodass es nicht genügt, wenn die entsprechende Ausbildung abgebrochen worden ist. Gehört zu der entsprechenden Berufsausbildung eine Abschlussprüfung, muss diese bestanden sein.²⁴ Dies gilt auch aufgrund der aktuellen Regelung nach § 9 Abs. 6 Satz 2 ff. EStG.²⁵

Ein Erststudium im benannten Sinn liegt aber auch vor, wenn ein konkreter beruflicher Zusammenhang derart besteht, dass dieses dazu dient, einen angestrebten Beruf ausüben zu können, also wenn beispielsweise Rechtswissenschaft studiert wird, um den Beruf des Rechtsanwalts hernach ausüben zu können.²⁶

Eine solche vorherige Ausbildung ist allerdings nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit, wenn die Ausbildung innerhalb eines Dienstverhältnisses stattfindet, also ein Ausbildungsdienstverhältnis vorliegt. Dies ist nicht der Fall bei der Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer, wenn der Auszubildenden keinen Arbeitslohn erhält, sondern sogar (teilweise) seine Ausbildungskosten tragen muss.²⁷ Typische „Ausbildungsdienstverhältnisse liegen“ demgegenüber „etwa bei Finanzanwärtern, Rechtsreferendaren, Lehramtskandidaten und Zeitsoldaten vor. Charakteristisch dafür ist, dass Gegenstand des Dienstverhältnisses die Berufsausbildung ist, dass die vom Arbeitnehmer

11 BFH, Urteil vom 4. 12. 2002, VI R 120/01, BStBl II 2003, S. 403

12 BFH, Urteil vom 20. 7. 2006, VI R 26/05, BStBl II 2006, S. 764

13 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. 2. 2005, 9 K 211/04, EFG 2005, S. 860. Das FG Köln hat explizit mit Urteil vom 19. 1. 2006, 10 K 3712/04, EFG 2006, S. 727 die Kosten für ein direkt nach dem Abitur aufgenommenes Jurastudium als vorweggenommene Werbungskosten anerkannt, ähnlich auch das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 20. 2. 2006, 5 K 2443/04, NWB WAAAB-81209 für ein an das Abitur anschließendes Studium an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung.

14 BGBl I 2004, S. 1753

15 § 12 Nr. 5 EStG ist aufgrund des Zollkodex-Anpassungsgesetzes ab 1. 1. 2015 weggefallen

16 R 34 Abs. 1 Satz 4 Lohnsteuer-Änderungsrichtlinie 2005; Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 133h

17 BeitrRLUmsG v. 7. 12. 2011 (BGBl. I 2011, S. 2592)

18 BFH, Urteil vom 18. 6. 2009, VI R 14/07, BStBl II 2010, S. 816

19 BFH, Urteil vom 28. 7. 2011, VI R 38/10, BStBl II 2012, S. 561; BFH, Urteil vom 28. 7. 2011, VI R 7/10, BStBl II 2012, S. 557; BFH, Urteil vom 28. 7. 2011, VI R 8/09, BFH/NV 2011, S. 2038; BFH, Urteil vom 28. 7. 2011, VI R 59/09, BFH/NV 2012, S. 19; BFH, Urteil vom 15. 9. 2011, VI R 22/09, BFH/NV 2012, S. 26; BFH, Urteil vom 15. 9. 2011, VI R 15/11, BFH/NV 2012, S. 27

20 Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 133b

21 NJW-aktuell 45/2011, S. 10; BT-Pressemitteilung vom 24. 10. 2011

22 BT-Drucks. 17/7524, S. 10 f.

23 BVerfG, Beschluss vom 19. 11. 2019, 2 BvL 22-27/14, NJW 2020, S. 451

24 BFH, Beschluss vom 7. 7. 2020, IV R 18/20 (VI R 59/14)

25 Lochte in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 260

26 BFH, Urteil vom 16. 6. 2020, VIII R 4/20 (VIII R 49/11)

27 BFH, Beschluss vom 7. 7. 2020, IV R 18/20 (VI R 59/14)

*geschuldete Leistung, für die ihn der Arbeitgeber bezahlt, die Teilnahme an Berufsausbildungsmaßnahmen umfasst und die Verpflichtung zur Teilnahme an der beruflichen Ausbildung oder zum Studium Gegenstand eines entgeltlichen Dienstverhältnisses ist.*²⁸

Die Reaktion des Gesetzgebers zur Behandlung von Bildungsaufwendungen mit dem BeitrRLUMsG ist somit nicht nur eine „Korrektur“ des BFH, sondern enthält insofern auch ein Zugeständnis an die Kritik des BFH, als Aufwendungen für ein Erststudium auch nach einer nicht akademischen abgeschlossenen Berufsausbildung abzugsfähig sind. Dies gilt unabhängig davon, ob das Studium der Weiterqualifikation im bereits erlernten Beruf dient.

Die Rückwirkung des BeitrRLUMsG auf den 1. 1. 2004 wird als verfassungskonform erachtet, da in Anbetracht der strittigen Rechtslage es für den Steuerpflichtigen keinen Vertrauensschutz gibt.²⁹

6. Neuerlicher Vorstoß des BFH

Der BFH hat aber sodann entschieden, dass die erste Berufsausbildung, welche vorangehen muss, um den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug bei einer nachfolgenden Ausbildung zu ermöglichen, kein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsausbildungsgesetz voraussetzt, also auch eine sehr einfache Ausbildung ausreichend ist, insofern also die Einschränkung für den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug einengend auszulegen ist und mithin das objektive Nettoprinzip dem Sonderausgabenabzug vorgeht.³⁰

7. Abermalige Reaktion des Gesetzgebers

Auch diesem Versuch des BFH, die Gesetzgebung durch entsprechende Interpretation im Sinne der Stärkung des objektiven Nettoprinzips zu entschärfen, hat sich die Legislative zu erwehren gewusst durch das Einföhrung von Mindestanforderungen insbesondere in zeitlicher Hinsicht bezüglich der ersten Berufsausbildung bzw. des Erststudiums in § 9 Abs. 6 Satz 2 ff. EStG aufgrund des Zollkodex-Anpassungsgesetzes vom 22. 12. 2014³¹ mit Wirkung ab 1. 1. 2015.³²

Die Mindestdauer einer solchen Ausbildung beträgt demnach zwölf Monate. Dabei muss es sich um eine vollzeitige geordnete Ausbildung mit Abschlussprüfung handeln bzw. ist kein Abschlussprüfung vorgesehen, so muss die planmäßige Beendigung zumindest gegeben sein. Eine vollzeitige Ausbildung erfordert eine Ausbildung im Umfang von 20 Wochenstunden.³³ Geordnet ist eine solche Ausbildung, wenn die entsprechende Ausbildungsmaßnahme aufgrund von Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften des Berufs- und Wirtschaftsverbandes respektive des Bildungsträgers abgehalten wird, wobei die Ausbildungsmaßnahme inhaltlich darauf gerichtet sein muss, eine Vermittlung der für die jeweilige Berufsausübung erforderlichen Fähigkeiten, Fertigkeiten und Kenntnisse zu gewährleisten. Insofern sind insbesondere anhand eines feststehenden Lehrplans Ausbildungsziele zu definieren und der Beginn und Ende der Ausbildung festzulegen.³⁴

Die Ausbildung muss abgeschlossen sein, somit ist es nicht ausreichend, wenn mehrere abgebrochene Ausbildungen in der Summe zwölf Monate überschreiten.³⁵ Mehrere unabhängige Ausbildungsmaßnahmen, auch wenn sie aufeinander abgestimmt sind, aber jeweils unter zwölf Monate Ausbildungsdauer liegen, genügen den Voraussetzungen von § 9 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG ebenfalls nicht.³⁶

§ 9 Abs. 6 Satz 5 EStG ermöglicht eine Berücksichtigung einer Erstausbildung auch, wenn eine Zulassung zur Prüfung erfolgte, obgleich die Mindestausbildungsdauer von zwölf Monaten nicht durchlaufen worden ist, vgl. insofern § 45 Abs. 2 BBiG oder § 7 Abs. 2 HwO (wobei dann aber mindestens eine Berufsausübung von 18 Monaten vorliegen muss).³⁷

Kurse zur Berufsorientierung erfüllen nicht die Kriterien von § 9 Abs. 6 Satz 2 ff. EStG.³⁸

Ein Studium i. S. v. § 9 Abs. 6 EStG erfordert eine entsprechende Ausbildung an einer Hochschule i. S. v. § 1 HRG, also insbesondere an einer Universität, Pädagogischen Hochschule, Kunst- oder Fachhochschule, wozu auch die Ausbildung an einer Hochschule für Finanzen zählt.³⁹ Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudien i. S. v. § 12 HRG sind weitere Studien.⁴⁰

Strittig ist, ob ein nach einem Bachelorabschluss durchgeführtes Masterstudium ein Zweitstudium darstellt.⁴¹ Der Referendardienst eines Juristen bzw. Lehramtskandidaten soll eine Zweitausbildung sein⁴², wobei diese Frage letztlich irrelevant ist, da der Referendardienst in einem Dienstverhältnis stattfindet.

