

BUNDESSTEUERBLATT

2013 / Nr. 20

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über die Zertifizierung von Altersvorsorgeverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **23. August 2013** die nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
ERGO Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Überseering 45 22297 Hamburg	ERGO Riester-Rente Garant (Bedingungsstand 9.13)	005860
ERGO Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Überseering 45 22297 Hamburg	ERGO Riester-Rente Garant Invest (Bedingungsstand 9.13) für innerhalb eines Kollektivvertrages geführte Alters- vorsorgeverträge	005861
ERGO Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Überseering 45 22297 Hamburg	ERGO Riester-Rente Garant (Bedingungsstand 9.13) für innerhalb eines Kollektivvertrages geführte Alters- vorsorgeverträge	005862
ERGO Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Überseering 45 22297 Hamburg	ERGO Riester-Rente Garant Invest (Bedingungsstand 9.13)	005863

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **6. September 2013** die nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
HDI Lebensversicherung AG	Charles-de-Gaulle-Platz 1 50679 Köln	TwoTrust Riesterrente — FRWA14	005864
HDI Lebensversicherung AG	Charles-de-Gaulle-Platz 1 50679 Köln	TwoTrust Riesterrente Extra — FRWPA14	005865
Stadt- und Kreissparkasse Rothenburg ob der Tauber	Kapellenplatz 7 91541 Rothenburg ob der Tauber	SVorsorgePlus 157.850.000	005866

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **13. September 2013** den nachfolgenden Altersvorsorgevertrag gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
AXA Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Colonia Allee 10–20 51067 Köln	Rentenversicherung mit Indexpartizipation	005867

Bonn, den 15. Oktober 2013

St II 5 - S 2220 a-GFZ/11/00003-4-5

Bundeszentralamt für Steuern
- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

S a w a t z k i

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über die Zertifizierung von Basisrentenverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **18. Juli 2013** den nachfolgenden Basisrentenvertrag gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
AXA Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Colonia Allee 10–20 51067 Köln	AGW	005855

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **1. August 2013** die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
HDI Lebensversicherung AG	Charles-de-Gaulle-Platz 1 50679 Köln	TwoTrust Basisrente — FRWX14	005856
HDI Lebensversicherung AG	Charles-de-Gaulle-Platz 1 50679 Köln	TwoTrust Basisrente Extra — FRWPX14	005857

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **6. August 2013** die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
NÜRNBERGER Beamten Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Ostendstraße 100 90482 Nürnberg	NÜRNBERGER Fondsgebundene Vorteils-BasisRente	005858
NÜRNBERGER Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Ostendstraße 100 90482 Nürnberg	NÜRNBERGER Fondsgebundene Vorteils-BasisRente	005859

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **17. September 2013** die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Deutsche Ärzteversicherung Aktiengesellschaft	Börsenplatz 1 50667 Köln	Rentenversicherung mit Indexpartizipation	005868
AXA Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Colonia Allee 10–20 51067 Köln	Rentenversicherung mit Indexpartizipation	005869

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **20. September 2013** die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
PrismaLife AG	Industriestrasse 56 FL-9491 Ruggell	Fondsgebundene Basisrente August 2013	005870
Standard Life Versicherung Zweigniederlassung Deutschland der Standard Life Assurance Ltd	Lyoner Straße 15 60528 Frankfurt am Main	Maxcellence Invest Basisvorsorge	005871

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **27. September 2013** die nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Gothaer Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Arnoldplatz 1 50969 Köln	Gothaer BasisVorsorge — ReFlex	005872
MÜNCHENER VEREIN Lebensversicherung a. G.	Pettenkoferstraße 19 80336 München	Basisleibrentenversicherung nach den Tarifen 60 und 65	005873
MÜNCHENER VEREIN Lebensversicherung a. G.	Pettenkoferstraße 19 80336 München	Fondsgebundene Basisleibrentenversicherung nach Tarif 85	005874
Gothaer Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Arnoldplatz 1 50969 Köln	Gothaer BasisVorsorge — ReFlex (Tarif FR13-11 POZ)	005875

Die Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat durch Bescheid vom **9. Oktober 2013** den nachfolgenden Basisrentenvertrag gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit sofortiger Wirkung (Bescheiddatum) zertifiziert:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Heidelberger Lebensversicherung AG	Forum 7 69126 Heidelberg	Fondsgebundene Basisrente	005876

Bonn, den 15. Oktober 2013

St II 5 - S 2220 a-GFZ/11/00003-4-5

Bundeszentralamt für Steuern
- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

S a w a t z k i

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über den Verzicht auf Zertifizierung von Altersvorsorgeverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Durch schriftliche Erklärung vom 11. Juni 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Generali Lebensversicherung Aktiengesellschaft	Adensauerweg 7 81731 München	SELEKTA ZulagenRente — Klassische Kapitalanlage	003784

Durch schriftliche Erklärung vom 13. August 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **13. August 2013** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
VR-Bank Erding eG	Zöllnerstraße 4 85435 Erding	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Bankguthaben mit Zinsansammlung) (mit Bonus)	000759

Durch schriftliche Erklärung vom 28. August 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern haben folgende Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung der nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Sparkasse Ahlen	Moltkestraße 38 59229 Ahlen	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000510
Stadtsparkasse Billerbeck (Westf.)	Bahnhofstraße 5 48727 Billerbeck	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000518
Sparkasse Westmünsterland	Overbergplatz 1 48249 Dülmen	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000523
Sparkasse Lüdenscheid — Zweckverbandsparkasse im Märkischen Kreis —	Sauerfelder Straße 7–11 58511 Lüdenscheid	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000554
Sparkasse der Stadt Stadthoyn	Eschstraße 18 48703 Stadthoyn	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000614
Sparkasse Vreden (Sparkasse der Stadt Vreden)	Wessendorfer Straße 8–12 48691 Vreden	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000619

Durch schriftliche Erklärung vom 30. August 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Sparkasse Bad Salzuffen	32102 Bad Salzuffen	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000513

Durch schriftliche Erklärung vom 3. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Sparkasse Möhnesee	Brückenstraße 3-5 59519 Möhnesee	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000573

Durch schriftliche Erklärung vom 4. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Sparkasse Warstein-Rüthen — Zweckverbandsparkasse der Städte Warstein und Rüthen —	Hauptstraße 68 59581 Warstein	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000620

Durch schriftliche Erklärung vom 9. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern haben folgende Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung der nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2014** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Landesbank Berlin AG	Alexanderplatz 2 10178 Berlin	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung 157.810.000 + 157.800.001)	000232
Landesbank Berlin AG	Alexanderplatz 2 10178 Berlin	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.812.000 + 157.800.001	000371
Landesbank Berlin AG	Alexanderplatz 2 10178 Berlin	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000445
Stadtsparkasse Ochtrup	Weinerstraße 7-9 48607 Ochtrup	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000596
Landesbank Berlin AG	Alexanderplatz 2 10178 Berlin	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.816.000 + 157.815.001	002907

Durch schriftliche Erklärung vom 18. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Altersvorsorgevertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **11. September 2013** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Stadtparkasse Gevelsberg	Mittelstraße 2-4 58285 Gevelsberg	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.816.000 + 157.815.001	003878

Durch schriftliche Erklärung vom 19. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern haben folgende Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung der nachfolgenden Altersvorsorgeverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2012** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Städtische Sparkasse Barntrup	Mittelstraße 2 32683 Barntrup	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000514
Stadtparkasse Marsberg	Hauptstraße 28 34431 Marsberg	Altersvorsorgevertrag nach dem Altersvermögensgesetz (Sparkonto mit Zinsansammlung) 157.815.000 + 157.815.001	000595

Bonn, den 15. Oktober 2013

St II 5 - S 2220 a-GFZ/11/00003-4-5

Bundeszentralamt für Steuern
- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

S a w a t z k i

Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz

Bekanntmachung

über den Verzicht auf Zertifizierung von Basisrentenverträgen gemäß § 10 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes (AltZertG)

Durch schriftliche Erklärung vom 7. August 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung des nachfolgenden Basisrentenvertrags gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **7. August 2013** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Standard Life Versicherung Zweigniederlassung Deutschland der Standard Life Assurance Ltd	Lyoner Straße 15 60528 Frankfurt	Maxxellence Invest Basisvorsorge	005838

Durch schriftliche Erklärung vom 3. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung der nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **3. September 2013** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Debeka Lebensversicherungsverein auf Gegenseitigkeit Sitz Koblenz am Rhein	Ferdinand-Sauerbruch-Straße 18 56058 Koblenz	Aufgeschobene Rentenversicherung als Basisrente	004909
Debeka Lebensversicherungsverein auf Gegenseitigkeit Sitz Koblenz am Rhein	Ferdinand-Sauerbruch-Straße 18 56058 Koblenz	Sofort beginnende Rentenversicherung als Basisrente	004910

Durch schriftliche Erklärung vom 4. September 2013 gegenüber der Zertifizierungsstelle des Bundeszentralamts für Steuern hat folgender Anbieter bzw. deren Rechtsnachfolger auf die Zertifizierung der nachfolgenden Basisrentenverträge gemäß § 3 Absatz 2 AltZertG mit Wirkung vom **1. Januar 2014** verzichtet:

Anbieter	Anbieteranschrift	Produktname	Zertifizierungsnummer
Allianz Global Investors Europe GmbH	Bockenheimer Landstraße 42-44 60323 Frankfurt	Allianz Fonds BasisRente	004826
Allianz Global Investors Europe GmbH	Bockenheimer Landstraße 42-44 60323 Frankfurt	Allianz Fonds BasisRente	004827

Bonn, den 15. Oktober 2013

St II 5 - S 2220 a-GFZ/11/00003-4-5

Bundeszentralamt für Steuern
- Zertifizierungsstelle -

Im Auftrag

S a w a t z k i

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 16. September 2013

IV C 3 - S 1325/11/10014

2013/0855952

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

EuGH-Urteil vom 28. Februar 2013 in der Rechtssache C-425/11 (Ettwein) - § 1a EStG bei Wohnsitz Schweiz

Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat mit Urteil vom 28. Februar 2013 in der Rechtssache C-425/11 "Ettwein" (BStBl 2013 II S. 896) entschieden:

"Art. 1 Buchst. a des zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits geschlossenen Abkommens über die Freizügigkeit, unterzeichnet in Luxemburg am 21. Juni 1999, sowie die Art. 9 Abs. 2, 13 Abs. 1 und 15 Abs. 2 des Anhangs I dieses Abkommens sind dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der Eheleuten, die Staatsangehörige dieses Staates sind und mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung in diesem Staat unterliegen, die in dieser Regelung vorgesehene Zusammenveranlagung unter Berücksichtigung des Splitting-Verfahrens allein deshalb verweigert wird, weil ihr Wohnsitz im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft liegt."

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung von § 1a Absatz 1 EStG im Hinblick auf die Auslegung des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit und nach Maßgabe des o. g. Urteils Folgendes:

§ 1a Absatz 1 EStG ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch anwendbar, wenn

- der Empfänger der Leistungen im Sinne der Nummern 1 und 1a,
- die ausgleichsberechtigte Person im Sinne der Nummer 1b oder
- der Ehegatte/Lebenspartner im Sinne der Nummer 2

seinen/ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz haben.

Das gilt für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle.

