

Deutsche Steuer-Zeitung

Herausgeber: Professor Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.;
Professor Dr. Carl Otto Lenz, Generalanwalt beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften a.D.;

Franz Josef Haas, Rechtsanwalt und Notar a.D., Fachanwalt für Steuerrecht;
Professor Dr. Christian Flämig, Universität Marburg;
Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut, München;
Professor Dr. Franz-Christoph Zeitler, Vizepräsident der Deutschen Bundesbank;
Dr. h.c. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffrers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Nr. 19 / 1. Oktober 2010

98. Jahrgang

Seite 693

DStZ-Aktuell

Bearbeiter: Daniela Gerhards, Dipl.-Finw., StB, Düsseldorf [DG]; Annette Keller, RAin, München [KE],
Professor Dr. Thomas Köster, WP, StB [TK]; Anne Killat-Risthaus, Dipl.-Finw., Düsseldorf [AK];
Professor Dr. Joachim Schiffrers, WP, StB, Aachen [JS]; Elmar Urbach, RA, Dipl.-Finw., Köln [EU].

Unternehmer und Freiberufler

Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

Vorrangige Verrechnung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG mit nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen – Grundsatz der Meistbegünstigung – Ablehnung der Auffassung der Finanzverwaltung

BFH v. 14. 7. 2010, X R 61/08, Stotax-First.

EStG § 16 Abs. 1 und Abs. 4, § 34 Abs. 1 und Abs. 3.

Der BFH hat mit Urteil vom 14. 7. 2010 entschieden, dass wenn der der Stpfl. einen Veräußerungsgewinn i. S.d. § 16 Abs. 1 EStG erzielt, der sowohl dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende als auch in voller Höhe zu besteuernde Gewinne enthält, der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG für Zwecke der Ermittlung der nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG tarifiermäßig zu besteuern den Gewinne vorrangig mit dem Veräußerungsgewinn verrechnet wird, auf den das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. Demgegenüber soll nach Auffassung der FinVerw (BMF v. 20. 12. 2005, BStBl I 2006, 7, unter II., und H 16 (13) EStH 2009) der Freibetrag aufzuteilen sein.

Der BFH leitet dieses Meistbegünstigungsgebot daraus ab, dass die nach § 34 EStG begünstigten Einkünfte gesondert zu ermitteln sind und allgemein Faktoren, welche die Höhe der Einkünfte vermindern, vorrangig durch Kürzung der tariflich zu besteuern den Einkünfte zu berücksichtigen, damit der Stpfl. die Begünstigung des § 34 EStG in größtmöglichem Umfang in Anspruch nehmen kann. § 34 EStG stellt eben eine gesetzlich vorgesehene Begünstigungsnorm dar. [JS]

Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen

FG Düsseldorf v. 29. 6. 2010, 6 K 7287/00, Stotax-First.

EStG § 5 Abs. 4, § 6 Abs. 1 Nr. 3.

Zur Problematik der Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen hat der BFH jüngst mit Urteil v. 16. 12. 2009 (I R 102/08, BFHE 227, 478) den Grundsatz aufgestellt, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind. In dem vom BFH entschiedenen Streitfall erwarb eine GmbH sämtliche Aktiva und Passiva eines bestimmten Geschäftsbereichs einer Schwestergesellschaft. Im Zuge des Erwerbs wurden auch die Verpflichtungen aus zwei Verträgen zur Anmietung einer Satelliten- sowie einer Antennenanlage von der Schwestergesellschaft gegenüber den Vermietern übernommen. Die veräußernde GmbH hatte insoweit eine Drohverlustrückstellung (i. S.d. § 5 Abs. 4a EStG) gebildet, da diese beiden Mietverträge keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr versprochen. Die erwerbende GmbH hatte nun diese Rückstellung im Erwerbszeitpunkt passiviert und auch beibehalten – die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, dass diese Rückstellung wegen § 5 Abs. 4a EStG aufzulösen sei.

Im Ergebnis hat der BFH zu dieser Problematik entschieden, dass der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung auch auf übernommene Passivpositionen (z. B. Drohverlustrückstellungen) Anwendung findet – und zwar unabhängig davon, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem Ausweisverbot ausgesetzt ist (z. B. nach § 5 Abs. 4a EStG). Schließlich sei auch die Übernahme steuerrechtlich nicht bilanzierter Verbindlichkeiten Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts und erhöhe entsprechend dessen Anschaffungskosten. Daher müsse die erwerbende GmbH auch eine entsprechende Freistellungsverpflichtung nach den für ungewisse Verbindlichkeiten geltenden Regeln und nicht etwa als Drohverlustrückstellung passivieren.

Explizit offen gelassen hatte der BFH allerdings die Frage, ob sich ein anderes Ergebnis ergeben könnte, wenn im Zuge einer Vertragsübernahme die erwerbende GmbH anstelle des Veräußerers in die Mietverträge eingetreten wäre – im Streitfall hatte sich die er-

werbende GmbH nämlich nur zur Freistellung verpflichtet, war aber nicht selbst in die Mietverträge „eingestiegen“.

Diese Frage hat nun das FG Düsseldorf mit Urteil v. 29. 6. 2010 in Fortführung der vorgenannten BFH-Rechtsprechung verneint. Nach Auffassung des FG Düsseldorf lassen sich keine Gründe für eine eingeschränkte Geltung des Prinzips der „Neutralität von Anschaffungsvorgängen“ erkennen, so dass „angeschaffte Rückstellungen“ unabhängig von der rechtlichen Ausgestaltung der Übertragung der rückstellungsverursachenden Verpflichtung (durch Vereinbarung einer Freistellung oder durch vereinbarten oder gesetzlichen Eintritt in die Verpflichtung) erfolgsneutral zu behandeln und vom „Erwerber“ zu passivieren sind. In dem vom FG Düsseldorf entschiedenen Streitfall waren im Zuge eines „asset deals“ insbesondere Jubiläumsrückstellungen übernommen worden, die bei der Bemessung des Kaufpreises auch berücksichtigt wurden. In derartigen Fällen dürfen die Rückstellungen – so das FG Düsseldorf gegen die Auffassung der FinVerw – nicht gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Hinweis: Das FG Düsseldorf hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, so dass der BFH Gelegenheit erhält, seine Rechtsprechung entsprechend fortzuentwickeln. Da das BMF im Rahmen des vorgenannten, vom BFH bereits entschiedenen Verfahrens (I R 102/08) die Auffassung vertreten hatte, dass jedenfalls bei Eintritt in die Verpflichtungen (im entschiedenen Verfahren: Eintritt der erwerbenden GmbH in die Mietverträge) ein etwaiges Rückstellungsverbot doch greifen sollte, ist von derartigen Vertragsübernahmen bis auf weiteres abzuraten; die Freistellungserklärungen sollten bis zur anstehenden Entscheidung des BFH lediglich gegenüber dem Veräußerer im Innenverhältnis abgegeben werden.

Literatur: *Schönherr/Krüger*, Die Passivierung angeschaffter Drohverlustrückstellungen, DStR 2010, 1709. [TK]

FinVerw: Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für die Aufwendungen zur Anpassung eines betrieblichen EDV-Systems an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

OFD Münster, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 006/2010 v. 15. 4. 2010, DStR 2010, 1785.

ESTG § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, Abs. 4b Satz 1; AO § 147 Abs. 6.

Die Kurzinformation der OFD Münster nimmt zu der Frage Stellung, ob für zukünftige Kosten für die Verpflichtung zur Anpassung der betrieblichen EDV-Systeme an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren sind. Nach Ansicht der FinVerw setzt der Ansatz der Rückstellung voraus, dass an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind (R 5.7 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008). Die Sanktionsbewährung wird aber erst durch die im Rahmen des JStG 2009 mit

Wirkung ab dem 25. 12. 2008 eingeführte Möglichkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes von bis zu 250 000 € gem. § 146 Abs. 2b AO hinreichend konkretisiert. Dementsprechend sind nach Ansicht der FinVerw erstmals in nach dem 24. 12. 2008 endenden Wirtschaftsjahren dem Grunde nach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. In den vorangegangenen Wirtschaftsjahren soll eine Rückstellungsbildung für die Verpflichtungen aus den GDPdU dagegen ausscheiden. [JS]

Ausgabe von Einkaufsgutscheinen an Beschäftigte im Rahmen ihrer Vergütung als steuerbare Dienstleistung

EuGH v. 29. 7. 2010, C-40/09, Astra Zeneca UK Ltd, DStR 2010, 1623.

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1; Richtlinie 77/388/EWG Art. 2 Abs. 1, Art. 6 Abs. 2 Buchst. b, Art. 17 Abs. 2.

Die Astra Zeneca UK Ltd ist ein Unternehmen, welches im Rahmen des Vergütungssystems als Teilersatz für Barlohn an seine Beschäftigten Einkaufsgutscheine ausgibt, die in bestimmten Geschäften eingelöst werden können. Diese Gutscheine haben einen Nennwert von 10 GBP. Bei der Gehaltsabrechnung wird den Gutscheinen allerdings ein niedrigerer Betrag beigemessen (zwischen 9,25 und 9,55 GBP).

Die Gutscheine werden durch die Astra Zeneca UK Ltd von einem Zwischenhändler erworben, der seinerseits die Gutscheine zu einem noch reduzierten Preis von den jeweiligen Einzelhändlern erwirbt. Im Rahmen des Erwerbs der Gutscheine erhält die Astra Zeneca UK Ltd Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis und vertritt die Auffassung, dass sie zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Gutscheine berechtigt sei, wohingegen die Ausgabe der Gutscheine an die Beschäftigten nicht umsatzsteuerbar sei.

Der EuGH entschied, dass die Aushändigung von Einkaufsgutscheinen durch ein Unternehmen, das diese Gutscheine zu einem Preis einschließlich Mehrwertsteuer erworben hat, an seine Bediensteten gegen deren Verzicht auf einen Teil ihrer Barvergütung eine umsatzsteuerbare Dienstleistung gegen Entgelt darstellt.

Hinweis: Nach derzeitiger Rechtsauffassung in Deutschland stellt die Ausgabe von Wertgutscheinen (d. h. von Gutscheinen, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen) lediglich einen – umsatzsteuerlich unbeachtlichen – Austausch von Zahlungsmitteln dar (vgl. z. B. OFD Karlsruhe v. 29. 2. 2008, S 7270/3). Erst bei Einlösung eines Gutscheines unterliegt die damit „bezahlte“ Leistung der Umsatzsteuer.

Nur im Fall der Ausstellung von Gutscheinen über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Bei Ausführung der Leistung unterliegt dann der ggf. noch zu zahlende Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

An dieser Auffassung kann nach dem o. g. EuGH-Urteil so nicht mehr festgehalten werden. Stellt nach Auffassung des EuGH generell die Ausgabe von

Einkaufsgutscheinen gegen Verzicht auf Barvergütung von Bediensteten einen Umsatz gegen Entgelt dar, so gilt dies ebenso (und erst recht) für die Ausgabe von Einkaufsgutscheinen gegen Bezahlung.

Aus dieser Rechtsprechung ergeben sich allerdings diverse systematische Fragen:

Klärungsbedürftig ist zum einen, ob für die Ausgabe von Einkaufsgutscheinen neben der Anwendung des Regelsteuersatzes auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes denkbar ist. Da der EuGH die erbrachte Dienstleistung in der „Ausgabe von Gutscheinen“ sieht, dürfte dies mangels Steuerermäßigungsvorschrift hierfür nicht möglich sein, und zwar selbst dann, wenn der Gutschein für eine Leistung eingelöst wird, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Weiterhin und vor allem stellt sich die Frage, ob und wie zum Zeitpunkt der Gutscheineinlösung der Umsatz zu besteuern ist, der mit dem Gutschein bezahlt wird. Eine Besteuerung zu diesem Zeitpunkt nach bisheriger Handhabung in Deutschland würde auf Grund der vorzunehmenden Besteuerung der Gutscheinsausgabe zu einer Doppelbesteuerung führen. Geht man davon aus, dass die Einlösung eines Gutscheines keinen steuerbaren Vorgang auslöst, sind Fragen ungeklärt wie diejenigen, wie bei Versteuerung der Gutscheinsausgabe zum Regelsteuersatz der Veräußerung eines dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Produktes gegen Einlösung dieses Gutscheins Rechnung getragen werden soll oder wie vorzugehen ist, wenn der Wert des Gutscheins nicht exakt dem Preis der erworbenen Leistung entspricht.

Die Reaktion der deutschen Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

[DG]

Umsatzsteuer: Keine Änderung des Entgelts auf Grund einer Abtretung

BFH v. 6. 5. 2010, V R 15/09, DStR 2010, 1782.

UStG § 10 Abs. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b, § 20; Richtlinie 77/388/EWG Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a.

Der Kläger, der Betreiber eines Fitness-Sportstudios, erbrachte im Streitjahr 2000 umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Die Steuer berechnete er gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG nach vereinnahmten Entgelten. Im Fall des Zahlungsverzugs der Kunden trat er seine Gegenleistungsansprüche an ein Inkassobüro für 25 % des Forderungsnennwertes ab. Das Ausfallrisiko für die Forderungen ging auf das Inkassobüro über. Auf Grund der Abtretung ging der Kläger davon aus, dass er seine Umsätze nur in Höhe des tatsächlich von ihm vereinnahmten Forderungskaufpreises zu versteuern habe.

Der BFH entschied, dass in einem Falle wie dem vorliegenden, in dem ein Unternehmer eine Forderung aus einem Umsatzgeschäft gegen einen unter dem Nennwert der Forderung liegenden Forderungskaufpreis abtritt, sich hierdurch nicht die Bemessungsgrundlage für die an den Schuldner des Entgelts ausgeführte Leistung mindert. Das Entgelt bestimmt sich vielmehr nach den Zahlungen des Kunden des Unternehmers an den Forderungserwerber.

Auf Grund der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG war die Frage der Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Streitfall unerheblich.

Hinweis: Veräußert ein Unternehmer seinen Entgeltanspruch im Rahmen eines Forderungsverkaufes, obliegt es ihm, mit dem Forderungserwerber einen Auskunftsanspruch hinsichtlich des Umfangs der Zahlungen des Leistungsempfängers zu vereinbaren. Ob sich ein derartiger Informationsanspruch bei der Abtretung von Forderungen aus steuerpflichtigen Umsatzgeschäften bereits nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) aus einer vertraglichen Nebenpflicht des Forderungserwerbers ergibt (vgl. z.B. BGH v. 14. 11. 1984, IVa ZR 179/82, NJW 1986, 423, unter II.2.), hatte der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden.

[DG]

Kapitalgesellschaften

Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft

BFH v. 28. 7. 2010, I B 27/10, DStR 2010, 1777.

AktG § 302; KStG § 17 Abs. 2 Nr. 2.

Mit Beschluss vom 28. 7. 2010 hat der BFH in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung eines Vorauszahlungsbescheids entschieden, dass nicht ernstlich zweifelhaft ist, dass

- die für die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft erforderliche Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG auch die Vereinbarung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG voraussetzt (insoweit bestätigt der BFH das BMF-Schreiben v. 16. 12. 2005, BStBl I 2006, 12) und dass
- mit der Vertragsklausel
„Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“
eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird (insoweit verurteilt der BFH die Auffassung der FinVerw, vgl. Verfügung der OFD Rheinland v. 12. 8. 2009, DStR 2010, 1136).

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer Mutter-AG in 2006 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der zunächst nur eine Verlustausgleichsverpflichtung „*entsprechend den Vorschriften des § 302 Absatz 1 und 3 des Aktiengesetzes*“ und erst nach entsprechenden Änderungen in 2010 die vorgenannte Vertragsklausel enthält. Die FinVerw sah insoweit die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nicht als gegeben an, weil im Hinblick auf die Verlustübernahme die Verjäh-

rungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG nicht Bestandteil des Vertrags geworden sei; das Sächsische FG schloss sich dieser Auffassung an.

Der BFH bestätigt dieses Ergebnis unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung, wonach ein Ergebnisabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten muss, was sich auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit und in allen seinen Bestandteilen (in den jeweiligen Regelungsfassungen) – und damit auch auf § 302 Abs. 4 AktG (ins AktG eingefügt mit Wirkung vom 15. 12. 2004) – erstreckt. Die Regelung des § 302 Abs. 4 AktG sieht eine Verjährung der Ansprüche aus § 302 AktG in zehn Jahren seit dem Tag vor, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 des Handelsgesetzbuchs bekannt gemacht worden ist, und weicht damit von den allgemeinen Verjährungsregeln der §§ 195, 199 des BGB ab.

Hinweis: Zu dieser Problematik ist tagesaktuell anzumerken, dass der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 in der durch den Bundesrat geänderten Fassung (Drucks. 318/10, Beschl. v. 9. 7. 2010) eine Entbürokratisierung der erforderlichen Verlustübernahmeregelung dahin gehend vorsieht, dass „eine Verpflichtung zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des AktG [besteht]“ (so die geplante Neufassung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 KStG) ausreichen sollte; dies soll sogar rückwirkend für alle noch offenen Veranlagungszeiträume gelten.

Künftig würde also gelten: Besteht zivilrechtlich eine Verpflichtung zum Verlustausgleich, so muss die Verlustübernahme im Ergebnisabführungsvertrag nicht gesondert vereinbart werden.

Eine solche Entbürokratisierung wäre uneingeschränkt zu begrüßen, da insoweit die steuerliche Würdigung nicht länger von einem zivilrechtlich überflüssig gewordenen Formerfordernis abhängig gemacht werden würde.

Aktuell anhängige einschlägige Fälle sind – soweit dies nicht ohnehin wegen des vor dem BVerfG anhängigen Verfahrens gegen die aktuelle Fassung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 KStG schon erfolgt – offen zu halten, um von der voraussichtlich rückwirkende Neuregelung profitieren zu können.

[TK]

Sacheinlage bei Bargründung, wenn als Aufgeld ein Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird

BFH v. 7. 4. 2010, I R 55/09, DStR 2010, 1780.

UmwStG § 20.

Eine Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG kann auch vorliegen, wenn bei einer Bargründung oder Barkapitalerhöhung der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen.

Im Streitfall war es neben zwei Barkapitalerhöhungen auch zur Bargründung einer GmbH gekommen. Die Gesellschafter hatten sich jeweils verpflichtet, das von

ihnen gezeichnete Stammkapital bar zu erbringen. Darüber hinaus waren als Agio zu den jeweiligen Stammeinlagen Kommanditbeteiligungen in die GmbH einzubringen. Streittig war, ob jeweils Sacheinlagen im Sinn des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG vorliegen, obwohl die Einbringungen der Kommanditbeteiligungen ausschließlich als Agio erfolgten.

Nach § 20 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG kann eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebrachtes Betriebsvermögen zum Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält.

Nach Ansicht des I. Senats erhielten die Einbringenden im Streitfall neue Gesellschaftsanteile an den übernehmenden Gesellschaften für die Einbringung der Mitunternehmeranteile. Die Einbringung der Mitunternehmeranteile war gerade nicht unentgeltlich sondern erfolgte – nach Auslegung der Einlagevereinbarung – als Teil des für den Erwerb der neuen Geschäftsanteile zu entrichtenden Entgelts. Sowohl Bareinlage als auch Aufgeld mussten geleistet werden, um die neuen GmbH-Geschäftsanteile zu erhalten. Das Aufgeld ist also Teil des Entgelts, so dass das nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erforderliche Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der Einbringung und dem Erwerb von Gesellschaftsrechten vorliegt. Es liegt auch in vollem Umfang eine Veräußerung und nicht teilweise eine verdeckte Einlage vor, obwohl eine Überpari-Emission gegeben ist, bei der der Einbringungsgegenstand den Nominalbetrag der hierfür übernommenen Stammeinlage übersteigt (BFH v. 24. 4. 2007, I R 35/05, BStBl II 2008, 253; v. 27. 5. 2009, I R 53/08, BFHE 226, 500).

Gesellschaftsrechtlich war die Kapitalerhöhung und die Gründung im Streitfall jeweils als reine Barkapitalerhöhung bzw. -gründung anzusehen, da das Stammkapital vollständig durch Bareinlagen geleistet wurde. Diese gesellschaftsrechtliche Einordnung als reine Barkapitalerhöhung bzw. -gründung ist aber im Rahmen des § 20 UmwStG 1995 unbeachtlich. Denn das UmwStG enthält in § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 eine eigenständige Definition der Sacheinlage. Für diese ist es erforderlich, aber auch ausreichend, dass der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung des Betriebsvermögens neue Anteile erhält. Diese Voraussetzung ist auch gegeben, wenn der Einbringungsgegenstand als reines Aufgeld neben der Bareinlage zu übertragen ist. [KE]

Natürliche Personen

Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

Verfassungsrechtlich unbedenklich: Zahlungen zum Ausschluss des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs nicht abziehbar (wie BMF)

BFH v. 15. 6. 2010, X R 23/08, Stotax-First.

EStG § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 33.

Die Kläger ist seit dem 1. 10. 1997 geschieden und hat mit seiner früheren Ehefrau hinsichtlich seiner Versorgungsanwartschaften, für die kein gesetzlicher Versorgungsausgleich durchgeführt werden konnte, noch im Oktober 1997 einen gerichtlich genehmigten Scheidungsfolgenvergleich geschlossen. Grundlage der Vereinbarung waren eine sich auf jährlich 31 931,64 DM belaufende Zusage einer Betriebsrente und Ansprüche gegen die Pensionskasse von jährlich 30 536,76 DM. Vereinbart wurde, dass der schuldrechtliche Versorgungsausgleich bezüglich der genannten Anwartschaften ausgeschlossen ist. Im Gegenzug erhielt die frühere Ehefrau einen Abfindungsbetrag von 80 000 DM in 8 gleichen Jahresraten. Das FA und das Hessische FG (Urteil v. 21. 2. 2008, 13 K 1754/07, EFG 2008, 1366) lehnten es ab, die vereinbarungsgemäß erbrachten Zahlungen im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzungen 1998 bis 2005 steuermindernd zu berücksichtigen, da es sich um Zahlungen zwecks Vermögensauseinandersetzung handele, die ertragsteuerlich unbedeutend seien.

Der BFH hat diese Auffassung bestätigt. Zahlungen für den Ausschluss eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs wegen des Bestehens einer Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung seien keine mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten.

Abziehbare Werbungskosten lägen nicht bereits deshalb vor, weil eine (abgelöste) Verpflichtung zum schuldrechtlichen Versorgungsausgleich auf dem Bestehen von Versorgungsanwartschaften i.S.d. § 19 Abs. 2 EStG beruhe. Allein maßgebend sei stattdessen, ob das Bestehen einer solchen Verpflichtung zur Folge haben könne, dass dem Inhaber des Anspruchs auf betriebliche Altersversorgung wegen der Verpflichtung zum Versorgungsausgleich niedrigere steuerpflichtige Versorgungsbezüge i.S.d. § 19 Abs. 2 EStG zufließen als im Fall des Fehlens einer solchen Ausgleichsverpflichtung. Denn nur bei einer solchen Sachlage diene die Ablösung der Verpflichtung auf Grund des Versorgungsausgleichs dazu, (steuerpflichtige) Einnahmen i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erhalten. Seien hingegen dem Ausgleichsverpflichteten die (ungekürzten) Versorgungsbezüge trotz der Verpflichtung, sie zum Teil an den versorgungsausgleichsberechtigten anderen Ehegatten weiterzuleiten, steuerlich als eigene Einkünfte zuzurechnen, sei diese Weiterleitung ein Vorgang im Bereich der Einkommensverwendung. In einem solchen Fall betreffe die Ablösung einer solchen Verpflichtung nicht die Einkunftserzielung, sondern nur die Einkommensverwendung.

Ein Abzug der Zahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG – über diese Vorschrift wurden in den Streitjahren auch Zahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs berücksichtigt – komme ebenfalls nicht in Betracht, da die Zahlungen nicht der Verlagerung erwirtschafteter Einkünfte auf einen Dritten – nach Maßgabe des Korrespondenzprinzips – gedient hätten.

Ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen scheide aus, da Aufwendungen, die mit einer Vermögensauseinandersetzung zusammenhängen – und um eine solche handele es sich hier – keine außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. § 33 EStG seien.

Einen Verstoß gegen das Grundgesetz hat der BFH in der Versagung des Abzugs nicht gesehen, denn es sei gerechtfertigt, einen Vorgang im Bereich der Einkommensverwendung rechtlich anders zu behandeln, als Erwerbsaufwendungen. Aus dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folge nicht zwingend, Aufwendungen im Bereich der Einkommensverwendung steuermindernd zu berücksichtigen. In der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen liege auch kein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip. Maßstab hierfür sei nicht, ob Aufwand zwangsweise anfalle, sondern ob das Sozialhilferecht einen solchen Aufwand in seinem Leistungskatalog berücksichtige. Es bestehe verfassungsrechtlich keine Pflicht, Aufwendungen, die eine Vermögensauseinandersetzung betreffen, steuerlich zum Abzug zuzulassen.

Hinweis: Mit Gesetz zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs vom 3. 4. 2009 (BGBl. I 2009, 700) hat der Gesetzgeber den Versorgungsausgleich neu geregelt. Nunmehr wird unterschieden zwischen der internen/externen Teilung, die an die Stelle des gesetzlichen Versorgungsausgleichs getreten sind und dem Ausgleich nach der Scheidung, der den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich ersetzt.

Wird nach neuem Recht eine zivilrechtliche Vereinbarung zum Ausschluss eines Ausgleichs nach der Scheidung hinsichtlich im Scheidungszeitpunkt nicht ausgleichsreifer Anwartschaften geschlossen, bleibt es jedoch dabei, dass auch diese Abfindung weder als Werbungskosten, noch als Sonderausgaben (jetzt nach der Spezialvorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG) noch als außergewöhnliche Belastungen abziehbar ist. Entsprechendes gilt, wenn im Rahmen eines Ausgleichs nach der Scheidung ein bestehender Anspruch abgefunden wird.

Vgl. zum neuen Recht auch BMF v. 9. 4. 2010, IV C 3 – S 2221/09/10024, 2010/0267359, DStR 2010, 754.

Literatur: Risthaus, Strukturreform des Versorgungsausgleichs – Überblick über die steuerrechtlichen Folgewirkungen im Bereich der Altersversorgung, DStZ 2010, 269. [AK]

Unterhaltsleistungen Realsplitting auch dann steuerpflichtig, wenn sie sich beim Geber nicht steuermindernd auswirken (wie BMF)

BFH v. 9. 12. 2009, X R 49/07, Stotax-First.

EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 1a.

Streitig war, ob die Besteuerung der Unterhaltsleistungen im Rahmen des Realsplittings davon abhängig ist, dass sich die Zahlungen beim Verpflichteten auch tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben. Das Finanzamt hatte dies verneint, das FG Köln (Urteil v. 7. 11. 2007, 14 K 4225/06, EFG 2008, 444) hingegen war der Auffassung, dass das Tatbestandsmerkmal des § 22 Nr. 1a EStG „abgezogen werden können“ dahin auszulegen sei, dass die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu einer Steuerminderung beim Geber führen müsse.

Der BFH hat sich der Auffassung des Finanzamts angeschlossen. Zwar lege der Wortlaut von § 22 Nr. 1a EStG nahe, die Steuerpflicht beim Empfänger lediglich an eine dem Grunde nach bestehende Abzugsmöglichkeit beim Geber – und nicht außerdem an den Antrag – zu knüpfen. Da aber die Unterhaltsleistungen erst durch den Antrag zu Sonderausgaben würden, habe der Antrag eine Doppelfunktion. Er sei nicht nur Verfahrensvoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen, sondern gleichzeitig materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach. Eine (abstrakte) Abzugsmöglichkeit ohne Antrag gebe es nicht.

Die Steuerpflicht dieser Leistungen bei dem Empfänger hänge hingegen nicht davon ab, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt habe. § 22 Nr. 1a EStG setze seinem Wortlaut nach lediglich voraus, dass die Leistungen „vom Geber abgezogen werden können“. Das heiße in doppelter Hinsicht, dass es einer einkommensteuerlichen Auswirkung eines Sonderausgabenabzugs beim Geber nicht bedürfe. Der Abzug von Sonderausgaben sei ein Zwischenschritt innerhalb der Berechnung des zu versteuernden Einkommens. Der Sonderausgabenabzug mindere folglich auch dann das Einkommen sowie das zu versteuernde Einkommen, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte so niedrig sei, dass die festzusetzende Einkommensteuer bereits ohne den Sonderausgabenabzug Null betragen hätte. Die Korrespondenz betreffe die Bemessungsgrundlagen, nicht das steuerliche Ergebnis.

Eine steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen über den Einkommensteuertarif habe der Gesetzgeber gerade nicht vorgenommen. Insofern unterscheide sich das begrenzte Realsplitting der getrennt lebenden oder geschiedenen Eheleute methodisch grundlegend von dem echten Splitting-Verfahren der zusammen veranlagten Ehegatten. Die Berücksichtigung des steuerlichen Ergebnisses bei der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsleistungen wäre ein Eingriff in die gesetzliche Systematik.