Für die Betriebsausgaben gilt das zuvor Ausgeführte über die Verweisung in § 4 Abs. 9 Satz 2 EStG gleichermaßen.

Gleichzeitig wurde § 12 Nr. 5 EStG aufgehoben, da dieser Regelung keine eigenständige Bedeutung mehr in Anbetracht von § 4 Abs. 9 und § 9 Abs. 6 EStG zukam.⁴³

8. Letzter Vorstoß des BFH und Entscheidung des BVerfG

Problematisiert wurde im Bezug auf das BeitrRLUMsG, ob in der Differenzierung zwischen Erststudium und Zweitstudium bzw. Erstausbildung und Zweitausbildung nicht ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt.⁴⁴ Der VIII. Senat des BFH teilte solche Bedenken nicht, sah auch mangels Vertrauensschutzes der Steuerbürger keine verbotene Rückwirkung darin, dass sich die Regelungen des BeitrRLUMsG insofern auf den 1. 1. 2004 rückbezogen.⁴⁵ Der VI. Senat des BFH teilte hingegen diese verfassungsrechtlichen Bedenken und rief das BVerfG an, denn nach seiner Ansicht sei es nicht folgerichtig, die erste Berufsausbildung vom Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auszuschließen bzw. die Ausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses zu benachteiligen (durch Typisierung nicht gerechtfertigt),

28 BFH, Vorlagebeschluss vom 17. 7. 2014, VI R 72/13, NWB HAAAE-78964; *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 264

29 BFH, Urteil vom 16. 6. 2020, VIII R 4/20 (VIII R 49/11); BFH, Vorlagebeschluss vom 17. 7. 2014, VI R 8/12, DStRE 2014, S. 1402, Rn. 54, 100 ff.; BFH, Urteil vom 5. 11. 2013, VIII R 22/12, BStBl II 2014, S. 165

30 BFH, Urteil vom 28. 2. 2013, VI R 6/12, BStBl II 2015, S. 180; vgl. auch BFH, Urteil vom 27. 10. 2011, VI R 52/10, BStBl II 2012, S. 825

31 BStBl I 2014, S. 2417

32 BT-Drucks. 18/3017, S. 42 ff.; *Korn/Strahl*, NWB 2015, S. 3606, 3608; *Weiss* in Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG Komm., § 9 (Stand: 1. 1. 2020), Rn. 364

33 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 260; *Klörgmann*, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278; BMF, BStBl I 2014, S. 1412, Rn. 33

34 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 260

35 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 260f, 263

36 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 261

37 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 262; *Weiss* in Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG Komm., § 9 (Stand: 1. 1. 2020), Rn. 371

38 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 261

39 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 263

40 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 263

41 Bejahend *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 263 und *Schmidt*, NWB CAAAE-86172, Rn. 83 sowie BMF, BStBl I 2010, S. 721, Rn. 24; verneinend BFH, Urteil vom 3. 9. 2015, VI R 9/15, NWB 2015, S. 3524 = NWB 2015, S. 3596 mit Anmerk. *Geserich*, wobei die Entscheidung sich aber auf § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG bezog.

42 *Lochte* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 9 (Stand: 29. 11. 2018), Rn. 263; BMF, BStBl I 2010, S. 721, Rn. 23

43 BT-Drucks. 18/3017, S. 44

44 *Fuchs*, Stbg 2013, S. 481

45 BFH, Urteil vom 5. 11. 2013, VIII R 22/12, BStBl II 2014, S. 165; *Lindberg* in Frotscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 133c

das Rückwirkungsverbot sah allerdings auch der VI. Senat nicht als verletzt an.⁴⁶

Das BVerfG erachtet aber die Regelungen des BeitrRLUMsG zur einkommensteuerlichen Behandlung von Bildungsaufwendungen für verfassungskonform.⁴⁷ Dabei räumt das BVerfG dem Gesetzgeber einen weitgehenden Entscheidungs- bzw. Gestaltungs- und Typisierungsspielraum ein, was die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen anbelangt, die auch Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweisen. Eine Erstausbildung oder ein Erststudium weist regelmäßig nach Auffassung des BVerfG noch keinen konkreten Zusammenhang zu einer späteren Berufstätigkeit auf. Vielmehr ist dies, wie bereits erwähnt, auch persönlichkeitsprägend und damit verbunden das Streben, eine gesellschaftliche Stellung zu erlangen. Zudem wird diese Ausbildung regelmäßig von den Eltern finanziert, denen gegenüber nach § 1610 Abs. 2 BGB auch für die erste Berufsausbildung ein Unterhaltsanspruch besteht. Bei diesen findet dann die eigentliche steuerliche Berücksichtigung nach §§ 31 f., 33a EStG statt. Auch wird die Freiheit der Berufswahl nach Art. 12 Abs. 1 GG nicht durch die steuerliche Regelung eingeschränkt, da die Frage, ob ein Abzug als Sonderausgaben oder Werbungskosten/Betriebsausgaben erfolgt, hierbei nur von untergeordneter Bedeutung ist. Gegenüber der steuerlichen Behandlung von Kosten der Zweitausbildung bzw. des Zweitstudiums bzw. Kosten der Ausbildung in einem Beschäftigungsverhältnis besteht auch keine willkürhafte Ungleichbehandlung nach Ansicht des BVerfG, da Zweitausbildungen bzw. Zweitstudien aus vielfältigen Gründen jenseits der persönlichen Entwicklung des Steuerpflichtigen erfolgen. Des Weiteren liegen solche Ausbildungen näher an der eigentlichen Berufsausübung als Erstausbildungen oder Erststudien. Zudem besteht kein Unterhaltsanspruch gegenüber den Eltern. Bei Ausbildungskosten in einem Dienstverhältnis besteht zudem ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit einer gegenwärtigen Erwerbstätigkeit. Die Höhe des Sonderausgabenabzugs erachtet das BVerfG als angemessen, wobei das BVerfG es offenlässt, ob überhaupt eine solche Abzugsfähigkeit verfassungsrechtlich geboten ist.

Nachdem der VI. Senat nunmehr auch vor dem BVerfG gescheitert ist, seine großzügige Rechtsprechung zur einkommensteuerlichen Geltendmachung von Bildungsaufwendungen weiterzubeschreiten, setzt er entsprechend der gesetzgeberischen Intention das Recht um, insoweit akzeptiert er nun, dass ab 2004 Kosten für ein Erststudium, welches eine Erstausbildung vermittelt, nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar sind.⁴⁸

III. Sonderausgabenabzug und Problem Verlustverrechnung

Beim Sonderausgabenabzug ist keine Verlustverrechnung möglich, „denn nur negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, führen nach § 10d Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 EStG zu einem verbleibenden Verlustvortrag. Im Gesamtbetrag der Einkünfte sind indessen keine Sonderausgaben enthalten (§ 2 Abs. 3, 4, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).“⁴⁹ Dies wird vom BFH als verfassungskonform erachtet.⁵⁰

Insofern hat es den meisten Steuerpflichtigen auch nichts gebracht, dass der Gesetzgeber durch das BeitrRLUMsG den Sonderausgabenabzug von 4.000 € auf 6.000 € – ab 2012 – erhöht hat bzw. zuvor bereits das AOÄndG den bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Betrag von 920 € bzw. 1.227 € bei auswärtiger Unterbringung zur Absolvierung der Berufsausbildung auf benannte 4.000 € aufgestockt hatte.