Dieses Schreiben steht für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 1. November 2013

IV C 4 - S 2290/13/10002

2013/0929313

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen (§ 34 EStG)

BMF-Schreiben vom 24. Mai 2004 - IV A 5 - S 2290 - 20/04 - (BStBl I S. 505, berichtigt BStBl I S. 633)

und vom 17. Januar 2011 - IV C 4 - S 2290/07/10007 :005, 2010/1031340 - (BStBl I S. 39)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu Fragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen wie folgt Stellung:

Inhaltsverzeichnis

Rz.

I.	Allgemeines	1-3
II.	Lebenslängliche betriebliche Versorgungszusagen	4-7
1.	Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei Verzicht des Arbeitgebers auf die Kürzung einer lebenslänglichen Betriebsrente	5
2.	Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei vorgezogener lebenslänglicher Betriebsrente	6
3.	Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei Umwandlung eines (noch) verfallbaren Anspruchs auf lebenslängliche Betriebsrente in einen unverfallbaren Anspruch	7
III.	Zusammenballung von Einkünften i. S. d. § 34 EStG	8-15
1.	Zusammenballung von Einkünften in einem VZ (>1. Prüfung)	8
2.	Zusammenballung von Einkünften unter Berücksichtigung der wegfallenden Einnahmen (>2. Prüfung)	9-12
2.1.	Zusammenballung i. S. d. § 34 EStG, wenn durch die Entschädigung die bis zum Jahresende wegfallenden Einnahmen überschritten werden	9
2.2.	Zusammenballung i. S. d. § 34 EStG, wenn durch die Entschädigung nur ein Betrag bis zur Höhe der bis zum Jahresende wegfallenden Einnahmen abgegolten wird	10-12
a)	Ermittlung der zu berücksichtigenden Einkünfte (mit Beispielen)	11
b)	Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren	12

3. Zusammenballung von Einkünften bei zusätzlichen Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers	13-15
a) Zusätzliche Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers	13
b) Zusammenballung von Einkünften bei zusätzlichen Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers aus Gründen der sozialen Fürsorge in späteren VZ	14
c) Weitere Nutzung der verbilligten Wohnung	15
IV. Planwidriger Zufluss in mehreren VZ/Rückzahlung bereits empfangener Entschädigungen	16-19
1. Versehentlich zu niedrige Auszahlung der Entschädigung	18
2. Nachzahlung nach Rechtsstreit	19
V. Vom Arbeitgeber freiwillig übernommene Rentenversicherungsbeiträge i. S. d. § 187a SGB VI	20-21
VI. Anwendung	22

I. Allgemeines

1

¹Scheidet ein Arbeitnehmer auf Veranlassung des Arbeitgebers vorzeitig aus einem Dienstverhältnis aus, so können ihm folgende Leistungen des Arbeitgebers zufließen, die wegen ihrer unterschiedlichen steuerlichen Auswirkung gegeneinander abzugrenzen sind:

- normal zu steuernder Arbeitslohn nach § 19, ggf. i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG,
- steuerbegünstigte Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 und 2 EStG (>Rz. 2 bis 3),
- steuerbegünstigte Leistungen für eine mehrjährige Tätigkeit i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

²Auch die Modifizierung betrieblicher Renten kann Gegenstand von Auflösungsvereinbarungen sein (>Rz. 4 bis 7).

2

¹Eine steuerbegünstigte Entschädigung setzt voraus, dass an Stelle der bisher geschuldeten Leistung eine andere tritt. ²Diese andere Leistung muss auf einem anderen, eigenständigen Rechtsgrund beruhen. ³Ein solcher Rechtsgrund wird regelmäßig Bestandteil der Auflösungsvereinbarung sein; er kann aber auch bereits bei Abschluss des Dienstvertrags oder im Verlauf des Dienstverhältnisses für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens vereinbart werden. ⁴Eine Leistung in Erfüllung eines bereits vor dem Ausscheiden begründeten Anspruchs des Empfängers ist keine Entschädigung, auch wenn dieser Anspruch in einer der geänderten Situation angepassten Weise erfüllt wird (Modifizierung; siehe z. B. Rz. 4 bis 7). ⁵Der Entschädigungsanspruch darf - auch wenn er bereits früher vereinbart worden ist - erst als Folge einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses entstehen. ⁶Eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG kann auch vorliegen, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine (Teil-)Abfindung zahlt, weil dieser seine Wochenarbeitszeit aufgrund eines Vertrags zur Änderung des Arbeitsvertrags unbefristet reduziert (>BFH vom 25. August 2009 - BStBl 2010 II S. 1030).

3

¹Eine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG, die aus Anlass einer Entlassung aus dem Dienstverhältnis vereinbart wird (Entlassungsentschädigung), setzt den Verlust von Einnahmen voraus, mit denen der Arbeitnehmer rechnen konnte. ²Eine Zahlung des Arbeitgebers, die bereits erdiente Ansprüche abgilt, wie z. B. rückständiger Arbeitslohn, anteiliges Urlaubsgeld, Urlaubsabgeltung, Weihnachtsgeld, Gratifikationen, Tantiemen oder bei rückwirkender Beendigung des Dienstverhältnisses bis zum steuerlich anzuerkennenden Zeitpunkt der Auflösung noch zustehende Gehaltsansprüche, ist keine Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG. ³Das gilt auch für freiwillige Leistungen, wenn sie in gleicher Weise den verbleibenden Arbeitnehmern tatsächlich zugewendet werden.

II. Lebenslängliche betriebliche Versorgungszusagen

4

¹Lebenslängliche Bar- oder Sachleistungen sind als Einkünfte i. S. d. § 24 Nr. 2 EStG zu behandeln (>BFH vom 28. September 1967 - BStBl 1968 II S. 76). ²Sie sind keine außerordentlichen Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG und damit für eine begünstigte Besteuerung der im Übrigen gezahlten Entlassungsentschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG unschädlich (siehe die hauptsächlichen Anwendungsfälle in Rz. 5 bis 7). ³Deshalb kommt die begünstigte Besteuerung auch dann in Betracht, wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen der Ausscheidensvereinbarung erstmals lebenslang laufende Versorgungsbezüge zugesagt werden. ⁴Auch eine zu diesem Zeitpunkt erstmals eingeräumte lebenslängliche Sachleistung, wie z. B. ein verbilligtes oder unentgeltliches Wohnrecht, ist für die ermäßigte Besteuerung unschädlich.

1. Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei Verzicht des Arbeitgebers auf die Kürzung einer lebenslänglichen Betriebsrente

5

Wird bei Beginn der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung die lebenslängliche Betriebsrente ungekürzt gezahlt, so schließt dies die ermäßigte Besteuerung der Entlassungsentschädigung, die in einem Einmalbetrag gezahlt wird, nicht aus.

2. Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei vorgezogener lebenslänglicher Betriebsrente

6

¹Wird im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses neben einer Einmalzahlung eine (vorgezogene) lebenslängliche Betriebsrente bereits vor Beginn der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt, so schließt auch dies die ermäßigte Besteuerung der Entlassungsentschädigung nicht aus. ²Dabei ist es unerheblich, ob die vorgezogene Betriebsrente gekürzt, ungekürzt oder erhöht geleistet wird. ³In diesen Fällen ist die vorgezogene Betriebsrente nach § 24 Nr. 2 EStG zu erfassen.

3. Steuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen bei Umwandlung eines (noch) verfallbaren Anspruchs auf lebenslängliche Betriebsrente in einen unverfallbaren Anspruch

7

Wird ein (noch) verfallbarer Anspruch auf lebenslängliche Betriebsrente im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses in einen unverfallbaren Anspruch umgewandelt, so ist die Umwandlung des Anspruchs für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG auf die Einmalzahlung unschädlich.

III. Zusammenballung von Einkünften i. S. d. § 34 EStG

1. Zusammenballung von Einkünften in einem VZ (>1. Prüfung)

¹Nach ständiger Rechtsprechung (>BFH vom 14. August 2001 - BStBl 2002 II S. 180 m. w. N.) setzt die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG u. a. voraus, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt in einem VZ zufließen. ²Der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen VZ ist deshalb grundsätzlich schädlich (>BFH vom 3. Juli 2002 - BStBl 2004 II S. 447, >1. Prüfung). ³Dies gilt nicht, soweit es sich um eine im Verhältnis zur Hauptleistung stehende geringfügige Zahlung (maximal 5 % der Hauptleistung) handelt, die in einem anderen VZ zufließt (>BFH vom 25. August 2009 - BStBl 2011 II S. 27). ⁴Ausnahmsweise können jedoch ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein (>Rz. 13). ⁵Pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sind bei der Beurteilung des Zuflusses in einem VZ nicht zu berücksichtigen. ⁶Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, ist dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG unschädlich. ⁷Dabei gelten die Grundsätze von Rz. 8 bis 15 entsprechend (>BFH vom 11. November 2009 - BStBl 2010 II S. 46). ⁸Ein auf zwei Jahre verteilter Zufluss der Entschädigung ist ausnahmsweise unschädlich, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger - bar aller Existenzmittel - dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (>BFH vom 2. September 1992 - BStBl 1993 II S. 831).

2. Zusammenballung von Einkünften unter Berücksichtigung der wegfallenden Einnahmen (>2. Prüfung)

2.1. Zusammenballung i. S. d. § 34 EStG, wenn durch die Entschädigung die bis zum Jahresende wegfallenden Einnahmen überschritten werden

Übersteigt die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des VZ entgehenden Einnahmen, die der Arbeitnehmer bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses bezogen hätte, so ist das Merkmal der Zusammenballung von Einkünften stets erfüllt.

2.2. Zusammenballung i. S. d. § 34 EStG, wenn durch die Entschädigung nur ein Betrag bis zur Höhe der bis zum Jahresende wegfallenden Einnahmen abgegolten wird

Übersteigt die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des (Zufluss-)VZ entgehenden Einnahmen nicht, ist das Merkmal der Zusammenballung von Einkünften nur erfüllt, wenn der Steuerpflichtige weitere Einnahmen bezieht, die er bei Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht bezogen hätte (>BFH vom 4. März 1998 - BStBl II S. 787, >2. Prüfung).

a) Ermittlung der zu berücksichtigenden Einkünfte (mit Beispielen)