Literatur: *Kogel*, Das begrenzte Realsplitting – Ein Auslaufmodell im Unterhaltsrecht?, FamRB 2008, 277. [AK]

Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit

Häusliches Arbeitszimmer eines Fachhochschulprofessors im Verbundstudiengang

FG Münster v. 5. 7. 2010, 15 K 4254/06 E, Ki, vorl. nrkr., Stotax-First.

EStG § 4 Abs. 5 Nr. 6b.

Nach der Entscheidung des FG Münster sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einer Fachhochschulprofessorin im Verbundstudiengang (ähnlich einem Fernstudiengang) voll abzugsfähig.

Streitig waren die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Streitjahr 2004. Die Lehrverpflichtung der Klin. belief sich auf 18 Wochenstunden. Hier-von deckte sie zwölf Wochenstunden durch die Erstellung von Studienbriefen als Selbststudienmaterial, welche die Vorlesungen in dem Studiengang vollständig ersetzen, und die restlichen sechs Wochenstunden

durch Präsenzveranstaltungen in Form von Übungen und Seminaren ab. Im Rahmen der freiwilligen Übungen gab die Klin. an jedem zweiten Samstag im Semester die Gelegenheit, den von den Studierenden selbst erarbeiteten Lehrstoff zu vertiefen. In den vorlesungsfreien Zeiten erstellte die Klin. Klausuren und korrigierte sie. Als Mitglied verschiedener Ausschüsse, Kommissionen und Arbeitskreise nahm die Klin. zudem in diesem Rahmen anfallende Termine wahr, erstellte Gutachten, Stellungnahmen u.a. Ausarbeitungen. Die Klin. überließ ihr Dienstzimmer in der Fachhochschule in der Woche mangels ausreichender räumlicher Kapazitäten ihren für Forschung und Entwicklung eingestellten Mitarbeitern und nutzte selbst ihr häusliches Arbeitszimmer, in dem sich auch ein mit dem Hochschulrechenzentrum verbundener Rechnerarbeitsplatz befand. Im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit erstellte die Klin. als Autorin insbesondere Lehrbücher. Als Referentin war die Klin. über das Bundesgebiet verteilt für das Halten von Seminaren oder die Seminarbetreuung tätig oder stellte Lernmaterialien über Internet. Die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit von ihr am Schreibtisch zu erbringenden Arbeiten erledigte die Klin. ebenfalls in ihrem häuslichen Arbeitszimmer.

Das FG stellte fest, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet und daher dessen Kosten in voller Höhe abzugsfähig sind. Die Aufwendungen der Klin. für ihr häusliches Arbeitszimmer waren – so zwischen den Beteiligten einverständlich – nach dem Verhältnis des im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit erhaltenen Bruttoarbeitslohns zu den von ihr erzielten Bruttoeinnahmen aus selbständiger Tätigkeit als WK den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bzw. als BA den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen. [JS]

Leiharbeitnehmer verfügt typischerweise nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte und kann Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen

BFH v. 17. 5. 2010, VI R 35/08, DStR 2010, 1715.

EStG § 9 Abs. 5 Satz 1, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3.

Der Kläger war im Streitfall als Leiharbeitnehmer in einem Hafengebiet bei einem Unternehmen beschäftigt, das seine Bediensteten verschiedenen anderen Betrieben im Hafengebiet jeweils kurzfristig entsprechend deren Bedarf überlassen hat. Die verschiedenen Einsatzorte lagen bis zu 5 km auseinander. Das Finanzamt war der Auffassung, dass der Kläger keine Einsatzwechseltätigkeit ausübt und ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen folglich nicht in Betracht kommt. Das Niedersächsische FG schloss sich dieser Auffassung an (Urteil v. 18. 2. 2008, EFG 2009, 242):

Der BFH hingegen hat eine Auswärtstätigkeit bejaht, die grundsätzlich zum Abzug erwerbsbedingter Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt.

Der Kläger sei weder an einer regelmäßigen Arbeitsstätte noch an einem Tätigkeitsmittelpunkt zum Einsatz gekommen, sondern im Rahmen seiner berufli-

chen Tätigkeit an jeweils verschiedenen Orten des Hafens von X bei jeweils unterschiedlichen Auftraggebern seines Arbeitgebers tätig gewesen. Dabei sei er seiner beruflichen Tätigkeit in keinen betrieblichen Einrichtungen seines Arbeitgebers nachgegangen, sondern jeweils in solchen der diversen Kunden seines Arbeitgebers. Und der Kläger habe sich als Leiharbeiter insbesondere nicht darauf einrichten können, an einem bestimmten Tätigkeitsmittelpunkt/einer regelmäßigen Arbeitsstätte dauerhaft tätig zu sein. Denn als Leiharbeiter sei er typischerweise stets bei Kunden seines Arbeitgebers tätig gewesen. Damit sei es zwar nicht ausgeschlossen gewesen, dass er auch längerfristig an einer bestimmten Tätigkeitsstätte zum Einsatz hätte kommen können, dies sei aber letztlich von der konkreten Ausgestaltung und Dauer der jeweiligen vertraglichen Beziehung zwischen dem Arbeitgeber und dessen Kunden abhängig gewesen.

Hinweis: Der BFH hat offen gelassen, ob etwas anderes gelten kann, wenn ein Leiharbeiter vom Verleiher für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses dem Entleiher überlassen wird. Denn im Streitfall war der Kläger jeweils nur kurzfristig für diverse Kunden seines Arbeitgebers tätig, so dass jedenfalls kein solcher Sonderfall vorgelegen hat.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben v. 21. 12. 2009 (IV C 5 – S 2353/08/10010, BStBl I 2010, 21) festgelegt, dass ein Arbeitnehmer, der von einem Arbeitnehmerverleiher (Arbeitgeber) für die gesamte Dauer seines Arbeitsverhältnisses zum Verleiher

- dem Entleiher (zur Tätigkeit in dessen betrieblicher Einrichtung) überlassen oder
- mit dem Ziel der späteren Anstellung beim Entleiher (Kunden) eingestellt wird,

dauerhaft an einer regelmäßigen (wenn auch außerbetrieblichen) Arbeitsstätte tätig wird. Es könne nicht von einer Auswärtstätigkeit in Form der Tätigkeit an typischerweise ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ausgegangen werden, denn der Arbeitnehmer müsse nicht damit rechnen, im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden.

Literatur: Paus, LStR 2008: Neustrukturierung des steuerlichen Reisekostenrechts, EStB 2008, 139. [AK]

Bewertungsgesetz

Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung

BFH v. 30. 6. 2010, II R 12/09, II R 60/08, DStR 2010, 1618.

GrStG § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 4 Nr. 1; GG Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3, Art. 4, Art. 140; WRV Art. 137 Abs. 3 und Abs. 5; BewG § 21 Abs. 1, § 27, § 78, § 83, § 75, § 129, § 85 Satz 3, § 86 BewG 1991; GG Art. 106 Abs. 6, § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5; GrStG § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 (zu II R 12/09);

GG Art. 3 Abs. 1; BewG § 9 Abs. 2, § 21 Abs. 1, § 22, § 23, § 27, § 83, § 85, § 86, § 92, § 129; GrStG § 10 Abs. 2; BewRGr Abschn. 38 Anl. 15, Abschn. 16 Abs. 7 (zu II R 60/80).

Der BFH nahm in den oben genannten Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens Stellung. Anlass hierzu war zum einem die Frage, ob die Beschränkung der Grundsteuerbefreiungen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG auf solche Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie auf jüdische Kultusgemeinden verfassungswidrig ist (Az.: II R 12/09). Dies verneinte der BFH.

Zum anderen hatte sich der BFH mit der Frage auseinandergesetzt, welcher Gebäudeklasse nach den BewRGr Lebensmittelmärkte zuzurechnen sind (Az.: II R 60/08).

Bezüglich der Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens stellte der BFH in beiden Entscheidungen fest, dass diese trotz der verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus dem lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt (1. 1. 1964) und darauf beruhenden Wertverzerrungen ergeben, von der Rechtsprechung des BFH bislang als verfassungsgemäß beurteilt worden seien. Daran sei jedenfalls noch für Stichtage bis zum 1. 1. 2007 festzuhalten.

Das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer sei jedoch mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Die Festschreibung der Wertverhältnisse auf den Hauptfeststellungszeitpunkt sei nur sachgerecht und aus verfassungsrechtlicher Sicht hinnehmbar, wenn der Hauptfeststellungszeitraum eine angemessene Dauer nicht überschreite. Daran fehle es bei der über mehr als vier Jahrzehnte unveränderten Einheitsbewertung des Grundbesitzes nach Maßgabe des Hauptfeststellungszeitpunktes auf den 1. 1. 1964. Den Anforderungen an eine realitätsgerechte Bewertung werde insoweit nicht genügt. Auf unbegrenzte Dauer sei es auch nicht hinnehmbar, dass eine Wertminderung wegen Alters nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt gem. § 85 Satz 3 i. V. m. § 86 BewG ausgeschlossen sei.

Des Weiteren führe das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Defiziten beim Gesetzesvollzug, da nicht sichergestellt sei, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse von den Finanzämtern im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst würden.

Schließlich sei eine erneute Hauptfeststellung auch im Beitrittsgebiet geboten. Dort seien die Wertverhältnisse auf den 1. 1. 1935 festgeschrieben. Der sich hieraus ergebende gleichheitswidrige Zustand könne künftig wegen der inzwischen verstrichenen Zeit nicht mehr mit Übergangsschwierigkeiten nach der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands gerechtfertigt werden. [EU]

DStZ-Themen

Handlungsdruck auf Grund der verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Solidaritätszuschlag im Zeitalter der Abgeltungsteuer

Dr. Jan F. B r o n, StB / Karsten S e i d e l, RA/StB^{*)}

Der Solidaritätszuschlag sah sich schon häufiger verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Das FG Niedersachsen hat den Stein nun erneut ins Rollen gebracht und die Prüfung einer möglichen Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags (Solz) durch das BVerfG veranlasst (dazu unten I.). Die Finanzverwaltung reagierte bislang mit zwei Verfügungen auf den entsprechenden Vorlagebeschluss, um eine anderenfalls befürchtete Flut von Rechtsbehelfsverfahren bzw. Veranlagungsverfahren bei den Kapitaleinkünften zu verhindern (dazu unten II.). Der Gesetzgeber versucht zudem, mit dem Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) des Problems bei den Kapitaleinkünften Herr zu werden (dazu unten III.). Jedenfalls bestehen in diesem Zusammenhang mit der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen Besonderheiten, auf die in diesem Beitrag näher eingegangen wird (dazu unten IV.). Sollte das BVerfG in seiner wahrscheinlich erst in einigen Jahren zu erwartenden Entscheidung das SolzG für nichtig erklären (ex tunc-Wirkung), ist nach Ansicht der Verfasser nach dem gegenwärtigen Stand zumindest für die Kapitalanleger, die keine Veranlagung ihrer Kapitaleinkünfte vornehmen lassen, eine Erstattung des rechtswidrig erhobenen Solz nicht sicher gestellt. Ursächlich dafür ist das Quellensteuerabzugsverfahren mit Abgeltungswirkung, das – wenn keine nachträgliche Veranlagung stattfindet – gegenwärtig kaum Möglichkeiten bietet, Erstattungsansprüche wegen verfassungswidrig abgeführter Quellensteuerbeträge geltend zu machen. Eine vergleichbare Situation könnte schon bald erneut auftreten, wenn die Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots¹⁾ bei den Kapitaleinkünften geprüft wird.

Inhalt	Seite
I. Mögliche Verfassungswidrigkeit des Solz.....	701
1. Erhebung des Solz.....	701
2. Konkretes Normenkontrollverfahren	701
3. Finanzgerichte gewähren trotzdem bislang keine AdV.....	701
4. Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG	702
a) Vereinbarkeitserklärung.....	702
b) Unvereinbarerklärung.....	702
c) Nichtigerklärung	702
II. Reaktionen der Verwaltung	703
1. BMF-Schreiben vom 7. 12. 2009	703
2. BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010	703
III. Gesetzgebungsvorhaben	703
IV. Stellungnahme	703
1. Ausgangslage	703
a) Veranlagungsfälle	704
b) Nichtveranlagungsfälle.....	705
2. Bestehende Erstattungsmöglichkeiten	705
a) Maßnahmen des Entrichtungspflichtigen.....	705
b) Maßnahmen des Steuerschuldners	706
3. Beabsichtigte Änderungen durch das JStG 2010	709
a) Vorbemerkung	709
b) Wirkungsweise des § 43 Abs. 5 Satz 4 EStG-E	709
c) Würdigung.....	709
d) Prüfbitte des Bundesrates.....	710
V. Fazit	710

Literatur: Hilgers/Holly, Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags, DB 2010, 1419; Kämmerer, Abgeltungsteuer und das Verbot des Werbungskostenabzugs dargestellt am Beispiel der Besteuerung von fremdfinanzierten Lebensversicherungen, DStR 2010, 27.

*) Die beiden Autoren sind bei SJ Berwin LLP in Frankfurt am Main tätig.
1) Vom Bund der Steuerzahler unterstütztes Klageverfahren beim FG Münster, 6 K 1847/10 E.

I. Mögliche Verfassungswidrigkeit des Solz

1. Erhebung des Solz

Der Solz wurde in seiner jetzigen Form mit Wirkung zum 1. 1. 1995 eingeführt²⁾ nachdem der vom 1. 7. 1991 bis zum 30. 6. 1992 befristete Solz ausgelaufen war.

Der Solz ist als sog. Ergänzungsabgabe,³⁾ zur ESt und KSt ausgestaltet. Er beträgt 5,5 %⁴⁾ der Bemessungsgrundlage und ist – entgegen einem bisweilen immer noch an dem einen oder anderen Stammtisch anzutreffenden Irrglauben – sowohl in West- als auch in Ostdeutschland abzuführen. Der Solz wird von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekten und natürlichen Personen sowie von gemäß § 2 AStG erweitert beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen erhoben.⁵⁾ Die Bemessungsgrundlage für den Solz ist grundsätzlich die festzusetzende ESt bzw. KSt. Berücksichtigt werden jedoch auch die zu leistenden Steuer-Vorauszahlung und Abzugssteuern⁶⁾. Auf die Festsetzung und Erhebung des Solz finden die Vorschriften des EStG und des KStG entsprechende Anwendung.⁷⁾

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, die einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, ist die KapEST die Bemessungsgrundlage für den Solz.⁸⁾ Ab dem VZ 2009 ist auf im Privatvermögen erzielte Kapitalerträge i. S. d. § 20 EStG grds. ein einheitlicher KapEST-Satz in Höhe von 25 % anzuwenden.⁹⁾ Die Einbehaltung und Abführung der KapEST haben – vorbehaltlich einer besonderen Veranlagung der Kapitaleinkünfte (dazu siehe unten III.) – abgeltende Wirkung¹⁰⁾ zumal Quellensteuersatz und besonderer Steuersatz für Kapitaleinkünfte,¹¹⁾ jeweils 25 % betragen. Nach der gesetzgeberischen Intention sollte der abgeltende Quellensteuerabzug der Regelfall der Erhebung der Steuer (einschließlich des Solz) sein, eine gesonderte Veranlagung dagegen die Ausnahme bilden. Die Abgeltungswirkung erfasst dabei auch den Solz.¹²⁾

Vergleichbar mit der Abgeltungsteuer auf im Privatvermögen erzielte Kapitaleinkünfte können auch andere Quellensteuerabzüge abgeltende Wirkung haben. Verwiesen sei hier auf die abgeltende Wirkung bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50 Abs. 2 EStG¹³⁾ oder § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

2. Konkretes Normenkontrollverfahren

Der 7. Senat des FG Niedersachsen¹⁴⁾ hält im Gegensatz zum BFH und einigen anderen Finanzgerichten¹⁵⁾ die Erhebung des Solidaritätszuschlags zumindest ab dem Jahr 2007 wegen eines Verstoßes gegen die grundgesetzliche Finanzverfassung für verfassungswidrig und hat diese Frage nach der Verfassungsmäßigkeit in einem konkreten Normenkontrollverfahren¹⁶⁾ dem BVerfG¹⁷⁾ zur Entscheidung vorgelegt. Die wesentlichen Gründe des Beschlusses des FG Niedersachsen können wie folgt zusammengefasst werden:

Ergänzungsabgaben dürfen allein zur Deckung (vorübergehender) Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt erhoben werden. Die Ergänzungsabgabe verhält sich zu den im Grundgesetz geregelten Steuern wie eine (selten) Ausnahme zur Regel. Wegen dieses Ausnahme-

charakters der Ergänzungsabgabe darf sie nicht dauerhaft erhoben werden.

Die eine Ergänzungsabgabe rechtfertigenden Finanzbedarfsspitzen kann es schon begrifflich nicht dauerhaft geben. Die angebliche Bedarfsspitze ist dann nämlich kein punktuell auftretender, sondern ein Dauerzustand¹⁸⁾. Sind dauerhafte Finanzierungslücken im Bundeshaushalt vorhanden, können diese nicht durch eine Ergänzungsabgabe, sondern nur durch (z.B. erhöhte) allgemeine Steuern aufgefüllt werden.

Außerdem widersprechen die seit Einführung des Solz sukzessive vorgenommenen, umfassenden und auf Dauer angelegten Steuersenkungen (Absenkung des ESt- und des KSt-Tarifs) der fortlaufenden Aufrechterhaltung der Ergänzungsabgabe.

3. Finanzgerichte gewähren trotzdem bislang keine AdV

In der Folgezeit des Vorlagebeschlusses wollten allerdings weder das FG Hamburg¹⁹⁾ noch der 12. Senat des FG Niedersachsen²⁰⁾ die Vollziehung des festgesetzten Solz aussetzen. Ausgehend von den bisherigen Entscheidungen des BFH und der übrigen Finanzgerichte wurden dem Vorlagebeschluss des 7. Senats des FG Niedersachsen nur sehr zurückhaltend Erfolgsaussichten²¹⁾ beigemessen.

Entscheidend ist aber, dass das sich aus dem Ziel einer geordneten Haushaltsführung ergebende Vollzugsin-

2) Art. 31 des Gesetzes zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) v. 23. 6. 1993 (BGBl. I 1993, 944). Das SolzG gilt aktuell in der Fassung der Bekanntmachung v. 15. 10. 2002 (BGBl. I 2002, 4130), geändert durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23. 12. 2002 (BGBl. I 2002, 4621) und das JStG 2007 v. 13. 12. 2006 (BGBl. I 2006, 2878).

3) Vgl. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG; § 1 Abs. 1 SolzG.

4) § 4 SolzG. Der Prozentsatz wurde ab 1998 von 7,5 % auf 5,5 % gesenkt, BGBl. I 1997, 2743.

5) § 2 SolzG.

6) Siehe i.E. § 3 SolzG. Beachte: Kein Solz wird auf die Bauabzugssteuer nach § 48 EStG erhoben, da § 3 SolzG insoweit nicht geändert wurde.

7) § 1 Abs. 2 SolzG.

8) § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolzG. Der Katalog der abzugssteuerpflichtigen Kapitalerträge ist in § 43 EStG abschließend geregelt. Wer Entrichtungsschuldner der KapEST ist, bestimmt § 44 EStG. Somit findet bspw. bei einem privaten Darlehen oder bei einem ausländischen Schuldner der Kapitalerträge ohne inländische Zahlstelle kein Steuerabzug und damit kein Abzug des Solz statt.

9) § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

10) § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG.

11) § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG.

12) § 1 Abs. 3 SolzG.

13) Danach hat der Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen ArbN und Kapitalanlegern sowie der Steuerabzug auf Grund § 50a EStG abgeltende Wirkung.

14) Beschluss v. 25. 11. 2009, 7 K 143/08, DStR 2010, 854.

15) Z.B. BFH v. 24. 7. 2008, II B 38/08, BFH/NV 2008, 1817; v. 28. 4. 2009, I B 199/08; FG München v. 18. 8. 2009, 2 K 108/08, EFG 2010, 166, Rev. eingelegt, Az. BFH: II R 50/09; FG Münster v. 8. 12. 2009, 1 K 4077/08 E, EFG 2010, 588, Rev. eingelegt, Az. BFH: IV R 2/10; FG Köln v. 14. 1. 2010, 13 K 1287/09, BB 2010, 1054.

16) Art. 100 Abs. 1 GG i. V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG.

17) Az. BVerfG: 2 BvL 3/10.

18) „Eine Bedarfsspitze ist eine ‚Spitze‘, keine Hochebene der Finanzierung.“, FG Niedersachsen, DStR 2010, 854/858.

19) FG Hamburg v. 4. 6. 2010, 3 V 62/10, StED 2010, 504.

20) FG Niedersachsen v. 27. 5. 2010, 12 V 58/10, EFG 2010, 1438.

21) Für die Verfassungskonformität des SolzG auch Hilgers/Holly, DB 2010, 1419.

teresse regelmäßig höher als das Aussetzungsinteresse des einzelnen Steuerpflichtigen eingestuft wird. Schließlich erscheint beiden Finanzgerichten die Möglichkeit einer Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG fern liegend, so dass nach ihrer Ansicht ohnehin eine Erstattung des SolZ ausscheide.

4. Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG

Das BVerfG kann auf verschiedene Weise eine Entscheidung über das konkrete Normenkontrollverfahren herbeiführen. Auf Grund der Unzulänglichkeiten des BVerfGG hat sich in der Entscheidungspraxis des BVerfG in den Jahren eine Vielzahl von Tenorierungsvarianten und damit eine Skala von Entscheidungsmöglichkeiten entwickelt.²²⁾ Die Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses unterstellt, ergeben sich u.E. damit drei wesentliche Entscheidungsvarianten:

a) Vereinbarkeitserklärung

Das BVerfG kann (u.U. nur mit einer Mehrheitsentscheidung des Senats) das zur konkreten Normenkontrolle aufgerufene SolZG für mit dem Grundgesetz vereinbar erklären²³⁾ § 81 Abs. 1 BVerfGG.

Das BVerfG könnte in diesem Fall auf den Normenkontrollantrag, wenn es einstimmig zu der Auffassung käme, die Ansicht des FG Niedersachsen ist offensichtlich unbegründet, sogar die Vorschrift des § 24 BVerfGG (*a limine*-Abweisung) anwenden. Allerdings kann wegen des besonderen Charakters des Normenkontrollverfahrens und mit Rücksicht auf § 31 BVerfGG,²⁴⁾ der Antrag nicht bloß verworfen, sondern es muss die Vereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz ausgesprochen werden.²⁵⁾ Zudem darf eine Begründung²⁶⁾ (wie von § 24 Satz 2 BVerfGG zugelassen) nicht fehlen.²⁷⁾

b) Unvereinbarerklärung

Das BVerfG könnte auch die Unvereinbarkeit des SolZG mit der Verfassung feststellen. Die Entscheidung hätte Gesetzeskraft²⁸⁾ und damit Allgemeinverbindlichkeitswirkung. Allerdings wird durch eine Unvereinbarerklärung das betreffende Gesetz nicht rückwirkend eliminiert. Vielmehr werden Gerichte und Behörden gehindert, das Gesetz zukünftig bzw. bis zu einer gesetzlichen Neuregelung zum Nachteil der Steuerpflichtigen anzuwenden.²⁹⁾ Eine Unvereinbarerklärung könnte zudem auch mit einer Weitergeltungsanordnung des Gesetzes bis zur Schaffung einer verfassungsgemäßen Neuregelung verbunden sein. Die Einzelheiten hängen hier also entscheidend von der Tenorierung der Entscheidung des BVerfG ab. Im Fall einer Unvereinbarerklärung dürfte – mangels *ex tunc*-Wirkung – jedoch in jedem Fall kein Anspruch auf Erstattung des SolZ für die Steuerpflichtigen entstehen, denn der SolZ wäre zumindest bis zur Entscheidung des BVerfG in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise erhoben worden.

c) Nichtigerklärung

Das BVerfG könnte das SolZG für nichtig erklären, § 82 Abs. 1 i. V. m. § 78 Satz 1 BVerfGG. Ein solcher Ausgang des Verfahrens wird zwar im konkreten Fall überwiegend für unwahrscheinlich gehalten, ist je-

doch nicht völlig auszuschließen. Die Nichtigerklärung wirkt *ex tunc*, d. h. rückwirkend auf den Zeitpunkt der Entstehung der Kollision zwischen einfachgesetzlichem Recht und Verfassung. Nach Ansicht des FG Niedersachsen trat dieser Zustand (spätestens) im Jahr 2007 ein.³⁰⁾ Selbst wenn das FG Niedersachsen der Ansicht wäre (wofür einige seiner Argumente sprechen), das SolZG sei schon seit einem früheren Zeitpunkt verfassungswidrig, könnte das nicht zum Gegenstand des konkreten Normenkontrollverfahrens gemacht werden.³¹⁾ Streitgegenständlich ist in dem Verfahren vor dem FG Niedersachsen allein ein ESt-Bescheid für 2007.

Wie die Unvereinbarerklärung hat auch die Nichtigerklärung Allgemeinverbindlichkeitswirkung.³²⁾ Allerdings bleiben gemäß § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer als nichtig festgestellten Norm beruhen, unberührt. Hier geht also die Bestandskraft von (Steuer-)Verwaltungsakten vor.³³⁾ Diese Fortbestandsgarantie³⁴⁾ kann u.E. insbesondere bei Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, nach dem gegenwärtigen Rechtsstand zu einer definitiven Belastung mit SolZ führen. Lediglich eine Vollstreckung dürfte aus einem vom Rückabwicklungsverbot erfassten Verwaltungsakt nicht mehr stattfinden, § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG.

Im Wesentlichen ist die Nichtigerklärung damit die alleinige „Entscheidungsvariante“, bei der das SolZG

22) Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 78 Rz. 5.

23) Siehe z.B. Burwitz, NZG 2010, 22, der mit Verweis auf BVerfGE 32, 333 BVerfG NJW 2000, 797 die Erfolgsaussichten des Antrags des FG Niedersachsen ohnehin als gering ansieht, da eine Befristung nicht zum Wesen einer Ergänzungsabgabe gehöre.

24) Gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG binden die Entscheidungen des BVerfG alle Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden. Gemäß § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG haben die Entscheidungen u. a. im konkreten Normenkontrollverfahren Gesetzeskraft.

25) Insoweit unzutreffend Hilgers/Holly, DB 2010, 1419, die meinen, „es wird sich zeigen, ob das BVerfG die nunmehr eingereichte konkrete Normenkontrolle zur Entscheidung annehmen“ wird.

26) Die zuletzt in diesem Zusammenhang ergangene Entscheidung des BVerfG (v. 11. 2. 2008, 2 BvR 1708/06, abrufbar unter: http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20080211_2bvr170806.html) war ein ohne Begründung ergangener Kammerbeschluss gemäß §§ 93b, 93a BVerfG, mit dem eine Verfassungsbeschwerde, die sich ebenfalls gegen den SolZ richtete, nicht zur Entscheidung angenommen wurde. Das FG Niedersachsen (DStR 2010, 854/858) stellte deshalb zutreffend fest, dass eine sachliche Auseinandersetzung mit dem Beschluss nicht möglich gewesen ist.

27) Ulsamer/Müller-Terpitz in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 81 Rz. 20.

28) § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG.

29) Ulsamer/Müller-Terpitz in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 81 Rz. 23.

30) Zur Möglichkeit, dass Gesetze ab einem bestimmten Zeitpunkt verfassungswidrig sind, mithin verfassungswidrig werden können vgl. z.B. BVerfG v. 11. 11. 1999, 2 BvF 2/98, BVerfGE 101, 158.

31) Entscheidungserheblich i. S. d. Art. 100 Abs. 1 GG ist allein die Frage, ob das SolZG im Jahr 2007 verfassungswidrig ist.

32) Art. 94 Abs. 2 Satz 1 GG, § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG; Wirkung *inter omnes*.

33) Gerade deshalb sieht § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO eine vorläufige Steuerfestsetzung vor.

34) Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 79 Rz. 44.

rückwirkend außer Kraft gesetzt wird und folglich SolZ zu Unrecht einbehalten wurde. Vor diesem Hintergrund wird für Zwecke der folgenden Ausführungen deshalb unterstellt, dass das BVerfG in dem vom FG Niedersachsen angestoßenen Normenkontrollverfahren eine Nichtigerklärung vornimmt.

II. Reaktionen der Verwaltung

1. BMF-Schreiben vom 7. 12. 2009

Ohne auf den Beschluss des FG Niedersachsen einzugehen³⁵⁾ verfügte das BMF mit Schreiben vom 7. 12. 2009,³⁶⁾ dass die Anlage zum BMF-Schreiben bezüglich der vorläufigen Steuerfestsetzung wegen anhängiger Musterverfahren,³⁷⁾ um folgenden Satz ergänzt wird:

„Ferner sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen des Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2005 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorzunehmen.“

Das BMF geht weiter zurück (bis VZ 2005), als es das FG Niedersachsen auf Grund des ihm vorgelegten Streitfalles (VZ 2007) konnte. Allerdings dürfte der Großteil dieser weit zurückliegenden Steuerfestsetzungen hier ohnehin schon bestandskräftig sein.³⁸⁾

2. BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010

Mit Schreiben vom 23. 4. 2010³⁹⁾ veröffentlichte das BMF seine Auffassung dazu, wie mit dem SolZ umzugehen ist, der im Zusammenhang mit der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erhoben wurde.