Erfasst von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind auch Kosten für ein Erststudium, das eine erstmalige Berufsausbildung vermittelt.⁵¹

Allerdings ist auch zu beachten, dass nicht jede Bildungsmaßnahme zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG berechtigt. Denn sowohl nach alter wie neuer Gesetzeslage ist für die Abziehbarkeit als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG erforderlich, dass objektive Anhaltspunkte darauf schließen lassen, dass Grund der Ausbildung die spätere Ausübung einer Erwerbstätigkeit ist. Denn auch § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG knüpft an den Begriff der „Berufsausbildung“⁵² an. Damit scheidet auch der Abzug als Sonderausgaben aus, wenn die Aufwendungen nur im Zusammenhang mit dem Erwerb von Allgemeinbildung bzw. zur Befriedigung von persönlichen Neigungen dienen.⁵³ Wenn beispielsweise ein Finanzbeamter an einem Tauchkurs teilnimmt, um im Urlaub im Mittelmeer in Korallenbänken zu schnorcheln, so ist auch keine Abzugsfähigkeit der damit zusammenstehenden Kosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG gegeben. Ebenso können keine Kosten für den Besuch einer allgemeinbildenden Schule als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG geltend gemacht werden.⁵⁴

Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, so können auch Ausbildungskosten des jeweils anderen geltend gemacht werden, etwa von dem alleinverdienenden Ehegatten, wenn sein Ehegatte aufgrund eines Studiums keinerlei eigenen Einkünfte erzielt.⁵⁵

IV. Einzelfragen

Alein die Möglichkeit, dass der Beruf später im Ausland ausgeübt wird, spricht nicht gegen die Abziehbarkeit der Ausbildungskosten als vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben.⁵⁶

Ob die Aufwendungen für eine solche Ausbildung in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen stehen, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung. Dabei hat der Tatrichter die Bekundungen des Steuerpflichtigen, den insoweit die Feststellungslast trifft, unter Berücksichtigung einerseits der Beweisschwierigkeiten und andererseits der wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen.⁵⁷ Insofern ließ es der BFH unbeanstandet, dass die Kosten für ein philosophisches Studium eines 78 Jahre alten Steuerpflichtigen vom FG im Zuge der Tatsachenwürdigung der privaten Lebensführung mangels Feststellbarkeit eines Zusammenhangs mit künftigen steuerbaren Einnahmen zugeordnet wurden.⁵⁸ Auch das FG Schleswig-Holstein geht davon aus, dass Kosten eines Pensionärs für ein Studium der Theaterwissenschaften weder vorweggenommene Werbungskosten noch Sonderausgaben seien, da kein hinreichend erwerbsbezogener Ver-

46 BFH, Vorlagebeschlüsse vom 17. 7. 2014, VI R 2/12, VI R 8/12 bzw. VI R 61/11, BFH/NV 2014, S. 1954 bzw. S. 1970 respektive EStB 2014, S. 437; Yilmaz/Nunnenkamp, NWWB 2015, S. 1832, 1833 – Az. beim BVerfG: 2 BvL 22-27/14

47 BVerfG, Beschluss vom 19. 11. 2019, 2 BvL 22/14 u. a., NJW 2020, S. 458 mit Anmerk. Gehm = NWWB 2020, S. 136 mit Anmerk. Hilbert; Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 133d ff.

48 BFH, Urteil vom 12. 2. 2020, VI R 17/20, BFH/NV 2020, S. 967

49 BFH, Beschluss vom 7. 7. 2020, IV R 18/20 (VI R 59/14)

50 BFH, Beschluss vom 9. 4. 2010, IX B 191/09, BFH/NV 2010, S. 1270

51 Klörgmann, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278

52 Zum Begriff vgl. BMF, BStBl I 2010, S. 721, Rn. 4

53 Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 134, 137 ff.; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 16. 5. 2017, 4 K 41/16, NWWB 2017, S. 3827

54 Klörgmann, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278

55 Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 144; Klörgmann, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278

56 BFH, Urteil vom 28. 7. 2011, VI R 5/10, BStBl II 2012, S. 553

57 BFH, Urteil vom 26. 1. 2005, VI R 71/03, BStBl II 2005, S. 349, betraf den Fall einer verheirateten MTA, die arbeitslos geworden war und sodann erst als Gasthörerin und später ordentlich eingeschrieben Kunstgeschichte studierte.

58 BFH, Beschluss vom 10. 2. 2005, VI B 33/04, BFH/NV 2005, S. 1056

anlassungszusammenhang bestehe.⁵⁹ Das FG Baden-Württemberg verneint für ein Studium, das nur in den USA absolviert wird, um ein Visum zu erhalten und eine Beziehung zu einem Partner in den USA zu ermöglichen, den Werbungskostenabzug, weil ein „erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang“ fehle.⁶⁰ Zudem hat das FG Rheinland-Pfalz entschieden, dass ein Arzt keine Kosten für ein Theologiestudium steuerlich geltend machen könne, weil ein Zusammenhang mit seiner ärztlichen Tätigkeit nicht ersichtlich sei.⁶¹ Daher wird man sagen können, dass die von einigen Hochschulen angebotenen Seniorstudiengänge regelmäßig dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Das FG Münster hat es abgelehnt, die Kosten, die einem Zahnarzt für die Erlangung einer Professur entstanden sind (Kauf eines Titels in Ungarn), als Betriebsausgaben anzuerkennen, da hier die private Veranlassung im Vordergrund stünde, nämlich gesellschaftliche Anerkennung zu finden.⁶² Anders hat dies aber bei einem Arzt das FG Schleswig-Holstein gesehen, wenn das Führen eines Professorentitels eine sehr hohe erwerbswirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen hat.⁶³

Kosten einer Jägerprüfung können nicht als Werbungskosten einer angestellten Landschaftsökologin geltend gemacht werden.⁶⁴

Drittaufwand kann zwar nicht zu Werbungskosten/Betriebsausgaben führen, anders sieht dies aber im Fall des abgekürzten Zahlungsweges aus, wenn statt dem Steuerpflichtigen das Geld zuerst zuzuwenden, dieses gleich zur Begleichung dessen Verbindlichkeiten vom Dritten verwandt wird. Somit können dann Kinder auch die letztlich von ihren Eltern getragenen Ausbildungskosten einkommensteuerlich geltend machen.⁶⁵

Grundsätzlich unerheblich für das Vorliegen von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist, ob die entsprechende Ausbildung berufsbegleitend erfolgt.⁶⁶ Allerdings hat dieser Umstand, wie erwähnt, bei einem Ausbildungsdienstverhältnis Relevanz.

Studienkosten des eigenen Kindes sind keine Betriebsausgaben der Eltern, auch wenn das Kind in deren Betrieb arbeiten soll. Denn in erster Linie handelt es sich um Unterhaltsaufwendungen.⁶⁷

V. Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung

Eigene Ausbildungskosten wurden nach alter und können auch nach aktueller Rechtslage grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG anerkannt werden, da sie aufgrund freier Entscheidung anfallen und folglich nicht zwangsläufig sind.⁶⁸ Anders kann sich dies rein theoretisch verhalten, wenn Krankheitsgründe eine Umschulung erforderlich machen, beispielsweise ein Bäcker an der Bäckerkrankheit (Bäckereckzem) leidet und daher den Beruf wechseln muss. Aber nach zumindest aktueller Rechtslage liegt dann regelmäßig eine Zweitausbildung vor, die zum Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug berechtigt, weshalb die Berücksichtigung als

59 FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 16. 5. 2017, 4 K 41/16, NWB 2017, S. 3827

60 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. 5. 2010, 7 K 81/07, NWB 2010, S. 3154

61 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. 6. 2012, 3 K 1240/10, NWB 2012, S. 2899

62 FG Münster, Urteil vom 13. 10. 2017, 4 K 1891/14 F, NWB 2017, S. 3912 mit Anmerk. Wiesch

63 FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 6. 3. 2019, 4 K 48/18, NWB FAAA-23276

64 FG Münster, Urteil vom 20. 12. 2018, 5 K 2031/18 E, NWB 2019, S. 778

65 Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. 2. 2016, 1 K 169/15, NWB TAAAF-72862; BFH, Urteil vom 6. 11. 2012, VIII R 49/10, BStBl II 2013, S. 309

66 BFH, Urteil vom 9. 12. 2003, VI R 8/03, BFH/NV 2004, S. 768 – betraf die Aufwendungen eines kath. Priesters, der von seinem Dienstherrn in der kath. Erwachsenenbildung bzw. Jugendarbeit eingesetzt werden sollte, für ein Pädagogikstudium.

67 FG Münster, Urteil vom 15. 1. 2016, 4 K 2091/13 E, NWB 2016, S. 682

68 BFH, Beschluss vom 23. 10. 2006, III B 142/05, BFH/NV 2007, S. 422 hinsichtlich Internatskosten; vgl. auch BFH, Urteil vom 9. 5. 2012, X R 43/10, BFH/NV 2012, S. 1947

außergewöhnliche Belastung nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG letztlich ausscheidet.