¹Für die Beurteilung der Zusammenballung ist es ohne Bedeutung, ob die Entschädigung für den Einnahmeverlust mehrerer Jahre gewährt werden soll. ²Entscheidend ist vielmehr, ob es unter Einschluss der Entschädigung infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses in dem jeweiligen VZ insgesamt zu einer über die normalen Verhältnisse hinausgehenden Zusammenballung von Einkünften kommt (>BFH vom 4. März 1998 - BStBl II S. 787). ³Dagegen kommt es auf eine konkrete Progressionserhöhung nicht an (>BFH vom 17. Dezember 1982 - BStBl 1983 II S. 221, vom 21. März 1996 - BStBl II S. 416 und vom 4. März 1998 - BStBl II S. 787). ⁴Auch die Zusammenballung mit anderen laufenden Einkünften des Steuerpflichtigen ist keine weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (>BFH vom 13. November 1953 - BStBl 1954 III S. 13); dies gilt insbesondere in Fällen, in denen die Entschädigung die bis zum Jahresende entgehenden Einnahmen nur geringfügig übersteigt (>Rz. 9). ⁵Andererseits kommt § 34 Abs. 1 EStG unter dem Gesichtspunkt der Zusammenballung auch dann in Betracht, wenn im Jahr des Zuflusses der Entschädigung weitere Einkünfte erzielt werden, die der Steuerpflichtige nicht bezogen hätte, wenn das Dienstverhältnis ungestört fortgesetzt wor-

den wäre und er dadurch mehr erhält, als er bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte (>BFH vom 4. März 1998 - BStBl II S. 787). ⁶Bei der Berechnung der Einkünfte, die der Steuerpflichtige beim Fortbestand des Vertragsverhältnisses im VZ bezogen hätte, ist grundsätzlich auf die Einkünfte des Vorjahres abzustellen (>BFH vom 4. März 1998 - BStBl II S. 787), es sei denn, die Einnahmesituation ist in diesem Jahr durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt (>BFH vom 27. Januar 2010 - BStBl 2011 II S. 28). ⁷Die erforderliche Vergleichsrechnung ist grundsätzlich anhand der jeweiligen Einkünfte des Steuerpflichtigen laut Steuerbescheid/Steuererklärung vorzunehmen (>Beispiele 1 und 2). ⁸Da die außerordentlichen Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart bzw. der Summe der Einkünfte eine "besondere Abteilung" bilden (>BFH vom 29. Oktober 1998 - BStBl 1999 II S. 588), sind in die Vergleichsrechnung nur Einkünfte einzubeziehen, die in einem Veranlassungszusammenhang mit dem (früheren) Arbeitsverhältnis oder dessen Beendigung bzw. in einem inneren Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit stehen, d. h., die dazu bestimmt sind, die Einkünfte aus der früheren Tätigkeit zu ersetzen. ⁹Negative Einkünfte aus einer neu aufgenommenen Tätigkeit i. S. d. §§ 13, 15, 18 sowie § 19 EStG (ohne Versorgungsbezüge) sind nie zu berücksichtigen. ¹⁰Dabei ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag vorrangig von den laufenden Einkünften i. S. d. § 19 EStG abzuziehen (>BFH vom 29. Oktober 1998 - BStBl 1999 II S. 588). ¹¹Dem Progressionsvorbehalt unterliegende positive Lohnersatzleistungen und dem § 32b EStG unterliegender Arbeitslohn sind in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. ¹²Liegen ausschließlich Einkünfte i. S. d. § 19 EStG vor, ist es nicht zu beanstanden, wenn die erforderliche Vergleichsrechnung stattdessen anhand der betreffenden Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit durchgeführt wird. ¹³Unbeschadet der Regelungen in Rz. 8 (Zusammenballung von Einkünften in einem VZ) sind bei einer solchen Vergleichsrechnung nach Maßgabe der Einnahmen neben den positiven Lohnersatzleistungen und dem Arbeitslohn, die dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG unterliegen, auch pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen einzubeziehen (>Beispiel 3).

Beispiel 1:

Auflösung des Dienstverhältnisses im Jahr 02. Die Entschädigung im Jahr 02 beträgt 15 000 EUR.

Vergleich:

Jahr 01

Einkünfte i. S. d. § 19 EStG (50 000 EUR ./ 1 000 EUR) 49 000 EUR

-

Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten 0 EUR

Summe 49 000 EUR

Jahr 02

Einnahmen i. S. d. § 19 EStG aus bisherigem Dienstverhältnis 25 000 EUR

Einnahmen i. S. d. § 19 EStG aus neuem Dienstverhältnis 25 000 EUR

-

abzgl. AN-Pauschbetrag 1 000 EUR 49 000 EUR

Entschädigung 15 000 EUR

Summe 64 000 EUR

Die Entschädigung (15 000 EUR) übersteigt nicht den Betrag der entgehenden Einnahmen (25 000 EUR). Der Steuerpflichtige hat aber aus dem alten und neuen Dienstverhältnis so hohe Einkünfte, dass es unter Einbeziehung der Entschädigung zu einer die bisherigen Einkünfte übersteigenden Zusammenballung von Einkünften und somit zur Anwendung des § 34 EStG kommt.

Beispiel 2:

Auflösung des Dienstverhältnisses im Jahr 02. Die Entschädigung im Jahr 02 beträgt 20 000 EUR.

Vergleich:

Jahr 01

Einkünfte i. S. d. § 19 EStG (50 000 EUR ./. 1 000 EUR) 49 000 EUR

-

Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten 0 EUR

Summe 49 000 EUR

Jahr 02

Einnahmen i. S. d. § 19 EStG aus bisherigem Dienstverhältnis (20 000 EUR) abzgl. AN-Pauschbetrag (1 000 EUR) 19 000 EUR

- Entschädigung 20 000 EUR

tatsächlich bezogenes Arbeitslosengeld 4 800 EUR

Summe 43 800 EUR

Die Entschädigung von 20 000 EUR übersteigt nicht den Betrag der entgehenden Einnahmen (30 000 EUR). Der auf der Basis der Einkünfte vorgenommene Vergleich der aus dem bisherigen Dienstverhältnis im Jahr 02 bezogenen Einkünfte einschließlich der Entschädigung (19 000 EUR + 20 000 EUR + 4 800 EUR = 43 800 EUR) übersteigt nicht die bisherigen Einkünfte des Jahres 01 (49 000 EUR).

Auch bei einem Vergleich nach Maßgabe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit übersteigen die im Jahr 02 bezogenen Einnahmen einschließlich der Entschädigung (20 000 EUR + 20 000 EUR + 4 800 EUR = 44 800 EUR) nicht die Einnahmen des Jahres 01 (50 000 EUR). Eine Zusammenballung der Einkünfte liegt daher nicht vor. Für die Entschädigung kommt eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG deshalb nicht in Betracht.

Beispiel 3:

Auflösung des Dienstverhältnisses im Jahr 02. Die Entschädigung im Jahr 02 beträgt 25 000 EUR.

Vergleich auf der Basis der Einnahmen:

Jahr 01

-

Einnahmen i. S. d. § 19 EStG 50 000 EUR

Jahr 02

Einnahmen i. S. d. § 19 EStG aus bisherigem Dienstverhältnis 20 000 EUR

Entschädigung 25 000 EUR

-

pauschal besteuerte Zukunftssicherungsleistungen ab dem Ausscheiden 994 EUR

tatsächlich bezogenes Arbeitslosengeld 4 800 EUR

Summe 50 794 EUR

Die Entschädigung (25 000 EUR) übersteigt nicht den Betrag der entgehenden Einnahmen (30 000 EUR).

Der Vergleich nach Maßgabe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit ergibt, dass die Einnahmen im Jahr 02 einschließlich der Entschädigung, den pauschal besteuerten Zukunftssicherungsleistungen ab dem Ausscheiden und dem tatsächlich bezogenen Arbeitslosengeld (50 794 EUR) die Einnahmen des Jahres 01 (50 000 EUR) übersteigen. Aufgrund der vorliegenden Zusammenballung kann die Entschädigung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG ermäßigt besteuert werden.

Beispiel 4:

Auflösung des Dienstverhältnisses im März 02 - Einnahmen i. S. d. § 19 EStG bis dahin 17 000 EUR, die Entschädigung beträgt 46 000 EUR. Anschließend Bezug von Arbeitslosengeld (April 02 bis Oktober 02) 9 000 EUR. Gründung eines Gewerbebetriebs im November 02 (Einkünfte: ./15 000 EUR).

Vergleich:

Jahr 01

Einkünfte i. S. d. § 19 EStG (65 000 EUR ./1 000 EUR) 64 000 EUR

-

Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten 0 EUR

Summe 64 000 EUR

Jahr 02

Einkünfte i. S. d. § 19 EStG aus bisherigem Dienstverhältnis (17 000 EUR ./1 000 EUR) 16 000 EUR

- Entschädigung 46 000 EUR

tatsächlich bezogenes Arbeitslosengeld 9 000 EUR

Summe 71 000 EUR

Die Entschädigung (46 000 EUR) übersteigt nicht den Betrag der entgehenden Einnahmen (65 000 EUR ./17 000 EUR) in Höhe von 48 000 EUR.

Nach dem Vergleich der Einkünfte aus dem früheren Dienstverhältnis des Jahres 01 (64 000 EUR) mit den Einkünften des Jahres 02, die in Zusammenhang mit dem früheren Arbeitsverhältnis (Arbeitslohn und Entschädigung) und dessen Auflösung (Arbeitslosengeld) stehen (71 000 EUR), liegt jedoch eine Zusammenballung von Einkünften im Jahr 02 vor.

Die negativen Einkünfte aus dem neu aufgenommenen Gewerbebetrieb sind nicht zu berücksichtigen.

b) Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren

12

¹Im Lohnsteuerabzugsverfahren richtet sich die Anwendung des § 34 EStG nach § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG. ²Dabei ist die Regelung nach Rz. 8 und 11 ebenfalls anzuwenden, wobei der Arbeitgeber auch solche Einnahmen (Einkünfte) berücksichtigen darf, die der Arbeitnehmer nach Beendigung des bestehenden Dienstverhältnisses erzielt. ³Der Arbeitnehmer ist in diesem Fall zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet (Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG). ⁴Kann der Arbeitgeber die erforderlichen Feststellungen nicht treffen, ist im Lohnsteuerabzugsverfahren die Besteuerung ohne Anwendung des § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG durchzuführen. ⁵Die begünstigte Besteuerung erfolgt dann ggf. erst im Veranlagungsverfahren (Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG). ⁶Die ermäßigte Besteuerung ist im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht anzuwenden, wenn sie zu einer höheren Steuer führt als die Besteuerung als nicht begünstigter sonstiger Bezug (>BMF-Schreiben vom 10. Januar 2000 - BStBl I S. 138).

3. Zusammenballung von Einkünften bei zusätzlichen Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers

a) Zusätzliche Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers

13

¹Sehen Entlassungsvereinbarungen zusätzliche Leistungen des früheren Arbeitgebers vor, z. B. unentgeltliche Nutzung des Dienstwagens, ohne dass der ausgeschiedene Mitarbeiter noch zu einer Dienstleistung verpflichtet wäre, so kann es sich um eine Entschädigung handeln (>Rz. 2, 3). ²Eine Entschädigung liegt in diesen Fällen u. a. nicht vor, wenn derartige zusätzliche Leistungen nicht nur bei vorzeitigem Ausscheiden, sondern auch in anderen Fällen, insbesondere bei altersbedingtem Ausscheiden, erbracht werden, z. B. Fortführung von Mietverhältnissen, von Arbeitgeberdarlehen, von Deputatlieferungen und von Sondertarifen, sowie Weitergewährung von Rabatten. ³Lebenslänglich zugesagte Geld- oder Sachleistungen sind stets nach § 24 Nr. 2 EStG zu behandeln.

b) Zusammenballung von Einkünften bei zusätzlichen Entschädigungsleistungen des Arbeitgebers aus Gründen der sozialen Fürsorge in späteren VZ

14

¹Fließt die Gesamtentschädigung (Einmalbetrag zuzüglich zusätzlicher Entschädigungsleistungen) nicht in einem VZ zu, so ist dies für die Anwendung des § 34 EStG grundsätzlich schädlich (>Rz. 8). ²Werden aber zusätzliche Entschädigungsleistungen, die Teil einer einheitlichen Entschädigung sind, aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit in späteren VZ gewährt, sind diese für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich, wenn sie weniger als 50 % der Hauptleistung betragen.

³Die Vergleichsrechnung ist hier durch Einnahmenvergleich vorzunehmen.

