

März 2021 · 94. Jahrgang

23

KARL-HEINZ-GÜNTHER

**Einkommensteuerliche Folgen von
Nießbrauchsbestellungen an vermieteten
Grundstücken**

27

ANDRÉ DEUTSCHLÄNDER

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

35

Die neuesten Entscheidungen des BFH

BÜCHERSCHAU

Georg Arians

Steuern & Humor

Humorvolles, Interessantes und Nachdenkliches im deutschen Steuerwesen

> 1. Auflage 2020, 288 Seiten, Din A5, kartoniert, 39,95 €
Bookondemand – Vabaduse
ISBN 978-3-96004-054-5

Steuern und Humor – passt das überhaupt zusammen? Diese Frage stellt sich der Autor auf 260 Seiten und reichert diese noch mit einem umfangreichen Quellen-, Stichwort- und Literaturverzeichnis an. Das Werk wird so zu einer wahren Fundgrube für allerlei Wissenswertes. Der Leser kann mit dem neu erschienenen Werk in den deutschen Steuerdschungel eintauchen und nach Belieben darin verweilen. Er kann auf humorvolle Weise Skurriles, auch Lächerliches und Widersprüchliches im deutschen Steuerwesen entdecken. Allein 40 Hägar-Cartoons sind sehens- und lesenswert.

Der Autor möchte sein Werk nicht als Steuerbuch, aber durchaus als Sachbuch verstanden wissen. Es ist nicht trivial, sondern orientiert sich an den Grundsätzen seriöser und zielorientierter Schriftstellerei. Es ist kein Witzbuch, aber es soll trotzdem ein humorvoller Unterhaltungseffekt erzielt werden. Dies ist durchaus verdienstvoll, zumal im Bereich des Steuerwesens der literarische Aspekt Humor in aller Regel von nur sehr untergeordneter Bedeutung ist. Mit einem rheinischen „et kütt wie et kütt“ soll einem durchaus ernsten Thema („Steuern müssen sein“) eine positive Grundstimmung zugeschrieben werden. Der Autor bleibt aber auch Realist: Der heitere Steuerzahler, der seine Steuerpflichten gerne – in Kooperation mit heiteren Finanzbeamten – erfüllen will, bleibe wohl eine Illusion.

Der Autor, gebürtiger Rheinländer, studierte Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und war selbstständiger Steuerberater in Köln. Zudem war er Professor an der Hochschule Anhalt in Bernburg/Saale. Das Buch ist das Ergebnis eines langen, erfahrungsreichen Berufslebens. Der Autor widmet es seinem Vater, der Beamter der „Neusser Finanz- und Zollverwaltung“ war.

Stephan Greulich, Johannes Riepol

Digitalisierung von Geschäftsprozessen im Rechnungswesen

> Datev, 2021, 209 Seiten, 3. Auflage, 19,99 €
ISBN Print: 978-3-96276-030-4
ISBN E-Book: 978-3-96276-031-1

Der Homeoffice-Boom hat deutlich gemacht: Der Umstieg auf digitale kaufmännische Prozesse und damit das papierlose Büro sind nicht mehr zu stoppen. Begriffe wie ZUGFeRD, ersetzendes Scannen,

GoBD, elektronische Rechnung oder Cloud spielen bei dem Sprung in eine digitale Zukunft für Unternehmen eine wichtige Rolle. Seitens des Gesetzgebers sind die rechtlichen Voraussetzungen hierfür bereits geschaffen. Auch technologisch sind die digitalen Prozesse längst umsetzbar.

Voraussetzung für das papierlose Büro ist jedoch, dass in einem Unternehmen die bestehenden Arbeitsabläufe hinterfragt und – falls erforderlich – bestehende Prozesse auch verändert sowie althergebrachte Gewohnheiten abgelegt werden. Wichtig für den Umstieg sind ein realistischer Zeitplan und die Einbindung der Mitarbeitenden des Unternehmens.

Zur 3. Auflage wurde das Fachbuch komplett an die neue Rechtslage, die technische Entwicklung und die fortschreitende branchenübergreifende Digitalisierung angepasst. Die Aktualisierung betrifft unter anderem die Archivierung und die EÜR-Taxonomie. Insbesondere wurden die Neuerungen der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 28. 11. 2019 eingearbeitet.

Kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) werden zur Digitalisierung von Geschäftsprozessen derzeit zahlreiche Förderprogramme gewährt. Diese umfassen in der Regel Beratungsleistungen und Umsetzungsmaßnahmen im Rahmen der digitalen Transformation.

Die Steuer-Warte 1997 bis 2020



Der Steuer-Gewerkschaftsverlag bietet „Die Steuer-Warte“ 1997 bis 2020 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 2020

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

Karl-Heinz-Günther

Einkommensteuerliche Folgen von Nießbrauchsbestellungen an vermieteten Grundstücken

1. Problemstellung

Die Einräumung oder der Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts an einem vermieteten und damit der Einkünfteerzielung dienenden Grundstück erfolgt in der Regel im familiären Bereich zwischen nahen Angehörigen, indem z. B. das Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf einen Abkömmling unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wird oder einem Abkömmling (meist auf eine festgelegte Zeitspanne) ein Nießbrauchsrecht an einem vermieteten Grundstück bestellt wird. Während in letzterem Fall vielleicht auch steuerrechtliche Überlegungen für die vertragliche Gestaltung eine Rolle spielen (Verlagerung von Einkünften), werden diese bei Grundstücksübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs häufig vernachlässigt, weil hier die noch zu Lebzeiten erfolgende Vermögensübertragung im Vordergrund stehen wird. Dies kann jedoch im Einzelfall zu sehr unliebsamen steuerrechtlichen Folgen führen. Nachfolgend werden daher zunächst die Grundvoraussetzungen erläutert, die erfüllt sein müssen, damit die getroffene Vereinbarung auch steuerrechtlich anerkannt wird. Sodann wird im Einzelnen auf die jeweilig Nießbrauchsart (Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch) und deren möglichst steueroptimale Ausgestaltung eingegangen.

2. Anforderungen an eine wirksame Nießbrauchsbestellung

Nießbrauchsvereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie klar vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt werden. Hierzu bedarf es zunächst eines bürgerlich-rechtlich wirksam begründeten Nutzungsrechts.¹ Bei Grundstücken ist die notarielle Beurkundung (§ 313 BGB, § 518 Abs. 1 BGB) sowie die Eintragung in das Grundbuch (§ 873 BGB) erforderlich. Kommt eine Grundbucheintragung nicht zustande, kann ein auch steuerlich anzuerkennendes obligatorisches Nutzungsrecht entstehen.² Diese Situation ergibt sich häufig, wenn die Beteiligten aus Kostengründen auf die Grundbucheintragung verzichten, gleichwohl aber das Nutzungsrecht aufgrund der getroffenen Vereinbarung ausgeübt wird.

Bei der Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten minderjähriger Kinder ist die Mitwirkung eines Pflegers erforderlich; dagegen bedarf es keines Dauerergänzungspflegers.³ Dies gilt entsprechend auch bei Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts.⁴

Die bürgerlich-rechtlich wirksam getroffenen Vereinbarungen müssen auch tatsächlich durchgeführt werden. Hieran fehlt es, wenn äußerlich alles beim Alten bleibt und lediglich die Erträge an den Nießbraucher abgeführt werden. Ist ein einem minderjährigen Kind eingeräumter Nießbrauch frei widerrufbar, steht dies der steuerlichen Anerkennung allerdings nicht entgegen.⁵

Dem Nießbraucher sind die Einkünfte nur dann zuzurechnen, wenn er sie selbst erwirtschaftet. Bei einem vermieteten Grundstück setzt dies voraus, dass ihm die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zusteht, er die Nutzung tatsächlich zieht, das Grundstück in Besitz hat und es verwaltet. Mietzahlungen sind an den Nießbraucher zu leisten. Wer also z. B. seinem Kind ein Nießbrauchsrecht an einem Mietwohngrundstück einräumt, es jedoch versäumt, die Mieter darüber zu informieren, dass Vertragspartner des Mietverhältnisses nun der Nießbraucher ist, an den auch die Miete zu zahlen ist, scheidet bei der steuerlichen Anerkennung der Vereinbarung an der mangelnden Durchführung des Vereinbarten.

Die Vereinbarung eines Nießbrauchsrechts kann im Einzelfall auch gestaltungsmisbräuchlich i. S. v. § 42 AO sein, z. B., wenn Eltern ihrem minderjährigen Kind ein zeitlich befristetes Nießbrauchsrecht an einem vermieteten Grundstück bestellen, welches das Kind anschließend an seine Eltern zurückvermietet.⁶ Gestaltungsmissbrauch liegt ferner vor, wenn ein im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumtes, unentgeltliches Wohnrecht gegen Vereinbarung einer dauernden Last aufgehoben und gleichzeitig ein Mietverhältnis mit einem Mietzins in Höhe der dauernden Last vereinbart wird.⁷ Dagegen findet § 42 AO keine Anwendung, wenn auf die Ausübung eines im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumten unentgeltlichen Wohnrechts verzichtet und stattdessen zwischen dem Übertragenden und dem neuen Eigentümer des Grundstücks ein Mietvertrag geschlossen wird.⁸ Ebenfalls kein Gestaltungsmissbrauch liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnung von seiner Mutter erwirbt, sie gleichzeitig an sie vermietet und ihr zur Sicherung des Mietverhältnisses ein Nießbrauchsrecht einräumt.⁹

3. Vorbehaltsnießbrauch

Wird ein bebautes Grundstück unter Vorbehalt eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts auf einen Dritten (z. B. einen Abkömmling) übertragen, geht zwar das Eigentum auf den Dritten über, die Nutzungsbefugnis und damit auch die Einkünfteerzielungsabsicht verbleiben jedoch im Rahmen des vorbehaltenen Rechts beim bisherigen Eigen-

1 BFH, Urteil v. 13. 5. 1980, VIII R 63/79, BStBl. 1981 II S. 295

2 BFH, Urteil v. 15. 4. 1986, IX R 52/83, BStBl. 1986 II S. 605

3 BFH, Urteil v. 13. 5. 1980, VIII R 63/79, BStBl. 1981 II S. 295

4 BMF-Schreiben v. 30. 9. 2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. 2013 I S. 1184 Rz. 7

5 BFH, Urteil v. 19. 11. 2003, IX R 54/00, BFH/NV 2004 S. 1079

6 BFH, Urteil v. 26. 11. 1998, IV R 39/98, BStBl. 1999 II S. 263

7 BFH, Urteil v. 17. 12. 2003, IX R 56/03, BStBl. 2004 II S. 648

8 BFH, Urteil v. 17. 12. 2003, IX R 60/98, BStBl. 2004 II S. 646

9 BFH, Urteil v. 3. 2. 1998, IX R 38/96, BStBl. 1998 II S. 539

tümer. Handelt es sich um ein vermietetes Objekt, hat der bisherige Eigentümer und nunmehrige Nießbraucher auch weiterhin die Einkünfte zu versteuern und ist zur weiteren Vornahme der Gebäude-AfA berechtigt.¹⁰ Dagegen hat der neue Eigentümer keine Möglichkeit eines steuermindernden Kostenabzugs.