VI. Abzugsfähige Kosten

Als Sonderausgaben bzw. Werbungskosten/Betriebsausgaben können insbesondere in Abzug gebracht werden, wobei öffentliche Zuschüsse auf die geltend gemachten Kosten anzurechnen sind.⁶⁹

- > Studiengebühren.⁷⁰
- > Arbeitsmittel (z. B. PC, Literatur etc.).
- > Repetitoriumsgebühren bei Juristen.
- > Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer (§§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG), dies gilt über den Verweis in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG auch im Bereich der Sonderausgaben.⁷¹
- > Fahrtkosten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte, wobei ab 1. 1. 2014 § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG zu beachten ist, über die Verweisung in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG gilt dies auch für den Sonderausgabenabzug, sodass die Entfernungspauschale Anwendung findet.⁷² Kosten für Exkursionen sind allerdings nach Dienstreisegrundsätzen mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen anzusetzen. Gleiches gilt, wenn innerhalb eines Dienstverhältnisses eine Lehrgangsendsendung erfolgt.⁷³ Wenn im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses eine Berufsschule aufgesucht wird, dessen Träger der Arbeitgeber ist, soll es sich zudem hierbei ohnedies um eine regelmäßige Arbeitsstätte handeln. Anders ist dies bei Besuch einer Lerngemeinschaft.⁷⁴ Bei einem in Vollzeit absolvierten Fortbildungslehrgang über drei Monate ist die erste Tätigkeitsstätte die Bildungseinrichtung.⁷⁵
- > Kosten der doppelten Haushaltsführung nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, dies gilt über die Verweisung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG auch im Bereich der Sonderausgaben. Jedoch hat der Student ggf. seinen Lebensmittelpunkt an den Studienort verlegt.⁷⁶

Nicht können jedoch gemäß § 12 Nr. 1 EStG die allgemeinen Lebenshaltungskosten geltend gemacht werden. Der studierende bzw. in der Berufsausbildung sich befindende Steuerpflichtige kann also nicht ins Feld führen, während seines gesamten Studiums eine gewisse Summe für seinen Unterhalt verbraucht zu haben.

Die Aufwendungen müssen für die Berufsausübung aber nicht notwendig oder erforderlich sein, d. h. ein Steuerpflichtiger kann frei entscheiden, welche Aufwendungen er zur Erzielung von Einnahmen machen will.⁷⁷ Damit ist es der Steuerverwaltung verwehrt, den Wer-

69 Klörgmann, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278; Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 146a

70 Diese stellen keine Mischaufwendungen dar, auch wenn damit ein Semesterticket verbunden ist, sondern sind grundsätzlich voll abziehbar, denn das „auslösende Moment“ ist der Ausbildung geschuldet. Insofern scheidet auch die Abgeltungswirkung des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG – Entfernungspauschale – aus, weil die Gebührenerichtung „auf einem anderen Veranlassungszusammenhang beruht“. Auch sind die Pauschbeträge für die Fahrt zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte nicht gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 i. V. m. § 8 Abs. 3 EStG, da hier kein Sachbezug im Semesterticket gegeben ist, zu mindern – vgl. BFH, Urteil vom 22. 9. 2011, III R 38/08, BStBl II 2012, S. 338.

71 Lindberg in Frottscher/Geurts, EStG Komm., § 10 (Stand: 28. 1. 2020), Rn. 145

72 BMF, BStBl II 2013, S. 1279, Rn. 32; BMF, BStBl II 2014, S. 1412, Rn. 32 ff.; Klörgmann, Ratgeber zur Einkommensteuer 2019, 2019, Rn. 278; Schramm/Harder-Buschner, NWB 2014, S. 26, 41 f.; BFH, Urteil vom 14. 5. 2020, VI R 24/18, DStR 2020, S. 2238, wobei die Dauer der Bildungsmaßnahme unerheblich ist.

73 BFH, Urteil vom 9. 2. 2012, VI R 42/11, BStBl II 2013, S. 236, der Fall betraf einen Zeitsoldaten, der zu einer berufsfördernden Maßnahme entsandt wurde.

74 BFH, Urteil vom 10. 4. 2014, III R 35/13, BStBl II 2014, S. 1011

75 FG Nürnberg, Urteil vom 9. 5. 2018, 5 K 167/17, NWB 2018, S. 2448

76 BFH, Urteil vom 19. 9. 2012, VI R 78/10, BStBl II 2013, S. 284

77 BFH, Urteil vom 22. 7. 2003, VI R 7/01, BFH/NV 2004, S. 174

bungskostenabzug/Betriebsausgabenabzug davon abhängig zu machen, ob ein beruflicher Aufstieg nicht anderweitig zu bewerkstelligen wäre. In diesem Zusammenhang hat beispielsweise der BFH entschieden, dass die Kosten für die Offiziersanwärterausbildung unabhängig davon Werbungskosten sind, ob bei ihrer Entstehung noch gar nicht klar ist, dass der Steuerpflichtige in der Bundeswehr verbleibt oder ob ein beruflicher Neuanfang stattfinden muss.⁷⁸

VII. Resümee

Das BVerfG hat zumindest derzeit den letzten Versuch des VI. Senats des BFH abgewehrt, großzügig Bildungsaufwendungen den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Zuge des objektiven Nettoprinzips zuzuordnen. Daher ist das „Pingpongspiel“ zwischen Judikative und Legislative vorerst beendet. Konnte der BFH anfangs noch Schwächen in der Gesetzesformulierung nutzen, ist angesichts der weitergehenden Typisierungsmöglichkeiten, welche das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips gerade im Hinblick auf Aufwendungen, die auch Bezug zur privaten Lebensführung haben, beimisst, das Argument der Verfassungswidrig-

⁷⁸ BFH, Urteil vom 8. 5. 2014, III R 41/13, BStBl II 2014, S. 717

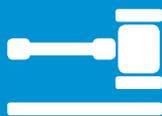
keit verhallt. Wobei man sich vor Augen halten muss, dass bisher das BVerfG es vermieden hat, das objektive Nettoprinzip selbst in Art. 3 Abs. 1 GG zu verankern, es somit nur einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG niedergelegt ist und somit entsprechend weitgehend vom Gesetzgeber beschränkt werden kann. D. h. der Gesetzgeber hat insofern einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Dieser wird allerdings durch das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit im Sinne der Belastungsgleichheit begrenzt. Ausnahmen von der Folgerichtigkeit sind nur zulässig bei Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungszwecke sowie aus Gründen der Typisierungs-, Pauschalierungs- und Vereinfachungserfordernisse, nicht jedoch aus dem rein fiskalischen Zweck der staatlichen Einnahmenerhöhung. Bei Verallgemeinerungen muss sich der Gesetzgeber zudem bemühen, vom typischen Fall, der die breite Masse berücksichtigt, auszugehen.⁷⁹ Ungeachtet solcher verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte stellt sich ggf. die rein politische Frage, ob die derzeitige Beschränkung der einkommensteuerlichen Geltendmachung von Bildungsaufwendungen vor dem Hintergrund Sinn macht, dass für eine rohstoffarme Volkswirtschaft wie Deutschland die gute Ausbildung der Menschen von fundamentaler Wichtigkeit ist.

⁷⁹ BVerfG, Beschluss vom 6. 7. 2010, 2 BvL 13/09, BStBl II 2011, S. 318





Die neuesten Entscheidungen des BFH



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

StW 12/1 AO: § 60a Abs. 4; BGB: § 71 Abs. 1; EStG: § 10b Abs. 4 Satz 1; KStG: § 5 Abs. 1 Nr. 9, § 9 Abs. 3; GewStG: § 9 Nr. 5 Satz 13

Satzungsänderung bei Gemeinnützigkeit

Eine Änderung bei den für die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO erheblichen Verhältnissen tritt mit der Eintragung in das Vereinsregister ein, sodass erst dann die Feststellung nach § 60a Abs. 4 AO mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben ist.

§ 10b Abs. 4 Satz 1 EStG und § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG schützen auch das Vertrauen auf die Befugnis des Zuwendungsempfängers zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen.

23. 7. 2020 V R 40/18

StW 12/2 AO: § 171 Abs. 3a, § 129; FGO: § 138

Ablaufhemmung nach beiderseitigen Erledigungserklärungen

Übereinstimmende Erledigungserklärungen führen im Zusammenhang mit der Zusage einer Bescheidänderung noch nicht zu einer unanfechtbaren Entscheidung über den Rechtsbehelf.

23. 7. 2020 V R 37/18

StW 12/3 AO: § 171 Abs. 14, § 37 Abs. 2; GG: Art. 3 Abs. 1

Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO

Die Anwendung des § 171 Abs. 14 AO ist nicht auf die Fälle unwirksamer Steuerfestsetzungen beschränkt. Vielmehr ist grundsätzlich jeder mit dem Steueranspruch zusammenhängende Erstattungsanspruch geeignet, eine Ablaufhemmung auszulösen. Allerdings muss der Erstattungsanspruch, soll er den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmen, vor Ablauf dieser Frist entstanden sein. Eine im Vorgriff auf eine erwartete geänderte Steuerfestsetzung für die Streitjahre erbrachte Zahlung begründet einen die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO auslösenden Erstattungsanspruch, wenn es an einem formalen Rechtsgrund für die Zahlung fehlt.