„Sollte bei Steuerpflichtigen in diesen Fällen im Anschluss an eine Entscheidung des BVerfG aufgrund einer Aufhebung der Festsetzung des Solidaritätszuschlags eine Erstattung vorzunehmen sein, wird auf Antrag des Steuerpflichtigen gleichermaßen der Solidaritätszuschlag erstattet werden, der auf die mit abgeltender Wirkung erhobene Kapitalertragsteuer entfallen ist. Ein Antrag auf Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG ist insoweit keine Voraussetzung. Sofern keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde, ist der Antrag auf Erstattung nur innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist zulässig. Das Nähere wird zu gegebener Zeit geregelt.“

Man muss das BMF offenbar so verstehen, dass gerade im Falle einer Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG der im Quellensteuerabzugsverfahren erhobene SolZ auf Antrag des Steuerpflichtigen ebenfalls erstattet wird. Eine gesonderte und dann gemäß dem Schreiben vom 7. 12. 2009 ja ohnehin vorläufige Festsetzung dieses SolZ soll keine Voraussetzung für die Erstattung sein. Explizit verneint das BMF deshalb das Erfordernis einer Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG. Interessanter Weise soll allerdings bei den Steuerpflichtigen, die überhaupt keine Steuererklärung abgeben, die Festsetzungsverjährung zu beachten sein. Diese Differenzierung gegenüber den Steuerpflichtigen, die eine Veranlagung (der anderen Einkünfte) durchführen lassen, leuchtet nicht sofort ein.

III. Gesetzgebungsvorhaben

Die Ankündigung im BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010, das Nähere zu gegebener Zeit zu regeln, soll offenbar mit dem JStG 2010 durch eine gesetzliche Änderung in die Tat umgesetzt werden. So sieht der Gesetzesentwurf der Bundesregierung die folgende Ergänzung des § 43 Abs. 5 EStG vor:⁴⁰⁾

„Eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer im Sinne des § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 bis 4 der Abgabenordnung umfasst auch Einkünfte im Sinne des Satzes 1, für die der Antrag nach Satz 3⁴¹⁾ nicht gestellt worden ist.“

Die Neuregelung soll nach der Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 1 EStG auf Kapitaleinkünfte anzuwenden sein, die dem Gläubiger nach dem 31. 12. 2008 zufließen.

IV. Stellungnahme

1. Ausgangslage

Offenbar hatte das BMF erkannt, dass bei einer Verwirklichung des gesetzgeberischen Willens bei Einführung der Abgeltungsteuer (nämlich der größtmöglichen Vermeidung von Veranlagungsfällen) diejenigen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen und bei denen die Steuer mit abgeltender Wirkung durch Quellensteuerabzug erhoben wird, nur sehr eingeschränkt Möglichkeiten zur Erstattung eines u.U. verfassungswidrig erhobenen SolZ haben. Aus dieser Erkenntnis heraus sollte wohl das BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010 zunächst Abhilfe schaffen. Ausgehend von der hier unterstellten (rückwirkenden) Nichtigerklärung des SolZG, ist u.E. jedoch höchst fraglich, ob das BMF-Schreiben zur Erreichung dieses Zieles geeignet ist. Vielmehr gibt es Anlass zu den nachfolgenden Anmerkungen. Ausgangspunkt der Betrachtung ist dabei jeweils das Postulat des BMF im Schreiben vom 23. 4. 2010, auch ohne gesonderte Veranlagung (insbesondere nach § 32d Abs. 4 EStG) sei jederzeit eine Er-

35) Eine Begründung des Beschlusses des FG Niedersachsen lag zu diesem Zeitpunkt allerdings auch noch nicht vor. Erstmals erschien eine Pressemitteilung auf der Homepage des FG Niedersachsen zu diesem Beschluss am 25. 11. 2009, dem Tag der mündlichen Verhandlung der Sache. Die Begründung lieferte das Gericht dann offenbar gerade noch rechtzeitig vor Ablauf der maximal zulässigen 5 Monate (vgl. §§ 113, 105 Abs. 4 Satz 3 FGO i.V.m. § 117 Abs. 4 Satz 2 VwGO – „alsbald“; siehe z.B. BFH v. 18. 4. 1996, V R 25/95, BStBl II 1996, 578) nach: der Beschluss wurde erst am 22. 4. 2010 auf der Homepage des FG Niedersachsen veröffentlicht.

36) BMF v. 7. 12. 2009, IV A 3 – S-0228/07/10010, BStBl I 2009, 1509.

37) BMF v. 1. 4. 2009, IV A 3 – S-0338/07/10010, BStBl I 2009, 510, neu gefasst durch BMF v. 23. 11. 2009, IV A 2 – S-0338/07/10010, DB 2009, 2634, BStBl I 2009, 1319.

38) Neben der hier noch näher zu erläuternden Problematik im Zusammenhang mit der Abgeltungswirkung des Quellensteuerabzuges wäre dies eine mögliche Erklärung für den u.E. etwas merkwürdig anmutenden Zusatz „im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten“.

39) BMF v. 23. 4. 2010, IV C 1 – S 2283-c/09/10005, DStR 2010, 1033.

40) BT-Drucks. 17/2249 v. 21. 6. 2010, S. 10.

41) Nach dem bereits existierenden Satz 3 des § 43 Abs. 5 EStG werden die Kapitalerträge auf Antrag des Steuerpflichtigen in die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d EStG – Besteuerung nach dem Sondertarif – einbezogen.

stattung eines rechtswidrig im Quellensteuerabzug einbehaltenen und abgeführten SolZ möglich. Der besseren Übersichtlichkeit halber werden vorab die Fälle kurz dargestellt, in denen auf Grund einer Pflicht oder eines Antrags eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte stattfindet. Im Zentrum der Betrachtung stehen dabei unbeschränkt steuerpflichtige Bezieher von Kapitaleinkünften. Wegen § 50 Abs. 2 EStG – Abgeltungswirkung des KapEST-Abzugs – wird auf beschränkt Steuerpflichtige gesondert eingegangen.

a) Veranlagungsfälle

Unproblematisch sind die Fälle, in denen eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte durchgeführt wird, denn hier erfolgt eine Festsetzung der ESt und auch des SolZ, die im Zusammenhang mit den Kapitaleinkünften entstanden sind. Letzterer wird gemäß dem BMF-Schreiben vom 7. 12. 2009 nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig festgesetzt. Erklärt das BVerfG das SolZG für nichtig, sind die ESt-Bescheide zu ändern. Eine Anrechnung der Quellensteuerabzugsbeträge gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG führte dann bezüglich des SolZ zu einem Überschuss, der gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG an den Steuerpflichtigen auszus zahlen wäre. Die Festsetzung des SolZ wird somit durch eine Veranlagung offen gehalten und eine spätere Erstattung bleibt möglich. § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG sieht ausdrücklich vor, dass trotz der Abgeltungswirkung des KapEST-Abzugs die Kapitalerträge auf Antrag des Steuerpflichtigen in die besondere Besteuerung nach § 32d EStG einbezogen werden.

Eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte findet insbesondere in den nachfolgend aufgeführten Fällen statt, wobei die Veranlagung von nur „scheinbaren“ Kapitaleinkünften (vgl. § 20 Abs. 8 EStG) und Kapitaleinkünften nach dem Teileinkünfteverfahren (vgl. § 32d Abs. 2 EStG) hier nicht näher thematisiert wird. In diesen Fällen (§§ 20 Abs. 8, 32d Abs. 2 EStG) muss ohnehin auf Grund der Veranlagung eine vorläufige Festsetzung des SolZ erfolgen.⁴²⁾

aa) Pflichtveranlagung nach § 32d Abs. 3 EStG

Steuerpflichtige Kapitalerträge, die noch keinem KapEST-Abzug unterliegen haben, muss der Steuerpflichtige in seiner ESt-Erklärung angeben. Praktische Anwendungsfälle des § 32d Abs. 3 EStG sind z. B.:

- Darlehenszinsen von privaten Schuldnern,
- Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen < 1 %, von Genossenschaftsanteilen, von Beteiligungen als stiller Gesellschafter und von Ansprüchen aus Lebensversicherungen,
- ausländische Kapitalerträge ohne inländische Zahlstelle.

Die Pflichtveranlagung nach § 32d Abs. 3 EStG führt aber nicht dazu, dass sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen in eine Veranlagung einbezogen werden, sondern eben nur die, bei denen noch kein KapEST-Abzug stattgefunden hat.⁴³⁾ Nur für diese von der Pflichtveranlagung betroffenen Kapitalerträge stellt die Pflichtveranlagung die vorläufige Festsetzung des SolZ sicher.

bb) Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG

Der Steuerpflichtige kann in den in § 32d Abs. 4 EStG nicht abschließend⁴⁴⁾ aufgezählten Fällen eine Steuerfestsetzung beantragen. Das sind z. B.:

- nicht vollständig ausgeschöpfter Sparer-Freibetrag,
- noch nicht vollständig (bzw. in nicht zutreffender Höhe) berücksichtigte Verluste (z. B. bei Depots bei mehreren Banken⁴⁵⁾ oder vortragsfähigen Verlusten aus Kapitalvermögen),
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage bei Depotübertragung (§ 43a Abs. 2 Satz 7 EStG) oder sonst fehlendem Nachweis der Anschaffungskosten,
- Kirchensteuerzahlung noch nicht gemäß § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG berücksichtigt,
- Verrechnung von Altverlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften,
- Berücksichtigung ausländischer (auch fiktiver) Steuern.⁴⁶⁾

Hervorzuheben ist außerdem noch die „Überprüfung des Steuereinhalts dem Grunde oder der Höhe nach“. § 32d Abs. 4 EStG ist in einer Vielzahl von Fällen das Einfallstor für Steuerpflichtige, um ihre Kapitaleinkünfte veranlagern zu lassen und sich somit den Rechtsweg zu eröffnen.⁴⁷⁾ Insofern hat der Steuerpflichtige auch die Möglichkeit, sich einen Erstattungsanspruch auf mglw. rechtswidrig einbehaltenen und abgeführten SolZ zu sichern (siehe im Einzelnen unten).

Der Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG kann auf einzelne Kapitaleinkünfte beschränkt werden.⁴⁸⁾ Vor dem Hintergrund der verfassungsmäßigen Zweifel am SolZ sollte der Steuerpflichtige jedoch sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Wahlveranlagung einbeziehen.

cc) Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG

Schließlich ist noch auf die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG hinzuweisen. Hier werden die Kapitaleinkünfte in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens⁴⁹⁾ einbezogen und dem allgemeinen Steuertarif unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Steuer führt (Günstigerprüfung). Typische Anwendungsfälle sind z. B.:

- keine, sehr geringe oder negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten im gleichen Veranlagungszeitraum,
- vortragsfähige Verluste aus vorhergehenden Veranlagungszeiträumen bzw. Verlustrücktrag aus nachfolgendem Veranlagungszeitraum.

42) BMF v. 7. 12. 2009, IV A 3 – S-0228/07/10010, BStBl I 2009, 1509.

43) Blümich/Treiber, § 32d EStG Rz. 121.

44) Vgl. den Wortlaut: „insbesondere in Fällen ...“, Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 32d Rz. 16.

45) Gemäß § 43a Abs. 3 Satz 5 EStG ist hierzu ein bis zum 15. 12. des jeweiligen Jahres gestellter Antrag gegenüber der Bank auf Erteilung einer Verlustbescheinigung erforderlich.

46) § 32d Abs. 5 EStG.

47) In Betracht kommen z. B. die Geltendmachung von Werbungskosten (entgegen § 20 Abs. 9 EStG), die Berücksichtigung von Verlusten auf Grund des Ausfalls einer Forderung oder des Verfalls einer Option (entgegen BMF v. 22. 12. 2009, BStBl I 2010, 94).

48) Blümich/Treiber, § 32d EStG Rz. 134.

49) Entgegen § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG. Gleichwohl bleibt es beim Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG, vgl. Wortlaut § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG: „... die nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte ...“.

In die Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG sind zwingend sämtliche Kapitaleinkünfte einzubeziehen, § 32d Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStG. Kommt es zur Wahlveranlagung, wird entsprechend der SolZ auf die gesamten Einkünfte (einschließlich der Kapitalerträge) vorläufig festgesetzt.

b) Nichtveranlagungsfälle

Problematisch sind u.E. jedoch die Fälle, in denen keine Veranlagung der Kapitaleinkünfte stattfindet. Wird nämlich die ESt auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen allein durch den Quellensteuerabzug erhoben (Abgeltungswirkung des KapESt-Abzugs), wird eine vorläufige Festsetzung der ESt nebst SolZ gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nicht mehr erfolgen.⁵⁰⁾ Für beschränkt steuerpflichtige Bezieher von Kapitaleinkünften ist außerdem in § 50 Abs. 2 EStG eine Abgeltungswirkung des KapESt-Abzugs postuliert. Das führt schließlich zu der Frage, auf welche Weise eine Erstattung des mglw. zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten SolZ auch ohne Veranlagung erfolgen kann (so wie vom BMF im Schreiben vom 23. 4. 2010 erklärt). Bei der Untersuchung dieser Frage soll zwischen Maßnahmen des Entrichtungspflichtigen und Maßnahmen des Steuerschuldners unterschieden werden.

2. Bestehende Erstattungsmöglichkeiten

a) Maßnahmen des Entrichtungspflichtigen

aa) Vorbemerkung

Die in § 44 Abs. 1 EStG bestimmten inländischen Schuldner, inländischen den Vertrag ausführenden Stellen und inländischen auszahlenden Stellen⁵¹⁾ haben die KapESt an das für sie für die Besteuerung nach dem Einkommen jeweils zuständige Finanzamt abzuführen und dazu gemäß § 45a Abs. 1 EStG eine Steueranmeldung⁵²⁾ vorzunehmen. Eine gesonderte Steuerfestsetzung nach einer Steueranmeldung ist gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO aber nur dann erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt. Das ist nicht der Fall, wenn die Steuer und der SolZ zunächst zutreffend unter Anwendung des SolZG abgezogen worden sind.

Die Steueranmeldung des Entrichtungspflichtigen steht zwar einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich, § 168 Satz 1 AO. Diese Wirkung hat die Steueranmeldung – wenn Steueranmelder und Steuerschuldner auseinander fallen – dann auch gegenüber dem Steuerschuldner, da die Steueranmeldung ihm gegenüber Tatbestandswirkung entfaltet.⁵³⁾ Eine Vorläufigkeit der Steueranmeldung entsprechend § 165 AO sieht das Gesetz aber nicht vor.⁵⁴⁾ Der Steueranmeldende kann deshalb nicht selbst einen Vorläufigkeitsvermerk anbringen.⁵⁵⁾

bb) Einspruch

Der Entrichtungspflichtige kann mit der Begründung, der SolZ sei rechtswidriger Weise einbehalten und abgeführt worden, selbst Einspruch gegen seine eigene KapESt-Anmeldung einlegen.⁵⁶⁾ Die Einspruchsfrist beginnt mit dem Eingang der Anmeldung beim Finanzamt. Es darf zwar erwartet werden, dass die Finanzverwaltung diesem Einspruch nicht stattgeben

wird. Allerdings dürfte zunächst das Einspruchsverfahren gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO von Gesetzes wegen ruhen⁵⁷⁾ wenn sich der Entrichtungspflichtige auf das vom FG Niedersachsen angestoßene Normenkontrollverfahren beruft. Auf diese Weise würde der Eintritt der Bestandskraft der SolZ-Festsetzung verhindert werden können. Ebenso sollte es u.E. grundsätzlich möglich sein, dass die Finanzverwaltung im Einspruchsverfahren selbst eine Steuer festsetzt und an diesem Steuerbescheid einen Vorläufigkeitsvermerk anbringt, um mit dem Vorläufigkeitsvermerk dem Einspruch „abzuhelfen“.

Die folgenden Gesichtspunkte sprechen aber – mindestens aus praktischer Sicht – gegen das Einlegen von (massenhaften) Einsprüchen durch die Entrichtungspflichtigen:

Es müsste jede einzelne Steueranmeldung angefochten werden. Bis zur Entscheidung des BVerfG können noch mehrere Jahre vergehen, so dass unter Umständen mehrere Dutzend Anmeldungen je Entrichtungspflichtigem einspruchsbefangen wären. Die KapESt-Anmeldungen der Banken und Finanzdienstleister unterliegen ohnehin schon wegen der Führung der Verlustverrechnungstöpfe ständigen Korrekturen.⁵⁸⁾ Die Übersicht könnte leicht verloren gehen und außerdem wird ein enormer Verwaltungsaufwand sowohl bei den Entrichtungspflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung hervorgerufen.

Eine Erstattung des zu Unrecht abgeführten SolZ müsste im Ergebnis an den Entrichtungspflichtigen erfolgen. Haben die Kunden des Entrichtungspflichtigen zwischenzeitlich die Geschäftsbeziehung beendet, dürften sich weitere Schwierigkeiten bei der Weiterleitung des erstatteten SolZ ergeben. Bei Investment-Fonds kämen wg. § 13 Abs. 4 InvStG ohnehin nur die im Erstattungszeitpunkt aktuellen Fonds-Anleger in den Genuss der Erstattung.

Eine Abstimmung der verschiedenen Einspruchsverfahren des Entrichtungspflichtigen mit einer Vielzahl von Einsprüchen oder ausgeübten Veranlagungswahlrechten (z. B. § 32d Abs. 4 EStG) der Gläubiger der Kapitalerträge wäre wohl nur schwer möglich. Hinzu

50) Entsprechendes gilt für andere Abzugsbeträge, die eine inländische Steuer abgelten.

51) Sog. Steuerentrichtungspflichtige, §§ 33 Abs. 1, 43 Satz 2 AO. Vgl. auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 AO Rz. 8f.

52) Weder § 150 Abs. 1 Satz 3 noch § 167 AO bestimmen, wann eine Steueranmeldung abzugeben ist. Das folgt allein aus den Einzelsteuergesetzen.

53) Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 168 AO Rz. 2, a. A. noch in den Vorauslagen.

54) Buciek in Beermann/Gosch, § 165 AO Rz. 7. Allerdings kann die Finanzverwaltung, will sie von der Steueranmeldung abweichen, eine Festsetzung der Steuer vornehmen, dieses dann unter den Voraussetzungen des § 165 AO auch vorläufig, AEAO zu § 168 Nr. 6.

55) Buciek in Beermann/Gosch, § 168 AO Rz. 19.

56) Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 168 AO Rz. 14.

57) „Zwangsruhe“, Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 363 AO Rz. 12; Pahlke in Pahlke/König, § 363 AO Rz. 45.

58) Wegen des Zielkonflikts zwischen monatlicher Steueranmeldung (§ 44 Abs. 1 Satz 5 EStG) und jährlich vorzunehmender Verlustverrechnung (§§ 20 Abs. 6, 43a Abs. 3 EStG) lässt die Finanzverwaltung ja schon eine fortlaufende Änderung der KapESt-Anmeldungen sowie die Führung einer sog. Steuerverrechnungskontos zu, BMF-Schreiben v. 22. 12. 2009, BStBl I 2010, 94, Rz. 212.

kommt noch, dass die vom Entrichtungsschuldner zwischenzeitlich erteilten Steuerbescheinigungen im Falle der Erstattung des SolZ zurückzufordern und durch berichtigte Bescheinigungen zu ersetzen wären.⁵⁹⁾

Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass Einsprüche des Entrichtungspflichtigen gegen seine KapEST-Anmeldungen zwar theoretisch möglich, praktisch aber sehr unattraktiv sein dürften. Unserer Kenntnis nach erwägt bislang auch kein Entrichtungspflichtiger aus dem Finanzsektor ernsthaft die Führung eines Einspruchsverfahrens gegen die KapEST-Anmeldungen wegen der angeblichen Verfassungswidrigkeit des SolZ.⁶⁰⁾ Ein Bedürfnis dafür besteht im Prinzip auch nicht, da der Gläubiger der Kapitalerträge sich ja gemäß § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG selbst helfen kann. Wegen dieser Möglichkeit besteht u.E. auch keine (nebenvertragliche) Pflicht des Entrichtungspflichtigen auf Durchführung eines Einspruchsverfahrens gegen seine KapEST-Anmeldungen.

cc) Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO

Neben einem Einspruch wäre ein Änderungsantrag des Entrichtungspflichtigen gemäß § 164 Abs. 2 Satz 2 AO möglich. Dieser wäre – anders als der Einspruch – nicht fristgebunden. Allerdings wäre hier die Festsetzungsfrist zu beachten.⁶¹⁾ Damit ist nicht auszuschließen, dass bis zu einer Entscheidung des BVerfG für einige Veranlagungszeiträume Festsetzungsverjährung eingetreten und damit die Änderungsmöglichkeit gemäß § 164 AO entfallen ist.

Zudem sprechen die zuvor beim Einspruchsverfahren aufgeführten praktischen Aspekte ebenfalls gegen die Stellung eines solchen Änderungsantrags.

dd) Änderungsantrag nach § 44b Abs. 5 EStG

Zu prüfen ist schließlich noch, ob der Entrichtungspflichtige einen Änderungsantrag nach § 44b Abs. 5 EStG stellen kann. Dazu müsste der SolZ ohne rechtlichen Grund (§ 37 Abs. 2 AO) einbehalten und abgeführt worden sein. Solange das BVerfG die Nichtigkeit des SolZG nicht festgestellt hat, wäre ein solcher Antrag allerdings unbegründet.⁶²⁾

Sollte in einigen Jahren tatsächlich eine Nichtigerklärung erfolgen, entfielen zwar mglw. rückwirkend der Rechtsgrund für die Abführung des SolZ (siehe zu § 37 Abs. 2 AO im Einzelnen sogleich). Den dann zu stellenden Änderungsanträgen stünde aber vielfach die Ausschlussfrist des § 44b Abs. 3 EStG entgegen.

Außerdem erfolgte eine Erstattung nur an den Entrichtungspflichtigen (§ 44b Abs. 5 Satz 2 EStG⁶³⁾), so dass die gleichen Argumente wie beim Einspruch und beim Änderungsantrag im Ergebnis gegen ein Erstattungsverfahren sprechen.

ee) Zwischenergebnis

Verschiedene Maßnahmen des Entrichtungsverpflichteten zur Erstattung des mglw. rechtswidrig abgeführten SolZ sind zwar theoretisch denkbar, in der Praxis aber u.E. regelmäßig ungeeignet.

b) Maßnahmen des Steuerschuldners

aa) Vorbemerkung

Nach § 45a Abs. 2 EStG hat der Entrichtungspflichtige dem Gläubiger der Kapitalerträge eine Steuerbeschei-

nigung über die Abzugsbeträge auszustellen. Diese so bescheinigte Abzugssteuer würde bei einer Veranlagung (sofern sie denn stattfindet) gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet werden, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Eine Überzahlung würde gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG an den Steuerpflichtigen ausbezahlt werden. Da aber das BMF im Schreiben vom 23. 4. 2010 ausgeführt hat, eine Veranlagung sei für eine Erstattung des SolZ nicht erforderlich, soll untersucht werden, auf welche – andere – Weise der Steuerschuldner den ggf. rechtswidrig abgeführten SolZ erstattet verlangen kann.

bb) Einspruch bzw. Änderungsantrag

Vorstellbar wäre ein Einspruch des Gläubigers der Kapitalerträge gegen die jeweilige KapEST-Anmeldung des Entrichtungspflichtigen. Für Arbeitnehmer ist anerkannt, dass sie die LSt-Anmeldung ihres Arbeitgebers aus eigenem Recht anfechten bzw. nach Eintritt der Bestandskraft einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO stellen können.⁶⁴⁾ Dieses muss im Grundsatz auch für den Gläubiger der Kapitalerträge in Bezug auf die KapEST-Anmeldung des Entrichtungsverpflichteten gelten.⁶⁵⁾

Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen. Durch einen Bescheid (hier also Bescheid über ESt und SolZ), der über die angemeldete Steuer befindet, verliert im Verhältnis zum Steuerschuldner die angefochtene Steueranmeldung ihre Wirkung als Rechtsgrundlage für die abgeführte Steuer.⁶⁶⁾ Über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des SolZ wird dann allein im Rechtsbehelf über die Steuerfestsetzung entschieden.⁶⁷⁾

Außerdem dürften auch hier wieder praktische Gründe gegen ein solches Verfahren sprechen. Der Anleger müsste – in Abhängigkeit von den in dem entsprechenden Anmeldezeitraum von ihm erzielten Einkünften – einen Einspruch gegen die Anmeldung des Entrichtungspflichtigen einlegen bzw. einen entsprechenden Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO stellen. Das können bis zur Entscheidung des BVerfG u.U. mehrere Dutzend Einsprüche⁶⁸⁾ und

59) § 45a Abs. 2 und 6 EStG. Für den Entrichtungspflichtigen besteht wg. § 45a Abs. 7 EStG mindestens ein Haftungsrisiko.

60) Wenn auch ein wenig umständlich, wäre es allenfalls denkbar, dass eine Kapitalgesellschaft bei einer überschaubaren Zahl von Gesellschaftern die KapEST-Anmeldung nach einer Dividendenausschüttung anfecht. Wenn ein Fall des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegt, sind diese Überlegungen allerdings hinfällig.

61) § 164 Abs. 4 AO.

62) Wegen Art. 20 Abs. 3 GG dürfte die Finanzverwaltung, selbst wenn sie den Argumenten für die Verfassungswidrigkeit des SolZG folgen würde, den Vorrang des Gesetzes nicht negieren.

63) BFH v. 14. 7. 2004, I R 100/03, BStBl II 2005, 31/33: Der Zweck des § 44b Abs. 5 EStG besteht auch darin, der Finanzverwaltung den Kontakt mit einer Vielzahl von Gläubigern des Vergütungsschuldners (=Entrichtungspflichtiger) zu ersparen.

64) BFH v. 21. 10. 2009, I R 70/08, BFH/NV 2010, 350.

65) Kämmerer, DStR 2010, 27/30.

66) Buciek in Beermann/Gosch, § 168 AO Rz. 31: „Überholung“ des Einspruches.

67) Ein zwischenzeitlich gegen die Steueranmeldung begonnenes Klageverfahren wäre für erledigt zu erklären.

68) Diese Einspruchsverfahren würden bei entsprechender Bezugnahme auf das anhängige Verfahren beim BVerfG dann – wie bei einem Einspruch des Entrichtungspflichtigen (siehe IV.2.a)(2)) – gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ebenfalls ruhen.

Änderungsanträge sein. Dazu kommt, dass jeder einzelne Kunde des Entrichtungspflichtigen separat die Anmeldung – nämlich insoweit, wie sie ihn betrifft – anfechten bzw. insoweit einen Änderungsantrag stellen müsste.⁶⁹⁾

cc) Erstattungsantrag

(1) § 37 Abs. 2 AO

Fraglich ist, ob Steuerpflichtige hier einen Antrag auf Erstattung des SolZ gemäß § 37 Abs. 2 AO stellen könnten. Ist eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, so hat der Leistende einen Anspruch auf Rückzahlung gegen den Leistungsempfänger. Dies gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung später wegfällt, § 37 Abs. 2 Satz 2 AO. Zwar gehen Sonderregelungen in Einzelsteuergesetzen der Vorschrift des § 37 Abs. 2 AO vor⁷⁰⁾. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG fände aber – da nach der vom BMF aufgestellten Prämisse gerade keine Veranlagung stattfinden soll – hier keine Anwendung.

Der SolZ ist durch den Entrichtungspflichtigen zunächst auf Grund einer bestehenden gesetzlichen Grundlage – dem SolZG – einbehalten und abgeführt worden. Deshalb stellt sich die Frage, ob bei einer Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG nachträglich der Rechtsgrund wegfiele. Zur Frage, wann eine Leistung ohne rechtlichen Grund erfolgt ist, werden verschiedene Ansichten⁷¹⁾ vertreten, auf die hier aber nicht weiter einzugehen ist. Entscheidend ist u.E., dass der BFH in ständiger Rechtsprechung⁷²⁾ die Steueranmeldung des Entrichtungspflichtigen als Rechtsgrund ansieht. Nur so lässt sich auch die eigene Anfechtungs- bzw. Änderungsantragsbefugnis des Steuerschuldners in Bezug auf die Steueranmeldung rechtfertigen.

Der Rechtsgrund der Steueranmeldung entfällt aber auch nicht bei einer rückwirkenden Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG. Zwar enthält § 79 Abs. 2 BVerfGG für nicht mehr anfechtbare (Steuer-)Verwaltungsakte ein Rückabwicklungsverbot. Das bedeutet aber umgekehrt nicht, dass anfechtbare oder nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO noch änderbare Steuerbescheide (Steueranmeldungen) automatisch wegfallen. Diese müssen gemäß dem Prinzip des Vorrangs des Primärrechtsschutzes angegriffen und verfahrensrechtlich aufgehoben (also rückabgewickelt) werden⁷³⁾. Es erfolgt somit bei einer Nichtigerklärung des SolZG (insoweit) keine automatische Suspendierung der KapESt-Anmeldungen der Entrichtungspflichtigen. Für den Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO ist deshalb die Durchbrechung der formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung erforderlich.⁷⁴⁾

Der Steuerpflichtige, der bislang die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht in eine Veranlagung einbezogen hat, wäre also zunächst gezwungen, den Rechtsgrund Steueranmeldung zu beseitigen, um einen Erstattungsanspruch durchsetzen zu können.⁷⁵⁾ Bereits oben sind die dabei auftretenden praktischen Probleme beschrieben worden. Schließlich wäre auch hier wieder die Festsetzungsverjährung zu beachten, die bis zur Entscheidung des BVerfG zumindest für einige Veranlagungszeiträume eingetreten sein könnte.