Wird jedoch vereinbart, dass das dingliche Recht lediglich Sicherungszwecken dient und es nicht ausgeübt wird, ist das dingliche Recht einkommensteuerrechtlich unbeachtlich,¹¹ d. h. nicht der Vorbehalt Nießbraucher, sondern der neue Eigentümer hat die Einkünfte zu versteuern.

Die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks gegen Nießbrauchsvorbehalt führt hinsichtlich des vorbehaltenen Nutzungsrechts auch dann nicht zu einer Gegenleistung, wenn der Übernehmer dem Übergeber das Nutzungsrecht einräumt. Vielmehr ist von der Übertragung von bereits mit dem Nutzungsrecht belastetem Vermögen auszugehen.¹²

Da sich bei Übertragung eines vermieteten Grundstücks gegen Nießbrauchsvorbehalt hinsichtlich der steuerlichen Einkünfterzielung nichts ändert, verbleibt diese beim bisherigen Eigentümer und jetzigem Vorbehalt Nießbraucher. Nur der Vorbehalt Nießbraucher ist daher auch zum Werbungskostenabzug berechtigt.

Da der Nießbraucher nach § 1041 BGB nur verpflichtet ist, für die Erhaltung der Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand zu sorgen und ihm Ausbesserungen und Erneuerungen nur insoweit obliegen, als sie zur gewöhnlichen Unterhaltung der Sache gehören, entsteht hier ggf. ein Problem, wenn größerer Instandsetzungsaufwand entsteht. Denn der Nießbraucher ist zwar auch zu außergewöhnlichen Unterhaltungsmaßnahmen berechtigt (§ 1043 BGB), erlangt dadurch jedoch i. d. R. einen Anspruch auf Kostenerstattung gegenüber dem Eigentümer (§ 1049 BGB i. V. m. §§ 677ff. BGB). Treffen die Vertragsparteien nun – was bürgerlich-rechtlich zulässig ist – keine von der gesetzlichen Kostentragung (§ 1041 BGB) abweichende Regelung und führt der Vorbehalt Nießbraucher eine außergewöhnliche Instandsetzungsmaßnahme durch (indem er z. B. das Dach neu eindecken lässt), hat er bürgerlich-rechtlich einen Kostenerstattungsanspruch gegenüber dem Eigentümer. Macht er diesen nicht geltend, kann er seine Aufwendungen nicht als Werbungskosten abziehen, da hierin eine nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbare Zuwendung an den Eigentümer liegt.¹³ Der getätigte Aufwand wäre damit steuerlich in vollem Umfang verloren, selbst wenn er den Aufwendungsersatz gegenüber dem Eigentümer geltend macht, denn dieser ist mangels Einkünfterzielung nicht zum Werbungskostenabzug berechtigt. Ein Werbungskostenabzug wäre beim Nießbraucher allenfalls dann möglich, wenn der gesetzlich bestehende Ersatzanspruch zwar geltend gemacht, aber nicht realisiert wird.¹⁴

Trägt bei gesetzlicher Kostentragung der Eigentümer entsprechend seiner Verpflichtung die Aufwendungen für außergewöhnliche Instandsetzungsmaßnahmen, kommt bei ihm ein Werbungskostenabzug mangels Einkünfterzielung nicht in Betracht. Ein steuermindernder Abzug ist in derartigen Fällen auch nicht unter dem Gesichtspunkt sog. vorweggenommener Werbungskosten im Hinblick auf eine nach Erlöschen des Nießbrauchs beabsichtigte Vermietung möglich, da ein Ende der Nutzung durch den Vorbehalt Nießbraucher noch nicht absehbar ist.¹⁵

Beim Eigentümer kann ein Werbungskostenabzug unter dem Aspekt vorweggenommener Werbungskosten nur ausnahmsweise dann in Betracht kommen, wenn sich aus den Gesamtumständen ergibt, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen im eigenen Interesse als zukünftiger Nutzer des Hauses macht, d. h., wenn die zukünftige Nutzung zeitlich konkret ansteht.¹⁶ Der Eigentümer einer Nießbrauchsbelasteten Immobilie kann daher vorweggenommene Werbungskosten z. B. dann geltend machen, wenn der Nießbrauch nach den zugrundeliegenden Vereinbarungen zeitnah aufgehoben werden soll.¹⁷

Hinweis: Die Vertragsparteien sollten daher zur Optimierung des Werbungskostenabzugs abweichend von den bürgerlich-rechtlichen Regelungen den Nießbraucher zur Übernahme größerer Instandsetzungsaufwendungen verpflichten. Diese Nebenabrede muss, wenn sie zwischen nahen Angehörigen erfolgt, klar und eindeutig getroffen und tatsächlich durchgeführt werden.¹⁸ Ist dies der Fall, sind die größeren Instandsetzungsaufwendungen beim Nießbraucher auch steuerlich berücksichtigungsfähig.¹⁹

4. Zuwendungsnießbrauch

Die Einräumung (Zuwendung) eines Nießbrauchs an einer vermieteten Immobilie führt einkommensteuerlich zum Übergang der Einkünfterzielung vom Eigentümer auf den Nießbraucher, dem nunmehr die Erträge aus dem Objekt zufließen. Ertragsteuerlich kann dies dann durchaus Sinn machen, wenn der Eigentümer der Immobilie einer hohen Steuerbelastung unterliegt, aus dem Objekt positive Einkünfte erzielt und diese nun auf einen nahen Angehörigen verlagern will, der einer deutlich niedrigeren Steuerbelastung unterliegt oder mangels anderer Einkünfte bislang keiner Steuerbelastung unterlegen hat.

Ob die Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs unter steuerlichen Gesichtspunkten tatsächlich empfehlenswert ist, ist von den Gesamtumständen des Einzelfalls abhängig. Zu beachten ist, dass beim Zuwendungsnießbrauch die beim Eigentümer und Nießbrauchsbesteller verbleibende Gebäudeabschreibung steuerlich endgültig verloren geht, denn der Eigentümer erzielt aufgrund des eingeräumten Nießbrauchsrechts keine Einkünfte mehr. Handelt es sich dagegen um ein bereits vollständig abgeschriebenes Objekt oder um ein Objekt mit relativ niedriger Gebäude-AfA, kann die Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs durchaus sinnvoll sein.

a) Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung

Das Nutzungsrecht muss nicht nur zivilrechtlich wirksam vereinbart, sondern auch tatsächlich durchgeführt werden. Bei einem Zuwendungsnießbrauch an einem vermieteten Objekt ist es daher zwingend erforderlich, dass den Mietern die Vermieterstellung des Nießbrauchers anzuzeigen ist und dass die Mietzahlungen nunmehr an den Nießbraucher zu leisten sind. Vertreten Eltern ihre minderjährigen Kinder, müssen die Willenserklärungen im Namen der Kinder abgegeben werden.²⁰ Werden aufgrund der Nutzungsrechtsbestellung lediglich die Erträge an den Nießbrauchsberechtigten abgeführt, steht dies in aller Regel der steuerlichen Anerkennung entgegen. Unschädlich ist dagegen, wenn ein minderjährigen Kindern eingeräumter Nießbrauch jederzeit frei widerrufbar ist.²¹

10 BMF-Schreiben v. 30. 9. 2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. 2013 I S. 1184, Rz. 41 ff.

11 BMF-Schreiben v. 30. 9. 2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. 2013 I S. 1184 Rz. 9

12 BMF-Schreiben v. 13. 1. 1993, I – IV B 3 – S 2190 – 37/92, BStBl. 1993 S. 80 Tz. 10

13 BFH, Urteil v. 10. 4. 1991, XI R 13/87, BFH/NV 1991 S. 740

14 BFH, Urteil v. 17. 8. 2005, IX R 27/03, BFH/NV 2006 S. 270

15 BFH, Urteil v. 19. 2. 2019, IX R 2017

16 BFH, Urteil v. 31. 5. 2000, IX R 6/96, BFH/NV 2001 S. 24

17 BFH, Urteil v. 25. 2. 2009, IX R 3/07, BFH/NV 2009 S. 1251

18 BFH, Urteil v. 9. 3. 1993, IX R 96/89, BFH/NV 1993 S. 594

19 BFH, Urteil v. 24. 6. 2009, IV R 20/07, BFH/NV 2010 S. 20

20 BFH, Urteil v. 13. 5. 1980, VIII R 63/79, BStBl. II 1981 S. 295

21 BFH, Urteil v. 19. 11. 2003, IX R 54/00, BFH/NV 2004 S. 1079

Bei einer unentgeltlichen Zuwendung des Nießbrauchs kann der Nießbraucher das unentgeltlich erworbene Nutzungsrecht mangels Anschaffungskosten nicht abschreiben.²² Er ist jedoch insoweit zur Abschreibung befugt, als er selbst Herstellungskosten getragen und gegenüber dem Eigentümer einen Anspruch auf Kostenersatz nach Beendigung des Nutzungsrechts hat.²³ Aufwendungen des Nießbrauchers zum Erwerb des Eigentums betreffen jedoch die Vermögensebene und führen daher nicht zum Werbungskostenabzug.²⁴

Hinsichtlich der Tragung von Instandsetzungsaufwendungen sollte bei Abschluss des Nießbrauchsvertrags unbedingt darauf geachtet werden, dass der Nießbraucher sich vertraglich zur Übernahme sämtlicher, das Objekt betreffender Kosten verpflichtet, damit er auch bei größeren Instandsetzungsaufwendungen zum Werbungskostenabzug berechtigt ist. Insoweit ergibt sich dieselbe Problematik wie vorstehend unter 3. beim Vorbehaltsnießbrauch geschildert.

Hinweis: Trägt der Eigentümer die den Nießbraucher betreffenden und von ihm aufgrund der getroffenen vertraglichen Regelungen zu tragenden und ihm in Rechnung gestellten größeren Aufwendungen, ist der Nießbraucher gleichwohl zum Werbungskostenabzug berechtigt, da in diesem Fall ein abgekürzter Zahlungsweg vorliegt, d.h., hier wird die eigentlich vorgesehene Geldschenkung des Eigentümers an den Nießbraucher, der mit dem geschenkten Geld seiner Verpflichtung aus der Rechnung nachkommen soll, durch direkte Begleichung der Rechnung durch den Schenker abgekürzt.

b) Entgeltliche Nießbrauchsbestellung

Ein entgeltlich eingeräumter Zuwendungsnießbrauch wird wie eine Grundstücksvermietung des Eigentümers an den Nießbraucher behandelt. Der Eigentümer erzielt in Form des für die Nießbrauchsbestellung gezahlten Entgelts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dabei kann das Entgelt, sofern der Nießbrauch über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren vereinbart wurde, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wird (§ 11 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Aufgrund der Einkunftserzielung kann der Eigentümer nun auch die Gebäudeabschreibung sowie die von ihm kraft vertraglicher oder gesetzlicher Verpflichtung übernommenen Aufwendungen als Werbungskosten absetzen.