4. 8. 2020 VIII R 39/18

StW 12/4 AO: § 175 Abs. 1 Nr. 2; GrEStG: § 16 Abs. 3, Abs. 4

Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach Kaufpreiserabsetzung

Die Herabsetzung der Gegenleistung i. S. d. § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht keine Änderung der festgesetzten Grunderwerbsteuer als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

22. 7. 2020 II R 15/18

StW 12/5 FGO: § 56 Abs. 1, Abs. 2**Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Allgemeine Vorsorge für unvorhergesehene Erkrankung des Prozessbevollmächtigten**

Wer geschäftsmäßig fremde Rechtsangelegenheiten besorgt, muss – zur Vermeidung eines sog. Organisationsverschuldens – grundsätzlich dafür Vorkehrungen treffen, dass auch bei einer nicht vorhergesehenen Erkrankung Fristen in den Verfahren gewahrt werden, deren Betreuung er im Rahmen des betreffenden Geschäftsbetriebes übernommen hat.

Dies gilt auch für einen allein praktizierenden Rechtsanwalt oder Steuerberater.

4. 8. 2020 XI R 15/18

StW 12/6 BewG: § 11 Abs. 2, § 97 Abs. 1a, § 109 Abs. 2, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**Bestimmung des Werts eines Anteils an einer Personengesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer**

§ 97 Abs. 1a BewG enthält Vorgaben zur Ermittlung des gemeinen Werts eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft durch Aufteilung des gemeinen Werts des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens.

Die Vorgaben des in § 97 Abs. 1a BewG enthaltenen Aufteilungsschemas sind auch dann zu beachten, wenn im Einzelfall der danach ermittelte Wert des Anteils von dem gemeinen Wert abweicht.

Der Steuerpflichtige kann einen niedrigeren gemeinen Wert des Anteils durch einen zeitnahen Verkauf oder ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachweisen. In einem solchen Fall ist eine Aufteilung nach § 97 Abs. 1a BewG nicht vorzunehmen.

17. 6. 2020 II R 43/17

StW 12/7 EstG: § 2 Abs. 1; InsO: § 55 Abs. 1 Nr. 1**Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit bei Zwangsversteigerung eines Grundstücks durch einen absonderungsberechtigten Grundpfandgläubiger**

Wird ein zur Insolvenzmasse gehörendes und mit einem Absonderungsrecht belastetes Betriebsgrundstück nach Insolvenzeröffnung auf Betreiben eines Grundpfandgläubigers ohne Zutun des Insolvenzverwalters versteigert und hierdurch – infolge Aufdeckung stiller Reserven – ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ausgelöst, ist die auf den Gewinn entfallende Einkommensteuer eine „in anderer Weise“ durch die Verwertung bzw. Verwertung der Insolvenzmasse begründete Masseverbindlichkeit.

Die Massezugehörigkeit des Vermögensgegenstandes sowie dessen fehlende Freigabe durch den Insolvenzverwalter stellen die entscheidenden Wertungsmomente für die Annahme von Masseverbindlichkeiten dar.

7. 7. 2020 X R 13/19

StW 12/8 EstG: § 4 Abs. 4, § 18 Abs. 1 Nr. 1**Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben**

Zu den Betriebsausgaben gehören auch Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor als Gegenleistung wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte bzw. Dienstleistungen seines Unternehmens werben will (vgl. BFH-Urteile vom 16. 12. 2015, IV R 24/13, BStBl. II 2017, 224, und vom 3. 2. 1993, I R 37/91, BStBl. II 1993, 441).

Ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder die Produkte bzw. Dienstleistungen des Sponsors hinweist und hierdurch für Außenstehende eine konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

14. 7. 2020 VIII R 28/17

StW 12/9 EstG: § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6, § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 12 Nr. 5, § 52 Abs. 12 Satz 11; GG: Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 12, Art. 20 Abs. 1**Kein Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 9 EstG i. d. F. des BeitrRLUMsG**

§ 4 Abs. 9 EstG i. d. F. des BeitrRLUMsG erfasst Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, auch dann, wenn das Studium objektiv und subjektiv der Förderung einer konkreten späteren Erwerbstätigkeit dient.

§ 4 Abs. 9 EstG i. d. F. des BeitrRLUMsG ist im Hinblick auf die übertragbaren Ausführungen zu § 9 Abs. 6 EstG i. d. F. des BeitrRLUMsG im BVerfG-Beschluss vom 19. 11. 2019, 2 BvL 22-27/14 (DStR 2020, 93) mit Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 GG und dem Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

Die rückwirkende Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 9 EstG i. V. m. § 52 Abs. 12 Satz 11 EstG i. d. F. des BeitrRLUMsG für die Veranlagungszeiträume ab 2004 ist verfassungsgemäß (s. bereits Senatsurteil vom 5. 11. 2013, VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165).

16. 6. 2020 VIII R 4/20 (VIII R 49/11)

StW 12/10 EstG: § 5a Abs. 1, Abs. 2, Abs. 4a, Abs. 5, § 4 Abs. 1, § 5; AO: § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; FGO: § 40 Abs. 2, § 123 Abs. 1 Satz 1**Gewinnermittlung nach der Tonnage – Liquidation einer Ein-Schiff-Gesellschaft als Hilfsgeschäft – Änderung des Streitgegenstandes**

Bei einer Ein-Schiff-Gesellschaft sind die nach Veräußerung des Schiffes auf Liquidation ihres Geschäftsbetriebs gerichteten Maßnahmen jedenfalls dann als Hilfsgeschäfte i. S. d. § 5a Abs. 2 Satz 2 EstG zu qualifizieren, wenn der Liquidationsbeschluss im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Schiffes gefasst und während der Liquidationsphase keine andere Investitionsentscheidung getroffen wird.

Bei Gewinnfeststellungsbescheiden liegt eine nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO unzulässige Änderung des Streitgegenstandes auch dann vor, wenn nachträglich Feststellungen angegriffen werden, die von den mit der Klage angegriffenen abweichen.

16. 7. 2020 IV R 3/18

StW 12/11 EstG: § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; ZPO: § 563 Abs. 1; GG: Art. 101 Abs. 1 Satz 2**Ermittlung des Teilwerts von Grund und Boden – Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG – Rechtlicher Hinweis an Beteiligten durch Richter**

Bei der Ermittlung des Teilwerts (Verkehrswerts) von Grund und Boden kommt der Ableitung aus Verkaufspreisen für benachbarte Vergleichsgrundstücke grundsätzlich der Vorrang vor anderen Methoden zu. Zwar bilden Verkaufsfälle, die einen zeitlichen Abstand zum Bewertungsstichtag aufweisen, der wesentlich länger als ein Jahr ist, im Allgemeinen keine Grundlage für eine unmittelbare Ableitung des Verkehrswerts. Der zeitliche Rahmen kann jedoch weiter zu ziehen sein, wenn der örtliche Grundstücksmarkt dadurch gekennzeichnet ist, dass einerseits nur sehr wenige tatsächliche Verkaufsfälle zu verzeichnen sind, andererseits aber die Markt- und Preisverhältnisse über einen sehr langen Zeitraum weitestgehend unverändert geblieben sind. Bei der Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten sind Bodenrichtwerte, die für Grundstücke gelten, für die noch Erschließungskosten zu zahlen sind, um die tatsächlich nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags anfallenden Erschließungskosten zu erhöhen. Fiktive oder historische Erschließungskosten sind grundsätzlich nicht maßgeblich.

Eine – durch § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO ermöglichte – Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG setzt besondere sachliche Gründe voraus. Gravierende Verfahrensfehler des FG allein reichen hierfür grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernsthafte Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen.

Der Richter darf einem Beteiligten einen rechtlichen Hinweis auch mündlich oder telefonisch erteilen bzw. den Sach- und Streitstand

telefonisch mit einem Beteiligten erörtern. Der Inhalt eines solchen (Telefon-)Gesprächs muss allerdings durch einen Aktenvermerk dokumentiert werden. Darüber hinaus muss der jeweilige Prozessgegner vor Erlass einer Entscheidung in den gleichen Kenntnisstand versetzt werden, indem auch ihm die richterlichen Hinweise mitgeteilt werden. 19. 5. 2020 X R 27/19

StW 12/12 **EstG: § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9, § 9 Abs. 4a Sätze 6 bis 8 und 12**

Kürzung der Verpflegungspauschalen auch bei Nichteinnahme zur Verfügung gestellter Mahlzeiten

Die Verpflegungspauschalen sind auch dann zu kürzen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mahlzeiten zur Verfügung stellt, diese vom Arbeitnehmer aber nicht eingenommen werden. 7. 7. 2020 VI R 16/18

StW 12/13 **EstG: § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1, § 18 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4**

Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften

Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschaftler zumindest in einer anderen Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbands als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

4. 8. 2020 VIII R 24/17

StW 12/14 **EstG: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2, § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; OWiG: § 56**

Arbeitslohn: Zahlung von Verwarnungsgeldern

Der Arbeitgeber als Halter eines Kfz leistet die Zahlung eines Verwarnungsgeldes wegen einer ihm gemäß § 56 Abs. 1 Satz 1 OWiG erteilten Verwarnung auf eine eigene Schuld. Die Zahlung führt daher nicht zu Arbeitslohn des die Ordnungswidrigkeit begehenden Arbeitnehmers.