⁴Zusatzleistungen aus Gründen der sozialen Fürsorge sind beispielsweise solche Leistungen, die der (frühere) Arbeitgeber seinem (früheren) Arbeitnehmer zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder als Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit erbringt. ⁵Sie setzen keine Bedürftigkeit des entlassenen Arbeitnehmers voraus. ⁶Soziale Fürsorge ist allgemein im Sinne der Fürsorge des Arbeitgebers für seinen früheren Arbeitnehmer zu verstehen. ⁷Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, ist unerheblich.

⁸Derartige ergänzende Zusatzleistungen können beispielsweise die Übernahme von Kosten für eine Outplacement-Beratung (>BFH vom 14. August 2001 - BStBl 2002 II S. 180), die befristete Weiterbenutzung des Dienstwagens (>BFH vom 3. Juli 2002 - BStBl 2004 II S. 447), die befristete Übernahme von Versicherungsbeiträgen, die befristete Zahlung von Zuschüssen zum Arbeitslosengeld (>BFH vom 24. Januar 2002 - BStBl 2004 II S. 442), die Zahlung einer Jubiläumszuwendung nach dem Ausscheiden, die der Arbeitnehmer bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten hätte (>BFH vom 14. Mai 2003 - BStBl 2004 II S. 451), und Zahlungen zur Verwendung für die Altersversorgung (>BFH vom 15. Oktober 2003 - BStBl 2004 II S. 264) sein.

⁹Die aus sozialer Fürsorge erbrachten ergänzenden Zusatzleistungen, die außerhalb des zusammengeballten Zuflusses in späteren VZ erfolgen, fallen nicht unter die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG.

Beispiel:

Auflösung des Dienstverhältnisses im Jahr 02. Der Arbeitgeber zahlt im Jahr 02 insgesamt 150 000 EUR Entschädigung und gewährt von Juli 02 bis Juni 03 zur Überbrückung der Arbeitslosigkeit einen Zuschuss zum Arbeitslosengeld von monatlich 2 500 EUR. Im Jahr 03 fließen keine weiteren Einkünfte zu.

— Jahr 02

Einnahmen i. S. d.

§ 19 EStG:

50 000 EUR

Entschädigung 150 000 EUR

monatlicher

Zuschuss

(6 x 2 500 EUR)

15 000 EUR

Entschädigung

insgesamt

(Hauptleistung)

165 000 EUR

— Jahr 03

monatlicher Zuschuss

(6 x 2 500 EUR)

15 000 EUR

Die im Jahr 03 erhaltenen Zahlungen sind zusätzliche Entschädigungsleistungen, die aus sozialer Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt wurden. Sie betragen 15 000 EUR = 9,09 % von 165 000 EUR (Entschädigungshauptleistung) und sind damit unschädlich für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung. Die im Jahr 02 erhaltenen Entschädigungsleistungen sind daher nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern. Die im Jahr 03 erhaltenen Zusatzleistungen fallen nicht unter die Tarifbegünstigung des § 34 EStG. Wegen des vorzunehmenden Vergleichs der Einnahmen bleibt der Arbeitnehmer-Pauschbetrag außer Betracht.

c) Weitere Nutzung der verbilligten Wohnung

15

Ist die weitere Nutzung einer Wohnung Bestandteil der Entschädigungsvereinbarung, so ist die Mietverbilligung nur dann für die Zusammenballung von Einkünften schädlich, wenn sie mietrechtlich frei vereinbar und dem Grunde nach geldwerter Vorteil aus dem früheren Dienstverhältnis ist und nicht auf die Lebenszeit des oder der Berechtigten abgeschlossen ist.

IV. Planwidriger Zufluss in mehreren VZ/Rückzahlung bereits empfangener Entschädigungen

16

¹Die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG setzt u. a. voraus, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt, d. h. in einem VZ zufließen (>Rz. 9). ²Das Interesse der Vertragsparteien ist daher regelmäßig auf den planmäßigen Zufluss in einem VZ gerichtet. ³Findet in den Fällen der nachstehenden Rz. 19 und 20 ein planwidriger Zufluss in mehreren VZ statt, obwohl die Vereinbarungen eindeutig auf einen einmaligen Zufluss gerichtet waren, ist der Korrekturbetrag eines nachfolgenden VZ (VZ 02) auf Antrag des Steuerpflichtigen in den VZ (VZ 01) zurückzubeziehen, in dem die - grundsätzlich begünstigte - Hauptentschädigung zugeflossen ist. ⁴Stimmt das Finanzamt diesem Antrag zu (§ 163 AO), ist der Steuerbescheid (VZ 01) nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, wobei die begünstigte Besteuerung auf die gesamte Entschädigungsleistung (Hauptentschädigung zzgl. Korrekturbetrag) anzuwenden ist. ⁵Wird der Antrag nicht gestellt und ist die Steuerfestsetzung für diesen VZ (VZ 02) bereits bestandskräftig, so ist der Bescheid (VZ 01) nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und die begünstigte Steuerberechnung wegen fehlender Zusammenballung zu versagen.

17

¹Hat der Steuerpflichtige in einem nachfolgenden VZ einen Teil der Entschädigung zurückzuzahlen, so ist die Rückzahlung als Korrektur auch dann im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen, wenn die Abfindung im Zuflussjahr begünstigt besteuert worden ist.

²Eine Lohnrückzahlung ist regelmäßig kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, das zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Zuflussjahres berechtigt (>BFH vom 4. Mai 2006 - BStBl II S. 911).

1. Versehentlich zu niedrige Auszahlung der Entschädigung

18

¹Es kommt vor, dass eine Entschädigung an den ausscheidenden Arbeitnehmer versehentlich - z. B. auf Grund eines Rechenfehlers, nicht jedoch bei unzutreffender rechtlicher Würdigung - im Jahr des Ausscheidens zu niedrig ausgezahlt wird. ²Der Fehler wird im Laufe eines späteren VZ erkannt und der Differenzbetrag ausgezahlt.

2. Nachzahlung nach Rechtsstreit

19

¹Streiten sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor Gericht über die Höhe der Entschädigung, zahlt der Arbeitgeber üblicherweise an den Arbeitnehmer im Jahr des Ausscheidens nur den von ihm (Arbeitgeber) für zutreffend gehaltenen Entschädigungsbetrag und leistet ggf. erst Jahre später auf Grund einer gerichtlichen Entscheidung oder eines Vergleichs eine weitere Zahlung. ²Voraussetzung für die Anwendung der Billigkeitsregelung nach Rz. 16 ist in diesen Fällen, dass der ausgeschiedene Arbeitnehmer keinen Ersatzanspruch hinsichtlich einer aus der Nachzahlung resultierenden eventuellen ertragsteuerlichen Mehrbelastung gegenüber dem früheren Arbeitgeber hat.

V. Vom Arbeitgeber freiwillig übernommene Rentenversicherungsbeiträge i. S. d. § 187a SGB VI

20

Die Hälfte der vom Arbeitgeber freiwillig übernommenen Rentenversicherungsbeiträge i. S. d. § 187a SGB VI, durch die Rentenminderungen bei vorzeitiger Inanspruchnahme der Altersrente gemildert oder vermieden werden können, ist steuerfrei nach § 3 Nr. 28 EStG.

21

¹Die vom Arbeitgeber zusätzlich geleisteten Rentenversicherungsbeiträge nach § 187a SGB VI einschließlich darauf entfallender, ggf. vom Arbeitgeber getragener Steuerabzugsbeträge sind als Teil der Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG, die im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses geleistet wird, zu behandeln. ²Leistet der Arbeitgeber diese Beiträge in Teilbeträgen, ist dies für die Frage der Zusammenballung unbeachtlich. ³Die dem Arbeitnehmer darüber hinaus zugeflossene Entschädigung (Einmalbetrag) kann daher aus Billigkeitsgründen auf Antrag unter den übrigen Voraussetzungen begünstigt besteuert werden.

VI. Anwendung

22

¹Die vorstehenden Grundsätze sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. ²Dieses Schreiben ersetzt die im Bezug genannten BMF-Schreiben.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 4. November 2013

IV C 6 - S 2175/07/10001

2013/1007129

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Steuerliche Gewinnermittlung;

Abzinsung von Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen

BMF-Schreiben vom 16. August 2000 (BStBl I S. 1218), vom 12. Juli 2005 (BStBl I S. 819) und vom 9. September 2009 (BStBl I S. 930)

Nach dem BMF-Schreiben vom 16. August 2000 (BStBl I S. 1218) können Versicherungsunternehmen Schadenrückstellungen nach einem Pauschalverfahren abzinsen. Die Anwendbarkeit dieser Pauschalregelung ist zeitlich begrenzt (vgl. BMF-Schreiben vom 12. Juli 2005, BStBl I S. 819 und vom 9. September 2009, BStBl I S. 930).

In Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die zeitliche Anwendbarkeit der Pauschalregelung zur Abzinsung von Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen nochmals verlängert. Randnummer 15 des BMF-Schreibens vom 16. August 2000 (a. a. O.) wird wie folgt gefasst:

"III. Zeitliche Anwendung

Die Pauschalregelung kann für Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Januar 2016 enden."

Dieses Schreiben steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 7. November 2013

IV C 4 - S 2223/07/0018 :005

2013/0239390

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG)

1 Anlage

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die in der Anlage beigefügten Muster für Zuwendungen an inländische Zuwendungsempfänger zu verwenden.

Für die Verwendung der aktualisierten Muster für Zuwendungsbestätigungen gilt Folgendes:

1. Die in der Anlage beigefügten Muster für Zuwendungsbestätigungen sind verbindliche Muster (vgl. § 50 Absatz 1 EStDV). Die Zuwendungsbestätigungen können weiterhin vom jeweiligen Zuwendungsempfänger anhand dieser Muster selbst hergestellt werden. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind. Die in den Mustern vorgesehenen Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind stets in die Zuwendungsbestätigungen zu übernehmen.

2. Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgegebenen Textpassagen in den Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite zulässig. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN-A4-Seite nicht überschreiten.

3. **Gegen optische Hervorhebungen von Textpassagen beispielsweise durch Einrahmungen und/oder vorangestellte Ankreuzkästchen bestehen keine Bedenken. Ebenso ist es zulässig, den Namen des Zuwendenden und dessen Adresse so untereinander anzuordnen, dass die gleichzeitige Nutzung als Anschriftenfeld möglich ist. Fortlaufende alphanumerische Zeichen mit einer oder mehreren Reihen, die zur Identifizierung der Zuwendungsbestätigung geeignet sind, können vergeben werden; die Verwendung eines Briefpapiers mit einem Logo, Emblem oder Wasserzeichen der Einrichtung ist zulässig.**

4. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger in seinen Zuwendungsbestätigungen alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt. Aus steuerlichen Gründen bedarf es keiner Kenntlichmachung, für welchen konkreten steuerbegünstigten Zweck die Zuwendung erfolgt bzw. verwendet wird.

5. Der zugewendete Betrag ist sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z. B. ein Betrag in Höhe von 1 322 Euro als "eintausenddreihundertzweiundzwanzig" oder "eins - drei - zwei - zwei" bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z. B. durch "X") zu entwerfen.

Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z. B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.). Für die Sachspende zutreffende Sätze sind in den entsprechenden Mustern anzukreuzen.