Der **Nießbraucher** ist zum Abzug der von ihm (kraft vertraglicher oder gesetzlicher Verpflichtung) getragenen Aufwendungen berechtigt. Hinsichtlich des gezahlten Entgelts für die Nießbrauchseinräumung kommt § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG zur Anwendung. Danach ist wie folgt zu verfahren:²⁵

- > Wird das Nießbrauchsrecht für nicht mehr als fünf Jahre vereinbart, sind Einmalzahlungen sofort als Werbungskosten abziehbar.
- > Einmalzahlungen für ein Nießbrauchsrecht, dessen Laufzeit mehr als fünf Jahre beträgt, sind auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den sie geleistet werden.
- > Bei Einräumung des Nießbrauchs auf die Lebenszeit des berechtigten oder einer anderen Person sind die Aufwendungen auf die mutmaßliche Lebenszeit dieser Person zu verteilen, sofern diese mehr als fünf Jahre beträgt.

22 BFH, Urteil v. 24. 4. 1990, IX R 9/86, BStBl. 1990 II S. 888

23 BFH, Urteil v. 24. 9. 2003, IX B 95/03, BFH/NV 2004 S. 44

24 BFH, Urteil v. 17. 8. 2005, IX R 27/03, BFH/NV 2006 S. 270

25 BMF-Schreiben v. 30. 9. 2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl. 2013 I S. 1184 Rz. 26

5. Verteilung größeren Erhaltungsaufwands

Nach § 82b EStDV kann der Steuerpflichtige größeren Erhaltungsaufwand, der ihm für die Erhaltung eines überwiegend zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudes des Privatvermögens entsteht, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Diese Regelung kann auch der Nießbraucher in Anspruch nehmen, der größere Erhaltungsinvestitionen in das Nießbrauchsobjekt tätigt. Problematisch wird dies jedoch dann, wenn der Nießbrauch vor Ablauf des Verteilungszeitraums endet und nun der die Vermietung des Gebäudes fortsetzende Eigentümer den Werbungskostenabzug der restlichen Erhaltungsaufwendungen begehrt.

Hat der Nießbraucher größeren Erhaltungsaufwand unter Anwendung der Regelung des § 82b EStDV gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilt und verstirbt er vor Ablauf des Verteilungszeitraums, ist der Eigentümer nicht zum Abzug des noch verbleibenden Restbetrages berechtigt. Dieser ist vielmehr beim Nießbraucher in der Einkommensteuererklärung für das Todesjahr als Werbungskosten abzuziehen.²⁶

6. Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt gegen Versorgungsleistungen

Erfolgt die Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen, führt dies in der Regel zu einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft. Denn bei Übertragung eines Privatgrundstücks nach dem 31. 12. 2007 gegen Versorgungsleistungen (z. B. lebenslängliche Leibrentenleistungen) ist ein Sonderausgabenabzug der Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG ausgeschlossen und nur noch im Zusammenhang mit der Übertragung von Betriebsvermögen sowie bestimmten GmbH-Anteilen möglich. Bei Übertragung eines Mietwohngrundstücks gegen Versorgungsleistungen hat dies zur Folge, dass hinsichtlich der wiederkehrenden Leistungen eine (teil)entgeltliche Übertragung vorliegt,²⁷ d. h., dem Erwerber entstehen bei einem vermieteten Objekt in Höhe des zu kapitalisierenden Kaufpreises abschreibungsfähige Anschaffungskosten (soweit sie auf das Gebäude entfallen) und der in den Leibrentenzahlungen enthaltene Ertragsanteil (Zinsanteil) ist als Werbungskosten abziehbar. Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils des Gebäudes kann er die AfA des Rechtsvorgängers fortführen (§ 11d Abs. 1 EStDV, R 7.3 Abs. 3 und Abs. 6 EStR). Investiert er innerhalb von drei Jahren nach Übertragung des Grundstücks in die Instandhaltung des Gebäudes, muss er die Regelung des anschaffungsnahen Aufwands beachten, die hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teils Anwendung findet (R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR).

Der Übertragende hat die Leibrentenbeträge mit dem Ertragsanteil nach § 22 EStG zu versteuern. Sofern die Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 EStG erfolgt, kommt auf ihn ggf. auch noch die Besteuerung eines privaten Veräußerungsgewinns zu.

Hinweis: Ob die vorstehend geschilderten steuerlichen Rechtsfolgen Bestand haben werden, ist zweifelhaft. Denn der BFH hat das MF aufgefordert, einem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG n. F. begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt (bzw. im Ausnahmefall als Unterhaltsleistung) anzusehen sind (so die

26 BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 22/17, BFH/NV 2018 S. 824

27 BMF-Schreiben v. 11. 3. 2010, IV C 3 – S 2221/15/10011:004, BStBl. 2010 I S. 227 Rz. 57 und Rz. 65 ff.

Auffassung im BMF-Schreiben vom 11. 3. 2010, BStBl I 2010, 227 Tz. 57 und 65) oder gleichwohl als nicht begünstigte (d. h. nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigende), aber dem Grunde nach unentgeltliche „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ gelten können.²⁸ Der BFH nimmt das anhängige Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundlegend mit der Rechtsfrage zu befassen, ob wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG n. F. begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt (bzw. im Ausnahmefall als Unterhaltsleistung) anzusehen sind oder gleichwohl als nicht begünstigte (d. h. nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigende), aber dem Grunde nach unentgeltliche „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ gelten können.

In diesem Zusammenhang gibt der BFH noch folgende Hinweise:

- Bei der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG durch das JStG 2008 (nunmehr § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG n. F.) hat der Gesetzgeber den Begriff der Versorgungsleistungen und die hierzu von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der vor dem 1. 1. 2008 geltenden a. F. entwickelten Rechtsgrundsätze übernommen. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber des JStG 2008 erkennbar den Wunsch nach Beibehaltung der Unentgeltlichkeit der Vermögensübergabe in seinen gesetzgeberischen Reformwillen aufgenommen. Motiviert durch Überlegungen zur Förderung von Vermögensübergängen im Zuge vorweggenommener Erbfolge und zum Erhalt vorhandener Arbeitsplätze hat der Gesetzgeber ferner die überkommene, von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geprägte Struktur des Rechtsinstituts der unentgeltlichen Vermögensübergabe in die neue Gesetzesregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG i. d. F. des JStG 2008 aufgenommen und lediglich die Grenzen des Anwendungsbereiches – d. h. die Reichweite des Sonderausgabenabzugs bei der Vereinbarung von Versorgungsleistungen – in Satz 2 der Regelung neu definiert.
- Die Bestimmungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG n. F. sind ihrem Wortlaut getreu auszulegen; eine teleologische Extension des Gesetzeswortlauts kommt vor dem Hintergrund der Gesetzeshistorie grundsätzlich nicht in Betracht. Denn der Gesetzgeber wollte das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen mit den durch das JStG 2008 eingeführten Änderungen auf seinen Kernbereich zurückführen und Mitnahmeeffekte und missbräuchliche Gestaltungen verhindern. In diesem Zusammenhang wird der BFH zu prüfen haben, ob der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach regelmäßig von einer (teil)entgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auszugehen sei, wenn kein begünstigtes Vermögen i. S. d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 EStG n. F. übertragen wird und mithin der Sonderausgabenabzug für die wiederkehrenden Leistungen nicht eröffnet ist, vor dem Hintergrund des Wortlauts der Norm gefolgt werden kann.

7. Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs gegen Versorgungsleistungen

Der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) ist bei Vermögensübertragungen, die aufgrund eines nach dem 31. 12. 2007 abgeschlossenen Übertragungsvertrages erfolgen, auf die Übertragung von Betriebsvermögen (Betriebe, Teilbetriebe,

Mitunternehmeranteile) sowie bestimmte GmbH – Beteiligungen beschränkt. Erfolgte die Vermögensübertragung dagegen vor dem 1. 1. 2008, war nach der alten Rechtslage auch die Übertragung von ertragbringendem Privatvermögen, insbesondere von bebauten Grundstücken, steuerbegünstigt gegen eine beim Übernehmer als Sonderausgaben abziehbare Versorgungsleistungen möglich. Bei derartigen „Altverträgen“ endet der Sonderausgabenabzug unabhängig von der Art des übertragenen Vermögens auch nicht ab dem 1. 1. 2008, sondern es gilt weiterhin § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der vor dem 1. 1. 2008 geltenden Fassung, d. h., in diesen Fällen ist auch bei Übertragung von Privatvermögen der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen nach dem 31. 12. 2007 ohne zeitliche Beschränkung weiterhin möglich.²⁹

Wurde aufgrund eines vor dem 1. 1. 2008 abgeschlossenen Übertragungsvertrages Privatvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt auf den Vermögensübernehmer übertragen und wird dieses Nießbrauchsrecht nach dem 31. 12. 2007 im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen abgelöst, war nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung die alte, auch die Übertragung von Privatvermögen begünstigende Rechtslage auf die Nießbrauchsablösung nur anwendbar, wenn die Ablösung des Nießbrauchsrechts bereits im Übertragungsvertrag verbindlich vereinbart worden ist. Ansonsten greife die neue Gesetzeslage mit der Folge, dass wiederkehrende Leistungen zur Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs auf übertragenem Privatvermögen nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar seien.³⁰

Dies sieht der BFH jedoch anders und gewährt den begehrten Sonderausgabenabzug der Altanteilsleistungen.³¹ Denn nach § 52 Abs. 23e Satz 1 EStG 2008 ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n. F. nur auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31. 12. 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. Diese Voraussetzung war im entschiedenen Streitfall jedoch schon deshalb nicht erfüllt, weil die Vermögensübertragung bereits im März 2007 erfolgt war.

Nach Auffassung des BFH hat sich der Gesetzgeber bewusst dafür entschieden, auf Altverträge ohne zeitliche Einschränkung das alte Recht weiter anzuwenden. Das schließt auch die Fälle der sog. gleitenden Vermögensübergabe (zunächst Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt mit späterer Ablösung des vorbehaltenen Nutzungsrechts) ein. Aus der Formulierung der Übergangsvorschrift und der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass es für die rechtliche Einordnung, welche Gesetzesfassung Anwendung findet, allein auf den Zeitpunkt ankommt, an dem der Übergabevertrag abgeschlossen worden ist.

Dieser Rechtsauffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen³² und angeordnet, die Urteilsgrundsätze in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Gleichzeitig besteht nach dem BMF-Schreiben unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, nach der bisherigen Sichtweise zu verfahren, wenn dies zu einem günstigeren steuerlichen Ergebnis führen würde.