13. 8. 2020 VI R 1/17

StW 12/15 **EstG 2009: § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, Nr. 7, Abs. 6, Abs. 9; EstG 2008: § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4**

Anerkennung von Verlusten aus Knock-out-Zertifikaten

Bei sog. Wave XXL Papieren, die das Recht des Inhabers verbriefen, während der – allein durch eine Stopp-Loss-Schwelle begrenzten –

Laufzeit vom Emittenten einen Barausgleich in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Basispreis und dem aktuellen Wert des Basiswerts, vermindert um ein Bezugsverhältnis zu verlangen, handelt es sich um Optionsscheine i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EstG 2008.

Hat der Inhaber des Optionsscheins das Recht, auch bei Durchbrechung der Stopp-Loss-Schwelle eine Abrechnung und einen Differenzausgleich zu verlangen, wird der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EstG 2008 beendet (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 10. 11. 2015, IX R 20/14, BStBl. II 2016, 159).

Nach der Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. 1. 2009 werden Verluste aus Knock-out-Zertifikaten als negative Kapitaleinkünfte i. S. d. § 20 EstG berücksichtigt (Anschluss an BFH-Urteil vom 20. 11. 2018, VIII R 37/15, BStBl. II 2019, 507).

16. 6. 2020 VIII R 1/17

StW 12/16 **EstG: § 23 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3; InvStG: § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und c, Nr. 2, § 15 Abs. 1; DBA-Großbritannien 1964/1970: Art. III Abs. 1, Art. XII Abs. 2, Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a**

Berücksichtigung von AfA bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Ausland belegenen Immobilie

Zu den ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Spezialsondervermögens gehören u. a. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 3 EstG, auch wenn diese aus einem ausländischen Staat stammen.

Liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EstG, § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG vor und gehört der Gewinn aus der Veräußerung der im Ausland belegenen Immobilie nicht zu den gemäß DBA freizustellenden Einkünften, erfolgt die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 EstG.

Wurden bei der Ermittlung der zunächst erzielten, gemäß DBA freigestellten Einkünfte aus der Vermietung der ausländischen Immobilie deutsche AfA abgezogen, führt dies im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Immobilie nicht notwendig zu einer Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EstG. Eine solche Minderung unterbleibt, wenn zwar die Ermittlung der nach DBA freigestellten Vermietungseinkünfte unter Abzug der deutschen AfA erfolgt ist, die Einkünfte aber weder für die Ermittlung der Einkünfte der Anleger des Fonds als Steuersatzbemessungsgrundlage relevant waren noch in die körperschaftsteuerliche Ermittlung des Einkommens der Fondsanleger Eingang gefunden haben.

14. 7. 2020 VIII R 37/16



© Gerd Altmann / Pixabay

StW 12/17 EstG: § 25 Abs. 4, § 4 Abs. 3; AO: § 150 Abs. 8, § 5, § 328 Abs. 1

Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung aufgrund wirtschaftlicher Unzumutbarkeit – Festsetzung eines Zwangsgeldes

Die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EstG ist wirtschaftlich unzumutbar i. S. v. § 150 Abs. 8 Sätze 1 und 2 AO, wenn der finanzielle Aufwand für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EstG steht.

Eine Fehlerhaftigkeit der Anordnung der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung nebst Anlage EÜR macht auch eine nachfolgende Festsetzung eines Zwangsgeldes rechtswidrig, weil Verwaltungsakte, die auf Vornahme einer Handlung gerichtet sind, nur dann mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden können, wenn sie rechtmäßig sind.

16. 6. 2020 VIII R 29/19

StW 12/18 EstG: § 25 Abs. 4; AO: § 150 Abs. 8, § 5

Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung aufgrund wirtschaftlicher Unzumutbarkeit

Die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EstG ist wirtschaftlich unzumutbar i. S. v. § 150 Abs. 8 Sätze 1 und 2 AO, wenn der finanzielle Aufwand für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EstG steht.

Der Antrag auf Befreiung wegen unbilliger Härten nach § 25 Abs. 4 Satz 2 EstG i. V. m. § 150 Abs. 8 AO bezieht sich nur auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum.

16. 6. 2020 VIII R 29/17

StW 12/19 EstG: § 33 Abs. 1, Abs. 2, § 33b Abs. 2 Nr. 2; GG: Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2, Art. 6 Abs. 1, Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 1, Abs. 3

Prozesskosten nur bei Gefährdung der materiellen Existenzgrundlage als außergewöhnliche Belastungen abziehbar

Unter der Existenzgrundlage i. S. d. § 33 Abs. 2 Satz 4 EstG ist nur die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 18. 5. 2017, VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988). Die in § 33b EstG normierten (einschränkenden) Voraussetzungen für den Behinderten-Pauschbetrag sind mit dem GG vereinbar.

13. 8. 2020 VI R 27/18

StW 12/20 EstG: § 33 Abs. 1, Abs. 2; GG: Art. 6

Prozesskosten in Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit als außergewöhnliche Belastungen

Unter der Existenzgrundlage i. S. d. § 33 Abs. 2 Satz 4 EstG ist nur die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen. Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland sind gemäß § 33 Abs. 2 Satz 4 EstG vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.

13. 8. 2020 VI R 15/18

StW 12/21 EstG: § 34c Abs. 5; AO: § 163, § 227

Billigkeitserlass nach § 34c Abs. 5 EstG bis zur Festsetzungsverjährung

Der Antrag auf Steuererlass nach § 34c Abs. 5 EstG i. V. m. den Regelungen des Auslandstätigkeitserlasses (BMF-Schreiben vom 31. 10. 1983, BStBl. I 1983, 470) wird zeitlich durch die Festsetzungsverjährung und nicht bereits durch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung begrenzt.

Bei § 34c Abs. 5 EstG handelt es sich um eine gegenüber den allgemeinen Erlassregelungen in §§ 163 und 227 AO speziellere Regelung, die allerdings ggf. unter Rückgriff auf die genannten allgemeinen Regelungen auszufüllen ist.

17. 6. 2020 I R 7/18

StW 12/22 EstG: § 35a Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5

Keine Begünstigung nach § 35a Abs. 2 EstG für die Reinigung einer öffentlichen Straße (Fahrbahn) – Keine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EstG für in der Werkstatt des Handwerkers erbrachte Arbeiten

Die Reinigung der Fahrbahn einer öffentlichen Straße ist – anders als die Reinigung des öffentlichen Gehwegs vor dem Haus – nicht als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 EstG begünstigt. Soweit Arbeiten in der Werkstatt eines Handwerkers erbracht werden, sind die darauf entfallenden Lohnkosten nicht nach § 35a Abs. 3 EstG begünstigt.

13. 5. 2020 VI R 4/18

StW 12/23 EstG: § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 4; VO (EG) Nr. 883/2004: Art. 12 Abs. 1, Art. 68 Abs. 1, Abs. 2; VO (EG) Nr. 987/2009: Art. 60 Abs. 1

Kindergeld für Kinder eines nach Deutschland entsandten Arbeitnehmers – Anwendung der Wohnsitzfiktion bei nachrangiger Zuständigkeit Deutschlands

Die Wohnsitzfiktion des Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO (EG) Nr. 987/2009 kann bei Personen, die nach Deutschland entsandt wurden und deshalb nach Art. 12 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 883/2004 weiterhin den Rechtsvorschriften ihres Heimatlandes unterliegen, dazu führen, dass der Anspruch auf deutsches (Differenz-)Kindergeld nicht dem nach Deutschland entsandten Elternteil zusteht, sondern dem im anderen Mitgliedstaat zusammen mit den Kindern in einem Haushalt lebenden anderen Elternteil.

Erfüllt ein nach Deutschland entsandter Arbeitnehmer die in §§ 62 ff. EstG geforderten Voraussetzungen eines Kindergeldanspruchs, so wird sein Anspruch i. S. d. Art. 68 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 883/2004 durch den Wohnort ausgelöst, wenn er die Beschäftigung nur im Rahmen der Entsendung ausübt und auch sonst im Inland weder eine den deutschen Rechtsvorschriften unterliegende Erwerbstätigkeit ausübt noch eine Rente bezieht.

Besteht neben dem durch den Wohnort ausgelösten Anspruch eines Entsandten auf deutsches Kindergeld für dasselbe Kind und denselben Zeitraum Anspruch auf Familienleistungen in einem anderen Mitgliedstaat, der zugleich der Wohnsitzstaat der Kinder ist, so wird gemäß Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO (EG) Nr. 883/2004 der Anspruch auf deutsches Differenzkindergeld ausgeschlossen.