6. Sachspende aus dem Betriebsvermögen:

Stammt die Sachzuwendung nach den Angaben des Zuwendenden aus dessen Betriebsvermögen, **bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde, und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt (§ 10b Absatz 3 Satz 2 EStG).** In diesen Fällen braucht der Zuwendungsempfänger keine zusätzlichen Unterlagen in

seine Buchführung aufzunehmen, ebenso sind Angaben über die Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, nicht erforderlich. Der Entnahmewert ist grundsätzlich der Teilwert. Der Entnahmewert kann auch der Buchwert sein, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme für steuerbegünstigte Zwecke gespendet wird (sog. Buchwertprivileg, § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 und 5 EStG).

Sachspende aus dem Privatvermögen:

Handelt es sich um eine Sachspende aus dem Privatvermögen des Zuwendenden, ist der gemeine Wert des gespendeten Wirtschaftsguts maßgebend, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde (§ 10b Absatz 3 Satz 3 EStG). Ansonsten sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wert der Zuwendung auszuweisen. Dies gilt insbesondere bei Veräußerungstatbeständen, die unter § 17 oder § 23 EStG fallen (z. B. Zuwendung einer mindestens 1%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG), einer Immobilie, die sich weniger als zehn Jahre im Eigentum des Spenders befindet (§ 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG), eines anderen Wirtschaftsguts im Sinne des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG mit einer Eigentumsdauer von nicht mehr als einem Jahr). Der Zuwendungsempfänger hat anzugeben, welche Unterlagen er zur Ermittlung des angesetzten Wertes herangezogen hat. In Betracht kommt in diesem Zusammenhang z. B. ein Gutachten über den aktuellen Wert der zugewendeten Sache oder der sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebende historische Kaufpreis unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung. Diese Unterlagen hat der Zuwendungsempfänger zusammen mit der Zuwendungsbestätigung in seine Buchführung aufzunehmen.

7. **Die Zeile: "Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja o Nein o" ist stets in die Zuwendungsbestätigungen über Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch für Sammelbestätigungen und in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.**

8. Werden Zuwendungen an eine juristische Person des öffentlichen Rechts von dieser an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeleitet und werden von diesen die steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht, so hat der "Erstempfänger" die in den amtlichen Vordrucken enthaltene Bestätigung wie folgt zu fassen:

"Die Zuwendung wird entsprechend den Angaben des Zuwendenden an [Name des Letztempfängers verbunden mit dem Hinweis auf dessen öffentlich-rechtliche Organisationsform] weitergeleitet."

9. Erfolgt der Nachweis in Form der Sammelbestätigung, so ist der bescheinigte Gesamtbetrag auf der zugehörigen Anlage in sämtliche Einzelzuwendungen aufzuschlüsseln. Es bestehen keine Bedenken, auf der Anlage zur Sammelbestätigung entweder den Namen des Zuwendenden oder ein fortlaufendes alphanumerisches Zeichen anzubringen, um eine sichere Identifikation zu gewährleisten.

10. Für maschinell erstellte Zuwendungsbestätigungen ist R 10b.1 Absatz 4 EStR zu beachten.

11. Nach § 50 Absatz 4 EStDV hat die steuerbegünstigte Körperschaft ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Es ist in diesem Zusammenhang zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern. Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, BStBl I S. 738) sind zu beachten.

12. Für Zuwendungen nach dem 31. Dezember 1999 ist das Durchlaufspendenverfahren keine zwingende Voraussetzung mehr für die steuerliche Begünstigung von Spenden. Seit 1. Januar 2000 sind alle steuerbegünstigten Körperschaften im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG zum unmittelbaren Empfang und zur Bestätigung von Zuwendungen berechtigt. Dennoch dürfen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen auch weiterhin als Durchlaufstelle auftreten und Zuwendungsbestätigungen ausstellen (vgl. R 10b.1 Absatz 2 EStR). Sie unterliegen dann aber auch - wie bisher - der Haftung nach § 10b Absatz 4 EStG. Dach- und Spitzenorganisationen können für die ihnen angeschlossenen Vereine dagegen nicht mehr als Durchlaufstelle fungieren.

13. **Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21. März 2013 (BGBl. I S. 556)¹⁾ wurde mit § 60a AO die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen eingeführt. Nach § 60a AO wird die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gesondert vom Finanzamt festgestellt. Dieses Verfahren löst die so genannte vorläufige Bescheinigung ab. Übergangsweise bleiben die bislang ausgestellten vorläufigen Bescheinigungen weiterhin gültig und die betroffenen Körperschaften sind übergangsweise weiterhin zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt. Diese Kör-**

perschaften haben in ihren Zuwendungsbestätigungen anzugeben, dass sie durch vorläufige Bescheinigung den steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt worden sind. Die Bestätigung ist wie folgt zu fassen:

"Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke) durch vorläufige Bescheinigung des Finanzamtes (Name), StNr. (Angabe) vom (Datum) ab (Datum) als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt."

Außerdem sind die Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung folgendermaßen zu fassen:

"Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Absatz 4 EStG, § 9 Absatz 3 KStG, § 9 Nummer 5 GewStG).

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt (BMF vom 15. Dezember 1994 - BStBl I S. 884)."

In Fällen, in denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Stiftungen des öffentlichen Rechts Zuwendungen an Körperschaften im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG weiterleiten, ist ebenfalls anzugeben, ob die Empfängerkörperschaft durch vorläufige Bescheinigung als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt worden ist. Diese Angabe ist hierbei in den Zuwendungsbestätigungen folgendermaßen zu fassen:

"entsprechend den Angaben des Zuwendenden an (Name) weitergeleitet, die/der vom Finanzamt (Name) StNr. (Angabe) mit vorläufiger Bescheinigung (gültig ab: Datum) vom (Datum) als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannt ist."

Die Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind dann folgendermaßen zu fassen:

"Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Absatz 4 EStG, § 9 Absatz 3 KStG, § 9 Nummer 5 GewStG).

Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG:

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum der vorläufigen Bescheinigung länger als 3 Jahre seit Ausstellung der Bestätigung zurückliegt."

- Ist der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bisher weder ein Freistellungsbescheid noch eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt worden und sieht der Feststellungsbescheid nach § 60a AO die Steuerbefreiung erst für den nächsten Veranlagungszeitraum vor (§ 60 Absatz 2 AO), sind Zuwendungen erst ab diesem Zeitpunkt nach § 10b EStG abziehbar. Zuwendungen, die vor Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erfolgen, sind steuerlich nicht nach § 10b EStG begünstigt, da die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in diesem Zeitraum nicht die Voraussetzungen des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG erfüllt. Zuwendungsbestätigungen, die für Zeiträume vor der Steuerbefreiung ausgestellt werden, sind daher unrichtig und können - bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10b Absatz 4 EStG - eine Haftung des Ausstellers auslösen.**
- 14.

15. Die neuen Muster für Zuwendungsbestätigungen werden als ausfüllbare Formulare unter <https://www.formulare-bfinv.de> zur Verfügung stehen.

16. Für den Abzug steuerbegünstigter Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Empfänger wird auf das BMF-Schreiben vom 16. Mai 2011 - IV C 4 - S 2223/07/0005 :008, 2011/0381377 - (BStBl I S. 559) hingewiesen.

Das BMF-Schreiben vom 30. August 2012 - IV C 4 - S 2223/07/0018 :005, 2012/0306063 - (BStBl I S. 884) wird hiermit aufgehoben.

Es wird seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bis zum 31. Dezember 2013 die bisherigen Muster für Zuwendungsbestätigungen verwendet werden.

Im Auftrag

R e n n i n g s

Anlage**Anlagenverzeichnis**

Muster für Geldzuwendungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts

Muster für Sachzuwendungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts

Muster für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag an eine steuerbegünstigte Einrichtung

Muster für Sachzuwendungen an eine steuerbegünstigte Einrichtung

Muster für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag an eine Partei

Muster für Sachzuwendungen an eine Partei

Muster für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeitrag an eine unabhängige Wählervereinigung

Muster für Sachzuwendungen an eine unabhängige Wählervereinigung

Muster für Geldzuwendungen an eine inländische Stiftung des öffentlichen Rechts

Muster für Sachzuwendungen an eine inländische Stiftung des öffentlichen Rechts

Muster für Geldzuwendungen an eine inländische Stiftung des privaten Rechts

Muster für Sachzuwendungen an eine inländische Stiftung des privaten Rechts

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge an eine steuerbegünstigte Einrichtung

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge an eine Partei

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen/Mitgliedsbeiträge an eine unabhängige Wählervereinigung

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen an eine inländische Stiftung des öffentlichen Rechts

Sammelbestätigung für Geldzuwendungen an eine inländische Stiftung des privaten Rechts

Einkommensteuer

Bundeszentralamt für Steuern

Bonn, 7. November 2013

St II 2 - S 2280 - PB/13/00013

2013/1515679

Familienkassen i. S. d. § 72 EStG

Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit

Familienleistungsausgleich; Folgen fehlender Mitwirkung gemäß § 68 EStG

Wer Kindergeld beantragt oder erhält, hat nach § 68 EStG Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, unverzüglich der zuständigen Familienkasse mitzuteilen. Kindergeldberechtigte werden von den Familienkassen wiederholt auf ihre Pflichten gem. § 68 Abs. 1 EStG hingewiesen. Ergibt sich durch die Verletzung der Mitteilungspflicht eine Kindergeldrückforderung, hat der zuständige Bearbeiter in der Familienkasse eine Abgabe an die Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) zu prüfen.

Allein die fehlende Mitwirkung bei einer nachträglichen Überprüfung des Kindergeldanspruchs stellt noch keinen Anfangsverdacht für eine fehlende Handlung gem. § 152 Abs. 2 Strafprozessordnung dar. Es fehlt insoweit an zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten, da die Mitwirkung aus verschiedensten Gründen (z. B. auch aus Bequemlichkeit oder wegen etwaiger Verständigungsschwierigkeiten) unterblieben sein könnte.

Nur die Fälle, bei denen tatsächliche Anhaltspunkte für die Aufnahme von Vorermittlungen vorliegen (Nr. 13 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) - AStBV (St) 2013), sind an die BuStra zur weiteren Bearbeitung abzugeben. Es muss sich dabei erkennbar um Sachverhalte handeln, deren konkrete Umstände es rechtfertigen, weitere Maßnahmen zu ergreifen.

Für diejenigen Fälle, die nicht an die BuStra weitergeleitet werden, hat der zuständige Bearbeiter in der Familienkasse einen Aktenvermerk zu fertigen. In den Aktenvermerk sind die Gründe aufzunehmen, weswegen von einer Weiterleitung an die BuStra abgesehen worden ist.

Im Auftrag

S c h r o e d e r

Erbschaftsteuer/Bewertungsgesetz

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

vom 9. Oktober 2013

Besteuerung von Anteilen an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft

- Nach § 11 Absatz 2 BewG sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Wenn sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft, einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode oder im vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG) zu ermitteln. Dabei darf der Substanzwert der Gesellschaft nicht unterschritten werden.

- Nach § 55 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 AO dürfen die Gesellschafter einer steuerbegünstigten, gemeinnützigen Zwecke verfolgenden Körperschaft keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten und bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.

- Die sich aus den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen für die Gesellschafter ergebenden Beschränkungen werden im Rahmen der Bewertung der Anteile nicht gesondert berücksichtigt. Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG kann nur angewendet werden, wenn es nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Da die steuerliche Gewinnermittlung einer steuerbegünstigten Körperschaft nicht den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung und den Zweckbetrieb umfasst, dürften regelmäßig begründete Zweifel an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens bestehen (R B 199.1 Absatz 6 ErbStR). Unter Berufung auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen darf der Substanzwert (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG) nicht unterschritten werden.