28 BFH, Beschluss v. 28. 4. 2020, IX R 11/19

29 BMF-Schreiben v. 11. 3. 2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. 2010 I S. 227 Rz. 81

30 BMF-Schreiben v. 11. 3. 2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. 2010 I S. 227 Rz. 85

31 BFH, Urteil v. 12. 5. 2015, IX R 32/14, BStBl. 2016 II S. 331

32 BMF-Schreiben v. 6. 5. 2016, IV C 3 – S 2221/15/10011:004, BStBl. 2016 I S. 476

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

Realisierung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG

Grundsätze zur Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts der steuerlichen Berücksichtigung

I. Vorbemerkung

Die Frage nach dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt in Fällen von Auflösungsverlusten – sowohl als Folge einer insolvenzfreien als auch einer insolvenzbedingten Auflösung – nach Maßgabe des § 17 Abs. 4 EStG beschäftigt die Rechtsprechung, die Literatur wie auch die Finanzverwaltung seit nunmehr fast 40 Jahren. Durch etwaige Darlehensausfälle sowie Inanspruchnahmen aus etwaigen Bürgschaftsverpflichtungen weisen solche Auflösungsverluste oftmals sechs- bis siebenstelligen Beträge auf. Daher ist die Frage nach dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG für betroffene Anteilseigner von essenzieller Bedeutung. Vor diesem Hintergrund wird aus Beratersicht oftmals die Empfehlung ausgesprochen, den Auflösungsverlust so früh wie möglich steuermindernd geltend zu machen.¹ Denn nur ein frühzeitiger steuerlicher Ansatz verspricht zumeist noch eine nennenswerte Steuererstattung aus der Anteilseigner-(und ggf. auch zusätzlichen Geschäftsführer-)Stellung, da vor allem aufgrund des insolvenzbedingten Wegfalls der Einkunftsquelle(n) von weiteren Einkünften, wie z. B. einem zusätzlichen Geschäftsführergehalt, künftige steuerliche Ausgleichsmöglichkeiten in der Regel zumindest temporär oder sogar dauerhaft nicht mehr zur Verfügung stehen. Die tägliche Steuerpraxis offenbart jedoch, dass sich der frühestmögliche Ansatzzeitpunkt zumeist nicht als der maßgebliche Realisationszeitpunkt i. S. d. § 17 EStG erweist. Denn der maßgebliche Realisationszeitpunkt ist anhand bestimmter Voraussetzungen festzustellen. Ein Wahlrecht hat der Anteilseigner diesbezüglich nicht.² Der folgende Beitrag soll auf Basis neuester Rechtsprechung als Praxisleitfaden sowohl zur Aufklärung als auch Sensibilisierung für einschlägige Steuerfälle dienen.

II. Prinzip und Ausgangslage

Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG steht die Auflösung einer Kapitalgesellschaft einer Veräußerung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleich (sog. veräußerungsgleicher Tatbestand). Der Begriff der „Auflösung“ i. S. d. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG knüpft an die zivilrechtlichen Auflösungsstatbestände im Zivilrecht an.³ Das Ende einer Kapitalgesellschaft kann zivilrechtlich eintreten durch Liquidation (insolvenzfreie Auflösung mit anschließender Abwicklung) oder Insolvenz (insolvenzbedingte Auflösung) sowie durch Umwandlung.⁴ Während im Rahmen einer Umwandlung die Anteile jedoch weiterhin durch die Vorschriften des UmwStG steuerverstrickt sind, wird die Beteiligung i. S. d. § 17 EStG

durch die insolvenzfremde oder insolvenzbedingte Auflösung der Kapitalgesellschaft beendet.

Ein Gewinn bzw. Verlust ist nach § 17 Abs. 4 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG zu versteuern bzw. zu berücksichtigen, „wenn“ eine Kapitalgesellschaft aufgelöst wird. Eine genauere Definition des maßgeblichen Zeitpunkts, in dem der Gewinn oder Verlust realisiert ist, enthält das Gesetz bedauerlicherweise nicht.⁵ Die „Eintrittskarte“ für den steuerlichen Ansatz von insolvenzfremden und insolvenzbedingten Auflösungsgewinnen oder -verlusten ist nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG zunächst der Zeitpunkt, in dem die Kapitalgesellschaft im zivilrechtlichen Sinne auf Basis des Gesetzes (§ 60 GmbHG oder § 262 AktG) oder der Satzung als aufgelöst gilt.⁶

Praxishinweis:

Erfahrungsgemäß ergeben sich in einschlägigen Steuerfällen gemäß den entsprechenden Eintragungen im Handelsregister zumeist Auflösungen nach dem Gesetz (z. B. § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG bei einer insolvenzbedingten Auflösung einer GmbH).

III. Der zivilrechtliche Auflösungsstatbestand als steuerliche „Eintrittskarte“

1. Insolvenzfremde Auflösung (Liquidation)

Bei einer insolvenzfremden Liquidation ergeben sich die zivilrechtlichen Auflösungsstatbestände aus den Vorschriften § 60 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und § 60 Abs. 2 GmbHG (bei einer UG – haftungsbeschränkt – oder GmbH) sowie aus § 262 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und § 262 Abs. 2 AktG (bei einer AG oder KGaA). Dies ist folglich der frühestmögliche in Betracht kommende Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung eines insolvenzfremden Auflösungsgewinns oder -verlusts. Generell erfolgt die Auflösung der Kapitalgesellschaft nach § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG bzw. § 262 Abs. 1 Nr. 1 AktG durch Beschluss der Gesellschafter (Anteilseigner). Der Auflösungsbeschluss wird im Zweifel sofort wirksam, sofern er keine besondere Zeitbestimmung enthält und auch keinen satzungsändernden Charakter hat.⁷ Folglich geben der Inhalt und der Wortlaut des Beschlusses grds. Aufschluss über den exakten Zeitpunkt der zivilrechtlichen Auflösung.

Der Zeitpunkt der Einstellung der werbenden Tätigkeit begründet hingegen keinen für die Realisierung eines Auflösungsgewinns bzw.

1 Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 17 EStG Rn. 225

2 BFH, Urteil v. 14. 6. 2000, XI R 39/99, BFH/NV 2001 S. 302–303

3 S. § 60 GmbHG, § 262 AktG; BFH, Urteil v. 3. 10. 1989, VIII R 328/84, BFH/NV 1990 S. 361; BFH, Urteil v. 3. 6. 1993, VIII R 81/91, BStBl 1994 II S. 162

4 Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rn. 286

5 Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rn. 275

6 BFH, Urteil v. 3. 6. 1993, VIII R 81/91, BStBl 1994 II S. 162; Deutschländer, NWB 23/2016 S. 1749

7 Berner in: Münchener Kommentar GmbHG, § 60 GmbHG Rn. 103

-verlusts⁸ i. S. d. § 17 Abs. 4 EStG maßgeblichen Zeitpunkt, da dieser nicht zu der Auflösung der Kapitalgesellschaft im zivilrechtlichen Sinne führt.⁹

2. Insolvenzbedingte Auflösung

Für die steuerliche Berücksichtigung insolvenzbedingter Auflösungsvorgänge sind als zivilrechtliche Auflösungstatbestände allein die zivilrechtlichen Vorschriften des GmbHG bzw. AktG maßgeblich.¹⁰

In Fällen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der jeweiligen Kapitalgesellschaft (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, bei einer UG – haftungsbeschränkt – oder GmbH und § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG, bei einer AG oder KGaA) markiert die „Stunde der Insolvenzeröffnung“ den maßgeblichen zivilrechtlichen Auflösungstatbestand.¹¹ Der Zeitpunkt der Eintragung ins Handelsregister hat lediglich deklaratorische Wirkung und ist folglich nicht maßgeblich.¹² Der Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ist damit der frühestmögliche in Betracht kommende Ansatz- bzw. Realisationszeitpunkt nach Maßgabe des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG in Fällen insolvenzbedingter Auflösungsgewinne und -verluste bei tatsächlicher Verfahrenseröffnung. Der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt hingegen noch keinen zivilrechtlichen Auflösungstatbestand dar.¹³

In Fällen der Ablehnung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse gilt die Kapitalgesellschaft mit der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses über die Ablehnung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens als aufgelöst (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG bei einer UG – haftungsbeschränkt – oder GmbH und § 262 Abs. 1 Nr. 4 AktG bei einer AG oder KGaA). Gegen diesen Beschluss können der Schuldner sowie alle Betroffenen (Gläubiger) die sofortige Beschwerde erheben (§ 6 Abs. 1 InsO i. V. m. § 34 Abs. 1 InsO). Die (Not-)Frist für diese Beschwerde beträgt nach § 567 Abs. 1 Nr. 1 und § 569 ZPO zwei Wochen. Frühestens nach Ablauf dieser Frist gilt die Kapitalgesellschaft als aufgelöst, sofern tatsächlich keine Beschwerde eingelegt wird. Wird hingegen Beschwerde eingelegt, muss die Entscheidung darüber und die ggf. damit verbundene Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses abgewartet werden.¹⁴ Folglich kommt die steuerliche Berücksichtigung eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts nach Maßgabe des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG in diesen Fallkonstellationen frühestens zum Zeitpunkt der Rechtskraft des jeweiligen gerichtlichen Beschlusses in Betracht.

IV. Grundsätze zur Bestimmung des maßgeblichen steuerlichen Realisationszeitpunkts

Mangels einer gesetzlichen Definition des maßgeblichen Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG hat die höchstrichterliche Rechtsprechung in den vergangenen Jahrzehnten Grundsätze aufgestellt, die bis heute – wenn auch nur marginal – weiterentwickelt

werden.¹⁵ Daher darf man die Frage nach dem maßgeblichen Realisationszeitpunkt in Fällen der Auflösung einer Kapitalgesellschaft zu Recht auch als „Klassiker im Ertragsteuerrecht“ bezeichnen.¹⁶

Danach bestimmt sich der maßgebliche Realisationszeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung eines insolvenzfremden wie auch eines insolvenzbedingten Auflösungsgewinns und -verlusts nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), insbesondere dem sog. Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i. V. m. §§ 4, 5 EStG, nach welchem sich auch die Gewinnermittlungsvorschrift des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG richtet, die für veräußerungsgleiche Tatbestände entsprechend des Gesetzeswortlauts gem. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG gleichermaßen anzuwenden ist.¹⁷

1. Definition des Auflösungsverlusts

Da in der Praxis hauptsächlich Auflösungsverluste auftreten und Auflösungs Gewinne eher theoretischer Natur sind, ist im Weiteren bewusst vom Auflösungsverlust die Rede. Ein Auflösungsverlust ist nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) der Betrag, um den die Summe aus Anschaffungs- und Veräußerungs- bzw. Auflösungskosten den gemeinen Wert des dem Anteilseigner zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigt.¹⁸ Die Ermittlung eines Auflösungsverlusts orientiert sich daher an folgendem Schema:¹⁹

Summe aus Anschaffungskosten (einschl. nachträgliche Anschaffungskosten) und Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten; z. B. Steuerberatungskosten, Kosten der Löschung aus dem Handelsregister, Fahrtkosten zu Kreditinstituten aufgrund etwaiger Vergleichsverhandlungen in Bürgschaftsfällen)

-/. Gemeiner Wert des zurückgezahlten/zugeteilten/ ausgekehrten Vermögens (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG)

= Rechnerischer Auflösungsverlust

x 60 % Teilabzug gem. Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchst. c, 3c Abs. 2 EStG)

= Steuerlich zu berücksichtigender Auflösungsverlust

Zusätzlich ist die Vorschrift des § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG zu beachten (Trennung zwischen Veräußerungs- bzw. Auflösungsentgelt und Kapitalertrag). Bei einer Ausschüttung im Rahmen einer Auflösung muss nämlich differenziert werden, welcher Anteil als Auflösungsentgelt nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. m. § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG einerseits und welcher als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG andererseits steuerlich angesetzt werden muss. Denn nach § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG bleiben bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts solche Beträge unberücksichtigt, die Kapitalerträge darstellen. Ergänzend hierzu regelt § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen die Bezüge gehören, die nach Auflösung einer Kapitalgesellschaft anfallen und

8 Gilt sowohl für insolvenzfremde wie auch insolvenzbedingte Auflösungsgewinne bzw. -verluste.

9 Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rn. 276

10 KKB/Deutschländer, § 17 EStG Rz. 322

11 Eller, Liquidation der GmbH, 2. Aufl. 2012, S. 30

12 BFH, Beschluss v. 1. 8. 2017, IX B 26/17, BFH/NV 2017 S. 1313; BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721–723 – die anschließende Verfassungsbeschwerde wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG durch Beschluss v. 17. 1. 2019 nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Az. 2 BvR 2036/18.