Werden bei einem kindergeldberechtigten Elternteil die Wohnsitzvoraussetzungen des § 62 Abs. 1 EstG nach Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO (EG) Nr. 987/2009 fingiert, kann für diesen Elternteil die nach § 62 Abs. 1 Satz 2 EstG erforderliche Identifikation analog § 63 Abs. 1 Satz 4 EstG statt durch Identifikationsnummer auch in anderer geeigneter Weise erfolgen.

1. 7. 2020 III R 22/19

StW 12/24 GewStG: § 2 Abs. 1 Satz 1; AO: § 119 Abs. 1

Einheitlicher Steuergegenstand der Gewerbesteuer bei mehreren Betätigungen derselben natürlichen Person

Übt eine natürliche Person mehrere gewerbliche Tätigkeiten aus, kann es sich gewerbesteuerrechtlich entweder um einen einheitlichen Betrieb (Steuergegenstand) oder aber um mehrere selbstständige Betriebe – und damit um mehrere Steuergegenstände – handeln.

Für die Unterscheidung zwischen einem einheitlichen Betrieb und mehreren selbstständigen Betrieben kommt der Gleichartigkeit bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen wesentliche Bedeutung zu. Dabei ist jedoch nicht von einer strikten Zweiteilung in gleichartige bzw. ungleichartige Betätigungen auszugehen; vielmehr steigt das notwendige Maß des für eine Zusammenfassung der Betätigungen erforderlichen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen.

Wenn Gewerbesteuermessbescheide für mehrere Betriebe desselben Inhabers ergehen, setzt ihre hinreichende inhaltliche Bestimmtheit in der Regel voraus, dass sie einen Hinweis auf den jeweiligen Betrieb (Steuergegenstand) enthalten.

17. 6. 2020 X R 15/18

StW 12/25 GewStG: § 8 Nr. 1 Buchst. d; HGB: § 255 Abs. 2, Abs. 3, § 266 Abs. 2 Buchst. B; GG: Art. 3 Abs. 1

Keine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen, die zu den Herstellungskosten unterjährig ausgedehnten Umlaufvermögens gehören

Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen sind.

Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

30. 7. 2020 III R 24/18

StW 12/26 ErbStG (a. F.): § 13a, § 13b, § 7 Abs. 1 Nr. 1; EStG: § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3

Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen

Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a. F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

17. 6. 2020 II R 38/17

StW 12/27 ErbStG (a. F.): § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, Nr. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 2; InsO: § 1

Wegfall des Verschonungsabschlages

Der Verschonungsabschlag für den Erwerb eines Anteils an einer KG fällt bei Veräußerung des Anteils, im Falle der Betriebsaufgabe oder bei der Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen nachträglich (anteilig) weg. Die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG führt jedoch noch nicht zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlages.

1. 7. 2020 II R 19/18

StW 12/28 UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1; InsO: § 55 Abs. 4

Vorsteuervergütung im Insolvenzverfahren

§ 55 Abs. 4 InsO ist nur auf Masseverbindlichkeiten, nicht aber auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden.

23. 7. 2020 V R 26/19

StW 12/29 UStG: § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a und d; UStDV: § 30; RL 2006/112/EG: Art. 98 Abs. 1, Abs. 2, Anhang III Kat. 7

Ermäßigter Steuersatz für Techno- und House-Konzerte

Eintrittserlöse für Musikaufführungen unterschiedlicher Stilrichtungen (v. a. Tech-House, Elektro House, Techno) durch renommierte DJs sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG steuersatzermäßigt, wenn diese Aufführungen den eigentlichen Zweck der Veranstaltung darstellen.

Umsätze aus der Veräußerung von Eintrittskarten für ortsgebundene Veranstaltungen unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG (Anschluss an BFH-Urteil vom 2. 8. 2018, V R 6/16, BStBl. II 2019, 293).

10. 6. 2020 V R 16/17

StW 12/30 UStG: § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a; RL 2006/112/EG: Art. 98 Abs. 1, Abs. 2, Anhang III Kat. 7

Ermäßigter Steuersatz für die Veranstaltung von Techno- und House-Konzerten

Eintrittserlöse für Techno- und House-Konzerte sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG steuersatzermäßigt, wenn diese Musikaufführungen den eigentlichen Zweck der Veranstaltung darstellen und die daneben erbrachten Leistungen von so untergeordneter Bedeutung sind, dass sie den Charakter der Musikaufführung nicht beeinträchtigen.

Die Darbietung von Techno- und House-Musik durch verschiedene DJs kann einer Veranstaltung auch dann das Gepräge eines Konzerts oder einer konzertähnlichen Veranstaltung geben, wenn die Musikaufführungen regelmäßig (wöchentlich) stattfinden (Fortführung des BFH-Urteils vom 18. 8. 2005, V R 50/04, BStBl. II 2006, 101).

23. 7. 2020 V R 17/17

StW 12/31 HmbZwStG: § 2 Abs. 5 Buchst. c; BMG: § 21, § 22; HmbMG: § 15

Begriff der gemeinsamen Hauptwohnung i. S. d. HmbZwStG

Die Befreiungsvorschrift des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG bestimmt die gemeinsame Hauptwohnung von Eheleuten unter Rückgriff auf das Melderecht. Maßgeblich ist, ob die melderechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer gemeinsamen Hauptwohnung vorliegen, nicht aber, ob eine Meldung als Hauptwohnung tatsächlich erfolgt ist.

16. 6. 2020 VIII R 37/18





Jürgen W. Hidien/Carsten Pohl/Georg Schnitter

Gewerbsteuer

GRÜNE REIHE Band 5

- > 16. Auflage 2020, 910 Seiten, gebunden, 67 €
Erich Fleischer Verlag, Achim
ISBN 978-3-8168-1056-8

Die Neuauflage ist auf aktuellem Rechtsstand inkl. des zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise. Berücksichtigt werden die aktuellen Stände des GewStG, der GewStDV sowie der Gewerbesteuer-Richtlinien und Gewerbesteuer-Hinweise sowie sonstige Verwaltungsanweisungen.

Die wertvolle Neuauflage dient nicht nur den angehenden Angehörigen der steuerberatenden Berufe und den Studierenden an den Hochschulen, sondern auch den Verwaltungspraktikern in der Finanzverwaltung als praxisbezogenes Arbeitsmittel.

Die Autoren Hidien und Schnitter sind Rechtsanwälte und Steuerberater und Hochschullehrer, der Autor Pohl ist Professor an der Hochschule für Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen (Nordkirchen).

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft ist Herausgeberin der GRÜNEN REIHE.

Florian Haase/Katrin Dorn

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- > XXXI, 385 Seiten, Hardcover (in Leinen), 145 €
Verlag C.H.BECK, 4. vollständig überarbeitete Auflage, 2020
ISBN 978-3-406-75411-1

Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist ein Spezialfall der Personengesellschaft: Als rein steuerlich relevantes Konstrukt gelten für sie besondere Normen des Steuerrechts. Dabei werden auch Sonderformen wie z. B. die Zebra-Gesellschaft und auch Poolverträge im Einzelnen anschaulich erläutert.

Dieses Werk behandelt speziell und umfassend die ertrag-, umsatz-, erbschaft- und schenkung-, umwandlung- und außensteuerrechtlichen Facetten nationaler und internationaler vermögensverwaltender Personengesellschaften. Dem Rechtspraktiker werden auf einem von Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum noch kaum erschlossenen Gebiet handhabbare Lösungen geboten.

Es handelt sich um ein praxisorientiertes Handbuch, das nationales und internationales Steuerrecht in einem Band vereinigt. Alle aktuellen steuerlichen Änderungen sind berücksichtigt und mit Rechtsstand 1. 4. 2020 punktgenau verarbeitet. Die neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien sind ebenfalls aktuell eingearbeitet.

Das sehr empfehlenswerte Werk richtet sich an Steuerberater, Fachanwälte für Steuerrecht, Notare, Wirtschaftsprüfer sowie an Verwaltungspraktiker in der Finanzverwaltung.

Markus Fischer

30 Fragen und Antworten für Newcomer-Führungskräfte

(Hrsg. Gregor Danielmayer)

- > Verlag tredetion 2020, 136 Seiten, 15,99 €
ISBN 978-3-347-01764-1 (Paperback)
ISBN 978-3-347-01765-8 (Hardcover)
ISBN 978-3-347-01766-5 (E-Book)

Dieses Buch wirft 30 elementare Fragen zur Entwicklung von Führungskompetenz auf. Verständliche Antworten, leichte Beispiele aus Beruf und Alltag, ergänzt um didaktische „Workhacks“ zur Erlangung des Führerscheins als Führungskraft, runden dieses kreative und anschauliche Buch ab. So geht es zum Beispiel um die wichtige Frage, wie eine Führungskraft klug reagiert, wenn Mitarbeiter ein kritisches Feedback geben. Auch die Frage, was man bei einem Konfliktgespräch beachten sollte, ist außerordentlich praxisrelevant. Diese Erstauflage enthält das brandaktuelle Zusatzkapitel „Wegweiser durch die Krise“.