Der Vollständigkeit wegen sei in diesem Zusammenhang noch angemerkt, dass eine rückwirkende Nichtigerklärung des SolZG jedenfalls nicht die Nichtigkeit (§ 125 AO) der Steueranmeldungen zur Folge hat.

(2) Richterrechtlicher Erstattungsanspruch

In ständiger Rechtsprechung billigt der BFH⁷⁶⁾ beschränkt Steuerpflichtigen analog § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG einen Erstattungsanspruch zu, wenn KapESt erhoben wurde, obwohl (insoweit) überhaupt keine beschränkte Steuerpflicht des Gläubigers der Kapitalerträge bestand. Nach Ansicht des BFH haben die Vorschriften über den Abzug und die Bemessung der KapESt hinter die Regelung über den Umfang der beschränkten Steuerpflicht zurücktreten. Das Erfordernis eines solchen, in Analogie zu § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG begründeten Erstattungsanspruches besteht aber nur dann, wenn es wegen § 50 Abs. 2 EStG zu keiner Veranlagung kommen kann.⁷⁷⁾ Nur aus dieser Zwangslage des beschränkt steuerpflichtigen Kapitalanlegers heraus hat die Rechtsprechung einen richterrechtlichen Erstattungsanspruch entwickelt.⁷⁸⁾

U.E. erscheint es sehr fraglich, ob diese Argumentation ebenfalls auf unbeschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, die dem abgeltenden Quellensteuerabzug unterlegen haben, übertragbar ist (zu den beschränkt Steuerpflichtigen siehe sogleich unter dd)). Hier ist nämlich § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG zu beachten, wonach trotz der in § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG bestimmten grds. Abgeltungswirkung ein Antragswahlrecht zur Einbeziehung in die Besteuerung nach § 32d EStG besteht. Die Einbeziehung in die Besteuerung nach § 32d EStG kann u.E. nur als Veranlagung – dann eben zum Sondertarif des § 32d EStG – verstanden werden.⁷⁹⁾ Für den unbeschränkt Steuerpflichtigen existiert deshalb keine mit § 50 Abs. 2 EStG vergleichbare Zwangslage.

Im Ergebnis besteht daher für unbeschränkt Steuerpflichtige schon gegenwärtig kein Erstattungsanspruch analog § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG. U.E. ist es wegen § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG auch nicht realistisch, dass die Rechtsprechung ihre bisherige Analogie ausdehnt.

69) Man stelle sich einmal vor, dass tausende Kunden einer deutschen Großbank jeweils separat und für jeden Anmeldezeitraum Einspruch gegen die KapESt-Anmeldung einlegten.

70) Schmieszek in Beermann/Gosch, § 37 AO Rz. 7; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 37 AO Rz. 11.

71) Siehe Darstellung bei Schmieszek in Beermann/Gosch, § 37 AO Rz. 22ff.

72) Z.B. BFH v. 12. 10. 1995, I R 39/95, BStBl II 1996, 87; v. 20. 7. 2005, IV R 165/01, BStBl II 2005, 890.

73) Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 79 Rz. 51.

74) Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 37 AO Rz. 37.

75) BFH v. 22. 4. 2009, I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 m. w. N. Auf den vom BFH ebenfalls angesprochenen Freistellungsantrag gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 AO soll im hier interessierenden Zusammenhang nicht weiter eingegangen werden.

76) BFH v. 22. 4. 2009, I R 53/07, BFH/NV 2009.

77) So explizit BFH v. 12. 10. 1995, I R 39/95, BStBl II 1996, 87 noch unter Bezugnahme auf § 50 Abs. 5 EStG a. F.

78) Vgl. auch BMF v. 18. 1. 1994, BStBl I 1994, 139.

79) Blümich/Lindberg, § 44b EStG Rz. 21 ist der Ansicht, dass für eine Erstattung von KapESt an den Gläubiger der Kapitalerträge wg. § 32d Abs. 4 EStG ohnehin eine Veranlagung zwingend durchzuführen sei.

(3) Erstattungsanspruch auf Grund des BMF-Schreibens

Fraglich ist, ob für die Gläubiger der Kapitalerträge durch das BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010 ein besonderer Vertrauenstatbestand geschaffen wird, der ohne weitere Voraussetzungen einen Erstattungsanspruch begründet.

So könnte das BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010 als norminterpretierende Verwaltungsanweisung – etwa in Bezug auf § 37 Abs. 2 AO – verstanden werden. Bei einem solchen Verständnis würde aber keinerlei Bindungswirkung eintreten, da norminterpretierende Verwaltungsvorschriften keine Außenwirkung haben und im vollen Umfang der richterlichen Kontrolle unterliegen.⁸⁰⁾ Das Vertrauen in die Rechtsgültigkeit von allgemeinen Verwaltungsanweisungen ist nämlich nicht in gleicher Weise geschützt wie das Vertrauen in eine von einem zuständigen Finanzamt im konkreten Einzelfall gegebene Zusage.⁸¹⁾ Verwaltungsanweisungen sind lediglich Ausdruck der Rechtsmeinung der Verwaltungsbehörden. Soweit sie die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können sie im Allgemeinen weder eine mit Rechtsverordnungen vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen.⁸²⁾ Allein die Gerichte entscheiden, ob die Auslegung durch die Finanzverwaltung Gültigkeit beanspruchen kann. Wie oben dargelegt worden ist, dürften nach dem gegenwärtigen Stand die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 AO – ohne weiteres Zutun des Steuerpflichtigen – nicht erfüllt sein. Es erscheint außerdem sehr fraglich, dass die Rechtsprechung – über die gesetzlichen Tatbestände hinaus – einen weiteren Erstattungstatbestand anerkennt. Oben ist ausgeführt worden, dass lediglich bei beschränkt Steuerpflichtigen in analoger Anwendung von § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG ein Erstattungsanspruch besteht.

Schließlich ist noch zu untersuchen, ob das Schreiben vom 23. 4. 2010 als eine die Ausübung des Ermessens regelnde Verwaltungsvorschrift angesehen werden kann. Da § 37 Abs. 2 AO kein Ermessen eröffnet, kann sich ein solches Ermessen u.E. nur aus der Anwendung des § 227 AO⁸³⁾ ergeben. Nach dieser Vorschrift können bereits entrichtete Beträge erstattet werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. § 227 AO soll aber grds. nur Korrekturen der Rechtsanwendung im Einzelfall eröffnen und nicht eine generelle und flächendeckende Durchbrechung eines Steuertatbestandes legitimieren.⁸⁴⁾ Es lässt sich dem kurzen Schreiben vom 23. 4. 2010 – mangels Bezugnahme auf § 227 AO – auch nicht entnehmen, dass das BMF hier eine Ermessenslenkung beabsichtigt hatte. Schließlich dürfte allein durch eine Nichtigerklärung des SolzG noch keine sachliche Unbilligkeit – die Tatbestandsvoraussetzung eines Erlasses nach § 227 AO ist – eintreten.⁸⁵⁾

Die Steuerpflichtigen können u.E. somit aus dem BMF-Schreiben v. 23. 4. 2010 keinen besonderen Vertrauenstatbestand ableiten, der einen Erstattungsanspruch begründen könnte.

dd) Sonderfall: beschränkt steuerpflichtige Gläubiger der Kapitalerträge

Die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG geregelt.

Können die beschränkt Steuerpflichtigen eine Quellensteuerermäßigung auf Grund eines DBA beanspruchen, findet § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG Anwendung. Bei der Erstattung ist allerdings § 5 SolzG zu beachten, wonach die Ermäßigung zuerst auf den SolZ zu beziehen ist. Das dürfte in der überwiegenden Zahl der Fälle einer beschränkten Steuerpflicht das hier dargestellte Problem nicht zur Entstehung gelangen lassen. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG erfasst dann regelmäßig eine Residualgröße ohne SolZ.

Sollte kein DBA Anwendung finden⁸⁶⁾ bliebe es zunächst bei der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG. Unter Berücksichtigung der oben dargestellten Rechtsprechung des BFH,⁸⁷⁾ sollten beschränkt Steuerpflichtige aber analog § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG die Erstattung des zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten SolZ verlangen können, sofern das BVerfG das SolzG für nichtig erklärt. Die Frist des § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG ist dann zu beachten.

Wenn bei den beschränkt steuerpflichtigen Kapitaleinkünften kein Quellensteuerabzug⁸⁸⁾ vorgenommen wurde, muss ohnehin eine Veranlagung⁸⁹⁾ durchgeführt werden, die gemäß dem BMF-Schreiben vom 7. 12. 2009 zu einer vorläufigen Festsetzung des SolZ führt.

Bei gemäß § 2 AStG erweitert beschränkt Steuerpflichtigen tritt keine Abgeltungswirkung des KapEst-Abzugs nach § 50 Abs. 2 EStG ein.⁹⁰⁾ Sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keine ausländischen Einkünfte iSd. § 34d EStG sind, unterliegen demnach entweder dem KapEst-Abzug mit der Folge des § 43 Abs. 5 EStG oder müssen gemäß § 32d Abs. 3 EStG in eine Veranlagung einbezogen werden. Im erstgenannten Fall treten dann die oben für unbeschränkt Steuerpflichtige dargestellten Unwägbarkeiten bei der Geltendmachung eines Erstattungsanspruches auf. Da bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen § 50 Abs. 2 EStG gerade nicht gilt, dürfte auch eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG ausscheiden.

80) Vgl. z.B. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 84ff. m.w.N.

81) BFH v. 13. 12. 2007, IV R 92/05, BStBl II 2008, 583.

82) BFH v. 29.3.2007, IV R 14/05, BStBl II 2007, 816.

83) Da der SolZ durch den KapEst-Abzug bereits erhoben wurde, kommt auch nur § 227 AO und nicht etwa § 163 AO in Betracht.

84) Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO Rz. 44.

85) Stöcker in Beermann/Gosch, § 227 AO Rz. 26. Siehe auch FinMin BaWü, AO-Kartei § 227, Karte 1, Tz. 2.3. (Stand April 2002).

86) Nicht nur deshalb, weil der Gläubiger der Kapitalerträge in einem Staat ansässig ist, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Nach Art. 4 Abs. 6 DBA-Schweiz gilt eine natürliche Person insbesondere als in der Schweiz nicht ansässig, wenn sie der Pauschalbesteuerung oder Besteuerung nach dem Aufwand unterliegt. Somit ist mangels Ansässigkeit das DBA nicht anwendbar.

87) BFH v. 22. 4. 2009, I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543.

88) Vorstellbar wären hier z.B. Zinsen aus einem grundpfandrechtlich gesicherten Darlehen, das der beschränkt Steuerpflichtige einem privaten Schuldner oder einem Unternehmen, das kein Entrichtungspflichtiger i.S.d. der KapEst-Vorschriften ist, gegeben hat.

89) § 32d Abs. 3 EStG.

90) § 2 Abs. 5 AStG.

ee) Zwischenergebnis

Für die Steuerschuldner (= Gläubiger der Kapitalerträge) lässt sich zusammenfassen: Unbeschränkt Steuerpflichtige und erweitert beschränkt Steuerpflichtige können im Falle der rückwirkenden Nichtigerklärung des SolzG auf Grund der bislang bestehenden Gesetzeslage ohne eine Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen keinen direkten Erstattungsanspruch geltend machen. Beschränkt Steuerpflichtige sollten mangels Möglichkeit zur Antragsveranlagungen analog § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG einen ggf. verfassungswidrig abgeführten SolZ zurückfordern können, allerdings unter Beachtung der Frist des § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG.

3. Beabsichtigte Änderungen durch das JStG 2010

a) Vorbemerkung

Angesichts der vorstehend skizzierten Unzulänglichkeiten kann es nicht verwundern, wenn nun der Gesetzgeber bemüht werden soll. Mit der geplanten Ergänzung eines Satzes 4 in § 43 Abs. 5 EStG soll eine automatische Ausdehnung einer in anderem Zusammenhang getroffenen Vorläufigkeitsbestimmung erfolgen und damit ein ungewöhnlicher Weg besritten werden.

b) Wirkungsweise des § 43 Abs. 5 Satz 4 EStG-E

Findet für den Steuerpflichtigen eine ESt-Festsetzung statt, so wird gemäß dem BMF-Schreiben vom 7. 12. 2009 der SolZ vorläufig festgesetzt. Diese vorläufige Festsetzung des SolZ soll sodann gemäß § 43 Abs. 5 Satz 4 EStG-E sämtliche, der Verwaltung zum Zeitpunkt der Festsetzung aber noch nicht einmal bekannten und im Quellensteuerabzugsverfahren anonym abgeführten SolZ-Beträge mit in sich aufnehmen.

Vorbehaltlich der anzubringenden Kritik (dazu sogleich) sollten sich daraus folgende Konsequenzen ergeben:

Da § 43 Abs. 5 Satz 4 EStG-E den unbestimmten Artikel „eine“ verwendet, kommt es nicht darauf an, dass die Steuerfestsetzung überhaupt (zumindest teilweise) auf einer Veranlagung von Einkünften aus Kapitalvermögen beruht. Irgendeine Veranlagung genügt. Die Veranlagung bspw. allein von Einkünften aus Gewerbebetrieb soll damit die Festsetzung des SolZ (Steueranmeldung) aus den mit Abgeltungsteuer belegten und nicht veranlagten Kapitaleinkünften offen halten.

Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG dürfte die beabsichtigte Wirkung der Vorschrift auch dann eingreifen, wenn einer der Ehegatten außer den – nicht veranlagten Kapitaleinkünften – keine weiteren Einkünfte erzielt hat.

Überlegt werden könnte, ob die Regelung auch dann eingreift, wenn wegen eines Verlustausgleichs oder Verlustabzugs oder mangels Überschreitens der „Nullzone“⁹¹⁾ überhaupt keine Steuer bzw. kein SolZ festgesetzt werden. Wenn man allerdings berücksichtigt, dass auch eine Steuer mit 0 € vorläufig festgesetzt werden kann⁹²⁾ würde diese 0-Festsetzung dann auch die Festsetzung des SolZ (Steueranmeldung) auf die nicht veranlagten Kapitaleinkünfte offen halten.

Allerdings kann die Vorschrift nicht eingreifen, wenn – mangels Erzielung anderer Einkünfte – überhaupt keine Veranlagung stattfindet.

Für beschränkt Steuerpflichtige (mit Ausnahme der erweitert beschränkt Steuerpflichtigen, siehe oben) gilt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Sondervorschrift des § 50 Abs. 2 EStG. Deshalb dürfte eine Veranlagung etwa von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb (und die damit verbundene vorläufige Festsetzung des SolZ) jedenfalls keine Auswirkungen auf den durch Quellensteuerabzug abgeführten SolZ haben.⁹³⁾

c) Würdigung

Die Vorschrift überrascht. Sie ist ein weiterer Versuch, die durch Einführung der Abgeltungsteuer verursachten Verwerfungen⁹⁴⁾ zu dem für die anderen Einkunftsarten geltenden Recht zu beseitigen. Mit der Vorschrift werden jedoch neue Verwerfungen hervorgerufen.

Die Vorschrift soll eine imaginäre Vorläufigkeitswirkung bezüglich eines summenmäßig nicht bekannten SolZ-Betrages entfalten. Dieser unbekannte SolZ-Betrag beruht auf im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung ebenso wenig bekannten Kapitaleinkünften.

In der Rechtsprechung des BFH ist es anerkannt, dass der in einem Steuerbescheid enthaltene Vorläufigkeitsvermerk sich nur auf die von dem Steuerbescheid erfassten Besteuerungsgrundlagen bezieht.⁹⁵⁾ Anders gewendet: Nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO kann eine Steuer nur insoweit vorläufig festgesetzt werden, wie sie die als vorläufig bezeichneten Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte) überhaupt umfasst. Mit der geplanten Neuregelung in § 43 Abs. 5 EStG wird dieses Prinzip für die Kapitaleinkünfte aufgegeben. Aus der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, ob die Entwurfsverfasser sich mit dieser Rechtsprechung und der bisherigen Dogmatik zu § 165 AO auseinander gesetzt haben.

Es droht damit letztlich auch ein Konflikt mit § 125 Abs. 1 AO. Danach ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit der an einem besonders schweren Fehler leidet und dieses bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein besonders schwerer Fehler ist gegeben, wenn sich aus einem Bescheid gar nicht oder nicht hinreichend bestimmt ergibt, was von wem verlangt, was wem gewährt oder was wem gegenüber festgestellt wird.⁹⁶⁾ Eine Verletzung dieses Bestimmtheitsgebotes kann u.E. vorliegend nicht ausgeschlossen werden. Die eigentliche (d.h. im Bescheid ausdrücklich fixierte) Festsetzung der ESt und des SolZ, die vorläufig erfolgt, enthält – zunächst noch unerkannt – eine von den tatsächlich ausgewiesenen Beträgen abweichende (höhere) Steuerfestsetzung. Somit wird die Steuer bei Anwendung des § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG teilweise offen und teilweise verdeckt fest-

91) § 3 Abs. 3 SolZG.

92) Buciek in Beermann/Gosch, § 165 AO Rz. 57.

93) Wie gezeigt, kann bei beschränkt Steuerpflichtigen mit DBA-Anwendung eine Erstattung des SolZ jedoch ohnehin über § 3 SolZ erfolgen.

94) Die Ursachen liegen zumeist in § 2 Abs. 5b EStG.

95) Z. B. BFH v. 29. 6. 2004, IX R 14/02, BFH/NV 2005, 2; Buciek in Beermann/Gosch, § 165 AO Rz. 57.

96) Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 125 AO Rz. 5; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 11.

gesetzt. Dies birgt die Gefahr, dass der Leistungsbefehl (was wird von wem verlangt) gerade nicht hinreichend bestimmt ausgesprochen wird, den der Steuerbescheid als belastender Verwaltungsakt aber klar und unmissverständlich enthalten muss.

Dieser Mangel des Steuerbescheides dürfte u.E. auch offenkundig im Sinne einer Evidenz sein. In Rechtsprechung und Lehre sind Kriterien für das Merkmal der Offenkundigkeit entwickelt worden. Danach ist ein Fehler des Steuerbescheides offenkundig, wenn jeder verständige Dritte, dem die Kenntnis aller in Betracht kommenden Umstände unterstellt werden muss, ohne dass die Würdigung eines Juristen verlangt werden kann, in der Lage ist, den Fehler in seiner besonderen Schwere zu erkennen.⁹⁷⁾ Ein verständiger – also über die Normzusammenhänge aufgeklärter – Dritter muss wissen, dass die explizite vorläufige Festsetzung des SolZ aus bspw. der Veranlagung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine „Dunkelziffer“ unbekannten Ausmaßes bzgl. des SolZ aus seinen nicht veranlagten Kapitaleinkünften enthalten soll. Der verständige Dritte kann aber beim Lesen seines Bescheides nicht ersehen, in welcher exakten Höhe und für welche Kapitaleinkünfte konkret SolZ vorläufig festgesetzt ist. Das macht u.E. die Evidenz des Fehlers des Bescheides aus.

Die Nichtigkeit der Steuerfestsetzung hätte zur Folge, dass weiterhin die Steueranmeldungen der Entrichtungspflichtigen für die nicht ausdrücklich von der Festsetzung erfassten Kapitaleinkünfte den Rechtsgrund i. S. d. § 37 AO für die Steuer bzw. den SolZ bildeten. Durch einen nichtigen Bescheid kann die Steueranmeldung nämlich nicht suspendiert werden. Damit wäre im Fall der Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG eine Erstattung des SolZ an den Gläubiger der Kapitalerträge unverändert nur in den oben beschriebenen Grenzen möglich.

d) Prüfbitte des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme⁹⁸⁾ zum Entwurf des JStG 2010 darum gebeten zu prüfen, ob statt der Anfügung eines Satzes 4 in § 43 Abs. 5 EStG eine eigenständige Änderungsvorschrift im EStG etabliert werden kann. Der Bundesrat hält die vorläufige Festsetzung der Steuer in Bezug auf Einkünfte, die nicht bei der Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigt worden sind, für „verfahrensrechtlich problematisch“. Zutreffend wird festgestellt, dass ein Vorläufigkeitsvermerk nur Einkünfte umfassen kann, die bei der Einkommensteuerfestsetzung überhaupt berücksichtigt wurden.

Zur Begründung seines Vorschlages für eine eigenständige Änderungsvorschrift im EStG verweist der Bundesrat aber wiederum auf § 165 Abs. 2 AO.⁹⁹⁾ Das verwundert insoweit, als § 165 Abs. 2 AO als Änderungsvorschrift gerade eine vorangegangene vorläufige Festsetzung der Steuer voraus setzt. Zudem ist zu beachten, dass eine zusätzliche Änderungsvorschrift allein für das Steuerabzugsverfahren u.E. nicht zum erhofften Erfolg führen dürfte. Wie oben gezeigt worden ist, werden Änderungen im Steuerabzugsverfahren grds. im Verhältnis zwischen Entrichtungspflichtigem und Steuergläubiger abgewickelt. Angesichts der Zeit, die regelmäßig bis zu einer Entscheidung in einem Musterverfahren nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 4 AO verstreicht, wäre deshalb eine Abwicklung von Steuererstattungen „über Eck“ für die Beteiligten

wenig attraktiv. Insofern bleibt mit Spannung abzuwarten, was aus der Prüfbitte wird.

V. Fazit

Ein bloßes Untätigsein des Kapitalanlegers – wie vom BMF im Schreiben vom 23. 4. 2010 den Steuerpflichtigen nahe gelegt – führt nach Analyse des gegenwärtigen gesetzlichen Rahmens im Falle der Nichtigerklärung des SolZG durch das BVerfG nicht zu einem direkten Erstattungsanspruch des Gläubigers der Kapitalerträge. Insbesondere begründet das BMF-Schreiben vom 23. 4. 2010 keinen Vertrauenstatbestand. Die vom BMF vorgenommene Differenzierung zwischen Fällen, in denen eine Veranlagung anderer Einkünfte stattfindet und Fällen, in denen überhaupt keine Veranlagung stattfindet, ist nicht nachvollziehbar. In beiden Fällen ist eine Erstattung des SolZ für den Gläubiger der Kapitalerträge nicht sicher gestellt. Zumindest für die Fälle, in denen eine Veranlagung erfolgt, scheint der Gesetzgeber sich jedoch mit dem JStG 2010 um Abhilfe bemühen zu wollen.

Die konkret vom Gesetzgeber geplante Ergänzung des § 43 Abs. 5 EStG stößt jedoch ebenfalls auf erhebliche Bedenken. Ein Konflikt mit den §§ 125 und 165 AO ist vorprogrammiert. Zudem verbleibt nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf die Schlechterstellung derjenigen Kapitalanleger, die überhaupt keine Veranlagung – weder von Kapitaleinkünften noch von anderen Einkünften – durchführen lassen können.

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass Steuerpflichtige nach Möglichkeit eine Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 4 EStG durchführen sollten, soweit nicht schon eine Veranlagung nach § 32d Abs. 3 oder Abs. 6 EStG stattfindet. Nur so wird, vorbehaltlich einer momentan noch keineswegs ersichtlichen Gesetzesänderung, für den Fall einer Nichtigerklärung des SolZG sachgerecht ein dann möglicher Erstattungsanspruch sichergestellt. Die betroffenen Kapitalanleger sollten bei ihren Banken sowie – im Falle der Thesaurierung von Investmenterträgen – bei den Investmentgesellschaften die Erteilung von KapEst-Bescheinigungen beantragen, um damit die Veranlagung der Kapitaleinkünfte ab 2009 vornehmen lassen zu können. Das mit der Abgeltungsteuer verbundene Ziel reduzierter Veranlagungsfälle wird entsprechend konterkariert.

Eine Quellenbesteuerung mit Abgeltungswirkung ohne Veranlagung führt offenbar immer zu verfahrensrechtlichen Verwerfungen, wenn verfassungsrechtliche Zweifel am Steuergesetz auftreten. Verfahrensrechtlich gibt es bislang keine Möglichkeit eines nur vorläufigen Quellensteuerabzugs. Dieser wäre außerdem regelmäßig praktisch nicht sinnvoll durchführbar.

97) V. Wedelstädt in Beermann/Gosch, § 125 AO Rz. 18 m. w. N.

98) BR-Drucks. 318/10, S. 50.

99) „... wird angeregt zu prüfen, ob ... eine separate Änderungsvorschrift geschaffen werden kann, die – vergleichbar mit der Änderungsvorschrift des § 165 Abs. 2 AO – eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung ermöglicht ...“

Was im Gesetz fehlt, ist eine quasi vorläufige Abgeltungswirkung, die es dem Steuerschuldner (Gläubiger der Kapitalerträge) ermöglicht, nachträglich eine Veranlagung durchzuführen.

Eine ähnliche, wie die hier dargestellte Konstellation kann auftreten, wenn das Musterverfahren zum Werbungskostenabzugsverbot¹⁰⁰⁾ erfolgreich ist (dort dann

wohl ebenfalls nur über eine konkrete Normenkontrolle). Auch in diesem Zusammenhang würde sich die Frage der Erstattungsmöglichkeiten von Steuern stellen, die an der Quelle mit Abgeltungswirkung erhoben wurden.

100) Vom Bund der Steuerzahler unterstütztes Klageverfahren beim FG Münster, 6 K 1847/10 E.

Aktuelle Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts v. 7. 7. 2010 zur Rückwirkung im Steuerrecht

Dr. Francesca W e r t h, RiFG, Baden-Baden *)

Das Einkommensteuerrecht war bei den jüngsten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung von Steuergesetzen, zur sog. Fallbeilregelung bei der Gewährung von Kindergeld und zur Abgeordnetenentschädigung erneut Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung. Der folgende Beitrag beleuchtet diese Entscheidungen insbesondere im Hinblick auf die Weiterentwicklung der verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe im Bereich des Einkommensteuerrechts.

Inhalt	Seite
I. Rückwirkungsfälle	712
1. Verlängerung der Spekulationsfrist	713
a) Zur Überprüfung gestellte Regelung	713
b) Entscheidung des BVerfG	713
c) Begründung	713
2. Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen	714
a) Zur Überprüfung gestellte Regelung	714
b) Entscheidung des BVerfG	715
c) Begründung	715
3. Kürzung der Entlastung von Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen	716
a) Zur Überprüfung gestellte Regelung	716
b) Entscheidung des BVerfG	716
c) Begründung	716
4. Zusammenfassung und Bewertung	717
II. Weitere Entscheidungen	718
1. Grenzbetrag für die Bewilligung von Kindergeld	718
a) Gegenstand des Verfahrens	718
b) Entscheidung des BVerfG	718
2. Abgeordnetenentschädigung	718
a) Gegenstand des Verfahrens	718
b) Entscheidung des BVerfG	720
III. Ausblick	720

I. Rückwirkungsfälle

Lange Zeit und mit Spannung erwartet wurden von der fachgerichtlichen Rechtsprechung und Praxis die Entscheidungen des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts zu den sog. Rückwirkungsfällen. Würde das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung dem Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs zur Verlängerung der Spekulationsfrist¹⁾ folgen und bei der Abgrenzung der Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echten Rückwirkung) von der tatbestandlichen Rückanknüpfung (unechten Rückwirkung) die Veranlagungszeitraum bezogene Betrachtungsweise bei Steuergesetzen zu Gunsten eines einheitlichen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriffs aufgeben?

Würde das Bundesverfassungsgericht erstmals in einem Fall der tatbestandlichen Rückanknüpfung (unechten Rückwirkung) eine Rechtsnorm für verfassungswidrig erklären? Die Entscheidungen zur Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften²⁾ zur Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapital-

*) Dr. Francesca Wert ist derzeit Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Bundesverfassungsgericht im Dezernat von Frau BVRin Prof. Dr. Osterloh; der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Auffassung der Autorin wieder.

1) BFH Vorlagebeschluss v. 16. 12. 2003, IX R 46/02, BFHE 204, 228 = BStBl II 2004, 284.

2) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05.

anteilen³⁾ und zur Kürzung der Entlastung von Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen⁴⁾ haben insoweit eine Klärung gebracht.