13 FG München, Urteil v. 12. 4. 2005, 6 K 643/03, rkr.; BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721–723 – die anschließende Verfassungsbeschwerde wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG durch Beschluss v. 17. 1. 2019 nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Az. 2 BvR 2036/18; Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rn. 276.

14 Deutschländer, NWB 23/2016 S. 1751, 1752

15 BFH, Urteile v. 2. 10. 1984, VIII R 20/84, BStBl 1985 II S. 428; 3. 6. 1993, VIII R 81/91, BStBl 1994 II S. 162; v. 4. 11. 1997, VIII R 18/94, BStBl 1999 II S. 344; v. 25. 1. 2000, VIII R 63/98, BStBl 2000 II S. 343; v. 27. 11. 2001, VIII R 36/00, BStBl 2002 II S. 731; v. 21. 1. 2004, VIII R 2/02, BStBl 2004 II S. 551; v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BStBl 2014 II S. 786; v. 13. 10. 2015, IX R 41/14, BFH/NV 2016 S. 385–387; v. 10. 5. 2016, IX R 16/15, BFH/NV 2016 S. 1681–1684; Beschluss v. 3. 5. 2016, IX B 14/16, BFH/NV 2016 S. 1161, Urteil v. 10. 5. 2016, IX R 16/15, BFH/NV 2016 S. 1681–1684 sowie Beschluss v. 23. 11. 2018, IX B 87/18, BFH/NV 2019 S. 202; Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

16 Deutschländer, Stbg 11/2019 S. 442

17 Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BStBl 2014 II S. 786; BFH, Urteil v. 13. 10. 2015, IX R 41/14, BFH/NV 2016 S. 385; Urteil v. 10. 5. 2016, IX R 16/15, BFH/NV 2016 S. 1681–1684 m. w. N.; BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

18 BFH, Urteil v. 29. 5. 2008, IX R 62/05, BStBl 2008 II S. 856

19 Vgl. auch Deutschländer, NWB 23/2016 S. 1748

die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG entsprechend gilt, mit der Folge, dass Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG wiederum nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Im Ergebnis bedeutet dies, dass sich das Veräußerungs- bzw. Auflösungsentgelt aus dem Teil der Ausschüttung im Rahmen des Auflösungs- bzw. Liquidationsverfahrens abbildet, der sich aus der Summe von Grund- oder Stammkapital (Nennkapital) sowie den Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. d. § 27 EStG zusammensetzt. Die gesamte übrige Ausschüttung im Rahmen des Auflösungs- bzw. Liquidationsverfahrens gehört zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 Satz 1 EStG.²⁰ Dies sind grundsätzlich Auskehrungen aus sonstigen Rücklagen wie beispielsweise dem Gewinnvortrag (thesaurierte Gewinne).²¹ Für insolvenzbedingte Auflösungsverluste hat die Vorschrift des § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG eher deklaratorischen Charakter, da der Anteilseigner im Insolvenzverfahren zumeist leer ausgeht.²²

Praxishinweis:

Wird widererwartend doch ein Gewinn (i. d. R. dann bei einer insolvenzfreien Auflösung) erklärt, sollte in Hinblick auf die Vorschrift des § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG unbedingt das erklärte Veräußerungs- bzw. Auflösungsentgelt (Höhe der Rückzahlungen/Zuteilungen/Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen) überprüft werden. Denn nicht selten werden auch originäre Kapitalerträge wie z. B. Gewinnvorträge (thesaurierte Dividenden) im Rahmen des Auflösungsverlusts erklärt. Eine Korrektur im Rahmen der Veranlagung kann für den Anteilseigner im Einzelfall steuerlich nachteilig sein.²³

2. Voraussetzungen zur Bestimmung des maßgeblichen steuerlichen Realisationszeitpunkts

Basierend auf dem ebenso für die Vorschrift des § 17 EStG maßgeblichen Realisationsprinzips steht ein Auflösungsverlust fest, wenn neben dem Vorliegen eines maßgeblichen zivilrechtlichen Auflösungstatbestands als Einstiegsvoraussetzung²⁴ der gemeine Wert des dem Anteilseigner zugeteilten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) sowie die Höhe der Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a EStG) und Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten; § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) andererseits feststehen. Gleiches gilt, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung bzw. Auskehrung von Gesellschaftsvermögen an die Anteilseigner ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen (Anschaffungskosten wie auch Auflösungskosten) im Wesentlichen feststehen.²⁵

Zusammenfassend ergeben sich daher nach der ständigen Rechtsprechung des BFH folgende **drei Voraussetzungen** zur Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG:

- 1) Ein maßgeblicher Auflösungstatbestand im zivilrechtlichen Sinne muss vorliegen (§ 60 GmbHG bei einer UG – haftungsbeschränkt – oder GmbH sowie § 262 AktG bei einer AG oder KGaA).
- 2) Die Höhe der Rückzahlungen/Zuteilungen/Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen muss feststehen (**Vermögenslage auf Ebene der Kapitalgesellschaft**)

²⁰ Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, § 17 EStG Rn. 235

²¹ S. auch Beispiel in *Deutschländer*, NWB 20/2015 S. 1490

²² Näheres vgl. *Deutschländer*, NWB 24/2016 S. 1829, 1830; *Deutschländer*, NWB 10/2018 S. 637–639

²³ Näheres s. *Deutschländer*, NWB 20/2015 S. 1493, 1494

²⁴ → III. in diesem Beitrag

²⁵ BFH, Urteil v. 21. 1. 2004, VIII R 2/02, BStBl 2004 II S. 551; BFH, Urteil v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BStBl 2014 II S. 786; BFH, Urteil v. 13. 10. 2015, IX R 41/14, BFH/NV 2016 S. 385; BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

- 3) Die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten sowie Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten) muss im Wesentlichen feststehen (**Vermögenslage auf Ebene des Anteilseigners**).

Die Frage, ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, ist **ex ante**²⁶ zu beurteilen. Nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Liquidations- oder Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen.²⁷ Der Zeitpunkt, zu dem diese Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind, bildet den maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG.²⁸ In jenem Veranlagungszeitraum ist der jeweilige Auflösungsverlust einmal entstanden und entsprechend in seiner gesamten Höhe steuerlich zu berücksichtigen. Eine partielle Berücksichtigung des Auflösungsverlusts in Höhe der bereits entstandenen Komponenten (z. B. Anschaffungskosten in Gestalt der Stammeinlage) in verschiedenen Veranlagungszeiträumen scheidet somit aus, denn dies würde dem für die Vorschrift des § 17 EStG geltenden Realisationsprinzips zuwiderlaufen.²⁹ Es kommt demzufolge für die steuermindernde Berücksichtigung des Auflösungsverlusts nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt dem Anteilseigner tatsächlich etwaige Auskehrungsbeträge im Rahmen bzw. bei Abschluss des Liquidations- oder Insolvenzverfahrens zufließen. Im Umkehrschluss ist es nach dem Realisationsprinzip auch irrelevant, zu welchen Zeitpunkten beim Anteilseigner tatsächlich noch nachträgliche Anschaffungs- oder Auflösungskosten abfließen (z. B. Ratenzahlungen bedingt durch die Inanspruchnahme aufgrund einer hingegebenen Gesellschafter-Bürgschaft).³⁰ Denn das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG findet bei Steuerfällen nach der Vorschrift des § 17 EStG grds. keine Anwendung.³¹

Die Verhältnisse bei der zwangsweisen insolvenzbedingten Auflösung und bei der freiwilligen insolvenzfreien Liquidation sind nicht ohne Weiteres vergleichbar; der maßgebliche Zeitpunkt der Realisation eines insolvenzbedingten Auflösungsverlusts einerseits und eines insolvenzfreien Auflösungsverlusts andererseits bestimmt sich deshalb nicht ohne Weiteres nach denselben Grundsätzen.³² Dies ist nur konsequent, zumal es sich hierbei de facto um zwei verschiedene Verfahrensabläufe im Zivilrecht handelt, die auch steuerrechtlich für Zwecke der Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG einer gesonderten Betrachtung und Beurteilung bedürfen.³³

2.1 Vermögenslage auf Ebene der Kapitalgesellschaft

2.1.1 Besonderheiten in Fällen insolvenzfreier Auflösungen (Liquidationen)

Im Fall der Liquidation der Gesellschaft schließt der BFH eine Zuteilung oder Zurückzahlung bzw. Auskehrung von Gesellschaftsvermögen an die Anteilseigner regelmäßig erst dann aus, wenn die Liquidation abgeschlossen ist.³⁴ Daraus folgernd deckt sich der maßgebliche Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG mit dem Zeitpunkt, an dem der gesellschaftsrechtliche Anspruch auf Auszahlung des Abwicklungsguthabens entstanden ist.³⁵

²⁶ Ex ante (lat. „aus vorher“) ist ein Begriff der juristischen Fachsprache und bezeichnet eine Beurteilung aus früherer Sicht. Bei ihr entfallen später ablaufende Vorgänge, die zu einem früheren Zeitpunkt noch nicht bekannt sein konnten. Der Betrachtung „ex ante“ steht die Betrachtung „ex post“ gegenüber.

²⁷ 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

²⁸ KKB/*Deutschländer*, § 17 EStG Rz. 318

²⁹ *Deutschländer*, NWB 23/2016 S. 1748, 1749; *Deutschländer*, NWB 10/2018 S. 636

³⁰ *Deutschländer*, NWB 23/2016 S. 1748

³¹ BFH, Urteil v. 17. 10. 1957, IV 64/57 U, BStBl 1957 III S. 443

³² BFH, Beschluss v. 28. 1. 2002, VIII B 63/01, BFH/NV 2002 S. 646

³³ Vogt in: Blümich, § 17 EStG Rn. 836, *Deutschländer*, NWB 10/2018 S. 643

³⁴ BFH, Urteil v. 25. 1. 2000, VIII R 63/98, BStBl 2000 II S. 343; BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

³⁵ BFH, Urteil v. 27. 10. 1992, VIII R 87/89, BStBl 1993 II S. 340; Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 276

Praxishinweis:

Das an die Anteilseigner zu verteilende Abwicklungsguthaben sollte sich in der Praxis i. d. R. aus der **Liquidationsschlussbilanz** bzw. ggf. aus der Liquidationsschlussrechnung³⁶ ableiten lassen. Die Liquidationsschlussbilanz ist die letzte externe Rechnungslegung der aufgelösten Gesellschaft.³⁷ Sie ist nach Beendigung der Abwicklung (Liquidation) und vor der Vermögensverteilung gem. § 72 GmbHG aufzustellen. Die Liquidationsschlussbilanz ist mit einer Gewinn- und Verlustrechnung für den restlichen Abwicklungszeitraum sowie einem erläuternden Anhang zu verbinden und muss zugleich das zur Verteilung bestimmte Gesellschaftsvermögen ausweisen; ein Lagebericht ist demgegenüber entbehrlich. Schlussfolgernd markiert die Liquidationsschlussbilanz das Ende der Abwicklungsphase aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht.³⁸ Der Bilanzstichtag der Liquidationsschlussbilanz stellt damit grds. den maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG in Fällen insolvenzfreier Auflösungen (Liquidationen) dar.