Der Autor Markus Fischer (MBA) ist ein erfahrener Persönlichkeitscoach. In seinen vielfältigen Trainings und Coachings findet er stets den passenden roten Faden, um die Teilnehmer zu Höchstleistungen und zur Mitarbeit anzuspornen. Den Teilnehmern macht es Spaß, sich von ihm aus der allseits beliebten Komfortzone herauskatapultieren zu lassen und sich neue Herausforderungen zu suchen. Als fünffacher Familienvater fließen auch private Erfahrungen sowie Empathie und soziale Kompetenz in das Werk mit ein.

Das Buch wendet sich an Führungskräfte und insbesondere an jene, die es noch werden wollen.

Joachim Schmitt/Robert Hörtnagl

Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz: UmwG, UmwStG

- > XL, 2.283 Seiten, in Leinen 199 €
Verlag C.H.BECK, 9. Auflage, 2020
ISBN 978-3-406-75429-6

Der bekannte Standardkommentar ist die professionelle Arbeitshilfe für jeden Praktiker im Umwandlungsrecht – auch für Umwandlungen von Genossenschaften, Vereinen, VVaG etc. Die 9. Auflage erläutert das Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz vollständig, präzise und übersichtlich in einem handlichen Band.

Jetzt aktuell mit:

- > Brexit (§ 122m UmwG) und dem Brexit-Steuerbegleitgesetz
- > Neuerungen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung bei Beteiligung von Personenhandelsgesellschaften
- > Gesetzgebung rund um die Corona-Krise
- > umfassender Darstellung der bilanziellen Abbildung einer Umwandlung für alle beteiligten Rechtsträger
- > geschlossener Darstellung arbeitsrechtlicher Fragestellungen

Wichtiges zum Steuerrecht:

- > umfassende Einarbeitung der Ansicht der Finanzverwaltung, insbesondere im Umwandlungssteuererlass
- > Anhänge zu den Verkehrsteuern (Umsatzsteuer sowie Grunderwerbsteuer) sowie zur verbindlichen Auskunft

Das Werk wendet sich an Richter, Rechtsanwälte, Fachanwälte für Steuerrecht, Steuerberater sowie an Verwaltungspraktiker in der Finanzverwaltung.

> Die neuesten Entscheidungen des BFH

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

Jahrgang	Nr. StW/lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II	Jahrgang	Nr. StW/lfd. Nr.	Aktenzeichen	BStBl. II
2017	1-2/53	V R 26/15	2020, 593	2020	9/28	IV R 53/16	2020, 534
2018	4/3	VIII B 67/17	2020, 626	2020	9/29	X R 18, 19/18	2020, 538
2018	7-8/27	IV R 33/15	2020, 645	2020	9/34	IX R 33/19	2020, 548
2019	1-2/28	II R 51/15	2020, 662	2020	9/35	VI R 54/17	2020, 544
2019	6/17	II R 9/15	2020, 655	2020	9/37	I R 46/17	2020, 552
2019	9/10	XI R 42/17	2020, 671	2020	9/38	III R 28/19	2020, 562
2019	9/17	IV R 30/16	2020, 649	2020	9/40	III R 44/17	2020, 558
2019	10/37	I R 20/17	2020, 685	2020	9/44	VIII R 2/17	2020, 679
2019	11/21	I R 20/16	2020, 674	2020	9/46	II R 9/17	2020, 658
2019	12/8	X R 7/17	2020, 635	2020	9/47	II R 1/16	2020, 581
2020	1-2/41	V R 19/18	2020, 600	2020	9/48	II R 17/16	2020, 584
2020	3/45	V R 14/18	2020, 596	2020	9/49-51	II R 8/18	2020, 567
2020	5/9	VI R 31/17	2020, 591			II R 13/18	2020, 570
2020	7-8/14	VI R 22/17	2020, 639			II R 18/18	2020, 573
2020	7-8/27	XI R 10/17	2020, 601	2020	9/52	II R 41/18	2020, 577
2020	9/2	II B 65/19	2020, 622	2020	9/56	II B 54/19	2020, 586
2020	9/3	II B 82/19	2020, 624	2020	9/57	II R 4/18	2020, 665
2020	9/4	XI R 18/19	2020, 620	2020	9/61	V R 20/19	2020, 608
2020	9/6	II R 24/17	2020, 528	2020	9/64	V R 48/17	2020, 604
2020	9/14	IX R 23/19	2020, 631	2020	9/68	XI R 14/19	2020, 613
2020	9/23	IX R 14/19	2020, 545	2020	10/8	IV R 11/18	2020, 641
2020	9/24	VI R 41/17	2020, 531	2020	10/13	I R 29/17	2020, 690
2020	9/26	VI R 26/18	2020, 565				

Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner

Buchführung und Bilanz

GRÜNE REIHE Band 10

- > 23. Auflage 2020, 1.741 Seiten, gebunden, 78 €
 Mit gesondertem Lösungsheft zu Übungsaufgaben
 Erich Fleischer Verlag Achim
 ISBN 978-3-8168-1503-7
 ISBN 978-3-8168-1403-0 (Lösungsheft)

Sowohl im beruflichen Alltag eines Steuerberaters als auch im Rahmen der steuerrechtlichen Ausbildung spielen die Themen Bilanzierung und Buchführung eine große Rolle. Auch nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes bleiben Handels- und Steuerbilanz weiterhin eng miteinander verknüpft. Des Weiteren hat sich an deren Funktion zur Bemessung der Ausschüttung, der Besteuerung sowie dem Nachweis insbesondere gegenüber Banken grundsätzlich wenig geändert. Die Zeiten einer Einheitsbilanz sind dennoch Vergangenheit, sodass es erforderlich ist, die Vielzahl von Ansatz- und Bewertungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz detailliert herauszuarbeiten.

Das Werk Buchführung und Bilanz aus der „Grünen Reihe“ deckt die in der täglichen Beratungspraxis anfallenden Themen hinsichtlich Bilanzierung und Buchführung umfassend, problemorientiert und anschaulich ab. Nicht zuletzt aufgrund seines Detaillierungsgrads und den zahlreichen Praxisfällen ist das Buch uneingeschränkt zu empfehlen und stellt für den steuerlichen Berater ein unverzichtbares „Must-have“ dar. Aber auch für Studierende der Steuerwissenschaften und Anwärter des Steuerberaterexamens ist das Werk bestens geeignet. In dem traditionsreichen Werk werden auch Sonderthemen behandelt, die mit der Steuerbilanz einhergehen. Hierunter fallen die Darstellung der Gewinnermittlungsarten sowie der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Schließlich gehen die Autoren auf die Besonderheiten bei der Bilanzierung von Personen- und Kapitalgesellschaften ein. Neben allgemeinen Erläuterungen werden auch besondere praxisrelevante Themen wie beispielsweise ein Gesellschafterwechsel, Veräußerungstatbestände oder die Übertragung von Wirtschaftsgütern umfassend gewürdigt.

Musterlösungen zu den Übungsaufgaben sind in einem gesonderten Lösungsheft bereitgestellt.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft ist Herausgeberin der GRÜNEN REIHE.

> Impressum

Redaktion: „Steuer-Warte“: Florian Köbler, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, **Telefon:** 030.206256600, **Telefax:** 030.206256601, **E-Mail:** florian.koebler@bfg-mail.de. **Verlag:** Steuer-Gewerkschaftsverlag. **Vorsitzender:** Thomas Eigenthaler, Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, **Telefon:** 030.206256650, **Telefax:** 030.206256601, **E-Mail:** stg-verlag@dstg.de. **Anzeigenverwaltung:** STGV Steuer-Gewerkschaftsverlag. **Anzeigenabteilung:** Friedrichstraße 169, 10117 Berlin, **Telefon:** 030.206256650, **Telefax:** 030.206256601, **E-Mail:** stg-verlag@dstg.de. Gültig ist Anzeigentarif-Nr. 26 vom 1. 10. 2016. **Bezugspreis:** Einzelnummer 4,90 €. **Jahresabonnement** 49,90 € inklusive Porto und Mehrwertsteuer. Nachdruck – auch auszugsweise – nur mit Genehmigung des Verlages. Die „Steuer-Warte“ erscheint 10-mal jährlich. **Herstellung:** L.N. Schaffrath GmbH & Co. KG DruckMedien, Marktweg 42–50, 47608 Geldern.