- Werden Anteile an einer steuerbegünstigten Körperschaft von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden übertragen, ist bei der Besteuerung der nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG festgestellte Wert anzusetzen (§ 12 Absatz 2 ErbStG).

- Die sich aus den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen für den Erwerber der Anteile ergebenden Beschränkungen sind für den Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Absatz 1 Satz 1 ErbStG als auflösend bedingte Last zu berücksichtigen, d. h. zunächst wie eine unbedingte Last abzuführen (§ 7 Absatz 1 BewG).

- Die Höhe der auflösend bedingten Last entspricht grundsätzlich der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft (vgl. Tz. 1 und 3) und dem Betrag, den der Erwerber der Anteile nach § 55 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 AO bei seinem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft ohne Verstoß oder Beeinträchtigung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bindungen zurückerhalten kann (vgl. Tz. 2). Der Erwerber der Anteile darf dabei nicht mehr erhalten, als ein Rechtsvorgänger erhalten hätte. Wertsteigerungen sind Gewinn der Kapitalgesellschaft und dürfen somit gemäß § 55 Absatz 1 Nummer 1 AO nur für deren steuerbegünstigten Zweck verwendet werden. Für die Ermittlung des gemeinen Werts der Sacheinlagen kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, an dem die Sacheinlagen geleistet worden sind (§ 55 Absatz 2 AO).

- Das für die Feststellung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft nach § 152 Nummer 3 BewG zuständige Finanzamt (Betriebsfinanzamt) ermittelt im Rahmen des Feststellungsverfahrens den Wert der abzugsfähigen Last (vgl. Tz. 6) und teilt diesen nachrichtlich im Wege der Amtshilfe dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit.

- Mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung ist die Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu berichtigen (§ 7 Absatz 2 BewG) und die Steuer unter Berücksichtigung einer entsprechend verringerten Last zu berechnen. Dies ist insbesondere der Fall, soweit der Erwerber

- bei seinem Ausscheiden oder bei Auflösung der Gesellschaft mehr erhält, als ihm nach § 55 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 AO zugestanden hat,

- ohne sein Ausscheiden oder ohne Auflösung der Gesellschaft Zuwendungen aus dem Vermögen der Gesellschaft erhält,

- Anteile veräußert und dabei als Gegenleistung mehr erhält, als ihm nach § 55 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 AO zugestanden hat,

- bei Wegfall der Gemeinnützigkeit der Gesellschaft das Vermögen nicht entsprechend § 55 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 AO verwendet,

- nicht nachweisen kann, dass die steuerbegünstigten Zwecke auf Dauer verfolgt werden. Bei Fällen mit Auslandsbezug besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Absatz 2 AO) und die Beteiligten tragen die objektive Feststellungslast.

Das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt muss den Steuerfall bis zum Eintritt der auflösenden Bedingung oder dem Ausscheiden des Erwerbers aus der Gesellschaft in geeigneter Weise überwachen. Überträgt der Erwerber seine Anteile von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden, endet die Überwachung für seinen Erwerb. Eine Berichtigung der Steuerfestsetzung erfolgt nicht.

Der Erwerber ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass der Eintritt der Bedingung innerhalb einer Frist von einem Monat bei dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt anzuzeigen ist (§ 153 Absatz 2 AO).

Der Erlass ist auf alle Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entstanden ist, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Entsprechendes gilt für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, wenn der Erwerber einen Antrag nach Artikel 3 des ErbStRG auf rückwirkende Anwendung des durch das ErbStRG geänderten, am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts gestellt hat.

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg

3 - S 380.6/79

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat

34 - S 3102 - 0005 - 37 831/13

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III D - S 3102 - 1/2013

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

36 - S 3812 - 1/11

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 3812 - 13

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

53 - S 3806 - 004/12

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 3230 A - 032 - II 6a

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

S 3102 - 00000 - 2013/001

Niedersächsisches Finanzministerium

S 3102 - 29 - 351

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 3102 - 101 - V A 6

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 3102 A - 13 - 004 - 448

Saarland Ministerium für Finanzen und Europa

B/5 - S 3102 - 1#004

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 - S 3102/14/11 - 2013/203994

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

46 - S 3102 - 20

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 35 - S 3102 - 1002

Thüringer Finanzministerium

S 3102 A - 08/2013

Grunderwerbsteuer

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

vom 9. Oktober 2013

Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG

1 Allgemeines

Durch Artikel 26 Nummer 1 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809)¹⁾ wurde mit § 1 Abs. 3a GrEStG ein neuer, eigenständiger Fiktionstatbestand eingeführt. Mit der Neuregelung werden insbesondere Erwerbsvorgänge mit sog. Real Estate Transfer Tax Blocker-Strukturen (RETT-Blocker) der Besteuerung unterworfen. RETT-Blocker zielten darauf ab, bei einem Rechtsträgerwechsel die grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung eines inländischen Grundstücks durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft, an der ein Fremder wirtschaftlich nicht oder nur geringfügig beteiligt ist, zu verhindern.

Nach § 1 Abs. 3a GrEStG gilt als Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 GrEStG auch ein solcher, aufgrund dessen ein Rechtsträger insgesamt eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer Gesellschaft innehat, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehört. Die wirtschaftliche Beteiligung kann in allen Varianten des § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht werden.

Folgt einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG ein Rechtsvorgang, aufgrund dessen ein Rechtsträger erstmals eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % innehat, so unterliegt dieser Vorgang der Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG auch dann, wenn dem Erwerber der Grundbesitz der Gesellschaft bereits aufgrund des vorangegangenen Erwerbs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Die Anrechnungsregelung des § 1 Abs. 6 GrEStG ist zu beachten.

Die Regelung gilt für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften gleichermaßen, da die neue Vorschrift bei Personengesellschaften auf die vermögensmäßige Beteiligung abstellt.

Die Grundsätze zu § 1 Abs. 3 GrEStG gelten, soweit nachfolgend nicht abweichend dargestellt, entsprechend.

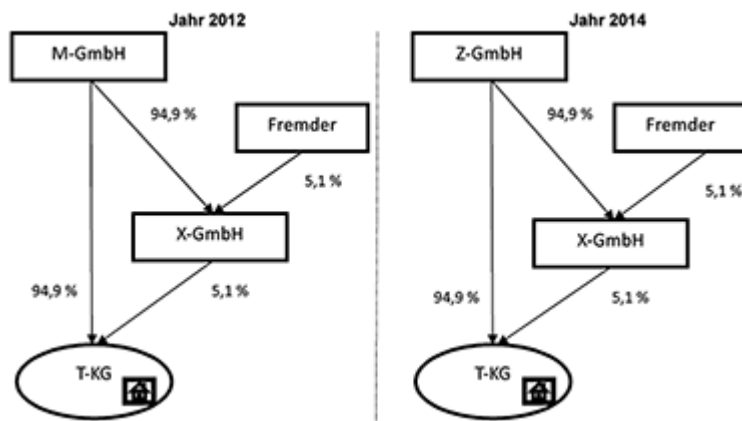
2 Anwendungsbereich der Vorschrift

Gemäß § 23 Abs. 11 GrEStG ist § 1 Abs. 3a GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6. Juni 2013 verwirklicht werden. Mangels Rechtsvorgang löst daher allein das Inkrafttreten der Neuregelung keinen steuerbaren Tatbestand aus.

Sind bis zum 6. Juni 2013 bereits mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft wirtschaftlich im Sinne des § 1 Abs. 3a GrEStG in einer Hand vereinigt und wird diese Beteiligung nach dem 6. Juni 2013 ganz oder teilweise aufgestockt, kann dadurch § 1 Abs. 3a GrEStG nicht mehr verwirklicht werden. Dies gilt auch für die nach dem Überschreiten der 95%-Grenze hinzuerworbenen Grundstücke. Die Besteuerung einer erstmaligen Verwirklichung des § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG bleibt hiervon unberührt.

Wird die wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 95 % auf einen anderen Rechtsträger übertragen, ist § 1 Abs. 3a GrEStG verwirklicht.

Beispiel 1:



Die M-GmbH veräußert im Jahr 2014 sowohl ihre Anteile am Vermögen der grundbesitzenden T-KG als auch ihre Anteile an der X-GmbH an die Z-GmbH.

§ 1 Abs. 2a GrEStG ist bei der grundbesitzenden T-KG nicht verwirklicht. Unmittelbar sind lediglich 94,9 % der Anteile am Vermögen auf die Z-GmbH übertragen worden. Mittelbar sind ebenso lediglich 94,9 % der Anteile an der X-GmbH übertragen worden, so dass die Altgesellschafterstellung der X-GmbH erhalten bleibt.

§ 1 Abs. 3 GrEStG ist nicht einschlägig. Wegen der Beteiligung des Fremden in Höhe von 5,1 % kann der Z-GmbH der Anteil der X-GmbH an der T-KG nicht zugerechnet werden.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die Z-GmbH ist aufgrund der Übertragung der Anteile unmittelbar zu 94,9 % und mittelbar über die X-GmbH zu 4,834 % an der grundbesitzenden T-KG wirtschaftlich beteiligt. Die Besteuerung des Erwerbsvorgangs im Jahr 2014 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung die veräußernde M-GmbH in Höhe von mindestens 95 % an der grundbesitzenden T-KG als wirtschaftlich beteiligt zu betrachten gewesen wäre.

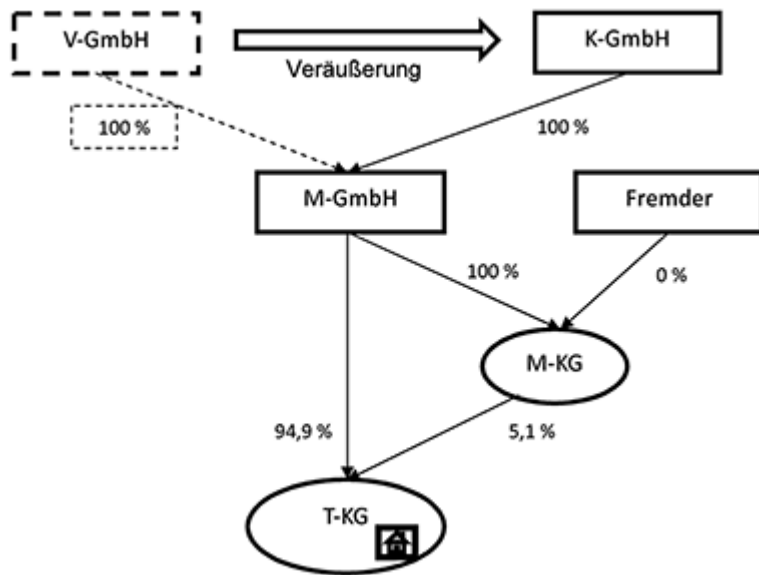
Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung der Z-GmbH ergibt sich aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen:

Z-GmbH	(94,9 %)
+ über die X-GmbH mit	(94,9 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

3 Nachrangigkeit

Mit § 1 Abs. 3a GrEStG ist § 1 GrEStG um einen neuen Ergänzungstatbestand erweitert worden. § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG gehen ausdrücklich vor, d. h., die Besteuerung eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 3a GrEStG ist nur dann zu prüfen, wenn eine Besteuerung nicht bereits nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG in Betracht kommt. Die Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG wird durch § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG auch dann ausgeschlossen, wenn die Steuer nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG oder aufgrund einer Befreiungs- oder Vergünstigungsvorschrift nicht erhoben wird.