Nach Ansicht der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann ein insolvenzfreier Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) ausnahmsweise vor Beendigung des Liquidationsverfahrens, mithin bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Auflösungsverlusts nicht mehr zu rechnen ist.³⁹ Dies ist nach Auffassung des BFH insbesondere dann gegeben,

> wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen wurde⁴⁰

oder

> die Kapitalgesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war.⁴¹

Hinweis:

Von den Fällen der Vermögenslosigkeit sind jedoch die Fälle der Überschuldung abzugrenzen. Übersteigen die Schulden die Aktivwerte, liegt nicht zwangsläufig eine Vermögenslosigkeit auf Ebene der Kapitalgesellschaft vor. Eine Überschuldung auf Basis der Bewertung zu Verkehrswerten dokumentiert zwar, dass die Gesellschaft per Saldo vermögenslos ist, weil ihr Vermögen die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt.⁴² Als vermögenslos gilt eine Kapitalgesellschaft jedoch erst, wenn sie im Zeitpunkt eines Auflösungs- bzw. Liquidationsbeschlusses nach ordentlicher kaufmännischer Betrachtungsweise kein Vermögen mehr aufweist, das als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden kann und zur Befriedigung der Gläubiger oder zur Verteilung an die Gesellschafter zur Verfügung steht.⁴³

Ausschließlich in diesen beiden Fallkonstellationen – so die Ansicht des BFH – könne die Möglichkeit einer Auskehrung an die Anteilseigner vorzeitig ausgeschlossen werden.⁴⁴ Soweit in den vorgenannten BFH-Entscheidungen⁴⁵ davon die Rede ist, dass der Steuerpflichtige

36 Über die Schlussbilanz hinaus ist eine „Schlussrechnung“, wie sie in § 74 Abs. 1 GmbHG erwähnt ist, nach heute herrschender Meinung nicht mehr erforderlich, da durch die Schlussbilanz bereits in ausreichendem Maß über Ablauf und Ergebnis der Liquidation Rechenschaft abgelegt wird, vgl. *Wicke* in: *Wicke*, § 71 GmbHG Rn. 5.

37 *Torwegge* in: *Passarge/Torwegge*, Die GmbH in der Liquidation, S. 249 f. m. w. N.

38 *Eller*, Liquidation der GmbH, S. 118

39 Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil v. 3. 6. 1993, VIII R 81/91, BStBl 1994 II S. 162; BFH, Urteil v. 1. 7. 2014, IX R 47/13, BStBl 2014 II S. 786; BFH, Urteil v. 13. 10. 2015, IX R 41/14, BFH/NV 2016 S. 385; BFH, Urteil v. 10. 5. 2016, IX R 16/15, BFH/NV 2016 S. 1681; zuletzt, BFH, Urteil v. 19. 11. 2019, IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678; *Deutschländer*, NWB 23/2016 S. 1754.

40 BFH, Beschluss v. 27. 11. 1995, VIII B 16/95, BFH/NV 1996 S. 406 m. w. N.; BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721–723 – die anschließende Verfassungsbeschwerde wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG durch Beschluss v. 17. 1. 2019 nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Az. 2 BvR 2036/18

41 BFH, Urteil v. 4. 11. 1997, VIII R 18/94, BStBl 1999 II S. 344; BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721–723 – die anschließende Verfassungsbeschwerde wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG durch Beschluss v. 17. 1. 2019 nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Az. 2 BvR 2036/18.

42 Vgl. auch *Schmidt* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 17 EStG Rn. 276

43 BFH, Urteil v. 13. 3. 2018, IX R 38/16, BFH/NV 2018 S. 721–723

44 BFH, Urteil v. 25. 1. 2000, VIII R 63/98, BStBl 2000 II S. 343

45 → Fußnote 39

den insolvenzfreien Auflösungsverlust bereits in dem Jahr erfassen kann, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist, so soll damit nur zum Ausdruck gebracht werden, dass die Realisierung des Verlustes nicht dadurch verzögert wird, dass noch Aufwendungen auf die Beteiligung i. S. d. § 17 EStG in unwesentlicher Höhe entstehen bzw. anfallen könnten.⁴⁶ Ein Wahlrecht hat der Anteilseigner bei der Erklärung eines Auflösungsverlusts insoweit nicht.⁴⁷ Zusammenfassend ist in diesen beiden Fallkonstellationen der insolvenzfreie Auflösungsverlust in dem Veranlagungszeitraum steuermindernd zu erfassen, in welchem neben dem Vorliegen eines maßgeblichen zivilrechtlichen Auflösungsstatbestandes auch die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a EStG) sowie Auflösungskosten (analog Veräußerungskosten, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) im Wesentlichen feststehen. D. h., auch hier werden letztendlich **alle drei vorgenannten Voraussetzungen** zur Bestimmung des maßgeblichen Realisationszeitpunkts nach § 17 Abs. 4 EStG abgeprüft – lediglich mit dem Unterschied, dass diese beiden vom BFH vorgegebenen Fallkonstellationen eine eingehende Prüfung der Höhe der Rückzahlungen/Zuteilungen/Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen (Vermögenslage auf Ebene der Kapitalgesellschaft) in der Praxis entbehrlich machen.

Praxishinweis:

Die Feststellungslast für eine vorzeitige Berücksichtigung eines insolvenzfreien Auflösungsverlusts trägt letztendlich der Anteilseigner. Eine Einschätzung zur Vermögenslage der Kapitalgesellschaft obliegt bei insolvenzfreien Auflösungsfällen in erster Linie dem Liquidator.⁴⁸ Zur Prüfung, ob der maßgebliche Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG ausnahmsweise vor Abschluss bzw. Beendigung des Liquidationsverfahrens liegt, ist in der Praxis die **Liquidationseröffnungsbilanz** heranzuziehen. Stellt sich die Kapitalgesellschaft danach unter Einbeziehung der vorgenannten Kriterien als vermögenslos dar, markiert m. E. der **Bilanzstichtag, zu dem die Liquidationseröffnungsbilanz aufgestellt wurde**, den maßgeblichen Realisationszeitpunkt nach § 17 Abs. 4 EStG.⁴⁹ Stellt sich hingegen unter Einbeziehung der Liquidationseröffnungsbilanz die Kapitalgesellschaft nach den o. g. Kriterien nicht als vermögenslos dar, so kann immer noch seitens des Anteilseigners anhand einer Zwischenbilanz während des Liquidationszeitraums zu einem späteren, aber immer noch gegenüber dem Zeitpunkt des Abschlusses bzw. Beendigung des Liquidationsverfahrens früheren Zeitpunkt die Vermögenslosigkeit der Kapitalgesellschaft nachgewiesen werden.

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

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

47 BFH, Urteil v. 14. 6. 2000, XI R 39/99, BFH/NV 2001 S. 302–303

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

49 Ausführlich hierzu s. *Deutschländer*, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, Grundlagen Rz. 184

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

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 Sachverständigengutachtens (§ 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 überzeugen – 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 Masseunzulänglichkeit 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 schlechter gestellt 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 sämtlichen anderen (Fremd-)Gläubigern 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 zu-

treffend 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 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) sollten 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

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.“

54 Schmidt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EstG/KStG, § 17 EstG Rn. 276.

55 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

56 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

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

58 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 Fremdgäubigern – als Insolvenzforderungen gem. § 38 InsO zu klassifizieren, vgl. Bäuerle in Braun, InsO, § 39 Rz. 26.

59 Näheres s. Deutschländer, NWB 10/2018 S. 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

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; Deutschländer, NWB 10/2018 S. 638, 639

66 Statistisches Bundesamt, www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Unternehmen/Gewerbemeldungen-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

die jeweiligen Aufwendungen zum besagten Zeitpunkt abgeflossen 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 unwesentlicher Höhe entgegen könnten.⁷² Danach ist mit einer „wesentlichen Änderung“ des Auflösungs Vorgangs 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 vom 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 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 beizubringen. 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*.

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

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.



© Gerd Altmann / Pixabay

› 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 praxisingerecht 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 darauf hin, 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 Quotenaussichten in Insolvenzgutachten und -berichten sowie separaten Bescheinigungen/Bestätigungen der Insolvenzverwalter für eine vorzeitige Verlustberücksichtigung genügen.⁸⁴ Sollten sich darüber hinaus widererwartend 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 tatsächlich zu erfolgenden Inanspruchnahme einig werden, bzw. der Zeitpunkt, in dem die Bank unmissverständlich zum Ausdruck bringt, in Höhe wel-

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

81 IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

82 IX R 7/19, BFH/NV 2020 S. 675–678

chen 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 Auflösungsverlusten 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 nichtselbstständiger 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 nichtselbstständiger Arbeit. Weitere zivilrechtliche Haftungstatbestände, die beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu Werbungskosten aus nichtselbstständiger 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 nichtselbstständiger 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 verteilbares Restvermögen mehr verfügen sollte (sog. Lehre vom Doppeltatbestand). 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 zurückzubeziehen.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

➤ 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,

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

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 kein 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 nach-

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

trägliches 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.

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

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 3/1 AO: § 52 Abs. 2; GG: Art. 3, Art. 9

Gemeinnützigkeit und politische Betätigung

Einflussnahme auf politische Willensbildung und öffentliche Meinung ist kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck i. S. v. § 52 AO (Folgeentscheidung zum BFH-Urteil vom 10. 1. 2019 V R 60/17, BStBl. II 2019, 301).

10. 12. 2020 V R 14/20

StW 3/2 AO: § 60a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, § 63 Abs. 5; FGO: § 40 Abs. 1, § 69, § 114; EStDV: § 50 Abs. 1

Einstweiliger Rechtsschutz bei Versagung der formellen Satzungsmaßigkeit – Anfechtungsklage – Verpflichtungsklage

Beantragt eine steuerbegünstigte Körperschaft gemäß § 60a Abs. 2 Nr. 1 AO die Feststellung der Satzungsmaßigkeit, um Zuwendungsbestätigungen nach § 63 Abs. 5 AO i. V. m. § 50 Abs. 1 EStDV ausstellen zu können, ist einstweiliger Rechtsschutz nicht durch AdV (§ 69 FGO), sondern durch einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) zu gewähren. Nach § 40 Abs. 1 FGO ist die Anfechtungsklage auf eine Änderung eines Verwaltungsakts und die Verpflichtungsklage auf den Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts gerichtet. Dabei dient die Anfechtungsklage der Abwehr hoheitlicher Eingriffe, während die Verpflichtungsklage als Sonderfall der Leistungsklage im Gegensatz hierzu darauf gerichtet ist, den eigenen Rechtskreis zu erweitern.