1. Verlängerung der Spekulationsfrist⁵⁾

a) Zur Überprüfung gestellte Regelung

Nach der bis zum 31. 12. 1998 geltenden Rechtslage unterlagen die Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften nur der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zwei Jahre betrug (sog. Spekulationsgeschäfte). Durch das am 31. 3. 1999 verkündete Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde die Spekulationsfrist auf zehn Jahre verlängert (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die neue Frist galt erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999 (§ 52 Abs. 39 Satz 1 EStG), bezog aber auch – rückwirkend – Grundstücke ein, die zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung bereits erworben waren, sofern der Vertrag über die Veräußerung erst im Jahr 1999 (oder später) geschlossen wurde.

b) Entscheidung des BVerfG

Das BVerfG folgt im Ergebnis der Vorlage des BFH. Danach ist § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes insoweit verfassungswidrig, als ein im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits eingetretener Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen wird, der nach der zuvor geltenden Rechtslage bereits steuerfrei realisiert worden ist oder zumindest bis zur Verkündung steuerfrei hätte realisiert werden können, weil die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war. Denn insoweit sei bereits eine konkret verfestigte Vermögensposition entstanden, die durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist nachträglich entwertet werde. Dagegen begegnet die Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, soweit die früher geltende zweijährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung noch nicht abgelaufen war. Das gleiche gilt, soweit die alte Frist bereits abgelaufen war, sich der Zugriff aber auf die erst nach der Verkündung der Neuregelung eintretenden Wertsteigerung beschränkt. Auch die Dauer der Frist von zehn Jahren ist verfassungsgemäß. Es verstößt ferner nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, dass Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nicht dem für außerordentliche Einkünfte geltenden ermäßigten Tarif nach § 34 EStG unterliegen.

c) Begründung

aa) Formelle Verfassungsmäßigkeit

Der Auffassung eines der Kläger des Ausgangsverfahrens, dass das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nicht formell verfassungsgemäß zustande gekommen sei, da der umfangreiche und schwer überschaubare Gesetzentwurf im Plenum und den Ausschüssen des Bundestages sowie im Bundesrat mit großer Eile behandelt worden sei, erteilt das BVerfG eine klare Absage. Es handele sich diesbezüglich um eine Beanstandung politischer Art, über die das Bundesverfassungsgericht

nicht im Verfahren der konkreten Normenkontrolle zu entscheiden habe, da Konsequenzen hieraus nur die beteiligten Gesetzgebungsorgane ziehen könnten. Soweit Oppositionsfraktionen mit ihrer Kritik weder im Finanzausschuss noch bei der anschließenden Beratung im Deutschen Bundestag durchdringen könnten, sei das als Ausdruck des Mehrheitsprinzips bei der Bildung eines einheitlichen politischen Willens hinzunehmen. Eine Verletzung wesentlicher verfassungsrechtlich vorgeschriebener Förmlichkeiten sei nicht festzustellen.

bb) Entscheidungsmaßstab

Der zweite Senat hält bei seiner Maßstabsbildung nicht nur an der klassischen Unterscheidung von Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echte Rückwirkung) und tatbestandlicher Rückanknüpfung (unechte Wirkung) fest, sondern entgegen aller Kritik auch an der Veranlagungszeitraum bezogenen Betrachtungsweise bei Steuergesetzen. Danach liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum erfolgt, was bei der vorliegend zur Überprüfung gestellten Regelung des am 31. 3. 1999 verkündeten § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 der Fall ist, da diese nur Veräußerungsgeschäfte erfasst, die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 getätigt wurden.

Der Handlungsspielraum des Gesetzgebers wird durch die Entscheidung des BVerfG jedoch dadurch weiter eingeschränkt, als die Anforderungen an die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung gegenüber der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG deutlich erhöht werden. Zwar betont das BVerfG, dass die „unechte“ Rückwirkung – im Gegensatz zur „echten“ Rückwirkung – nicht grundsätzlich unzulässig sei. Das BVerfG erklärt sie aber auch nicht mehr im Sinne eines Regel Ausnahme-Verhältnisses für grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig, soweit nicht das schützwürdige Vertrauen des Betroffenen in den Fortbestand der Rechtslage der vom Gesetzgeber vorzunehmenden Abwägung den öffentlichen Belangen vorgeht, die dieser für die Veränderung der Rechtslage geltend macht⁶⁾. Vielmehr ist erforderlich, dass die Enttäuschung des Vertrauens des Normadressaten in die alte Rechtslage auf Grund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Wäre dies nicht der Fall, so fehlte den Normen des Einkommensteuerrechts als Rahmenbedingung wirtschaftlichen Handelns ein Mindestmaß an grundrechtlich und rechtsstaatlich gebotener Verlässlichkeit. Allgemeine öffentliche Belange für die Gesetzesänderung sind danach für eine Rechtfertigung der unechten Rückwirkung nicht mehr ausreichend.

cc) Vertrauenstatbestand

Das Bundesverfassungsgericht sieht nicht den Erwerb des Grundstücks und das Vertrauen auf die gesetzlich-

3) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05.

4) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06.

5) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05.

6) BVerfGE 97, 271 (289); 101, 239 (263); 103, 392 (403); 109, 96 (122); Jarass in Jarass/Pieroth, 10. Aufl. 2009, Art. 20 GG Rz. 73; Sachs in Sachs, 5. Aufl. 2009, Art. 20 GG Rz. 136.

che Regelung als maßgeblichen, von der Verfassung geschützten Vertrauenstatbestand an. Zwar könne die Entscheidung für den Erwerb des Grundstücks im einzelnen Fall von der Erwartung bestimmt sein, einen etwaigen Veräußerungsgewinn nach Ablauf von zwei Jahren steuerfrei vereinnahmen zu können. Dies gehe jedoch über die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde unverändert bleiben, nicht hinaus. Es fehle der besondere Moment der Schutzbedürftigkeit, deretwegen der Gesetzgeber verpflichtet sein könnte, bei der Bestimmung des zukünftigen Steueraufkommens auf Erwartungen der Steuerpflichtigen bei zurückliegenden Dispositionen Rücksicht zu nehmen.

Geschützt ist somit in den vorliegenden Fällen nicht die Disposition des Steuerpflichtigen, sondern eine bis zur Verkündung der Neuregelung steuerfrei erworbene Wertsteigerung. Diese stelle einen konkret vorhandenen Vermögensbestand im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich dar, dessen Erwerb nicht der Einkommensteuer unterlegen habe. Soweit eine solche konkret verfestigte Vermögensposition durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist nachträglich entwertet werde, bestehe ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf. Dabei komme es allein darauf an, ob diese Vermögensposition vor dem Wirksamwerden des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 mit seiner Verkündung am 31. 3. 1999 objektiv entstanden sei.

In den Fällen, in denen die alte Spekulationsfrist von zwei Jahren nicht erst bis zur Verkündung der Neuregelung im Jahr 1999, sondern bereits bis zum Abschluss des dem Jahr der Gesetzesänderung vorangehenden Veranlagungszeitraums abgelaufen war, erhöhen sich die Anforderungen an eine Rechtfertigung. Den Grund hierfür sieht das BVerfG in dem einkommensteuerlichen Zugriff auf steuerfrei erworbene Vermögenszugänge, der dem Gebot einer folgerichtigen Ausgestaltung der einkommensteuerrechtlichen Belastungsentscheidungen zuwiderlaufe, da die rückwirkende Erfassung von Wertzuwächsen nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG den durch Vermögensvergleich und Realisationsprinzip geprägten systematischen Zusammenhang der einkommensteuerrechtlichen Gewinnbesteuerung durchbreche. Die Besteuerung greife auf vorhandene Vermögensbestände der Steuerpflichtigen zu, deren Erwerb nicht der Einkommensteuer unterlegen habe. Ob ein derartiger, einer Vermögensbesteuerung angenäherter Zugriff überhaupt noch als Einkommensteuer gerechtfertigt werden könne, lässt das BVerfG offen. Jedenfalls werde die Grundentscheidung für die Bemessung der Einkommensteuer nach der Höhe des Jahreseinkommens verlassen und bedürfe zur Rechtfertigung auch vor dem Gleichheitssatz sachlich tragfähiger besonderer Gründe.

Das BVerfG nähert diese Fallgruppe somit der Kategorie der echten Rückwirkung an, deren Voraussetzungen vorliegend jedoch nicht erfüllt sind, da der Besteuerungstatbestand erst mit der Veräußerung des Grundstücks abgeschlossen ist, die jedoch nicht in den bereits abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen erfolgte, sondern erst in dem Veranlagungszeitraum der Gesetzesänderung oder später. Es stellt damit eine parallele Betrachtung der Gruppe der Steuerpflichtigen an, die ihr Grundstück nach Ablauf der zwei jährigen Spekulationsfrist aber vor dem Veranlagungszeitraum

1999 ohne einkommensteuerliche Belastung verkauft hat mit der Gruppe der Steuerpflichtigen, die bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 1998 die steuerstrickte Wertsteigerung noch nicht realisiert hat. In welchem Sinne sich für diese Fallgruppe die Rechtfertigungsanforderungen gegenüber der Fallgruppe, bei der die Spekulationsfrist erst im Jahr der Gesetzesänderung aber vor der Gesetzesverkündung abgelaufen ist, konkret erhöhen, wird aus der Entscheidung des BVerfG leider nicht deutlich.

dd) Rechtfertigungsgründe

Das BVerfG hat hinreichende gewichtige Gründe, die geeignet sind, die nachträgliche einkommensteuerliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse zu rechtfertigen, nicht erkennen können. Soweit die Neuregelung allgemein damit begründet werde, dass sie dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit auch dem Gebot der Steuergerechtigkeit besser entspreche, habe dies nur Bedeutung für die Grundsatzentscheidung, private Veräußerungsgewinne und damit Wertsteigerungen des Privatvermögens stärker als zuvor bei der Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Dieses Ziel, die Rechtslage zu „verbessern“, bezeichne nur das allgemeine Änderungsinteresse, sei aber kein spezifischer Grund, der geeignet sei, gerade auch den rückwirkenden Zugriff auf bereits steuerfrei erworbene Wertsteigerungen zu legitimieren. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, sei für sich genommen grundsätzlich kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse. Denn dies würde bedeuten, dass der Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Verschärfungen des Steuerrechts praktisch leerliefe. Auch das Bedürfnis, mit Mehreinnahmen an anderer Stelle gewährte Steuererleichterungen zu finanzieren, bezeichne nur einen allgemeinen Änderungsbedarf, der es rechtfertige, Wertsteigerungen ab der Verkündung steuerlich zu erfassen, aber nicht gerade auch die rückwirkende Einbeziehung bereits steuerfrei erworbener Vermögenszuwächse legitimiere. Eine solche Legitimation ergebe sich auch nicht aus der Schwierigkeit und Streit anfälligkeit einer Feststellung des Marktpreises zum Zeitpunkt der Verkündung, denn damit könnten allenfalls grobe Schätzungslösungen bei der Wertermittlung, nicht aber ein vollständiges Absehen davon gerechtfertigt werden.

2. Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen⁷⁾

a) Zur Überprüfung gestellte Regelung

Nach der bis zum 31. 12. 1998 geltenden Rechtslage unterlagen die Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu ir-

7) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05.

gend einem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt war. Durch das am 31. 3. 1999 verkündete Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde die Beteiligungsgrenze auf 10 % gesenkt (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG). Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG galt die Neuregelung ab dem Veranlagungszeitraum 1999, bezog aber – rückwirkend – auch Beteiligungsverhältnisse ein, die bereits vor ihrer Verkündung begründet worden waren.

b) Entscheidung des BVerfG

Das BVerfG ist entgegen dem BFH⁸⁾ der Auffassung, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes verfassungswidrig und nichtig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. 3. 1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Die zehnprozentige Beteiligungsgrenze als solche wurde vom BVerfG dagegen verfassungsrechtlich nicht beanstandet. Die maßgeblichen letztinstanzlichen Entscheidungen sind aufgehoben und die Verfahren zur erneuten Entscheidung an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen worden.

c) Begründung

aa) Entscheidungsmaßstab

Das BVerfG wendet bei der Prüfung der Frage, ob die Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen verfassungsgemäß ist, den fortentwickelten Maßstab hinsichtlich der Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung an (s. oben unter Punkt I. 1. c) bb)), da sich die Regelung tatbestandlich auf Beteiligungsverhältnisse beziehe, die bereits vor der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. 3. 1999 bestanden haben. Es verneint das Vorliegen einer echten Rückwirkung, da die Neuregelung nach der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf das Entstehen der Steuerschuld erstmalig für den bei Verkündung noch laufenden Veranlagungszeitraum Wirkung entfalte.

bb) Vertrauenstatbestand

Das BVerfG hält auch bei der Absenkung der Beteiligungsquote daran fest, dass die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine (vertrauens-)rechtlich geschützte Position begründe. Die Absenkung der Beteiligungsgrenze verstoße aber gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und sei nichtig, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst würden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31. 3. 1999 entstanden seien und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor gelten-

den Rechtslage steuerfrei realisiert worden seien oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können. Mit dem Entstehen zwischenzeitlicher Wertzuwächse von Beteiligungen, die die 25 %-Grenze nicht überschritten, erfüllten sich ursprünglich beim Erwerb der Beteiligung vertrauensrechtlich nicht besonders geschützte Erwartungen in Gestalt eines konkret vorhandenen Vermögensbestands im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich, der nach altem Recht – soweit auch die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts nicht vorgelegen hätten – nicht der Einkommensteuer unterlegen habe. Daraus ergebe sich ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf, soweit die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze eine solche konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwerte. Dabei komme es allein darauf an, ob diese schon vor dem Wirksamwerden des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 mit seiner Verkündung am 31. 3. 1999 objektiv entstanden sei. Allerdings könne sich der Steuerpflichtige im Hinblick auf die zwischenzeitlichen Wertsteigerungen dann nicht auf Bestandschutz berufen, wenn sein Anteil durch den Hinzuerwerb von neuen Anteilen im Zeitpunkt der Veräußerung nach Maßgabe des alten Rechts in die Wesentlichkeit „hineingewachsen“ sei, da in diesem Fall die Wertsteigerung auch nach altem Recht zu versteuern und die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze für die Steuerbarkeit nicht ursächlich gewesen wäre. Das BVerfG sieht in der Regelung zudem eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG, da die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze nur – nach altem Recht steuerfreie – Wertsteigerungen erfasse, wenn der Veräußerungsgewinn ab dem Jahr 1999 realisiert worden sei. Habe der Steuerpflichtige seine Beteiligung hingegen bereits bis Ende des Jahres 1998 veräußert, blieben die erzielten Wertsteigerungen steuerfrei.

cc) Rechtfertigungsgründe

Das BVerfG sieht wiederum weder das Ziel der Vermehrung staatlicher Einkünfte, noch eine Umverteilung der Steuerbelastung, noch den in der Gesetzesbegründung genannten Aspekt der Missbrauchsbekämpfung als hinreichende gewichtige Gründe an, die geeignet sind, die nachträgliche einkommensteuerliche Belastung bereits entstandener, steuerfrei erworbener Wertzuwächse zu rechtfertigen. Zwar bestehe ein berechtigtes Interesse daran, etwaige Besteuerungslücken zu schließen, die sich aus der mangelnden Kongruenz der steuerlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen einerseits und Anteilsveräußerungen andererseits ergäben. Hieraus ergebe sich aber nur ein generelles und kein spezifisch die Rückwirkung legitimierendes Änderungsinteresse. Andere Rechtfertigungsgründe, wie etwa einen Finanzierungsbedarf möglicherweise begleitende ordnungspolitische Sachziele oder die Notwendigkeit rascher Korrektur offensichtlicher Fehlsubventionierungen, die auf Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekten beruhten,

8) BFH v. 1. 3. 2005, VIII R 25/02, BFHE 209, 275, BStBl II 2005, 436; v. 1. 3. 2005, VIII R 92/03, BFHE 209, 285, BStBl II 2005, 398; v. 10. 8. 2005, VIII R 22/05, BFH/NV 2005, 2188.

kämen ebenfalls nicht in Betracht. Soweit die Gesetzesbegründung schließlich auf die Schwierigkeit und Streitanzichtigkeit einer stichtagsbezogenen Wertfeststellung verweise, rechtfertige auch dies die rückwirkende Erfassung steuerfreier Wertsteigerungen nicht. Das Erfordernis eines praktikablen Vollzugs könne allenfalls grobe Schätzungsleistungen bei der Wertermittlung rechtfertigen, jedoch nicht den belastenden Zugriff auf potenziell relativ lange zurückliegende und im Zweifel wesentlich niedrigere Anschaffungswerte.

3. Kürzung der Entlastung von Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen⁹⁾

a) Zur Überprüfung gestellte Regelung

Bis zum Ende des Jahres 1998 galt für die außerordentlichen Einkünfte, zu denen u.a. die Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen zählten (§ 24 Nr. 1a EStG), ein ermäßigter Tarif, der nur die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes des Steuerpflichtigen betrug. Mit dem am 9. 11. 1998 in den Bundestag eingebrachten und am 31. 3. 1999 verkündeten Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 trat an die Stelle des halben durchschnittlichen Steuersatzes die sog. Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG. Danach werden außerordentliche Einkünfte mit einem Steuersatz besteuert, der hinsichtlich des progressiven Tarifverlaufs angewendet worden wäre, wenn sie anteilig jeweils zu einem Fünftel in fünf Veranlagungszeiträumen zugeflossen wären. Nach § 52 Abs. 47 EStG galt die Neuregelung ab dem Veranlagungszeitraum 1999, bezog aber – rückwirkend – auch Entschädigungen ein, die bereits vor der Verkündung der Neuregelung vereinbart worden waren.

b) Entscheidung des BVerfG

Das BVerfG hat die rückwirkende Anwendung der Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 i. V.m. § 52 Abs. 47 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes für teilweise verfassungswidrig erklärt. Danach verstoßen § 34 Abs. 1 i. V.m. § 52 Abs. 47 und § 39b Abs. 3 Satz 9 i. V.m. § 52 Abs. 1 S. 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und sind nichtig, soweit für Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG die sog. Fünftel-Regelung anstelle des zuvor geltenden halben durchschnittlichen Steuersatzes auch dann zur Anwendung kommt, wenn diese im Jahr 1998, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 9. 11. 1998 verbindlich vereinbart und im Jahr 1999 ausgezahlt wurden, oder – unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung – noch vor der Verkündung der Neuregelung am 31. 3. 1999 ausgezahlt wurden.

c) Begründung

aa) Entscheidungsmaßstab

Das BVerfG geht in allen Fällen, in denen die Entschädigung vor der Verkündung der Neuregelung vereinbart worden ist und nicht bereits bis Ende des Jahres 1998 zugeflossen ist von einer unechten Rückwirkung

aus, auf die es die bereits dargestellten verfassungsrechtlichen Maßstäbe (s. oben unter Punkt I. 1. c) bb)) anwendet.

bb) Vertrauenstatbestand

Nach Auffassung des BVerfG verdient das im Zeitpunkt des Abschlusses der Entschädigungsvereinbarung betätigte Vertrauen in die Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes grundsätzlich verfassungsrechtlicher Schutz, da der nach Steuern zu erwartende Nettobetrag zumindest auf Seiten des Arbeitnehmers regelmäßig Grundlage für die Eingehung der Abfindungsvereinbarung ist. Der Übergang auf die Fünftel-Regelung führe zu einer Verschlechterung von erheblichem Gewicht. Jedoch unterscheidet das BVerfG hinsichtlich des verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens danach, ob die Vereinbarung über die Entschädigung im Zeitpunkt der Einbringung der Neuregelung in den Bundestag bereits getroffen und die Entschädigung im Jahr 1999 ausgezahlt worden ist, oder ob die Vereinbarung älteren oder jüngeren Datums ist.

Ist die Entschädigungsvereinbarung vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag am 9. 11. 1998 verbindlich getroffen worden, und – unabhängig vom Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung – im Jahr 1999 ausgezahlt worden, ist nach Ansicht des BVerfG die damit verbundene Erwartung, auf die Entschädigung werde nur der halbe durchschnittliche Steuersatz angewendet, uneingeschränkt schutzwürdig. Die Unzumutbarkeit des rückwirkenden Zugriffs ergebe sich schon aus der mit dem Abschluss der Vereinbarung getroffenen Vertrauensdisposition. Auf die im Zeitpunkt des Zuflusses bestehende Vertrauenslage komme es dann nicht mehr an.

Im Übrigen, d. h. – falls die Vereinbarung älteren oder jüngeren Datums ist –, ist die Einbeziehung bereits bestehender Entschädigungsvereinbarungen in die Neuregelung weniger schutzbedürftig, da das BVerfG in diesen Fällen das Gewicht des enttäuschten Vertrauens als geringer einschätzt. Durch die Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag zeichnete sich die Rechtsänderung bereits konkret ab, so dass sich die Beteiligten an einer erst nach diesem Zeitpunkt getroffenen Entschädigungsvereinbarung darauf einstellen konnten. Dabei sei die Beschaffung von Informationen über laufende Gesetzgebungsverfahren dem Steuerpflichtigen nicht unzumutbar. Gerade im Zusammenhang mit speziellen Vertragsabschlüssen von einigem wirtschaftlichen Gewicht, zu denen Abfindungsvereinbarungen zählten, sei es gebräuchlich, zweckmäßig und regelmäßig auch zumutbar, professionelle Beratung über deren steuerliche Folgen in Anspruch zu nehmen. Ebenfalls weniger schutzwürdig seien Entschädigungsvereinbarungen, die bereits im Jahr 1997 oder früher getroffen worden seien, aber eine Auszahlung erst für das Jahr 1999 oder später vorgesehen hätten. Denn soweit mögliche Erwartungen an eine Fortgeltung des alten Rechts über das Folgejahr der Vereinbarung hinausgingen, d. h. zwischen Vereinbarung und Auszahlung zwei oder mehr Veranlagungszeitraumwechsel liegen würden, müsse der Steuerpflichtige von

9) BVerfG v. 7. 7. 2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736.

sich aus die Möglichkeit künftiger Rechtsänderungen eher in Betracht ziehen und sich darauf durch vertragliche Anpassungsklauseln hinreichend einstellen. Deshalb reichen in diesen Fällen die legitimen Änderungsinteressen des Gesetzgebers zur Rechtfertigung einer Enttäuschung des im Zeitpunkt des Abschlusses der Entschädigungsvereinbarungen bestehenden Vertrauens in den künftigen Fortbestand des Rechts aus.

Anderes gelte jedoch in diesen Fällen, wenn die Entschädigung dem Steuerpflichtigen noch vor dem Inkrafttreten der Neuregelung am 31. 3. 1999 zugeflossen sei. In dieser Konstellation handele es sich um Einkommen, das noch unter der Geltung des alten Rechts erzielt worden sei. Auch wenn das bei Abschluss der Entschädigungsvereinbarung betätigte Vertrauen nicht uneingeschränkt schutzwürdig gewesen sei, dürften Steuerpflichtige bei ihren Entscheidungen über Sparen, Konsum oder Investition in jedem Fall darauf vertrauen, dass der Steuergesetzgeber nicht ohne sachlichen Grund von hinreichendem Gewicht den Nettoertrag einer bereits zugeflossenen Entschädigung rückwirkend erheblich mindere. Daran ändere auch das im Zeitpunkt des Zuflusses bereits schwebende Gesetzgebungsverfahren nichts. Ein laufendes Gesetzgebungsverfahren führe zwar dazu, dass den Steuerpflichtigen die Abstimmung zukunfts wirksamer Dispositionen auf das künftige Recht eher zuzumuten sei, könne aber die Gewährleistungsfunktion, die dem geltenden Recht bis zur Verkündung der Neuregelung zukomme, nicht von vornherein suspendieren. Auf diese könnten sich die Steuerpflichtigen auch dann berufen, wenn die Entschädigung im Hinblick auf die günstigere alte Rechtslage bewusst bereits im März 1999 ausgezahlt, das Arbeitsverhältnis aber erst später aufgelöst worden sei. Denn es stelle grundsätzlich keinen Missbrauch dar, sondern gehöre zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen (wirtschaftlichen) Handlungsfreiheit, wenn Steuerpflichtige darum bemüht seien, die Vorteile geltenden Rechts mit Blick auf mögliche Nachteile einer zukünftigen Gesetzeslage für sich zu nutzen.

cc) Rechtfertigungsgründe

Das BVerfG hat die vom Gesetzgeber für den Übergang auf die Fünftel-Regelung angeführten Gründe nicht als ausreichend angesehen, das enttäuschte Vertrauen der Steuerpflichtigen zu rechtfertigen, die bereits vor der Einbringung des Gesetzesentwurfs in den Bundestag eine verbindliche Entschädigungsregelung schlossen. Das Interesse an einer Gegenfinanzierung anderweitiger Steuerentlastungen habe kein hinreichendes Gewicht gegenüber der Entwertung, die die vertraglich begründeten Rechtspositionen der Steuerpflichtigen durch die höhere, bei Vertragsschluss nicht vorhersehbare Steuerbelastung erfahren habe. Auch das Ziel, zweckwidrig überschießende Vergünstigungseffekte abzubauen, sei nicht so dringlich, dass es die Versagung des Vertrauensschutzes dieser absolut geschützten Gruppe rechtfertige.

Im Übrigen sei die Einbeziehung bereits bestehender Entschädigungsvereinbarungen in die Neuregelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, es sei denn, die Entschädigung sei bereits vor der Verkündung noch unter der Geltung des alten Rechts ausbezahlt worden. In diesem Fall konnten sich die Steuer-

pflichtigen unabhängig von der Schutzwürdigkeit ihrer Disposition zum Zeitpunkt der Entschädigungsvereinbarung auf die Gewährleistungsfunktion des zum Zeitpunkt des Mittelzuflusses geltenden Rechts berufen. Unabhängig davon, dass in diesen Fällen das Vertrauen in die Fortgeltung des bestehenden Rechts bereits mit der Einbringung der Neuregelung in den Bundestag abgeschwächt worden sei, bedürfe der Gesetzgeber besonderer Gründe, wenn er einen vor der Verkündung der Neuregelung erwachsenen konkreten Vermögensbestand, wie er sich aus dem Vollzug der Entschädigungsvereinbarung durch die Auszahlung der Entschädigung ergebe, durch tatbestandliche Rückanknüpfung entwerte. Besondere Gründe, die dies rechtfertigen könnten, bestünden nicht, da sich auch insoweit allgemeine Ziele der Umgestaltung des Steuerrechts und der Erhöhung des Steueraufkommens nicht eignen.

4. Zusammenfassung und Bewertung

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hält auch in seinen neueren Entscheidungen an der grundsätzlichen Unterscheidung zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen (echter Rückwirkung) und tatbestandlicher Rückanknüpfung (unechte Rückwirkung) sowie an der veranlagungsbezogenen Betrachtungsweise bei Steuergesetzen fest.

Jedoch hat er das in früheren Entscheidungen stets betonte Regel-Ausnahmeverhältnis der grundsätzlichen Zulässigkeit der unechten Rückwirkung aufgegeben und die Hürden für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung deutlich erhöht, in dem er verlangt, dass die Enttäuschung des Vertrauens des Normadressaten in die alte Rechtslage auf Grund besonderer, *gerade* die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt ist. Allgemeine Gemeinwohlbelange, die „Verbesserung“ der Rechtslage oder die Umverteilung der Steuerlasten, reichen damit nicht aus, um eine unechte Rückwirkung zu rechtfertigen. Lediglich überwiegende Belange des Gemeinwohls, zu der das BVerfG einen außerordentlichen Finanzbedarf etwa zur Verhinderung eines Staatsbankrotts ansieht, können eine rückwirkende Verschärfung des Steuerrechts innerhalb eines Veranlagungszeitraums rechtfertigen.¹⁰⁾ Die neuere Rechtsprechung des BVerfG nähert dadurch die Fälle der unechten Rückwirkung an die echte Rückwirkung an, deren verfassungsrechtliche Zulässigkeit stets eine „besondere Rechtfertigung“ erfordert, wie etwa zwingender Gründe des Allgemeinwohls oder eines nicht mehr vorhandenen schutzwürdigen Vertrauens.¹¹⁾

Zwar begründet die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine vertrauensrechtlich geschützte Position. Jedoch sieht das BVerfG in einer steuerentstrickten Wertsteigerung einen konkret vorhandenen Vermögensbestand im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich, der durch die rückwirkende Besteuerung nachträglich

10) Beschluss v. 7. 7. 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05; vgl. BVerfGE 105, 17 (44 f.).

11) BVerfGE 72, 200 (257); 97, 67 (78 f.); 101, 239 (263 f.); Jarass in Jarass/Pieroth, 10. Aufl. 2009, Art. 20 GG Rz. 71 f.

entwertet wird. Soweit die Steuerentstrickung bereits bis zum Abschluss des dem Jahr der Gesetzesänderung vorangehenden Veranlagungszeitraum erfolgt ist, stellt das BVerfG erhöhte Anforderungen an die Rechtfertigung, ohne diese näher zu konkretisieren. Daraus folgt, dass durch neu erlassene Steuergesetze Wertsteigerungen erstmals nur dann erfasst werden können, wenn sie nach der Verkündung des Steuergesetzes entstanden sind, es sei denn, es liegt ein besonderes, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigendes öffentliches Interesse vor.

Die Schwierigkeit und Streitanzfälligkeit, die bis zur Verkündung des rückwirkenden Gesetzes eingetretenen steuerfreien Wertsteigerungen festzustellen, hat das BVerfG explizit nicht als Rechtfertigungsgrund für eine unechte Rückwirkung anerkannt. Die schwierige Aufgabe der Feststellung dieses Werts obliegt nun den Fachgerichten, ggf. im Wege einer groben Schätzung.