Beispiel 2:

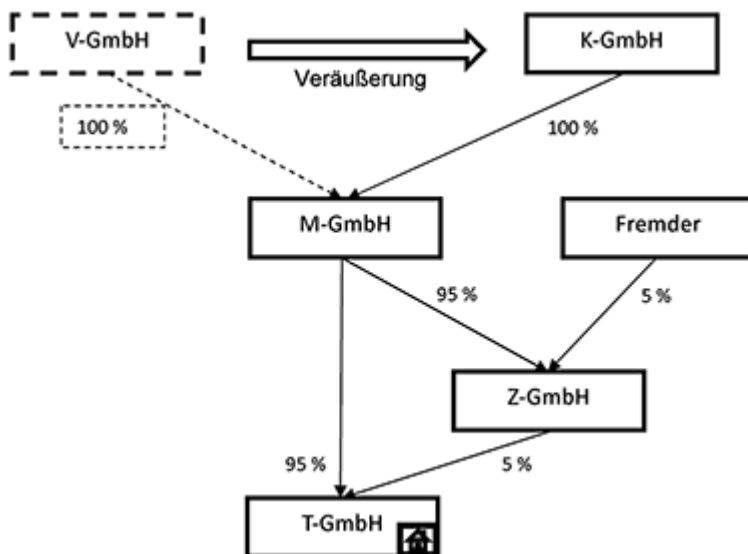


Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht, weil hierdurch insgesamt 100 % der Anteile am Vermögen der grundbesitzenden T-KG mittelbar auf neue Gesellschafter übergegangen sind.

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG scheidet daher aus.

Beispiel 3:



Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Mangels grundbesitzender Personengesellschaft scheidet eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG aus.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht. Das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH wird mittelbar übertragen.

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG scheidet daher aus.

Abwandlung zu Beispiel 3:

Die V-GmbH veräußert mit Vertrag vom 1. Juli die Anteile an der M-GmbH in Höhe von 100 % an die K-GmbH. Im Vertrag wurde geregelt, dass die Anteile an der M-GmbH mit Wirkung vom 15. September übergehen. Die grundbesitzende T-GmbH erwirbt mit notariellem Kaufvertrag vom 1. August zwei weitere Grundstücke.

1. Juli:

Mangels grundbesitzender Personengesellschaft scheidet eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG aus.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG verwirklicht. Das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH wird mittelbar übertragen.

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG scheidet daher aus.

1. August:

Am 1. August verwirklicht die T-GmbH durch den Erwerb weiterer Grundstücke den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

15. September:

Durch die Übertragung der Anteile auf die K-GmbH am 15. September ist § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG verwirklicht, soweit die Grundstücke am 1. August hinzuerworben wurden. Hinsichtlich dieser Grundstücke ist kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen.

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG scheidet daher aus.

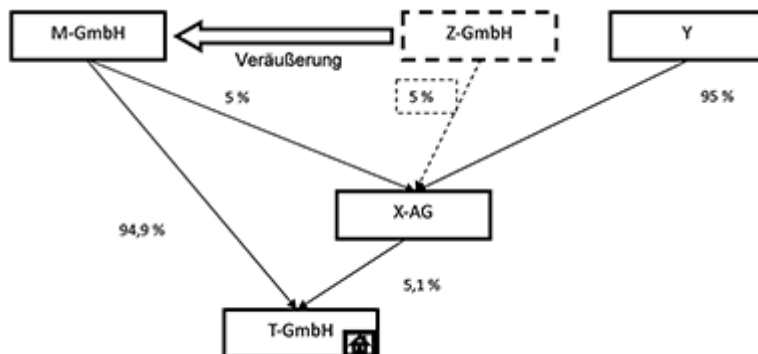
Hinweis auf die Abwandlung zu Beispiel 5:

§ 1 Abs. 3a GrEStG wird in der Abwandlung zu Beispiel 5 in gleicher Weise verwirklicht, wenn zwischen Abschlussdatum und Übertragung des Anteils Grundstücke hinzuerworben werden.

4 Steuerbare Erwerbsvorgänge

Steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG sind Rechtsvorgänge, die dazu führen, dass ein Rechtsträger erstmalig eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer grundbesitzenden Gesellschaft innehat. Dabei ist es unerheblich, ob der Rechtsträger diese wirtschaftliche Beteiligung unmittelbar, mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar hält. § 1 Abs. 3a GrEStG ist wie § 1 Abs. 3 GrEStG stichtagsbezogen. Die Grundsätze zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 GrEStG gelten entsprechend.

Beispiel 4:



Die Z-GmbH veräußert 5 % der Anteile an der X-AG an die M-GmbH.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht. Der M-GmbH kann weiterhin nur eine Beteiligung in Höhe von 94,9 % an der grundbesitzenden T-GmbH zugerechnet werden.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die M-GmbH ist unmittelbar zu 94,9 % und aufgrund des Anteilserwerbs mittelbar über die X-AG zu 0,255 % an der grundbesitzenden T-GmbH wirtschaftlich beteiligt.

Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung der M-GmbH ergibt sich aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen:

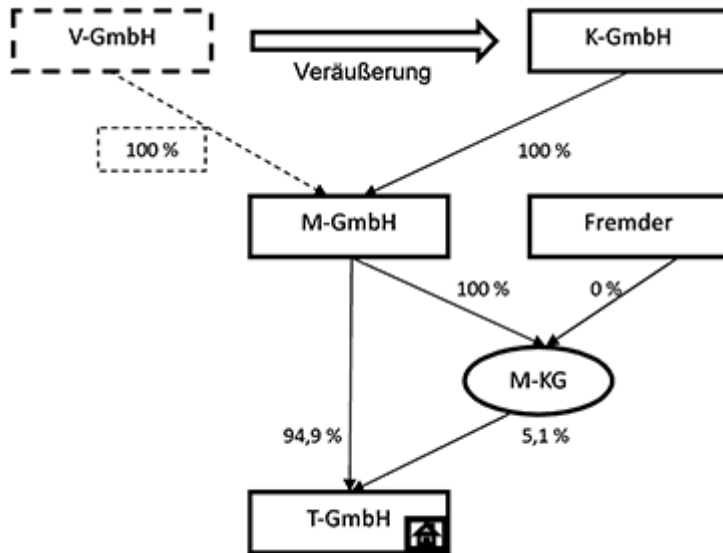
M-GmbH	(94,9 %)
+ über die X-AG mit	(5 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

5 Wirtschaftliche Beteiligung

Mit der Einführung der wirtschaftlichen Beteiligung stellt die neue Regelung auf die unmittelbare und/oder mittelbare Beteiligung am Kapital oder am Vermögen einer Gesellschaft ab (§ 1 Abs. 3a Satz 2 GrEStG). Damit gilt hier nicht die sachenrechtliche Betrachtungsweise. Vielmehr sind alle Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen einer Gesellschaft rechtsformneutral anteilig zu berücksichtigen.

Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligung am Kapital oder am Vermögen sind die Prozentsätze zu multiplizieren, d. h., es ist unabhängig von der Gesellschaftsform durch die verschiedenen Beteiligungsebenen "durchzurechnen". Die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen eines Rechtsträgers an der Gesellschaft mit inländischem Grundstück werden für die Ermittlung der maßgeblichen wirtschaftlichen Beteiligung zusammengerechnet. Hat durch einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Rechtsträger insgesamt eine wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 95 % erstmals inne, ist § 1 Abs. 3a GrEStG verwirklicht.

Beispiel 5:



Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt nicht in Betracht, weil aufgrund der gesamthänderischen Mitberechtigung des Fremden an der M-KG (selbst in Höhe von 0 % am Vermögen) das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH nicht übertragen wird.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die K-GmbH ist aufgrund des Anteilserwerbs mittelbar über die M-GmbH und die M-KG wirtschaftlich mit insgesamt 100 % an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt.

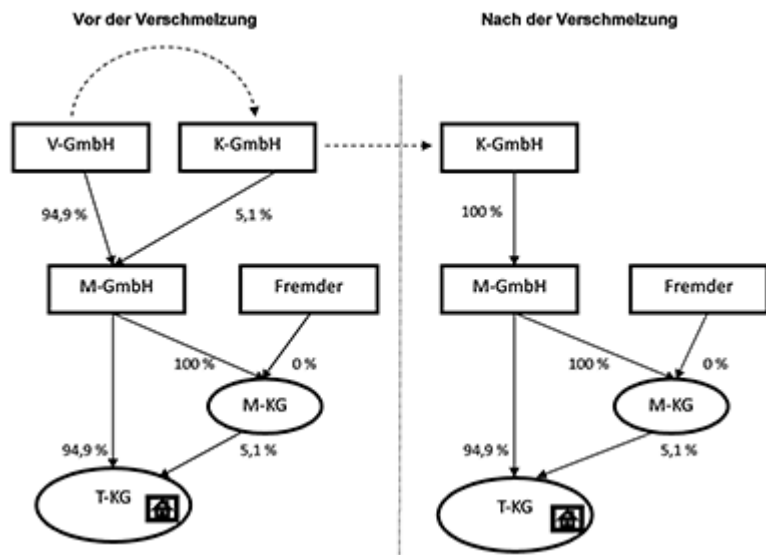
Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der Summe der mittelbaren Beteiligungen über:

die M-GmbH mit	(100 % x 94,9 %)
+ die M-GmbH und die M-KG mit	(100 % x 100 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

Abwandlung zu Beispiel 5:

Werden in der vorstehenden Struktur zwischen Abschlussdatum und Übertragung des Anteils Grundstücke hinzuerworben (vgl. Abwandlung zu Beispiel 3), so wird hier § 1 Abs. 3a GrEStG - anstelle von § 1 Abs. 3 GrEStG in der Abwandlung zu Beispiel 3 - verwirklicht.

Beispiel 6:



Durch die Verschmelzung der V-GmbH auf die K-GmbH erhöht sich deren Beteiligung an der M-GmbH von bisher 5,1 % auf nunmehr 100 %.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wird nicht verwirklicht. Die M-GmbH bleibt Altgesellschafterin der grundbesitzenden T-KG, weil nur 94,9 % ihrer Anteile von der V-GmbH auf die K-GmbH übergehen.