2. 12. 2020 V B 25/20 (AdV)

StW 3/3 AO: § 162, § 171 Abs. 3, Abs. 13, § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; InsO: § 203; ZPO: § 240

Anforderungen an einen Antrag i. S. d. § 171 Abs. 3 AO bei Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung – Anordnung von Nachtragsverteilung durch das Insolvenzgericht

Ordnet das Insolvenzgericht nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens Nachtragsverteilung durch den früheren Insolvenzverwalter an, tritt für den im Beschluss genannten Gegenstand der Nachtragsverteilung wieder Insolvenzbefehl ein mit der Folge, dass insoweit die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim früheren Insolvenzverwalter liegt.

Die durch die Aufhebung des Insolvenzverfahrens eingetretene Unterbrechung eines finanzgerichtlichen Verfahrens wird spätestens durch das Fortsetzungsbegehren des früheren Insolvenzverwalters beendet.

Stellt ein Steuerpflichtiger, der zur Einreichung einer Steuererklärung gesetzlich verpflichtet ist, vor Ablauf der Festsetzungsfrist bei dem für ihn zuständigen FA einen Antrag, kommt diesem die Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO nur dann zu, wenn sich das von ihm verfolgte Begehren seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem Antrag selbst ergibt; Angaben zur betragsmäßigen Auswirkung sind für die Bestimmtheit des Antrags für sich genommen nicht ausreichend.

Soweit dem Steuerpflichtigen wegen fehlender Unterlagen genaue Angaben (noch) nicht möglich sind, muss er zur Konkretisierung seines Antrags auf Schätzung eines Gesamtbetrags der Einkünfte in einer bestimmten Höhe gegenüber dem FA eine substantiierte eigene Schätzung anhand der ihm zugänglichen Erkenntnisquellen vornehmen.

23. 9. 2020 XI R 1/19

StW 3/4 **BewG: § 9, § 183, § 194, § 198; BauGB: § 192, § 199; ImmoWertV: § 8, § 14, § 24**

Immobilienwertnachweis durch Gutachten

Die ImmoWertV gestattet die Ermittlung des Bedarfs werts eines Erbbaugrundstücks nach der finanzmathematischen Methode.

14. 10. 2020 II R 7/18

StW 3/5 **DBA-Polen 2003: Art. 16 Abs. 2, Art. 3 Abs. 2; EStG: § 39b Abs. 6, § 42d, § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c, Buchst. d; AO: § 191 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 1**

Besteuerungsbefugnis für Geschäftsführervergütungen und -abfindungen nach dem DBA-Polen 2003

Die vom OECD-MA abweichende Sonderregelung des Art. 16 Abs. 2 DBA-Polen 2003, in der die Besteuerungsbefugnis für Vergütungen einer Person in ihrer Eigenschaft als „bevollmächtigter Vertreter“ geregelt wird, gilt auch für Geschäftsführer einer deutschen GmbH. Sie erfasst auch Abfindungen.

30. 9. 2020 I R 76/17

StW 3/6 **EStG: § 4 Abs. 4, § 12 Nr. 1, Nr. 2; SGB IV: § 7, § 7b, § 23b**

Fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken bei einer Wertguthabenvereinbarung unter Ehegatten

Schließen Ehegatten im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses zusätzlich eine Wertguthabenvereinbarung i. S. d. SGB IV ab, muss für diese – gesondert – ein Fremdvergleich erfolgen.

Im Rahmen der Gesamtwürdigung ist wesentliches Indiz, ob die Vertragschancen und -risiken fremdüblich verteilt sind. Eine einseitige Verteilung zulasten des Arbeitgeber-Ehegatten ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte unbegrenzt Wertguthaben ansparen sowie Dauer, Zeitpunkt und Häufigkeit der Freistellungsphasen nahezu beliebig wählen kann.

28. 10. 2020 X R 1/19

StW 3/7 **EStG: § 6b Abs. 3; FGO: § 122**

Beitrittsaufforderung an BMF: Verfahrensrechtliche Umsetzung des § 6b EStG bei mitunternehmerbezogener Übertragung

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Es wird gebeten, dazu Stellung zu nehmen, in welcher Weise bei Übertragung eines Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Personengesellschaft, an der der Veräußerer mitunternehmerisch beteiligt ist, nach den Vorgaben der AO die Entscheidung darüber getroffen werden muss, ob und ggf. wann und in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfüllt sind und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmer-schaft der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

2. 7. 2020 IV R 7/19

StW 3/8 **EStG: § 8 Abs. 2 Satz 2, § 19**

Anwendungsvoraussetzungen der 1 %-Regelung beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer

Die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn. Die belastbare Behauptung des Steuerpflichtigen, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genügt nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen.

Dies gilt auch für Alleingesellschafter-Geschäftsführer, die für ihre GmbH ertragsteuerlich als Arbeitnehmer tätig werden und denen die GmbH einen betrieblichen Pkw aufgrund dienstvertraglicher Vereinbarung auch zur Privatnutzung überlassen hat.

16. 10. 2020 VI B 13/20

StW 3/9 **EStG: § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a, Buchst. b, Abs. 2 Nr. 2; SGB V: § 5 Abs. 1 Nr. 13**

Beiträge an einen nicht der Versicherungsaufsicht unterliegenden Solidarverein als Vorsorgeaufwendungen

Beiträge an einen nicht der Versicherungsaufsicht unterliegenden Solidarverein, der Leistungen in Krankheitsfällen gewährt, können – unbeschadet weiterer Voraussetzungen – nur dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn auf die Leistungen des Vereins ein Rechtsanspruch besteht.

Eine anderweitige Absicherung im Krankheitsfall nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 13 SGB V kann auf der Grundlage sowohl deutschen als auch ausländischen Rechts bestehen (Anschluss an BSG-Urteil vom 20. 3. 2013, B 12 KR 14/11 R, BSGE 113, 160, Rz 14).

12. 8. 2020 X R 12/19

StW 3/10 **EStG: § 10 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a, § 81; AltvDV: § 5 Abs. 4, Abs. 6; FVG: § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 18; FGO: § 40 Abs. 2; GG: Art. 12 Abs. 1**

Von der ZfA vorgenommene Sperrung des Passworts für die Datenübermittlung von Vorsorgeaufwendungen – Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO

Das Gesetz enthält keine Regelungen über die Zulassung einer bestimmten Einrichtung zur Datenübermittlung von Vorsorgeaufwendungen oder über die Verweigerung der Entgegennahme weiterer Daten von einer bisher beanstandungsfrei mitteilenden Einrichtung. Ob Beiträge an eine bestimmte Einrichtung materiell-rechtlich als Vorsorgeaufwendungen abziehbar sind und es sich bei dieser Einrichtung um eine mitteilungspflichtige Stelle handelt, ist – jedenfalls in nicht vollkommen eindeutigen Fällen – nicht durch einen Realakt der Sperrung des für die Datenübermittlung erforderlichen Passworts und das sich hieran ggf. anschließende Verfahren einer allgemeinen Leistungsklage zu klären, sondern in den Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren derjenigen Steuerpflichtigen, die Beiträge an die Einrichtung als Sonderausgaben geltend machen.

Für die nach § 40 Abs. 2 FGO erforderliche Beschwer genügt es, wenn das Klagevorbringen eine Rechtsverletzung zumindest als möglich erscheinen lässt, wobei in die Betrachtung, ob eigene Rechte verletzt sind, auch die Grundrechte einzubeziehen sind. Insoweit können faktische und mittelbare Beeinträchtigungen ausreichend sein.

Hat eine Behörde durch Realakt gehandelt, kommt als Grundlage für dessen Beseitigung der allgemeine öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch in Betracht. Auch dieser kann aus den Grundrechten abgeleitet werden.

12. 8. 2020 X R 22/18

StW 3/11 **EstG: § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 1 Satz 2; AO: § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a**

Quotale Auflösung von Wertkorrekturposten in Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils – Erfassung des Gewinns als Veräußerungsgewinn

Veräußert der Mitunternehmer einer Personengesellschaft einen Teil seines Mitunternehmeranteils, sind die in einer für ihn gebildeten Ergänzungsbilanz enthaltenen Korrekturposten quotale zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen (Anschluss an BFH, Beschluss v. 6. 8. 2019, VIII R 12/16, BStBl. II 2020, 378).

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist als Veräußerungsgewinn festzustellen.

Die Höhe des laufenden Gewinns und die eines etwaigen Veräußerungsgewinns bilden in einem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid verschiedene Streitgegenstände und können grundsätzlich isoliert angefochten werden. Anderes gilt nur, wenn die Höhe des laufenden Gewinns und des Veräußerungsgewinns untrennbar miteinander verbunden sind. Das ist nicht der Fall, wenn das Klagebegehren darauf gerichtet ist, dass ein Gewinn im Streitjahr überhaupt nicht zu erfassen ist.

3. 9. 2020 IV R 29/19

StW 3/12 **EstG: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2, § 42d Abs. 1 Nr. 1; BRAO: § 12 Abs. 2, § 14 Abs. 2 Nr. 9, § 31a Abs. 1, § 51**

Arbeitslohn bei Übernahme der Beiträge zu einer Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber

Übernimmt eine Rechtsanwaltssozietät den Versicherungsbeitrag einer angestellten Rechtsanwältin, die im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung haftet, liegt Arbeitslohn regelmäßig nur in Höhe des übernommenen Prämienanteils vor, der auf die in § 51 Abs. 4 BRAO vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt und den die Rechtsanwältin zur Erfüllung ihrer Versicherungspflicht nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO benötigt.

Die Übernahme der Umlage für die Einrichtung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.

1. 10. 2020 VI R 11/18

StW 3/13 **EstG: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2; BRAO: § 12 Abs. 2, § 14 Abs. 2 Nr. 9, § 51 Abs. 1, Abs. 4, § 59j**

Berufshaftpflichtversicherung einer Sozietät zugunsten ihrer angestellten Rechtsanwälte kann teilweise zu Arbeitslohn führen

Die Einbeziehung eines angestellten Rechtsanwalts in die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung einer Sozietät führt in Höhe des Prämienanteils, der auf die in § 51 Abs. 4 BRAO vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt, zu Arbeitslohn, wenn der angestellte Rechtsanwalt erst durch den Einbezug in die Sozietätsversicherung seiner Versicherungspflicht nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BRAO genügt.

Haftet der angestellte „Briefkopfanwalt“ im Außenverhältnis nicht für eine anwaltliche Pflichtverletzung, ist seine Einbeziehung in den über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz der Sozietät allein dieser aus versicherungsrechtlichen Gründen geschuldet. Der hierauf entfallende Prämienanteil führt daher nicht zu Arbeitslohn.

1. 10. 2020 VI R 12/18

StW 3/14 **KStG: § 17 Abs. 1 Nr. 2; AktG: § 302 Abs. 1**

Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen

Sieht ein Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH als Organgesellschaft die Möglichkeit des Verlustausgleichs durch Auflösung vororganschaftlicher Rücklagen vor, verstößt dies gegen § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG i. V. m. § 302 Abs. 1 AktG.