Hinsichtlich der rückwirkend höheren Besteuerung von Entschädigungszahlungen stellt das BVerfG darauf ab, ob die Vereinbarung bereits vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag verbindlich abgeschlossen worden ist. Nur in diesem Fall ist die Erwartung, es finde auf die Entschädigungsvereinbarung das bestehende, günstigere Steuerrecht weiter Anwendung, uneingeschränkt verfassungsrechtlich geschützt. Dies gilt jedoch nur für den Zeitraum eines Veranlagungszeitraumwechsels. D.h. die Erfüllung der Vereinbarung muss – unabhängig von der Verkündung des Gesetzes – im darauf folgenden Veranlagungszeitraum erfolgt sein. Über mehr als einen Veranlagungszeitraum hinaus ist das Vertrauen weniger schutzwürdig, auch wenn der absolute Zeitraum im einzelnen Fall kürzer ist, da der Gesetzgeber das Einkommensteuerrecht typischerweise bezogen auf den Veranlagungszeitraum ändert.

Wurde die Entschädigungsvereinbarung nach der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag abgeschlossen, ist es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich möglich und – unter professioneller Hilfe – zumutbar, seine wirtschaftlichen Dispositionen auf die zukünftigen Änderungen einzustellen. Jedoch darf der Steuerpflichtige ab dem Zeitpunkt des Zuflusses der Entschädigung darauf vertrauen, dass nicht rückwirkend eine höhere Besteuerung erfolgt, wenn der Zufluss vor der Verkündung des Gesetzes erfolgt. Daran ändert auch das im Zeitpunkt des Zuflusses bereits schwebende Gesetzgebungsverfahren nichts. Auch in diesem Fall bedarf der Gesetzgeber besonderer Gründe, wenn er einen noch vor der Verkündung der Neuordnung erwachsenen konkreten Vermögensbestand durch tatbestandliche Rückanknüpfung entwertet.

Es gehört zu den legitimen Dispositionen im grundrechtlich geschützten Bereich der allgemeinen Handlungsfreiheit, wenn Steuerpflichtige die Vorteile des geltenden Rechts mit Blick auf nachteilige zukünftige Gesetzesänderungen nutzten. Danach ist eine (unechte) rückwirkende Verschärfung von Steuergesetzen nach dem Zufluss von Einkünften abgesehen von Ausnahmesituationen – wie der vom BVerfG als Beispiel angeführten Begründung zukünftiger Ansprüche auf offenkundig zweckwidrige Subventionen in erheblicher Größenordnung – verfassungsrechtlich nicht mehr zulässig.

II. Weitere Entscheidungen

1. Grenzbetrag für die Bewilligung von Kindergeld¹²⁾

a) Gegenstand des Verfahrens

Der Steuerpflichtige wandte sich mit seiner Verfassungsbeschwerde gegen den für die Gewährung des Kindergeldes nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgeblichen Jahresgrenzbetrag bezüglich der eigenen Einkünfte des Kindes in Höhe von 7 680 €. Die Familienkasse hatte für das Jahr 2005 kein Kindergeld bewilligt, da die Einkünfte und Bezüge des Sohnes diesen Grenzbetrag um 4,34 € überschritten. Die Erste Kammer des Zweiten Senats des BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, da die Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG weder die Grundrechte des Beschwerdeführers aus Art. 3 Abs. 1 GG noch aus Art. 6 Abs. 1 GG verletze.

b) Entscheidung des BVerfG

Grundsätzlich sei es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Gewährung des Kinderfreibetrags beziehungsweise des Kindergelds davon abhängig mache, dass das Existenzminimum des Kindes nicht durch eigene Einkünfte und Bezüge gedeckt sei. Denn Art. 6 Abs. 1 GG erfordere lediglich, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben müsse. Typisierend dürfe der Gesetzgeber hierbei von dem für erwachsene Steuerpflichtige geltenden Grundfreibetrag ausgehen, da dieser über den Leistungen in Form des Kinderfreibetrags beziehungsweise des Kindergelds und über den vom Bundesverfassungsgericht als nicht evident unzureichend angesehenen staatlichen Sozialhilfeleistungen liege, so dass das Kinderexistenzminimum in jedem Fall vor dem steuerlichen Zugriff verschont werde. Mehr, etwa die doppelte Freistellung des Existenzminimums eines Kindes durch die Gewährung des Kindergelds neben dem Grundfreibetrag, gebiete Art. 6 Abs. 1 GG und das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) nicht. Es liegt nach der Entscheidung des BVerfG auch im Rahmen der dem Gesetzgeber zustehenden Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis, dass die Grenzbetragsregelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG gesetzestechnisch als Freigrenze und nicht als Freibetragsregelung ausgestaltet ist, da dies den Vollzug der betroffenen Norm durch die Finanzverwaltung erheblich vereinfache.

2. Abgeordnetenentschädigung¹³⁾

a) Gegenstand des Verfahrens

Die Beschwerdeführer wollten mit ihrer Verfassungsbeschwerde gegen die Abgeordnetenentschädigung erreichen, dass sie den Abgeordneten des Deutschen Bundestages bzw. des Landtages von Baden-Württemberg insoweit gleich gestellt werden, als Berufsausgaben in Höhe eines Drittels ihrer erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit pauschal anerkannt werden. Die Abgeordneten des Deutschen Bundestages erhalten zur Abgeltung ihrer durch das Mandat verursachten Aufwendungen nach § 12 des Abgeordneten-

12) Beschluss des BVerfG v. 27. 7. 2010, 2 BvR 2122/09.

13) Beschluss des BVerfG v. 26. 7. 2010, 2 BvR 2227/08 und 2 BvR 2228/08.

gesetzes des Bundes eine monatliche Kostenpauschale, die etwa ein Drittel der gesamten Bezüge umfasst und nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei ist (sog. Abgeordnetenpauschale). Entsprechendes sieht § 6 des Abgeordnetengesetzes Baden-Württemberg für die Abgeordneten des dortigen Landtages vor. In dieser Regelung sahen die Beschwerdeführer einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss, da sie selbst bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Werbungskosten, die den Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 920 € überschreiten, nachweisen müssen.

b) Entscheidung des BVerfG

Die 1. Kammer des Zweiten Senats hat die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, da eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG nicht gegeben sei. Die Stellung eines Abgeordneten sei mit der Stellung eines „normalen“ Steuerpflichtigen, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, nicht vergleichbar. Deren steuerliche Ungleichbehandlung finde ihre Rechtfertigung in der besonderen Stellung des Abgeordneten, der über die Art und Weise der Wahrnehmung seines Mandats grundsätzlich frei und in ausschließlicher Verantwortung gegenüber dem Wähler entscheide. Dies betreffe auch die Frage, welche Kosten er dabei auf sich nehme. Deren pauschale Erstattung solle Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden, die beim Einzelnachweis mandatsbedingter Aufwendungen dadurch aufträten, dass die Aufgaben eines Abgeordneten auf Grund der Besonderheiten des Abgeordnetenstatus nicht in abschließender Form bestimmt werden könnten. Die Abgeordnetenpauschale entspreche daher weniger einer Werbungskostenpauschale als eher einem pauschalierten Auslagenersatz für Kosten, deren tatsächlicher Anfall vermutet werde. Es sei für das BVerfG auch nicht offensichtlich, dass die Abgeordnetenentschädigung bereits im Kern nicht tatsächlich entstandenen Aufwand ausgleiche.

Soweit sich die Verfassungsbeschwerden gegen die Höhe der Abgeordnetenentschädigung richteten, fehle es bereits am Rechtsschutzinteresse, da die Beschwerdeführer ihre Rechtsposition im Ergebnis nicht verbessern könnten. Selbst wenn in Bezug auf die Höhe der Abgeordnetenpauschale ein Gleichheitsverstoß vorläge, bliebe es dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er Abhilfe schaffen würde. Dass infolgedessen den Beschwerdeführern im Ergebnis ein entsprechend pauschalierter Abzug gewährt würde, sei jedoch offensichtlich ausgeschlossen. Das BVerfG hat damit der Popularklage im Falle des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses eine Absage erteilt. Ob die Höhe der steuerfreien Abgeordnetenentschädigung noch nach den Grundsätzen des Diätenurteils des BVerfG¹⁴⁾ verfassungsgemäß ist, kann in Bezug auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG danach allenfalls dann Gegenstand einer verfassungsgerichtlichen Prüfung werden, wenn ein Abgeordneter selbst Beteiligter des Besteuerungsverfahrens ist, nicht jedoch auf Grund eines Gleichstellungsverlangens eines Bürgers, der nicht selbst Parlamentsabgeordneter ist.

III. Ausblick

Vor dem Ausscheiden der für das Einkommensteuerrecht zuständigen Bundesverfassungsrichterin Prof. Dr. Osterloh mit dem voraussichtlichen Ablauf ihrer Amtszeit Mitte Oktober 2010 ist noch mit einer Entscheidung des BVerfG über die Vorlage des BFH zur Mindestbesteuerung¹⁵⁾ und über die Vorlage des Niedersächsischen FG zum Solidaritätszuschlag¹⁶⁾ zu rechnen. Mit Spannung ist zu erwarten, wie diese Entscheidung ausfallen werden.

14) BVerfGE 40, 296.
15) Vorlagebeschluss des BFH v. 31. 10. 2006, XI R 26/04, BFHE 214, 430, BStBl II 2007, 167, Az. des BVerfG: 2 BvL 59/06.
16) Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG v. 25. 11. 2009, 7 K 143/08, EFG 2010, 1071, Az. des BVerfG: 2 BvL 3/10.

Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften

Prof. Dr. Holger Kahle, Universität Hohenheim^{*)}

Die Abgrenzung zwischen den Kapitalkonten eines Gesellschafters und den Forderungs- bzw. Verbindlichkeitskonten ist für zahlreiche steuerliche Fragen relevant. Der Beitrag zeigt die zentralen Abgrenzungskriterien auf und nimmt eine Klassifikation der Konten nach dem Regelstatut des HGB und den gesellschaftsvertraglichen Regelungen vor. Dabei wird auch auf aktivische Gesellschafterkonten eingegangen.

Inhalt	Seite
I. Einleitung	721
II. Kriterien zur Abgrenzung von Gesellschafterkonten	722
1. Zivilrechtliche Rechtsnatur und Kontenbezeichnung	722
2. Verlustverrechnung	722
3. Ermittlung des Abfindungsguthabens	723
4. Einlagen und Entnahmen	723
5. Modalitäten der Kapitalüberlassung	723
III. Gesellschafterkonten nach dem Regelstatut des HGB	724
1. Persönlich haftende Gesellschafter	724
2. Beschränkt haftende Gesellschafter	725

*) Prof. Dr. Holger Kahle ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

IV. Gesellschaftsvertragliche Regelungen zu Gesellschafterkonten.	727
1. Fester Kapitalanteil.	727
2. Zweikonten-Modell.	727
3. Dreikonten-Modell.	728
4. Vierkonten-Modell.	729
5. Rücklagenkonten.	730
V. Fazit.	732

Literatur: *Altendorf*, Aktuelle Tendenzen zur steuerlichen Behandlung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, GmbH-StB 2009, 103; *Bigus*, Diskussion zur bilanziellen Kapitalabgrenzung, DBW 2007, 349; *Bigus*, Zur bilanziellen Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, DBW 2007, 7; *Bormann/Hellberg*, Ausgewählte Probleme der Gewinnverteilung in der Personengesellschaft, DB 1997, 2416; *Carlé/Bauschatz*, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; *Carlé*, Gesellschafterkonten der GmbH & Co – Handels- und Bilanzrecht – Gesellschaftsteuer, KÖSDI 1985, 6096; *Demuth*, Gesellschafterforderungen im Ertragsteuerrecht – Entstehung, Verzinsung, Verzicht, KÖSDI 2008, 16177; *Frystatzki*, Eigenkapital oder Fremdkapital? Die Rechtsnatur der Kapitalkonten bei Personengesellschaften, EStB 2006, 342; *Hennrichs*, IAS 32 amended – Eigenkapital deutscher Personengesellschaften im IFRS-Abschluss, WPg 2009, 1070; *Hoffmann*, Gesellschafterkonten oder Eigenkapital bei der Personengesellschaft nach § 264c HGB, StuB 2009, 407; *Huber*, Gesellschafterkonten in der Personengesellschaft, ZGR 1988, 88; *Huber*, Gesellschafterkonten in Personengesellschaften, JbFfSt 1988/89, 301; *Jestädt*, Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ohne Einbeziehung positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens, DStR 1992, 413; *Kempermann*, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten, DStR 2008, 1917; *Kempermann*, Mit Verlusten verrechenbares „Darlehenskonto“ eines Kommanditisten ist Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG, S:R 2008, 289; *Ley*, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern gegen Gutschrift/Bebelastung auf den Gesellschafterkonten, KÖSDI 2009, 16678; *Ley*, Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH-Entscheidung vom 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 613; *Ley*, Gesellschafterkonten bei Doppelstock- und Schwestermittelunternehmern im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2003, 13573; *Ley*, Rechtsnatur und Abgrenzung aktivischer Gesellschafterkonten, DStR 2003, 957; *Ley*, Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafterkapitalkonten sowie der Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, KÖSDI 2002, 13459; *Ley*, Gesellschafterkonten der OHG und KG: Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Charakterisierung und Bedeutung, KÖSDI 1994, 9972; *Oppenländer*, Zivilrechtliche Aspekte der Gesellschafterkonten der OHG und KG, DStR 1999, 939; *Plassmann*, Darlehenskonto statt zweitem Kapitalkonto?, BB 1978, 413; *Pohl*, Abgrenzung von Kapital- und Darlehenskonten, NWB 2008, Fach 3, 15237; *Prinz*, Neue Rechtserkenntnisse des BFH zur Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15a EStG, StuB 2009, 129; *Rodewald*, Zivil- und steuerrechtliche Bedeutung der Gestaltung von Gesellschafterkonten, GmbHR 1998, 521;

Rodewald, Kapitalüberlassung zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, BB 1997, 764; *Rödel*, Steuerliche Abgrenzung von Kapital- und Darlehenskonten bei Personengesellschaften, INF 2007, 457; *Schuhmann*, Die Rechtsprechung des BFH zum Kapitalkonto II, DVR 1988, 85; *Strahl*, Neues zur Kapitalkontenstruktur bei Personengesellschaften, KÖSDI 2009, 16531; *Wendt*, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg 2010, 145; *Wendt*, Aktivische Gesellschafterkonten können Forderungen ausweisen und mindern dann nicht das Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG, BFH/PR 2008, 410; *Willenkemper*, Steuerliche Behandlung von Darlehen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, BB 1991, 1911.

I. Einleitung

Der Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften kommt sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht eine große Bedeutung zu. Gesellschafterdarlehenskonten weisen einen schuldrechtlichen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft aus, während die Kapitalkonten der Gesellschafter für die Stimmrechte, die Haftung und die Gewinnverteilung relevant sind.¹⁾ Für zahlreiche steuerliche Fragen ist eine Abgrenzung zwischen den Kapitalkonten eines Gesellschafters und den Forderungs- bzw. Verbindlichkeitenkonten nötig.²⁾ So entscheidet etwa die Auslegung des Begriffs „Kapitalkonto“ (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG) – vorbehaltlich der Regelung zur überschießenden Außenhaftung nach § 15a Abs. 1 Satz 2, 3 EStG – darüber, ob Verluste sofort ausgeglichen werden können oder erst in späteren Jahren nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbar sind. Werden für den Kommanditisten in der steuerlichen Gesamthandsbilanz mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen geführt, bedarf es einer Abgrenzung, inwieweit diese Konten zum Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG zählen. Hierzu rechnen nur solche, auf denen Eigenkapital ausgewiesen wird.³⁾

Weiterhin gewinnt die Qualifikation eines Gesellschafterkontos an Relevanz, wenn eine Sacheinlage in das Gesamthandsvermögen erfolgt, indem die Gegenbuchung Grundlage für die Einordnung des Vorgangs als entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft sein kann.⁴⁾ Als weitere Anwendungsfelder der Abgrenzung des Eigenkapitals der Gesellschaft von Verbind-

1) Vgl. Ley, DStR 2009, 613; Rodewald, GmbHR 1998, 521.

2) Zur Diskussion um den Begriff des Eigenkapitals in der Betriebswirtschaftslehre und in der Rechtswissenschaft vgl. z.B. Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 1–40 (Oktober 2009); Thiele, Das Eigenkapital im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Düsseldorf, 1998, 49; Bigus, DBW 2007, 7; Bigus, DBW 2007, 349.

3) Vgl. BFH v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1988, 551; Wacker, in Schmidt: EStG, München, 29. Aufl. 2010, § 15a Rz. 87.

4) Vgl. Wendt, Stbg 2010, 148.

lichkeiten gegenüber den Gesellschaftern und Forderungen an die Gesellschafter lassen sich beispielhaft die Ermittlung von Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG, die Ermittlung der Eigenkapitalquote bei Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG), die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns sowie der Überentnahmen gem. § 34a EStG, die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 3 EStG) sowie die Einbringung qualifizierter Sachgesamtheiten in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) anführen.⁵⁾

In diesem Beitrag soll die Abgrenzung der Gesellschafterkonten nach der geltenden Rechtslage erörtert werden. Die Qualifikation der Konten erfolgt im Gesellschaftsvertrag und im Steuerrecht regelmäßig nach denselben Kriterien, wie im Einzelnen in Gliederungspunkt II. aufgezeigt wird. Gesellschafterkonten nach dem Regelstatut des HGB sind Gegenstand des Gliederungspunktes III., während die steuerrechtliche Einordnung gesellschaftsvertraglicher Regelungen zu Gesellschafterkonten in Gliederungspunkt IV. betrachtet wird. Ein Fazit (V.) beschließt den Beitrag.

II. Kriterien zur Abgrenzung von Gesellschafterkonten

1. Zivilrechtliche Rechtsnatur und Kontenbezeichnung

Es ist anhand des Gesellschaftsvertrages die zivilrechtliche Rechtsnatur des jeweiligen Kontos zu ermitteln; es muss festgestellt werden, ob die Zu- und Abgänge auf den Konten gesellschafts- oder schuldrechtlicher Natur sind, also ob die Konten Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen.⁶⁾ Diese Rechtsnatur eines Kontos ist für jeden Gesellschafter verbindlich und gilt grundsätzlich für alle auf diesem Konto erfassten Zahlungsvorgänge. Regelmäßig ist es also nicht möglich, „Beträge, die auf ein und demselben Konto verbucht werden, rechtlich in ... unterschiedlicher Weise einzuordnen.“⁷⁾

Es kommt für die Abgrenzung zwischen Kapital- und Darlehenskonten der Gesellschafter nicht auf die Kontenbezeichnung an; die Bezeichnung eines Kontos ändert nicht dessen Rechtsnatur (*falsa demonstratio non nocet*).⁸⁾ Für eine Änderung der Kapitalkontenstruktur ist stets eine Änderung des Gesellschaftsvertrages erforderlich.⁹⁾ Eine fehlerhafte Buchung verändert nicht die Rechtsnatur eines Kontos. Es besteht allerdings eine tatsächliche Vermutung für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages, sofern Buchungen in jahrelanger Übung im Widerspruch zu den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen vorgenommen werden.¹⁰⁾

2. Verlustverrechnung

Wenn auf dem Konto nach dem eindeutigen und klaren Willen der Gesellschafter auch laufende Verlustanteile verbucht werden, handelt es sich regelmäßig um ein Kapitalkonto.¹¹⁾ Stehen gelassene Gewinne werden in diesem Fall wie eine Einlage behandelt; spätere Verluste mindern nicht eine Forderung gegen die Gesellschaft, sondern den Kapitalanteil des Gesellschafters.¹²⁾ Es ist entscheidend, ob das Konto durch Teilhabe an Verlusten der Gesellschaft der gesamthänderischen Bindung unterliegt.¹³⁾ Von einem Darlehen kann nicht die Rede sein, wenn der überlassene Kapitalbetrag mit Verlusten der Gesellschaft verrechnet und folglich nicht

zurückgezahlt wird; eine Verlustbeteiligung des Gläubigers ist mit dem Begriff des Darlehens im Grundsatz unvereinbar.¹⁴⁾

Die Verlustverrechnung auf dem zu qualifizierenden Konto muss im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein, um das Konto als Eigenkapitalkonto klassifizieren zu können.¹⁵⁾ Ein Gesellschafterbeschluss, nach dem etwaige Jahresfehlbeträge aus Gesellschafterdarlehenskonten abgedeckt werden sollen, ist nicht ausreichend, um diese Konten als Eigenkapitalkonten einzuordnen, da in dem Gesellschafterbeschluss keine Änderung des Gesellschaftsvertrages zu sehen ist.¹⁶⁾ Sofern der Gesellschaftsvertrag die Verlustverbuchung nicht für alle Situationen eindeutig regelt, ist in erster Linie auf die tatsächliche Durchführung abzustellen.¹⁷⁾

- 5) Vgl. Ley, DStR 2009, 613; Frystatzki, EStB 2006, 342. Zu Gesellschafterkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften vgl. Ley, KÖSDI 2003, 13573.
- 6) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; v. 26. 6. 2007, IV R 29/06, BStBl II 2008, 103; v. 7. 4. 2005, IV R 24/03, BStBl II 2005, 600; v. 5. 6. 2002, I R 81/00, BStBl II 2004, 346; v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36; v. 3. 11. 1993, II R 96/91, BStBl II 1994, 88; v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1988, 551; v. 17. 12. 1980, II R 36/79, BStBl II 1981, 325; OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1350; Demuth, KÖSDI 2008, 16179; Carlé, KÖSDI 1985, 6096; Kübler, DB 1972, 943.
- 7) BGH v. 23. 2. 1978, II ZR 145/76, BB 1978, 631; zustimmend Schuhmann, DVR 1988, 90; Wüllenkemper, BB 1991, 1911; Hennrichs/Pöschke in von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 69 (Oktober 2009); Hopt in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, München, 34. Aufl. 2010, § 120 Rz. 20; a. A. BFH v. 22. 7. 1987, I R 74/85, BStBl II 1987, 826; v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1988, 553.
- 8) Vgl. BGH v. 14. 5. 1952, II ZR 40/51, NJW 1952, 875; BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36; Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231, Rz. 27 (Dezember 2005); Carlé, KÖSDI 1985, 6096; Rodewald, BB 1997, 764; Ley, KÖSDI 1994, 9978; Heißenberg, KÖSDI 2001, 12950.
- 9) Vgl. OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1351.
- 10) Vgl. BGH v. 19. 12. 1977, II ZR 10/76, WM 1978, 300; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1158. Laut OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1351, erfolgt dies nur „in absoluten Ausnahmefällen“.
- 11) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; v. 26. 6. 2007, IV R 29/06, BStBl II 2008, 105; v. 7. 4. 2005, IV R 24/03, DStR 2005, 1180; v. 3. 11. 1993, II R 96/91, BStBl II 1994, 88; v. 17. 12. 1980, II R 36/79, BStBl II 1981, 325; BMF v. 30. 5. 1997, IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997, 628; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, Rz. 68, 396; Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 248; Wüllenkemper, BB 1991, 1909; Korn, KÖSDI 1994, 9909; Kübler, DB 1972, 943; Rodewald, BB 1997, 764; Ley, KÖSDI 2009, 16679; Strahl, KÖSDI 2009, 16531; Wacker, in: Schmidt, EStG, München, 29. Aufl. 2010, § 15a Rz. 87; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, § 15a Rz. 14.
- 12) Vgl. BFH v. 28. 3. 2000, VIII R 28/98, BStBl II 2000, 347.
- 13) Vgl. BFH v. 7. 4. 2005, IV R 24/03, BStBl II 2005, 598.
- 14) Vgl. BFH v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36; BMF v. 30. 5. 1997, IV B 2 – S 2241a – 51/93 II, BStBl I 1997, 627; Wacker, in: Schmidt, EStG, München, 29. Aufl. 2010, Rz. 87 zu § 15a; Ley, DStR 2009, 614.
- 15) Vgl. Strahl, KÖSDI 2009, 16531.
- 16) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; Strahl, KÖSDI 2009, 16531.
- 17) Vgl. BFH v. 4. 5. 2000, IV R 16/99, BStBl II 2001, 171; BMF v. 30. 5. 1997, IV B 2 – S 2241 a – 51/93 II, BStBl I 1997, 627; OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1350.

3. Ermittlung des Abfindungsguthabens

Wenn im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft das betreffende Konto bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens zu berücksichtigen ist, handelt es sich um ein Kapitalkonto.¹⁸⁾ Denn bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens kann somit eine Verrechnung eines Guthabens auf einem Konto mit einem Verlust eines anderen Kontos eintreten. Letztendlich kommt so das Kriterium der Verlustverrechnung wieder zum Tragen. Für die Einordnung eines Kontos als Eigenkapitalkonto ist eine laufende Verlustverrechnung somit hinreichend, aber nicht notwendig.

So werden im Rahmen des Vierkonten-Modells¹⁹⁾ neben dem Kommanditkapitalkonto, einem Rücklagenkonto und einem Verlustvortragskonto sog. Darlehenskonten geführt. Es war streitig, inwieweit Letztere als Eigenkapital anzusehen sind, wenn zugewiesene Verlustanteile zunächst auf dem Verlustvortragskonto verbucht werden, sie jedoch im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft mit den Darlehenskonten verrechnet werden. Nach dem Urteil des BFH vom 15. 5. 2008 handelt es sich bei diesen „Darlehenskonten“ um Kapitalkonten, weil es „[i]m Rahmen der Berechnung des Abfindungsguthabens ... zu einer abschließenden Verrechnung der den Kommanditisten zugerechneten Verluste mit den auf den Darlehenskonten ausgewiesenen Beträgen“²⁰⁾ kommt. Der Kommanditist hat letztendlich mit den nicht entnommenen Gewinnanteilen für Verluste der Gesellschaft einzustehen. Folgerichtig spielt in diesem Fall für die Qualifikation als Kapitalkonto keine Rolle, ob das betreffende Konto für die laufende Verrechnung mit Verlusten vorgesehen ist.²¹⁾

Es stellt sich allerdings die Frage, ob die Verlustverrechnung durch ein Verbot aller Entnahmen von diesem „Darlehenskonto“ abgesichert werden müsste. Denn ansonsten könnte der Gesellschafter das Konto durch Entnahmen leeren, so dass die Haftung des Kommanditisten für Gesellschaftsschulden nur auf dem Papier stehen würde.²²⁾ Der BFH fordert für die Qualifikation als Kapitalkonto aber kein vollständiges Entnahmeverbot für stehen gelassene Gewinne.²³⁾

4. Einlagen und Entnahmen

Entnahmen und Einlagen sind Vorgänge gesellschaftsrechtlicher Natur, Darlehen hingegen schuldrechtlicher Art. Begrifflich werden Darlehen nicht entnommen, sondern ausbezahlt. Wenn auf einem Darlehenskonto Einlagen und Entnahmen verbucht werden, kommt es zu einer „Eigenkapital-Infizierung des Darlehenskontos“²⁴⁾ und folglich zur Annahme eines Kapitalkontos.²⁵⁾ Dies gilt insbesondere dann nicht, wenn eine Auslegung des Gesellschaftsvertrages ergeben sollte, dass sich die Bezeichnung der Vorgänge als Entnahme und Einlage als falsch herausstellen sollte und es tatsächlich auch nur um schuldrechtliche Vorgänge ging.²⁶⁾

Der BFH weist aber einschränkend darauf hin, dass sich eine Qualifizierung eines Kontos als Kapitalkonto infolge der Verbuchung von Einlagen und Entnahmen nur auf das Kapitalkonto II im Zweikonten-Modell²⁷⁾ beziehen kann, weil beim Drei- und Vierkonten-Modell gerade auf dem Gesellschafterdarlehenskonto u. a. sonstige Entnahmen und Einlagen verbucht werden.²⁸⁾

Eine Entnahmebeschränkung spricht grundsätzlich für die Einordnung als Eigenkapitalkonto.²⁹⁾ Ob eine unbeschränkte Entnahmeberechtigung der Klassifikation eines Kontos als Eigenkapitalkonto entgegensteht, ist – wie im vorherigen Gliederungspunkt bereits angesprochen – bisher ungeklärt.³⁰⁾

5. Modalitäten der Kapitalüberlassung

Für die Abgrenzung zwischen Kapital- und Gesellschafterdarlehenskonten könnte weiterhin erheblich sein, ob für die Kapitalüberlassung Sicherheiten gestellt, Tilgungsvereinbarungen getroffen und Höchstbeträge festgelegt worden sind.³¹⁾ Dieses Kriterium ist bisher wenig konkretisiert, weshalb vermutet wird, dass mit ihm die Besonderheiten des Einzelfalls Berücksichtigung finden sollen.³²⁾ Wenn solche Bestimmungen vorliegen, mag dies im Einzelfall für den Darlehenscharakter eines Kontos sprechen;³³⁾ der Umkehrschluss ist aber – sofern das Kontenguthaben jederzeit entnahmefähig ist³⁴⁾ – nicht zulässig, d. h. bei Fehlen solcher Bestimmungen handelt es sich nicht zwingend um ein Kapitalkonto.³⁵⁾

18) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; v. 27. 6. 1996, IV R 80/94, BStBl II 1997, 36; Kempermann, DStR 2008, 1920; Rodewald, BB 1997, 764; Rödel, INF 2007, 457; Strahl, KÖSDI 2009, 16531; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, Rz. 68, 396.

19) Vgl. Gliederungspunkt IV.4.

20) BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; vgl. auch Pohl, NWB 2008, Fach 3, 15240; Huber, ZGR 1988, 88; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1153; Ley, DStR 2003, 957.

21) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1835; Kempermann, S:R 2008, 289.

22) Vgl. Wendt, BFH/PR 2008, 410; Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, § 15a Rz. 44 (April 2009).

23) Vgl. Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 44 (April 2009). Im Streitfall des BFH-Urteils v. 15. 5. 2008 war für die „Darlehenskonten“ zwar eine Entnahmebeschränkung vereinbart; Zinsen und Beträge zur Begleichung der Steuerzahlungen, die durch die Beteiligung an der KG bedingt waren, konnten jedoch entnommen werden. Es bedurfte in diesem Streitfall keiner Entscheidung, „[w]ie es sich verhielte, wenn die Kommanditisten berechtigt gewesen wären, von dem Darlehenskonto unbeschränkt Entnahmen vorzunehmen“, BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836. Auch für den Fall des Fehlens jeglicher Entnahmebeschränkungen liegt nach Demuth Eigenkapital vor, „da die Verlustverrechnung unter allen Umständen prägendes Merkmal für die Annahme von materiellem Eigenkapital darstellt“, Demuth, KÖSDI 2008, 16181.

24) So Rödel, INF 2007, 457.

25) Vgl. BFH v. 5. 6. 2002, I R 81/00, BStBl II 2004, 346; v. 26. 6. 2007, IV R 29/06, BStBl II 2008, 105; Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 45 (April 2009).

26) Vgl. Rödel, INF 2007, 457, 459.

27) Vgl. unten, Gliederungspunkt IV.2.

28) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 212, unter Hinweis auf BFH v. 5. 6. 2002, I R 81/00, INF 2002, 703; v. 4. 5. 2000, IV R 16/99, BStBl II 2001, 171; v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36; v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1988, 551.

29) Vgl. OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241 a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1350; Strahl, KÖSDI 2009, 16532.

30) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836; Strahl, KÖSDI 2009, 16532.

31) Vgl. BFH v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36.

32) Vgl. Rödel, INF 2007, 457; ähnlich Pohl, NWB 2008, Fach 3, 15242.

33) Vgl. BFH v. 4. 5. 2000, IV R 16/99, BStBl II 2001, 171.

34) Vgl. OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241 a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1350.

35) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 212.

Wenn das betreffende Konto gewinnunabhängig verzinst wird, liegt hierin ein Indiz dafür, dass ein Darlehenskonto gegeben ist.³⁶⁾ Das Fehlen einer Verzinsung deutet auf das Vorliegen von Eigenkapital hin.³⁷⁾ Eine gewinnabhängige Verzinsung spricht nicht zwangsläufig für das Vorhandensein von Fremdkapital.³⁸⁾ Eine gewinnunabhängige Verzinsung kann zwar die Existenz von Fremdkapital anzeigen, der BFH sieht hierin aber keine zwangsläufige Schlussfolgerung, „[d]enn es handelt sich insoweit um ein betriebswirtschaftliches und nicht um ein aus rechtlicher Sicht begriffsnotwendiges Kriterium“³⁹⁾. So hat der BFH auch ein gewinnunabhängig zu verzinsendes Kapitalkonto II als Eigenkapital gewertet, da auf diesem Konto die Verluste der Gesellschaft verbucht wurden, wie es im Zweikonten-Modell üblich ist.⁴⁰⁾ Insgesamt betrachtet dürfte die Verzinslichkeit des Kontos unmaßgeblich sein,⁴¹⁾ „da handelsrechtlich die Verzinsung von Fremdkapital (§ 111 HGB) und von Kapitalanteilen im Rahmen der Gewinnverteilung (§ 121 Abs. 1 und 2, § 168 Abs. 1 HGB) gleichermaßen typisch und üblich ist“⁴²⁾.

III. Gesellschafterkonten nach dem Regelstatut des HGB

1. Persönlich haftende Gesellschafter

Nach dem gesetzlichen Leitbild führen Personengesellschaften für jeden persönlich haftenden Gesellschafter ein einziges variables Kapitalkonto, auf dem alle Einlagen, Entnahmen, Gewinne und Verluste verbucht werden.⁴³⁾ Hiervon geht das dispositive Gesellschaftsrecht des HGB für die OHG und den Komplementär der KG aus (§ 120 Abs. 2 HGB). Der gegenwärtige Saldo dieses variablen Kapitalkontos gibt bei Personengesellschaften den bilanziellen Anteil am Eigenkapital an, der auf den einzelnen Gesellschafter entfällt (Kapitalanteil);⁴⁴⁾ der Kapitalanteil ist eine reine Rechnungs- oder Bilanzziffer.⁴⁵⁾ Die Summe der Kapitalanteile bildet das Eigenkapital der Personengesellschaft i. S. d. § 247 Abs. 1 HGB.⁴⁶⁾

Der Kapitalanteil zeigt (lediglich) die derzeitige Beteiligung des Gesellschafters an dem Bilanzvermögen der Gesellschaft an, nicht aber den wirtschaftlichen Wert der Beteiligung (Vermögensanteil).⁴⁷⁾ Der Kapitalanteil ist auch vom Gesellschaftsanteil abzugrenzen, der die Mitgliedschaft in der Personengesellschaft repräsentiert.⁴⁸⁾ Er umfasst als Inbegriff der mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten die gesamte Beteiligung des Gesellschafters.⁴⁹⁾ Während des Bestehens der Gesellschaft stellt ein positives Kapitalkonto eines Gesellschafters keine Forderung dar; er kann die Rückzahlung der Einlage nicht verlangen.⁵⁰⁾

Der Kapitalanteil verkörpert keinen Verteilungsschlüssel für Rechte und Pflichten der Gesellschafter; er bringt nicht zum Ausdruck, in welchem Verhältnis der Gesellschafter an den offenen und stillen Rückla-

36) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836; BGH v. 21. 5. 1952, II ZR 114/51, DB 1952, 486; OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241 a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1350; Wiedemann in Beisse/Lutter/Närger (Hrsg.), FS Beusch, Berlin/New York 1993, 898. Ein Darlehen des Gesellschafters, das durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst und zivilrechtlich wirksam vereinbart ist, führt nicht allein deshalb zu Eigenkapital, weil es den Anforderungen des Fremdvergleichs nicht standhält. Vgl. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 45 (April 2009).

37) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836; BGH v. 9. 12. 1996, II ZR 341/95, DStR 1997, 505.

38) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836; v. 22. 8. 1990, I R 119/86, BStBl II 1991, 418. Der BFH verweist darauf, dass eine gewinnabhängige Verzinsung des Kapitalanteils vom Gesetz explizit vorgesehen ist (§ 168 Abs. 1 i. V. m. § 121 Abs. 1 HGB).

39) BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, DB 2008, 1836, mit Verweis auf Schmidt, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002, 515; Michalski/de Vries, NZG 1999, 183.

40) Vgl. BFH v. 3. 11. 1993, II R 96/91, BStBl II 1994, 90; v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 37. Zum Zweikonten-Modell vgl. unten, Gliederungspunkt IV.2.

41) Vgl. BFH v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1983, 553; Wültenkemper, BB 1991, 1909; Rodewald, BB 1997, 764; Ley, DStR 2009, 614; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1159; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 396, Rz. 68; Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 348; Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 45 (April 2009).

42) Ley, DStR 2009, 614, mit Verweis auf BFH v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36.

43) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, Stuttgart, 6. Aufl. 1998, § 247 HGB Rz. 59; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, Düsseldorf, 10. Aufl. 2009, 504; Pöschke, Eigenkapital mittelständischer Gesellschaften nach IAS/IFRS, Frankfurt a. M. u. a. 2009, 19.

44) Die Bezugnahmen des HGB auf den Begriff des Kapitalanteils finden sich für die OHG in § 120 Abs. 2, § 121, § 122 Abs. 2, § 155 Abs. 1, für die KG in § 167 Abs. 2, § 168 Abs. 1, § 169 Abs. 1. Der Begriff „Kapitalanteil“ wird dort allerdings nicht definiert. Im Kapitalanteil ist die bedungene Einlage enthalten, soweit sie geleistet ist, also nicht die „rückständige Einlage“, vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, Heidelberg, Loseblatt, § 15a Rz. B 152 (Juni 2009).

45) Vgl. BGH v. 3. 5. 1999, II ZR 32/98, NJW 1999, 2438; Hopt, in: Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, München, 34. Aufl. 2010, § 120 HGB Rz. 13; Emmerich, in: Heymann, Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), Band 2, Berlin, 2. Aufl. 1996, § 120 HGB Rz. 22; Lamprecht, Die Zulässigkeit einer mehrfachen Beteiligung an einer Personengesellschaft, 2002, 45; Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, 2. Aufl. 2006, § 120 HGB Rz. 84.

46) Zum Ausweis von Gesellschafterkonten in der Handelsbilanz vgl. Ley, DStR 2009, 618. Die Verbuchung stehen gelassener Gewinne ist bei gesetzlicher Ausgestaltung des Kontensystems umstritten; vgl. zur Diskussion Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 59–62 (Oktober 2009).

47) Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 219; von Falkenhausen/Schneider, in: Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, München, 3. Aufl. 2009, § 22 Rz. 6; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 52 (Oktober 2009); Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 2006, § 120 Rz. 84.

48) Vgl. Schmidt, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002, 1380; Emmerich, in: Heymann, Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), Band 2, Berlin, 2. Aufl. 1996, § 120 Rz. 23; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 52 (Oktober 2009).

49) Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 11; Pauli, Das Eigenkapital der Personengesellschaft, Berlin 1990, 36.

50) Vgl. BGH v. 3. 5. 1999, II ZR 32/98, NJW 1999, 2438; Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 2006, § 120 HGB Rz. 87; Hueck, Das Recht der OHG, Berlin, 4. Aufl. 1971, 229; Hoffmann/Weidenhammer in Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, Rz. 77, 399.

gen der Gesellschaft beteiligt ist.⁵¹⁾ Eine eng begrenzte Verteilungsfunktion kommt dem Kapitalanteil nur insofern zu, als er aus dem Jahresüberschuss zunächst mit 4 % zu verzinsen ist (§ 121 Abs. 1 HGB).⁵²⁾ Darüber hinaus sieht die gesetzliche Regelung eine Verteilung des Erfolgs nach Köpfen vor (§ 121 Abs. 3 HGB). Der gesetzliche Kapitalanteil bzw. das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter zueinander hat vor allem Bedeutung, wenn die Gesellschafter im Innenverhältnis eine Gesamtabrechnung vornehmen müssen, also etwa im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters oder im Fall der Liquidation der Gesellschaft (§ 155 Abs. 1 HGB), sowie für Entnahmen (§ 122 HGB):

- Im Rahmen der Liquidation einer OHG ist das nach Berichtigung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft verbleibende Vermögen nach dem Verhältnis der Kapitalanteile an die Gesellschafter zu verteilen (§ 155 Abs. 1 HGB).
- Unabhängig davon, ob ein Gewinn erzielt wurde, ist jeder Gesellschafter zur Entnahme eines Geldbetrages von 4 % seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils berechtigt (§ 122 Abs. 1 HGB). Die Gesellschafter können auch ihren 4 % übersteigenden Jahresgewinnanteil entnehmen, soweit dies nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht (§ 122 Abs. 1 HGB).⁵³⁾

Der Gesellschaftsvertrag kann eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung für laufende Gewinne und Verluste und Liquidationsgewinne und -verluste vorsehen. Der Kapitalanteil kann auch für den Umfang des dem Gesellschafter zukommenden Stimmrechts maßgebend sein, sofern der Gesellschaftsvertrag dies abweichend von § 709 Abs. 1 BGB, § 119 Abs. 2 HGB vorsieht.⁵⁴⁾

Sinkt der Kapitalanteil auf Null, ist die Einlage verloren (mögliche stille Reserven, die diesen Verlust heilen könnten, bleiben dabei außer Betracht). Wird der Kapitalanteil negativ, sind Verluste entstanden, die durch die Einlage nicht gedeckt sind; ein negativer Kapitalanteil ist auf der Aktivseite der Bilanz aufzuführen. Aus einem negativen Kapitalanteil resultiert im Grundsatz während des Bestehens der Gesellschaft keine Nachschusspflicht des Gesellschafters;⁵⁵⁾ folglich stellt ein negatives Kapitalkonto keine Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft dar.⁵⁶⁾ Der Anspruch auf die Verzinsung in Höhe von 4 % des Kapitalanteils (§ 121 Abs. 1 HGB) sowie auf Entnahmen in entsprechender Höhe (§ 122 Abs. 1 HGB) entfällt, solange der Kapitalanteil eines Gesellschafters negativ ist.⁵⁷⁾

Indem ein Gesellschafter seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Pflichteinlage in die Gesellschaft leistet, entsteht sein Kapitalanteil. Im Gesellschaftsvertrag muss eine Einlage aber nicht zwingend vereinbart werden (§§ 161 Abs. 2, 109 HGB), d. h. die Beteiligung an einer Personengesellschaft setzt nicht voraus, dass jeder Gesellschafter im Innenverhältnis am Gesamtvermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Dies ist insbesondere bei der GmbH & Co KG relevant, bei der der Komplementär-GmbH oftmals kein Kapitalanteil zusteht. Die Gesellschafterstellung der Komplementärin und ihre unbeschränkte Haftung im Außenverhältnis bleiben hiervon unberührt. Der Beitrag (§§ 705, 706

BGB) einer Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil wird in der Übernahme der Haftung und der Geschäftsführung gesehen.⁵⁸⁾

2. Beschränkt haftende Gesellschafter

Die gesetzlichen Bestimmungen des HGB sehen für den Kommanditisten ein Zweikonten-System vor. Auf dem Einlagekonto bzw. Kapitalkonto I wird die Einlage, die der Gesellschaftsvertrag für den Kommanditisten vorsieht (Pflichteinlage), verbucht (§ 167 Abs. 1 i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB). Der Kapitalanteil des Kommanditisten ist nach oben hin begrenzt. Wenn der Kommanditist die Einlage nicht sofort leisten kann, werden dem Kapitalanteil Gewinne nur solange zugeschrieben, bis seine vereinbarte Einlage erreicht ist (§ 167 Abs. 2 HGB). Entsprechend werden nach zwischenzeitlichen Verlustabbuchungen Gewinne dem Kapitalanteil zugeschrieben, bis der Betrag der Pflichteinlage wieder erreicht ist (§ 167 Abs. 3 HGB).

Auch der Kapitalanteil des Kommanditisten hat eine gewisse Verteilungsfunktion. Alle Gesellschafter haben Anspruch auf eine Entnahme in Höhe von 4 % des

51) Vgl. Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231, Rz. 24 (Dezember 2005); Ley, KÖSDI 1994, 9973; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, Rz. 75, 398. A. A. z. B. Freidank, WPg 1994, 397.

52) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9973.

53) Das Entnahmerecht wird im Übrigen durch die Treuepflicht bestimmt. Das Selbstfinanzierungsinteresse der Gesellschaft und die Entnahmeinteressen der Gesellschafter sind dabei abzuwägen. Vgl. BGH v. 29. 3. 1996, II ZR 263/94, BGHZ 132, 276; Bormann/Hellberg, DB 1997, 2416. So kann die Entnahme von 4 % unzulässig sein, wenn die Gesellschaft nahezu illiquide ist. Vgl. Schmidt, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002, 1388. Umgekehrt ist es denkbar, dass ein Sonderbedarf ein außerordentliches Entnahmerecht des Gesellschafters begründen kann, vgl. Oppenländer, DStR 1999, 939 m. w. N.

54) Vgl. Schuck, DStR 1994, 1352; Rodewald, GmbHR 1998, 521.

55) Vgl. von Falkenhausen/Schneider, in: Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, München, 3. Aufl. 2009, § 22 Rz. 24; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Loseblatt, 2009, Abt. III/1, Rz. 57 (Oktober 2009); Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 399, Rz. 77. Eine Nachschusspflicht kann sich evtl. im Rahmen der Liquidation ergeben, vgl. Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 2006, § 120 HGB Rz. 90.

56) Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 265; Hueck, Das Recht der OHG, Berlin, 4. Aufl. 1971, 238.

57) Vgl. von Falkenhausen/Schneider, in: Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, München, 3. Aufl. 2009, § 22 Rz. 24; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 57 (Oktober 2009).

58) Vgl. Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 54 und 90 (Oktober 2009); Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 2006, § 120 Rz. 84; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1158. Auch ein Kommanditist ohne Kapitalanteil ist möglich, vgl. Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 90 (Oktober 2009); von Falkenhausen/Schneider, in: Gummert/Weipert (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, München, 3. Aufl. 2009, § 22 Rz. 10.

Kapitalanteils, soweit der Jahresgewinn dafür ausreicht (§§ 168, 121 Abs. 1 HGB). Anders als bei der OHG erfolgt die Verteilung des übersteigenden Gewinns und eines etwaigen Verlustes nicht nach Köpfen, sondern nach einem den Umständen nach angemessenen Verhältnis (§ 168 Abs. 2 HGB). Hierbei sind u. a. Risikoprämien für die Komplementärin, Tätigkeitsvergütungen an geschäftsführende Gesellschafter und andere Besonderheiten im Einzelfall zu berücksichtigen, im Übrigen ist das Verhältnis der Kapitalanteile für die Gewinnverteilung maßgebend.⁵⁹⁾ Auch bei der Liquidation einer KG erfolgt die Verteilung des Restvermögens nach dem Verhältnis der Kapitalanteile (§§ 155 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB).⁶⁰⁾

Nach der Erbringung der bedungenen Einlage entstehende Gewinnanteile werden auf einem zweiten Konto (Kapitalkonto II/Darlehenskonto) verbucht, sofern der Kommanditist diese Gewinne nicht sofort entnimmt.⁶¹⁾ Der Kommanditist kann von diesem Konto im Grundsatz ohne Einschränkungen jederzeit bis zur Höhe des ausgewiesenen Guthabens Entnahmen tätigen. Dies gilt auch dann, wenn sich dieses Guthaben durch stehen gebliebene Gewinne vergangener Geschäftsjahre gebildet hat.⁶²⁾

Dem Kommanditisten zugewiesene Verlustanteile werden auch im Falle eines Guthabens auf dem Darlehenskonto ausschließlich zu Lasten des Einlagekontos gebucht.⁶³⁾ Denn gem. § 169 Abs. 2 HGB ist der Kommanditist „nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen.“⁶⁴⁾ Folglich kann die auf dem Einlagekonto verbuchte Pflichteinlage vermindert oder das Einlagekonto sogar negativ werden, obwohl das Darlehenskonto weiterhin ein Guthaben zeigt.⁶⁵⁾

Das Kapitalkonto I stellt aus der Sicht der KG Eigenkapital dar.⁶⁶⁾ Demgegenüber bringt die Bezeichnung „Darlehenskonto“ zum Ausdruck, dass in Höhe des Guthabens auf diesem Konto ein Forderungsrecht des Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft besteht.⁶⁷⁾ Diese Forderung ist spätestens dann auszubehalten, wenn der Kommanditist ausscheidet oder die Gesellschaft liquidiert wird.⁶⁸⁾ Aus der Perspektive der Gesellschaft handelt es sich bei dem Darlehenskonto um ein Fremdkapitalkonto.⁶⁹⁾ Dies „gilt unabhängig davon, ob die Entnahmen beschränkt sind“⁷⁰⁾. Denn Entnahmebeschränkungen heben nur die Fälligkeit des Anspruchs auf Auszahlung des Guthabens auf, sie

ändern aber nichts am Forderungscharakter des Guthabens auf diesem Konto.⁷¹⁾ Dieses Kapitalkonto II muss unterschieden werden von dem in der Vertragspraxis üblichen Kapitalkonto II.⁷²⁾

Wenn das Kapitalkonto II des Kommanditisten nach dem Regelstatut des HGB im Soll steht, handelt es sich um vorweggenommene Gewinnentnahmen; dies ist nur auf Grund einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Kommanditisten möglich.⁷³⁾ Ein Sollsaldo dieses zweiten Kontos stellt keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten dar, sondern zeigt eine Vorauszahlung auf zukünftige Gewinne.⁷⁴⁾ Der Saldo muss aus künftigen Gewinnen ausgeglichen werden;⁷⁵⁾ unter diesen Voraussetzungen ist ein aktivisch gewordenes Kapitalkonto II ein Gesellschafterkapitalkonto.⁷⁶⁾

63) Vgl. Grunewald in Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 3, München, 2. Aufl. 2007, § 167 Rz. 16; Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231 Rz. 25 (Dezember 2005).

64) Unter „bezogen“ wird die Gutschrift auf dem betreffenden Verbindlichkeitskonto der Gesellschaft verstanden, nicht die effektive „Abhebung“, vgl. Hoffmann/Weidenhammer in Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 401, Rz. 83.

65) Es ist aber zu beachten, dass im Fall der Minderung der Pflichteinlage der Kommanditist zur Entnahme des Gewinns nicht berechtigt ist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 HGB).

66) Vgl. Wendt, Stbg 2010, 148; Ley, KÖSDI 2002, 13461.

67) Vgl. Huber in Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 204; Rodewald, GmbHR 1998, 524; Förtsche/Hoffmann in Ellrott u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, München, 7. Aufl. 2010, § 264c Rz. 50; Wendt, Stbg 2010, 148.

68) Vgl. Wüllenkemper, BB 1991, 1909.

69) Vgl. Wendt, Stbg 2010, 148; Breithaupt in Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Bonn/Berlin, Loseblatt, § 247 HGB Rz. 222 f. (September 2002); Heymann in Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231 Rz. 25 (Dezember 2005); von Kanitz, WPg 2003, 333; Ley, KÖSDI 2002, 13461.

70) BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 212.

71) Vgl. BFH v. 3. 12. 1980, II R 66/77, BStBl II 1981, 280; v. 3. 11. 1982, II R 94/80, BStBl II 1983, 240; Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 255 f.; Wüllenkemper, BB 1991, 1909; Ley, KÖSDI 1994, 9973; Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 88 (Juli 2004).

72) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, DStR 2009, 212. Vgl. die folgenden Gliederungspunkte.

73) Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 400, Rz. 81.

74) Vgl. Huber, ZGR 1988, 41; Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, § 15a Rz. 88 (Juli 2004). Die auf dem Kapitalkonto I verbuchte Einlage wird durch den Sollsaldo auf dem zweiten Konto angegriffen, so dass insoweit die persönliche Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB durch den Vorschuss wiederauflebt. Vgl. Huber, ZGR 1988, 37; Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004).

75) Vgl. Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004). Erst bei Beendigung der Gesellschaft oder Ausscheiden aus der Gesellschaft entsteht eine Ausgleichspflicht des Kommanditisten (§ 812 BGB). Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9973.

76) Vgl. Ley, KÖSDI 2002, 13461; Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, § 15a Rz. 88 (Juli 2004). Wenn es sich um unzulässige (Über-)Entnahmen handelt, kommt es nicht zu einer Minderung des Kapitalkontos; diese Entnahmen werden in der Bilanz der Gesellschaft als Forderungen ausgewiesen, vgl. Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004).

59) Vgl. Oppenländer, DStR 1999, 939; Hopt in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, München, 34. Aufl. 2010, § 168 Rz. 2.

60) Vgl. Klunzinger, Grundzüge des Gesellschaftsrechts, München, 15. Aufl. 2009, 132.

61) Vgl. Huber in Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 203; Schön, ZGR 1988, 7; Heymann in Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231 Rz. 25 (Dezember 2005); Hennrichs/Pöschke in von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 92 (Oktober 2009).

62) Vgl. Rodewald, GmbHR 1998, 523. Nach § 122 Abs. 1 HGB ist das Entnahmerecht auf den Gewinnanteil des letzten Jahres beschränkt; diese Regelung gilt gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht für den Kommanditisten, vgl. Huber, ZGR 1988, 8; Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, § 15a EStG Rz. 88 (Juli 2004). Auch beim Kommanditisten darf das Auszahlungsverlangen aber nicht zum offenen Schaden der Gesellschaft gereichen (§ 122 Abs. 1 HGB); zur Diskussion vgl. Schön in Budde/Moxter/Offerhaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 480.

IV. Gesellschaftsvertragliche Regelungen zu Gesellschafterkonten

1. Fester Kapitalanteil

In der Praxis wird regelmäßig vom gesetzlichen Regelstatut betreffend die Gesellschafterkonten durch den Gesellschaftsvertrag abgewichen.⁷⁷⁾ Die gesetzliche Regelung des Kapitalkontos wurde den Bedürfnissen der Praxis nicht immer gerecht.⁷⁸⁾ Es gibt zahlreiche Gründe für die vertragliche Vereinbarung eines festen Kapitalanteils. Die Gewinn- und Verlustbeteiligung, die Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven, die Verteilung der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung und der Nachschusspflichten, die Beteiligung am Auseinandersetzungsguthaben sowie alle sonstigen Rechte und Pflichten sollen nicht nach Köpfen, sondern nach einem festen Schlüssel erfolgen, der sich nach dem Gewicht der Kapitalbeteiligung richtet.⁷⁹⁾ Es ist weder sinnvoll noch praktikabel, gesellschaftsvertragliche Stimm- und Gewinnbezugsrechte an variierende Kapitalanteile zu koppeln.⁸⁰⁾ Würde sich das Stimmrecht nach dem Verhältnis beweglicher Kapitalanteile richten, führte dies jährlich zu anderen Mehrheitsverhältnissen.⁸¹⁾ Darüber hinaus können im Einkonten-Modell keine differenzierten Entnahme- und Rücklageklauseln verwirklicht werden.⁸²⁾ Die Kommanditisten können nach dem gesetzlichen Regelmodell den auf sie entfallenden Anteil des Jahresüberschusses in voller Höhe entnehmen, was dem Finanzbedarf einer KG im Regelfall nicht gerecht wird.⁸³⁾ Schließlich erschwert das gesetzliche System eine klare Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital.⁸⁴⁾

Vor diesem Hintergrund haben sich von der gesetzlichen Regelung abweichende Kapitalkontenmodelle entwickelt. Dies ist zulässig, da es sich bei den §§ 120–122 HGB um dispositives Recht handelt (§ 109 HGB), d.h. die Beteiligungsverhältnisse, Entnahmerechte und Gewinnanteile können der gesellschaftsrechtlichen Vertragsgestaltung unterliegen.⁸⁵⁾ Allerdings ist die kautelarjuristische Praxis sehr vielgestaltig und die Kapitalkontenbezeichnungen gehen oftmals durcheinander.⁸⁶⁾

2. Zweikonten-Modell

In der Praxis sehen die Gesellschaftsverträge häufig eine Zerteilung des Kapitalkontos in einen festen und einen variablen Teil vor.⁸⁷⁾ Die im Innenverhältnis vereinbarte Pflichteinlage, die im Regelfall betragsgleich mit der Hafteinlage ist,⁸⁸⁾ wird auf einem festen Konto verbucht (Kapitalkonto I). Regelmäßig ergibt sich der Schlüssel für die Stimm- und Gewinnbezugsrechte der Gesellschafter aus dem Verhältnis der Kapitalkonten I zueinander.⁸⁹⁾ Aus dem Kapitalkonto I eines Gesellschafters im Verhältnis zur Gesamtsumme der Kapitalkonten I ergibt sich die Beteiligungsquote des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen. Nur durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages kann der auf dem Kapitalkonto I ausgewiesene Kapitalanteil geändert werden.⁹⁰⁾ Dem Kapitalkonto I kommt über den Ausweis der Beteiligungsverhältnisse hinaus keine eigenständige Bedeutung zu.⁹¹⁾

Alle anderen Buchungen (Gewinne, Verluste, Einlagen und Entnahmen) werden auf dem Kapitalkonto II

festgehalten.⁹²⁾ Im Soll werden Verlustanteile, Entnahmen sowie noch nicht geleistete, auf dem Kapitalkonto I aber bereits ausgewiesene Einlagen gebucht.⁹³⁾ Im Haben des Kapitalkontos II erfolgt die Buchung der sonstigen Einlagen des Gesellschafters und der Gewinnanteile.⁹⁴⁾ Dieses Zweikonten-System ist für Kommanditisten ungeeignet, weil sich deren Haftung um die gesamten Gewinnanteile, die auf dem Kapitalkonto II gebucht werden, erweitert; entgegen § 167 Abs. 2 HGB werden auf Grund gesellschaftsrechtlicher Entnahmeregelungen oder freiwillig stehende gelassene

77) Vgl. Kozikowski/Staudacher, in: Ellrott u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, München, 7. Aufl. 2010, Rz. 709 zu § 247; Frystatzki, EStB 2006, 343.

78) Vgl. im Einzelnen Huber, ZGR 1988, 42; Oppenländer, DStR 1999, 940; Priester, in: Schmidt, K. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 2006, Rz. 100 zu § 120 HGB.

79) Vgl. Wiedemann, in: Böttcher/Hueck/Jähne (Hrsg.), FS Odersky, Berlin/New York 1996, 933; Preißer/von Röhm, Die KG und die GmbH & Co KG, Stuttgart, 2. Aufl. 2010, 132.

80) Vgl. Plassmann, BB 1978, 413; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u.a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 63 (Oktober 2009).

81) Vgl. Huber, ZGR 1988, 43.