19. 10. 2020 I B 20/20

StW 3/15 **KStG: § 27 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 8; EstG: § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 32d Abs. 4; GG: Art. 3 Abs. 1; AEUV: Art. 63**

Nachweis der Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners

Fragen der Vereinbarkeit des von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreibenden Feststellungsverfahrens gemäß § 27 Abs. 8 KStG mit höherrangigem Recht hinsichtlich des grundsätzlichen Erfordernisses des Verfahrens, der Antragstellung und Antragsfrist, der Anforderungen an den Nachweis einer Einlagenrückgewähr und der Mitwirkungs- und Antragsrechte des Anteilseigners sind nicht im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners zu klären.



Es ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass inländische Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens den Nachweis führen können, dass ein bestimmter Bezug als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist, Ausschüttungen an inländische Gesellschafter einer EU-Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG ohne weitere Nachweismöglichkeit des Anteilseigners jedoch stets als Gewinnausschüttung gelten, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibt. Die Frage, ob es mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vereinbar ist, dass inländische Gesellschafter von EU-Kapitalgesellschaften den Nachweis einer Einlagenrückgewähr für einen bestimmten Bezug im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens nicht selbst führen dürfen, ist im Klageverfahren gegen einen Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners nur dann entscheidungserheblich, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass nach den Vorgaben der Verwendungsfiktion in § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG eine Einlagenrückgewähr vorliegen könnte.

27. 10. 2020 VIII R 18/17

StW 3/16 **UmwStG 2002: § 2 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 1, Abs. 2; EStG: § 17**

Keine Auswirkungen auf das Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft durch deren rückwirkende Verschmelzung auf den Alleingesellschafter

Die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Rückwirkung betrifft nur die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Diese Norm führt daher nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.

Die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 ist auch dann anzuwenden, wenn Anteile an der übertragenden Körperschaft, die unter § 17 EStG fallen, zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung unentgeltlich übertragen werden.

8. 9. 2020 X R 36/18

StW 3/17 **GewStG: § 8 Nr. 1 Buchst. a; GewStDV i. d. F. JStG 2009: § 19 Abs. 3 Nr. 4; GewStDV: § 19 Abs. 4, § 36 Abs. 3; EStG: § 4 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Nr. 2; KWG: § 1 Abs. 1a**

Keine Hinzurechnung von Schuldzinsen aus Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung an Finanzdienstleistungsinstitut

Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung an einem Finanzdienstleistungsinstitut, das ausschließlich staatlich nach dem KWG beaufsichtigte Finanzdienstleistungen erbringt, vom Mitunternehmer geleistet werden, sind nach § 19 Abs. 4 GewStDV von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ausgenommen.

16. 7. 2020 IV R 30/18

StW 3/18 **ErbStG: § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1, § 15; BGB: § 275, § 525**

Grundstücksschenkung und Gleichstellungsverpflichtung

Die grunderwerbsteuerrechtlichen Grundsätze über die Zusammenchau von Befreiungsvorschriften finden im Schenkungssteuerrecht keine Anwendung.

Wer lediglich über einen Eigentumsverschaffungsanspruch verfügt, aber nicht Eigentümer ist, kann das Eigentum nicht im Wege der Schenkung übertragen.

16. 9. 2020 II R 33/19

StW 3/19 **GrEStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1, § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1; WEG: § 1 Abs. 3, § 10 Abs. 7, § 12 Abs. 5 Nr. 4**

Berücksichtigung der Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer

Beim rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern. Die anteilige Instandhaltungsrückstellung ist Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und damit nicht Vermögen des Wohnungseigentümers, sondern Vermögen eines anderen Rechtssubjekts. Die Wohnungseigentümergeinschaft ist ein vom jeweiligen Mitgliederbestand unabhängiger teilrechtsfähiger und parteifähiger Verband sui generis.

16. 9. 2020 II R 49/17

StW 3/20 **UStG: § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 4; RL 2006/112/EG: Art. 173 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. c**

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden – Sachgerechter Schlüssel bei erheblichen Ausstattungsunterschieden

Bestehen bei gemischt genutzten Gebäuden erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen dienenden Räume, sind Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen (Bestätigung der Rechtsprechung; s. Senatsurteil vom 10. 8. 2016, XI R 31/09, BFHE 254, 461; BFH, Beschluss v. 27. 3. 2019, V R 43/17, BFH/NV 2019, 719).

11. 11. 2020, XI R 7/20

StW 3/21 **UStG: § 15, § 2; RL 2006/112/EG: Art. 9, Art. 167, Art. 168 Buchst. a; AO: § 42**

Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens Art. 168 Buchst. a i. V. m. Art. 167 der RL 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass einer geschäftsleitenden Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Leistungen, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, zusteht, obwohl die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern mit den (weitgehend) steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, die bezogenen Eingangsleistungen in den Preis der (an die Tochtergesellschaften erbrachten) steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Stellt es einen Rechtsmissbrauch i. S. d. Rechtsprechung des EuGH dar, wenn eine geschäftsleitende Holding derart in den Leistungsbezug von Tochtergesellschaften „zwischen geschaltet“ wird, dass sie die Leistungen, für die den Tochtergesellschaften bei unmittelbarem Leistungsbezug kein Recht auf Vorsteuerabzug zustünde, selbst bezieht, in die Tochtergesellschaften gegen Beteiligung an deren Gewinn einlegt und anschließend unter Berufung auf ihre Stellung als geschäftsleitende Holding den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen geltend macht, oder kann diese Zwischenschaltung durch außersteuerrechtliche Gründe gerechtfertigt werden, obwohl der volle Vorsteuerabzug an sich systemwidrig ist und zu einem Wettbewerbsvorteil von Holding-Konstruktionen gegenüber einstufigen Unternehmen führen würde?

23. 9. 2020 XI R 22/18

BÜCHERSCHAU

Cornelia Siegmann

Kommunikationskultur in der Steuerkanzlei

Praktische Anwendungsmöglichkeiten im Kanzleialltag

- > 1. Auflage, 2021, 180 Seiten, Broschur, 39,95 € (D)
Schäffer-Poeschel
ISBN 978-3-7910-4956-4
eBook
ISBN 978-3-791-04957-1 (ePDF)/ISBN 978-3-791-04958-8 (ePUB)
35,99 € (D)/36,00 € (A)

Das Buch ist ein praktischer Leitfaden für Kanzleihinhaber zur Etablierung einer konstruktiven Kommunikationskultur sowohl intern als auch extern. Nach Darstellung der Grundstrukturen einer eindeutigen Kommunikation zeigt die Autorin, worauf bei der Kommunikation zwischen den Geschlechtern, verschiedenen Generationen und Hierarchieebenen zu achten ist. Ausführlich vorgestellt werden Kommunikationsstrategien in besonderen Situationen und im Rahmen eines Changemanagements, die Kommunikation als Mittel der Qualitätssicherung sowie das wichtige Kommunikationsdreieck Mandant – Kanzleihinhaber – Sachbearbeiter. Anhand zahlreicher Beispiele wird aufgezeigt, wie Kommunikationsfähigkeit und -sicherheit verbessert werden können und eine funktionierende Feedback-Kultur erreicht werden kann.

Die Autorin ist zertifizierte NLP-Trainerin, Coach und Mediatorin.

Stephan Bannas, Carsten Herrmann-Pillath

Marktwirtschaft: Zu einer neuen Wirklichkeit

30 Thesen zur Transformation unserer Wirtschaftsordnung

- > 1. Auflage, 2020, 132 Seiten, Broschur, 16,95 €
Schäffer-Poeschel
ISBN 978-3-7910-5081-2
Auch als E-Book erhältlich

Klimakrise, Pandemie, Ungleichheit, politischer Rechtsruck große gesellschaftliche Herausforderungen, die es zu lösen gilt, besonders auch wirtschaftlich! Die Ökonomen Stephan Bannas und Carsten Herrmann-Pillath entwerfen in „Marktwirtschaft: Zu einer neuen Wirklichkeit“ die Vision eines zukunftsfähigen Wirtschaftsmodells.

In 30 Thesen entwickeln die Autoren das Modell eines freiheitlichen Wirtschaftssystems, das für eine faire Verteilung von Einkommen und Vermögen und für einen behutsamen Umgang mit der Natur steht. Es greift das Gedankengut der deutschen Ordoliberalen auf, das es vor allem um ökologische und wirtschaftsethische Aspekte bereichert. Pragmatische, konkrete und für die aktuelle Diskussion ungewohnte Ansätze zeigen, wie eine Transformation und so auch die Bewältigung der aktuellen Herausforderungen gelingen kann.

Steuergesetze 2021

Buch mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis

Mit Online-Service (Vorschriftensammlung), Stand: 1. 1. 2021

- > 2021, 1.440 Seiten, Softcover, 9,80 €
Verlag Boorberg,
ISBN 978-3-415-06839-1

Sämtliche durch die Corona-Pandemie ausgelösten wichtigen steuerrechtlichen Änderungen finden Sie in diesem Werk.

Online tagesaktuell – mit Änderungen aufgrund der Corona-Pandemie.

Unter www.steuergesetze-2021.de erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2021 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden.

Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

Das Deutsche Steuerberaterinstitut e. V. – das Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes – hat die Steuergesetze 2021 zusammengestellt.

Mobil einsatzfähig. Besitzer von Mobilgeräten erreichen die dafür optimierte Vorschriftensammlung einfach über den im Buch abgedruckten Quick-Response-Code (QR-Code).

Geeignet für:

- > Steuerberaterinnen und Steuerberater
- > Fachanwältinnen und Fachanwälte für Steuerrecht
- > Praktiker in der Finanzverwaltung
- > Dozentinnen und Dozenten für Steuerrecht
- > Studierende des Steuerrechts



> 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
2020	7-8/8	II R 41/16	2020, 741	2020	11/20	VIII R 7/17	2021, 9
2017	1-2/54	XI R 4/15	2021, 106	2020	11/26	III R 51/19	2021, 23
2018	1-2/34	V R 62/16	2021, 109	2020	11/30	I R 32/18	2021, 68
2019	5/26	III R 22/17	2021, 101	2020	11/32	II B 39/20 (AdV)	2021, 28
2019	10/14	VI R 34/17	2021, 5	2020	12/1	V R 40/18	2021, 3
2020	1-2/6	II R 15/16	2021, 64	2020	12/2	V R 37/18	2021, 50
2020	1-2/18	III R 34/18	2021, 20	2020	12/8	VIII R 28/17	2021, 14
2020	1-2/27	V R 51/17	2021, 52	2020	12/9	VIII R 4/20	
2020	3/36	II R 15/17	2021, 30			(VIII R 49/11)	2021, 11
2020	3/50-51	XI R 3/19	2021, 112	2020	12/13	VIII R 24/17	2021, 81
		XI R 7/19	2021, 118	2020	12/14	VI R 1/17	2021, 103
2020	9/5	V R 5/17	2021, 55	2020	12/16	VIII R 37/16	2021, 95
2020	9/10	IV R 6/17	2021, 17	2020	12/19	VI R 27/18	2021, 86
2020	9/20	X R 6/18	2021, 77	2020	12/20	VI R 15/18	2021, 83
2020	11/3	VIII R 6/17	2021, 92	2020	12/26	II R 38/17	2021, 98
2020	11/4	II R 32/17	2021, 25				

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.

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.

> 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.

ISSN 0178-2096