82) Hennrichs/Pöschke führen als Beispiel Regeln über die Dotierung von Rücklagen zur Stärkung der Innenfinanzierung der Gesellschaft an, vgl. Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u.a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 63 (Oktober 2009).

83) Vgl. Rodewald, GmbHR 1998, 524; Huber, ZGR 1988, 97.

84) Vgl. Oppenländer, DStR 1999, 940.

85) Vgl. Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 404, Rz. 100.

86) Vgl. Prinz, StB 2009, 130.

87) Das Zweikonten-Modell ist typischerweise für die OHG gedacht, während das Drei- und das Vierkonten-Modell regelmäßig bei der KG Anwendung findet, vgl. Ley, DStR 2003, 957.

88) Vgl. Rodewald, GmbHR 1998, 524.

89) Vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 262; Huber, ZGR 1988, 49; Kübler, DB 1972, 943. Daher muss die Pflichteinlage auf dem Kapitalkonto I auch dann gebucht werden, wenn sie noch nicht erbracht ist; die Gegenbuchung erfolgt auf dem Kapitalkonto II. Das Debet auf dem zweiten Konto wird beseitigt, wenn die Pflichteinlage vollständig geleistet ist. Vgl. Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004); von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, Heidelberg, Loseblatt, Rz. B 153 zu § 15a EStG (Juni 2009); Schmidt, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002, 1385.

90) Vgl. Oppenländer, DStR 1999, 940; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156.

91) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157. Die auf dem Kapitalkonto I ausgewiesene Einlage eines Kommanditisten einer KG ist für die Höhe seiner Außenhaftung nicht maßgebend. Vielmehr kommt es auf die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage an (§ 172 Abs. 1 HGB). Allerdings ist die unmittelbare Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gläubigern ausgeschlossen, soweit die durch das Kapitalkonto I bezeichnete Einlage durch den Kommanditisten erbracht worden ist (§ 171 Abs. 1 HGB). Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157.

92) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9974; Wendt, StB 2010, 148; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u.a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 58 (Oktober 2009). In der Praxis finden sich unterschiedliche Bezeichnungen für das Kapitalkonto II, z.B. „variables Konto“, „Sonderkonto“, „Darlehenskonto“, „Personalkonto“, vgl. Huber, ZGR 1988, 47 f.; Ley, KÖSDI 1994, 9974.

93) Vgl. Huber, ZGR 1988, 47, 49; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156.

94) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9974.

Gewinne früherer Jahre mit Verlusten verrechnet.⁹⁵⁾ Bei Geltung des Zweikonten-Modells wird daher die Stellung des Kommanditisten mit Blick auf dessen Haftung stark der eines Komplementärs angenähert. Die erforderliche Differenzierung zwischen Eigen- und Fremdkapitalbereich zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wird durch die unterschiedslose Erfassung aller für den Kommanditisten relevanten Finanzvorgänge über ein bewegliches Konto unmöglich.⁹⁶⁾

Das Kapitalkonto I ist als Gesellschafterkapitalkonto zu qualifizieren.⁹⁷⁾ Auf Grund der Verlustverrechnung handelt es sich bei dem Kapitalkonto II um Eigenkapital der Gesellschaft.⁹⁸⁾ Infolge der Verbuchung von Verlusten kommt es zu einer „eigenkapitalbezogenen Infizierung“ des Gesamtkontos⁹⁹⁾ und einer Vermischung von Eigen- und Fremdkapital. Es wird nicht in Betracht gezogen, ein Konto in einen Eigenkapital- und einen Fremdkapitalanteil aufzuteilen; folglich wird das Kapitalkonto II insgesamt dem Eigenkapital der Gesellschaft zugerechnet.¹⁰⁰⁾

Ein aktivisches Kapitalkonto I kann nur mittelbar entstehen, indem der Saldo des Kapitalkonto I und des Kapitalkonto II negativ wird. Die Rechtsnatur des aktivischen Kapitalkonto I richtet sich nach der Einordnung des Kapitalkontos II.¹⁰¹⁾ Steuerrechtlich bleibt das Kapitalkonto II im Zweikonten-Modell auch dann ein Kapitalkonto, wenn es auf Grund von Entnahmen negativ wird.¹⁰²⁾ Es kann sich nicht um ein Darlehenskonto handeln, weil das Kapitalkonto II im Zweikonten-Modell auch der Verlustverrechnung dient.

3. Dreikonten-Modell

Um dem Nachteil des Zweikonten-Modells, der Verrechnung stehen gelassener Gewinne eines Kommanditisten durch spätere Verluste, zu begegnen, wird im Dreikonten-Modell das Kapitalkonto II aufgegliedert, indem ein Privat- oder Verrechnungskonto¹⁰³⁾ eingerichtet wird. Auf dem Kapitalkonto I werden weiterhin die vereinbarten Einlagen verbucht. Das Kapitalkonto II erfasst nur die nicht entnahmefähigen Gewinnanteile (Rücklagen) und die Verlustanteile des Gesellschafters.¹⁰⁴⁾ Im Haben des Verrechnungskontos erfolgt die Buchung der entnahmefähigen Gewinnanteile und der sonstigen Einlagen, während im Soll die (berechtigten oder unberechtigten) Entnahmen gebucht werden. Über das Verrechnungskonto werden auch die schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter (z.B. Dienst-, Miet oder Darlehensverträge) abgebildet.¹⁰⁵⁾

Während also im Zweikonten-Modell Gewinnanteile unterschiedslos auf dem Kapitalkonto II verbucht werden, wird im Dreikonten-Modell zwischen entnahmefähigen und nicht entnahmefähigen Gewinnanteilen differenziert.¹⁰⁶⁾ Durch die Verbuchung des entnahmefähigen Gewinns auf einem separaten Forderungskonto wird erreicht, dass nicht entnommene Gewinne nicht durch spätere Verluste aufgezehrt werden.¹⁰⁷⁾

Zudem lässt sich beim Zweikonten-Modell nicht ohne Weiteres erkennen, ob ein Negativbetrag auf dem Kapitalkonto II durch Verluste oder Entnahmen entstanden ist, was insbesondere beim Ausscheiden des Kommanditisten Bedeutung hat. Denn im Wege der Vorschusszahlung erfolgte Entnahmen müssen erstattet werden, Verluste hingegen nicht. Diese Unterschei-

dung gelingt im Dreikonten-Modell, indem Entnahmen (und damit auch Vorschüsse) auf dem Kapitalkonto III und Verluste auf dem Kapitalkonto II verbucht werden.¹⁰⁸⁾

Aus Sicht der KG handelt es sich bei dem Kapitalkonto II um ein Unterkonto zum Kapitalkonto I und damit ein Eigenkapitalkonto,¹⁰⁹⁾ während das Privat- bzw. Verrechnungskonto eine unentziehbare Forderung des

95) Vgl. Oppenländer, DStR 1999, 941; Rodewald, GmbHR 1998, 524; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156, Fn. 25; Wüllenkemper, BB 1991, 1910; Ley, KÖSDI 1994, 9974; Frystatzki, EStB 2006, 343; Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004).

96) Vgl. Rodewald, GmbHR 1998, 524.

97) Vgl. OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1351; Huber, ZGR 1988, 65; Ley, DStR 2009, 615; Frystatzki, EStB 2006, 343.

98) Vgl. BFH v. 14. 5. 1991, VIII R 31/88, BStBl II 1992, 167; v. 3. 11. 1993, II R 96/91, BStBl II 1994, 88; v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; Kübler, DB 1972, 944; Huber, JbFStR 1988/89, 309; Jestädt, DStR 1992, 416; Wendt, Stbg 2010, 148; Frystatzki, EStB 2006, 344. Bei fehlender vertraglicher Regelung unterliegt der Kommanditist damit den Entnahmebeschränkungen aus der analogen Anwendung des § 122 HGB, vgl. Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, Heidelberg 1970, 258; Ley, KÖSDI 1994, 9975.

99) Rodewald, GmbHR 1998, 524.

100) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9975; Huber, ZGR 1988, 70; Rodewald, GmbHR 1998, 524.

101) Vgl. Ley, DStR 2003, 959.

102) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. 14 zu § 15a; Ley, StbJb 2003/2004, 141. Im Gesellschaftsrecht wird hingegen danach unterschieden, ob das Konto durch eine zulässige Entnahme aktivisch geworden ist. Wenn das Konto infolge einer im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehenen Entnahme überzogen worden ist, könnte sich steuerrechtlich eine vom Gesellschaftsrecht abweichende Betrachtungsweise ergeben. Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 581; Ley, StbJb 2003/2004, 141; Ley, DStR 2003, 959; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. B 423 zu § 15a EStG (Juni 2009).

103) Die Bezeichnungen in der Praxis für dieses Konto sind vielfältig, z. B. „Kapitalkonto III“, „freies Darlehenskonto“ u. a., vgl. Huber, ZGR 1988, 73; Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 203, 295.

104) Vgl. Huber, ZGR 1988, 73; Rodewald, GmbHR 1998, 525; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156; Ley, DStR 2003, 958; Wendt, Stbg 2010, 148.

105) Vgl. Knobbe-Keuk, StbJb 1993/94, 170; Oppenländer, DStR 1999, 941; Ley, KÖSDI 1994, 9975. In der Praxis wird oftmals als Unterkonto zu diesem Privat- bzw. Verrechnungskonto ein weiteres reines Forderungskonto eingerichtet, so zum Beispiel ein „Darlehenskonto Steuern“ für den Fall einer gesellschaftsvertraglichen Regelung, nach der jeder Gesellschafter den nötigen Betrag zur Begleichung seiner persönlichen Steuern, die auf den Erfolg aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft entfallen, entnehmen darf. Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 205; Rodewald, GmbHR 1998, 525.

106) Vgl. Wüllenkemper, BB 1991, 1910; Ley, KÖSDI 1994, 9975; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, Heidelberg, Loseblatt, Rz. B 424 zu § 15a EStG (Juni 2009); Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 88 zu § 15a (Juli 2004).

107) Vgl. Huber, ZGR 1988, 86; Ley, KÖSDI 1994, 9976; Kempermann, DStR 2008, 1920; Kempermann, FR 2009, 583.

108) Vgl. Huber, JbFStR 1988/89, 310; Wüllenkemper, BB 1991, 1910; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, Heidelberg, Loseblatt, Rz. B 424 zu § 15a EStG (Juni 2009).

109) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; Ley, StbJb 2003/2004, 139; Altendorf, GmbH-StB 2009, 103; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. 14 zu § 15a; Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, Rz. 37 zu § 15a (April 2009); Frystatzki, EStB 2006, 343.

Kommanditisten ausweist und damit als Gesellschafterdarlehenskonto zu qualifizieren ist.¹¹⁰⁾ Das Verrechnungskonto „ist mit umgekehrtem Vorzeichen auch in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen.“¹¹¹⁾

Ein Privat- oder Verrechnungskonto gilt auch dann als Darlehenskonto, wenn Entnahmebeschränkungen für dieses Konto bestehen.¹¹²⁾ Denn Entnahmebeschränkungen ändern nichts an der Rechtsnatur des Gegenstandes der Vereinbarung, sie stellen lediglich Fälligkeitsvereinbarungen dar.¹¹³⁾

Im Zusammenhang mit der Qualifizierung des Verrechnungskontos als Gesellschafterdarlehenskonto hat der BFH – wie in Gliederungspunkt II.4 bereits angesprochen – klargestellt, dass sich die bisherige höchstgerichtliche Rechtsprechung, nach der die Verbuchung von Einlagen und Entnahmen auf einem Gesellschafterkonto für dessen Kapitalkontencharakter spricht,¹¹⁴⁾ nur auf das Kapitalkonto II im Rahmen des Zweikonten-Modells bezieht.¹¹⁵⁾ Denn im Dreikonten-Modell „dient das Darlehenskonto gerade dazu, entnahmefähige Gewinne sowie sonstige Einlagen und Entnahmen auszuweisen.“¹¹⁶⁾

4. Vierkonten-Modell

Im Rahmen des Vierkonten-Modells wird zusätzlich zu den drei Konten des Dreikonten-Modells ein Verlustvortragskonto eingerichtet, auf dem die Verlustanteile des Gesellschafters erfasst werden. Es kommt damit zu einer weiteren Aufgliederung des Kapitalkontos II. Auf dem Kapitalkonto II wird regelmäßig der nicht entnahmefähige Gewinnanteil des Gesellschafters gebucht, während die Buchung der entnahmefähigen Gewinnanteile, sonstiger Einlagen und Entnahmen auf dem Privat- oder Verrechnungskonto erfolgt. Im Vierkonten-Modell besteht der Zweck des Kapitalkontos II also in erster Linie darin, „die unentziehbaren Gewinnanteile der Gesellschafter zu dokumentieren.“¹¹⁷⁾

Durch das Führen von Verlustvortragskonten wird erreicht, dass es nicht zu einer Verrechnung von Verlustanteilen eines Gesellschafters mit den auf dem Kapitalkonto II stehen gelassenen Gewinnen kommt.¹¹⁸⁾ Ein Verlustvortrag eines Gesellschafters wird zur Vermeidung einer Haftung nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB solange mit künftigen Gewinnanteilen verrechnet, bis das Verlustvortragskonto ausgeglichen ist. Erst danach werden Gewinnanteile auf dem Kapitalkonto II bzw. dem Privat- oder Verrechnungskonto erfasst.¹¹⁹⁾ Verluste werden also nicht wie im Dreikonten-Modell primär mit stehen gelassenen, sondern mit künftigen Gewinnen verrechnet. Die in § 169 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz HGB vorgesehene Verlustverrechnung lässt sich so durch das Vierkonten-Modell erreichen.¹²⁰⁾

Damit wird deutlich, dass das Führen von Verlustvortragskonten für unbeschränkt haftende Gesellschafter aus rein haftungsrechtlicher Sicht überflüssig ist, weil der Komplementär einer KG und der Gesellschafter einer OHG bzw. GbR im Fall des Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft einen ihre Einlage übersteigenden Verlustanteil auszugleichen haben (§§ 735, 738, 739 BGB, 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB).¹²¹⁾ Die Einrichtung eines Dreikonten-Systems ohne weitere

Aufgliederung des Kapitalkontos II ist für diese Gesellschafter ausreichend. Es kann aber bei der KG aus Gründen der Einheitlichkeit der Kontenführung empfehlenswert sein, auch für die Komplementäre ein Verlustvortragskonto zu führen.¹²²⁾

Das Kapitalkonto I hat im Vierkonten-Modell nach wie vor Kapitalkontencharakter und das (passivische) Verrechnungskonto ist weiterhin – sofern es nicht bei der Berechnung des Abfindungsguthabens berücksichtigt wird¹²³⁾ – als Darlehenskonto zu qualifizieren, während das zusätzliche Verlustvortragskonto als Kapitalkonto anzusehen ist, da es mit Verlusten belastet wird.¹²⁴⁾ Das Verlustvortragskonto ist ein Unterkonto des Kapitalkontos I.

Die konkrete Ausgestaltung der Gesellschafterkonten nach dem Gesellschaftsvertrag bestimmt die Rechtsnatur des Kapitalkontos II im Vierkonten-Modell.¹²⁵⁾ Das Kapitalkonto II hat im Vierkonten-Modell mangels Verlustverrechnungsfunktion regelmäßig den Charak-

110) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; Huber, ZGR 1988, 85; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1159; Jestädt, DStR 1992, 416; Baumhoff, StbJb 1993/94, 284; Ley, KÖSDI 1994, 9975; Kempermann, DStR 2008, 1920. Wenn ein Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet, kann er die Auszahlung seines Guthabens auf dem Verrechnungskonto auf Grund des Forderungscharakters dieses Kontos auch dann verlangen, wenn die Summe der Kapitalkonten I und II die Hafteinlage nicht erreicht oder die Summe dieser beiden Konten sogar negativ ist. Im Falle des Ausscheidens kommt es zwar zu einer Verrechnung der Kapitalkonten I und II, nicht aber zu einer Verrechnung mit dem Verrechnungs- bzw. Privatkonto. Vgl. Huber, ZGR 1988, 75; Rodewald, GmbHR 1998, 526.

111) OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1351. Vgl. auch Zimmermann u. a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Achim, 10. Aufl. 2009, 679.

112) Vgl. BGH v. 23. 2. 1978, II ZR 145/76, DB 1978, 877.

113) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9973.

114) Vgl. BFH v. 5. 6. 2002, I R 81/00, INF 2002, 703; v. 4. 5. 2000, IV R 16/99, BStBl II 2001, 171; v. 27. 6. 1996, IV R 80/95, BStBl II 1997, 36; v. 3. 2. 1988, I R 394/83, BStBl II 1988, 551.

115) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580.

116) BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580. Dasselbe gilt für das Vierkonten-Modell.

117) Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157.

118) Vgl. Ley, KÖSDI 1994, 9976; Huber, ZGR 1988, 86; Rodewald, GmbHR 1998, 526.

119) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156; Rodewald, GmbHR 1998, 526; Ley, KÖSDI 1994, 9976; Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 347.

120) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580, mit Verweis auf Huber, ZGR 1988, 86; Wüllenkemper, BB 1991, 1910; Ley, KÖSDI 1994, 9976. Vgl. auch Oppenländer, DStR 1999, 942; Rodewald, GmbHR 1998, 526; Kempermann, DStR 2008, 1920; Altendorf, GmbH-StB 2009, 103.

121) Vgl. Huber, ZGR 1988, 88; Wüllenkemper, BB 1991, 1911; Oppenländer, DStR 1999, 942; Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 347.

122) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157.

123) In diesem Fall handelt es sich um ein Kapitalkonto, vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 814 sowie oben, Gliederungspunkt II.3.

124) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; OFD Hannover v. 7. 2. 2008, S 2241a – 96 – StO 222/221, DB 2008, 1351; Hoffmann, StuB 2009, 407; Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231, Rz. 32 (Dezember 2005); Preißer/von Röhm, Die KG und die GmbH & Co KG, Stuttgart, 2. Aufl. 2010, 168; Frystatzki, EStB 2006, 344.

125) Vgl. Ley, DStR 2009, 616; Ley, StbJb 2003/2004, 139; Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 348.

ter eines Forderungskontos.¹²⁶⁾ In der gesellschaftsvertraglichen Praxis kann es aber auch zu anderen Wertungen kommen. So wird das Kapitalkonto II als Gesellschafterkapitalkonto qualifiziert, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag das Verlustvortragskonto als Unterkonto zum Kapitalkonto II geführt wird, so dass das Kapitalkonto II zur Verrechnung mit laufenden Verlusten zur Verfügung steht, oder das Kapitalkonto II als gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto¹²⁷⁾ ausgestaltet ist und damit spätere Verluste abdecken soll.¹²⁸⁾

Wenn ein Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet oder die Gesellschaft aufgelöst wird, hat er den Bestand seines Verlustvortragskontos nicht auszugleichen. Denn für die vollständige Leistung der Einlage des Kommanditisten i.S.d. § 171 Abs. 1 2. Halbsatz HGB kommt es darauf an, „daß die auf dem Kapitalkonto I ausgewiesene Einlage des Kommanditisten in voller Höhe erbracht und nicht durch Entnahmen oder Rückzahlungen an den Kommanditisten gemindert ist.“¹²⁹⁾ Wenn der Gesellschaftsvertrag der KG für den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten oder der Auflösung der Gesellschaft die Verrechnung eines Bestandes auf dem Verlustvortragskonto mit dem Kapitalkonto II oder mit dem Privat- oder Verrechnungskonto vorsieht, kommt es im Ergebnis in Höhe der stehen gelassenen Gewinne zu einer Nachschusspflicht des Kommanditisten, was § 169 Abs. 2 HGB widerspricht.¹³⁰⁾ Unter diesen Umständen ist das Kapitalkonto II nicht mehr als Forderungskonto, sondern als Einlagenkonto zu qualifizieren.¹³¹⁾

Ein aktivisch gewordenes Kapitalkonto II ist im Drei- und im Vierkonten-Modell wie auch im Zweikonten-Modell als steuerliches Kapitalkonto zu qualifizieren.¹³²⁾ Wenn ein Verrechnungskonto (Darlehenskonto) im Vierkonten-Modell durch Entnahmen aktivisch geworden ist, so muss unterschieden werden, ob das Konto durch unberechtigte oder zulässige Entnahmen negativ geworden ist. Der BFH hat bisher nur über den Fall einer gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehenen Auszahlung entschieden und sich hierbei der gesellschaftsrechtlichen Auffassung angeschlossen. Wenn das Darlehenskonto durch solche Auszahlungen aktivisch geworden ist, so führen die entnommenen Beträge zu Forderungen der Gesellschaft gegen den Gesellschafter; es handelt sich nicht um ein Kapitalkonto.¹³³⁾ Es ist dabei unerheblich, ob Vereinbarungen über Verzinsung, Sicherheiten und Tilgung getroffen worden sind.¹³⁴⁾

Der BFH hat die Qualifikation eines aktivischen Gesellschafterkontos für den Fall einer zulässigen Entnahme bisher offen gelassen.¹³⁵⁾ Wenn der Kommanditist das Konto, auf dem die entnehmbaren Gewinne verbucht werden, in zulässiger Weise überzieht (z.B. zur Begleichung der persönlichen Steuerschulden), hat dieses aktivische Konto nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Fehlen besonderer Vereinbarungen (über Zinsen, Tilgung und Sicherheiten) regelmäßig Kapitalkontencharakter.¹³⁶⁾ Es dokumentiert eine Minderung der Kapitaleinlage.

5. Rücklagenkonten

Oftmals wird anstelle des Kapitalkontos II oder zusätzlich zu diesem ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto geführt. Die Gesellschafter sind an

diesem Konto regelmäßig im Verhältnis ihrer Kapitalkonten I beteiligt.¹³⁷⁾ Es ist nur dann zulässig, eine gesamthänderisch gebundene Rücklage zu bilden, wenn ein entsprechender Gesellschafterbeschluss vorliegt oder der Gesellschaftsvertrag eine hinreichende Ermächtigung enthält.¹³⁸⁾ Da das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto ein Unterkonto des Kapitalkontos I und damit Teil des Eigenkapitals ist, kann der auf diesem Konto gebuchte Gewinnanteil nicht frei entnommen werden.¹³⁹⁾ Eine vorzeitige Auszahlung der anteiligen Rücklage kommt nur in Betracht, wenn die Auflösung der Rücklage durch einen Beschluss der

126) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; Huber, ZGR 1988, 88; Ley, KÖSDI 1994, 9976; Ley, DStR 2009, 616; Rodewald, GmbHR 1998, 526; Wüllenkemper, BB 1991, 1911; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1159; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. 14 zu § 15a.

127) Vgl. unten, Gliederungspunkt IV.5.

128) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580, mit Verweis auf Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 216; Wüllenkemper, BB 1991, 1911; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1159; Ley, DStR 2003, 958.

129) Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1156.

130) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157; Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 347.

131) Vgl. BFH v. 15. 5. 2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 812; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1159; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. 14 zu § 15a.

132) Vgl. Ley, DStR 2003, 959.

133) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 582; Kempermann, FR 2009, 583; Wendt, BFH/PR 2009, 131; von Beckerath, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Köln, 9. Aufl. 2010, Rz. 14 zu § 15a; Heuermann, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, München, Loseblatt, Rz. 44 zu § 15a (April 2009); Prinz, S:R 2009, 45. Der BFH geht in diesem Urteil nur von zulässigen Entnahmen aus, wenn sie im Gesellschaftsvertrag geregelt sind. Regelmäßig wird aber auch ein wirksamer Gesellschafterbeschluss ausreichend sein, vgl. Ley, DStR 2009, 617; Wagner, DStR 2008, 565.

134) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 582; Kempermann, FR 2009, 583. Es ist für die Beurteilung dieses Kontos auch unerheblich, „[d]ass es sich bei dem Darlehenskonto auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung um (positives oder negatives) Sonderbetriebsvermögen handelt“, Prinz, S:R 2009, 45.

135) Vgl. BFH v. 16. 10. 2008, IV R 98/06, FR 2009, 580; Prinz, StuB 2009, 131. Nach Wendt ist bei gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Auszahlungen „von einem Gewinnvorschuss auszugehen, der nicht zurückgezahlt werden muss“, Wendt, BFH/PR 2009, 131.

136) Vgl. OFD Münster v. 18. 2. 1994, DStR 1994, 582; Ley, KÖSDI 1994, 9975, 9979; Ley, KÖSDI 2002, 13462; Prinz/Thiel, DStR 1994, 341; Lüdemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Köln, Loseblatt, Rz. 90 zu § 15a (Juli 2004); a. A. Wüllenkemper, BB 1991, 1908, 1912; Bitz, DStR 1994, 1222.

137) Vgl. Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231, Rz. 35 (Dezember 2005); Gocke/Rogall, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, Köln 2009, 347.

138) Vgl. BGH v. 29. 3. 1996, II ZR 263/94, BGHZ 132, 263; Heymann, in: Castan u. a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt, B 231, Rz. 35 (Dezember 2005); Hennrichs, WPg 2009, 1070.

139) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157; Rodewald, GmbHR 1998, 527; Röhrig/Doege, DStR 2006, 490. Die Bezeichnung dieses Kontos als „gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto“ hat sich in der Praxis zwar verbreitet, der Begriff der gesamthänderischen Gebundenheit ist aber an und für sich unpassend. Denn nur Gegenstände des Aktivvermögens können Gesamthandsvermögen und damit gesamthänderisch gebunden sein. Vgl. Huber, ZGR 1988, 32, 91.

Gesellschafter veranlasst wird.¹⁴⁰⁾ Das Rücklagenkonto hat aber im Gegensatz zum festen Kapitalanteil keine Bedeutung für die Beteiligungsquote; auch die Haftung wird durch das Rücklagenkonto nicht berührt, da nur die im Register eingetragene Einlage für die Haftung maßgeblich ist (§ 171 Abs. 1, 2 HGB).¹⁴¹⁾ Über das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto soll die Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft gestärkt werden, ohne dass es einer formellen Erhöhung des Festkapitals der Gesellschaft bedarf.¹⁴²⁾ Es ist auch denkbar, für jeden Gesellschafter ein eigenes Rücklagenkonto zu führen,¹⁴³⁾ dies wird aus Gründen der Übersichtlichkeit der Buchführung empfohlen.¹⁴⁴⁾

Das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto wird bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens der Gesellschafter miteinbezogen.¹⁴⁵⁾ Die Rücklage hat neben der Liquiditätserhaltung den Zweck, spätere Verluste zu decken.¹⁴⁶⁾ Spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters wird ein Bestand auf seinem Verlustvtragskonto vor der Ermittlung des Abfindungsguthabens mit der anteiligen (gesamthänderisch gebundenen) Rücklage verrechnet, auch wenn dies im Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich bestimmt ist. Bei Kommanditisten kommt es insoweit in Höhe ihres Anteils an diesem Rücklagenkonto zu einer Ausweitung ihrer Beteiligung am Verlust der Gesellschaft.¹⁴⁷⁾

V. Fazit

Regelmäßig erfolgt die Abgrenzung der Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften im Gesellschaftsrecht und im Steuerrecht nach denselben Kriterien. Die Kontenvielfalt ist dabei auch den Anforderungen

des § 15a EStG geschuldet. Das BFH-Urteil vom 16. 10. 2008 hat zu einer weiteren Rechtssicherheit beigetragen. Bei der Einordnung des Kapitalkontos II im Zweikonten-Modell könnte sich steuerrechtlich eine vom Gesellschaftsrecht abweichende Betrachtungsweise ergeben, wenn das Konto infolge einer im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehenen Entnahme überzogen worden ist. Die Qualifikation eines aktivischen Verrechnungskontos im Vierkonten-Modell hat der BFH für den Fall einer zulässigen Entnahme bisher offen gelassen.¹⁴⁸⁾

140) Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 212.

141) Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 216, 217; Oppenländer, DStR 1999, 942.

142) Vgl. Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157; Röhrig/Doege, DStR 2006, 490; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 408, Rz. 112; Hennrichs/Pöschke, in: von Wysocki u. a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Köln, Loseblatt, Abt. III/1, Rz. 82 (Oktober 2009).

143) In diesem Fall gelten aber dieselben Beschränkungen wie für ein gesamt-händerisch gebundenes Rücklagenkonto. Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 203; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1157.

144) Vgl. Oppenländer, DStR 1999, 942.

145) Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 216; Rodewald, GmbHR 1998, 527; Carlé/Bauschatz, FR 2002, 1160.

146) Vgl. Rodewald, GmbHR 1998, 527; Hoffmann/Weidenhammer, in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, München, 3. Aufl. 2009, 408, Rz. 112.

147) Vgl. Huber, in: Schön (Hrsg.), GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 210; Oppenländer, DStR 1999, 942.

148) Vgl. abschließend die Übersicht zur Rechtsnatur der Gesellschafterkonten bei Ley, DStR 2009, 619.

Deutsche Steuer-Zeitung

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Postbank: Köln 761 83-502; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775. Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Medien, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückportos zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich des der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. 7 % Umsatzsteuer): halbjährlich 129,00 €, Preis der Einzelnummer: 13,40 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Abonnementverwaltung: Fernruf (02 28) 7 24-6 40, Telefax (02 28) 7 24-9 22 83.

Anzeigen: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de

Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen.

Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 31. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de.

Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0724-5637