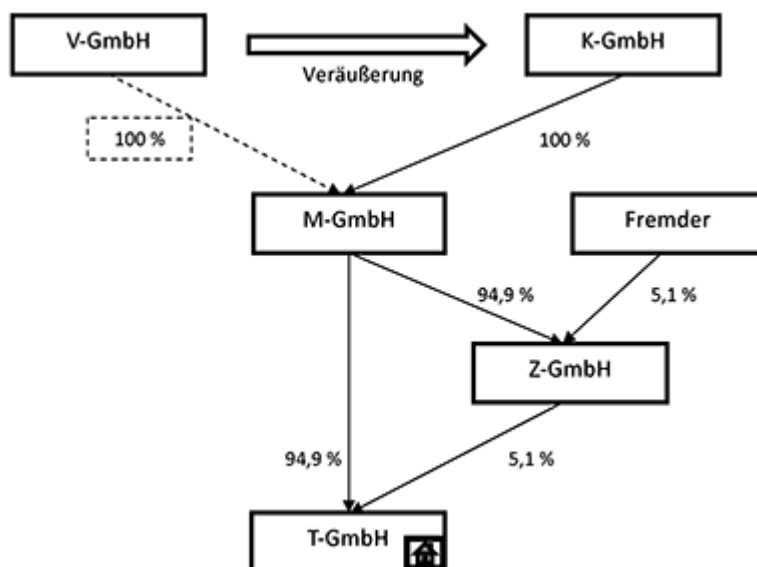
Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt ebenfalls nicht in Betracht, weil aufgrund der gesamthänderischen Mitberechtigung des Fremden an der M-KG (selbst in Höhe von 0 % am Vermögen) das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-KG nicht übertragen wird.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die K-GmbH ist aufgrund der Verschmelzung mittelbar über die M-GmbH und die M-KG wirtschaftlich mit insgesamt 100 % an der grundbesitzenden T-KG beteiligt.

Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der Summe der mittelbaren Beteiligungen über:

die M-GmbH mit	(100 % x 94,9 %)
+ die M-GmbH und die M-KG mit	(100 % x 100 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

Beispiel 7:



Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH nicht übertragen wird.

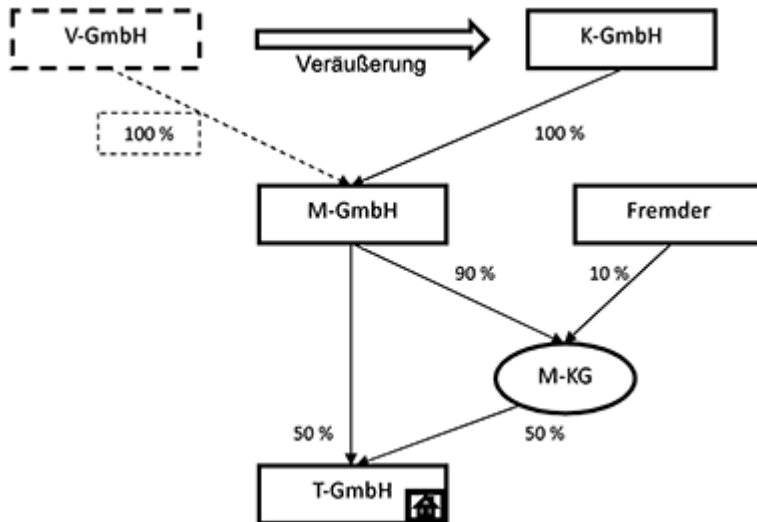
Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die K-GmbH ist aufgrund des Anteilserwerbs mittelbar über die M-GmbH und die Z-GmbH wirtschaftlich mit insgesamt 99,734 % an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt.

Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der Summe der mittelbaren Beteiligungen über:

die M-GmbH mit	(100 % x 94,9 %)
+ die M-GmbH und die Z-GmbH mit	(100 % x 94,9 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

Die gleiche Beurteilung ergäbe sich, wenn sich in der Struktur anstelle der Z-GmbH eine Personengesellschaft befände.

Beispiel 8:



Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH nicht übertragen wird.

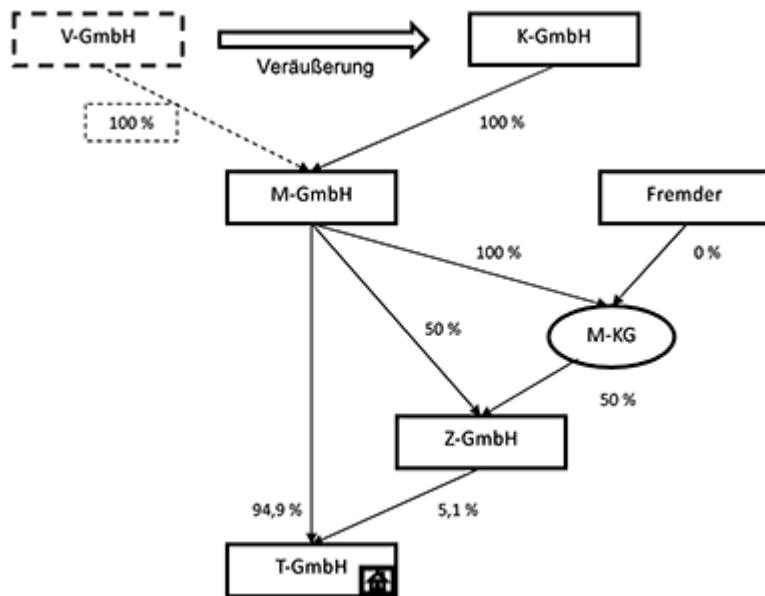
Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die K-GmbH ist aufgrund des Anteilserwerbs mittelbar über die M-GmbH und die M-KG wirtschaftlich mit insgesamt 95 % an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt.

Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der Summe der mittelbaren Beteiligungen über:

die M-GmbH mit	(100 % x 50 %)
+ die M-GmbH und die M-KG mit	(100 % x 90 % x 50 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

Die gleiche Beurteilung ergäbe sich, wenn sich in der Struktur anstelle der M-KG eine Kapitalgesellschaft befände.

Beispiel 9:



Die V-GmbH veräußert 100 % der Anteile an der M-GmbH an die K-GmbH.

Durch die Anteilsübertragung wird § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil das erforderliche Quantum in Höhe von mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH nicht übertragen wird.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. Die K-GmbH ist aufgrund des Anteilerwerbs mittelbar über die M-GmbH, die Z-GmbH und die M-KG wirtschaftlich mit insgesamt 100 % an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt.

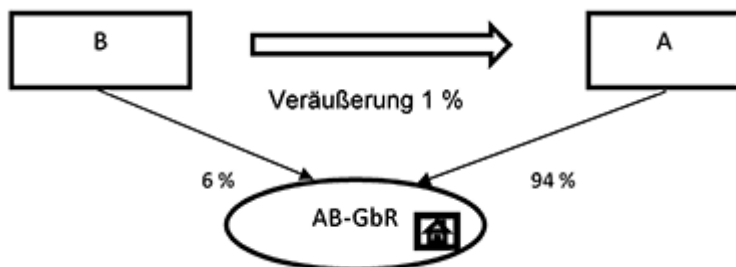
Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der Summe der mittelbaren Beteiligungen über:

die M-GmbH mit	(100 % x 94,9 %)
+ die M-GmbH und die Z-GmbH mit	(100 % x 50 % x 5,1 %)
+ die M-GmbH, M-KG und die Z-GmbH mit	(100 % x 100 % x 50 % x 5,1 %)
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung	

Abwandlung zu Beispiel 9:

Ist in der vorstehenden Struktur die grundbesitzende Gesellschaft eine Personengesellschaft, so ist § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht. Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG scheidet daher aus (zur Nachrangigkeit vgl. Tz. 3).

Beispiel 10:



An der im Jahr 01 gegründeten grundbesitzenden AB-GbR sind die Gründungsgesellschafter A zu 94 % und B zu 6 % am Vermögen beteiligt. A erwirbt im Jahr 03 einen Vermögensanteil in Höhe von 1 % von B hinzu.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wird nicht verwirklicht, weil es sich lediglich um eine Anteilsverschiebung zwischen Altgesellschaftern handelt. Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt wegen der weiterhin bestehenden gesamthänderischen Mitberechtigung von A und B ebenfalls nicht in Betracht.

Die Anteilsübertragung ist aber steuerbar gemäß § 1 Abs. 3a GrEStG. A ist aufgrund des Anteilerwerbs in Höhe von 1 % unmittelbar mit insgesamt 95 % am Vermögen der grundbesitzenden AB-GbR wirtschaftlich beteiligt.

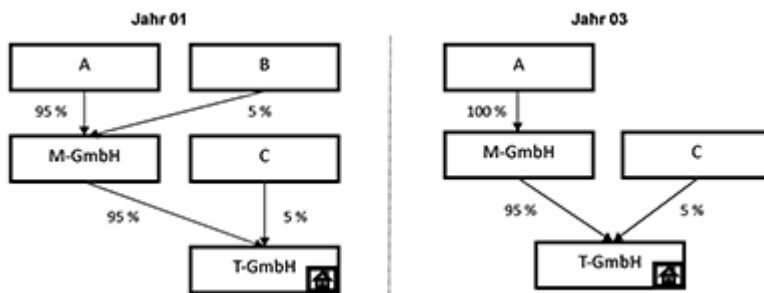
Die Steuer wird in Höhe von 94 % nach § 6 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben. § 6 Abs. 4 GrEStG schließt § 6 Abs. 2 GrEStG nicht aus, da A Gründungsgesellschafter ist.

6 Aufeinanderfolge von Tatbeständen (§ 1 Abs. 6 GrEStG)

Ist einem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 3a GrEStG ein anderer Grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang (§ 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG) vorausgegangen, wird die Steuer gemäß § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den nachfolgenden Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Gleiches gilt, wenn ein steuerbarer Rechtsvorgang im Sinne der §§ 1 Abs. 1, 2 oder 3 GrEStG einem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 3a GrEStG nachfolgt.

Voraussetzung ist, dass sowohl Grundstücks- als auch Erwerberidentität besteht.

Beispiel 11:



A erwarb im Jahr 01 von Z 50 % und von Y 45 % der Anteile an der M-GmbH. Im Jahr 03 erwarb A die restlichen 5 % der Anteile an der M-GmbH von B hinzu. Zum Vermögen der T-GmbH gehörte durchgehend dasselbe Grundstück.

Im Jahr 01 haben sich in der Hand des A 95 % der Anteile an der M-GmbH, die wiederum 95 % der Anteile an der grundstückbesitzenden T-GmbH innehat, vereinigt. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist verwirklicht.

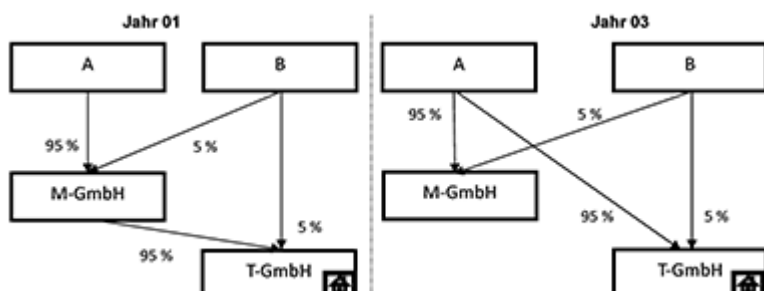
Im Jahr 03 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil lediglich eine Aufstockung der bereits bestehenden Beteiligung von 95 % auf 100 % erfolgt. Die Aufstockung der Anteile auf der Ebene der M-GmbH ($95 \% + 5 \% = 100 \%$) führt erstmalig zu einer wirtschaftlichen Beteiligung von 95 % an der grundbesitzenden T-GmbH. Der A ist aufgrund des Anteilserwerbs mittelbar über die M-GmbH wirtschaftlich mit 95 % an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt. § 1 Abs. 3a GrEStG ist verwirklicht.

Die wirtschaftliche Gesamtbeteiligung ergibt sich aus der mittelbaren Beteiligung über:

die M-GmbH mit $(100 \% \times 95 \%)$
= Wirtschaftliche Gesamtbeteiligung

Wegen gegebener Grundstücks- und Erwerberidentität ist § 1 Abs. 6 GrEStG anzuwenden.

Beispiel 12:



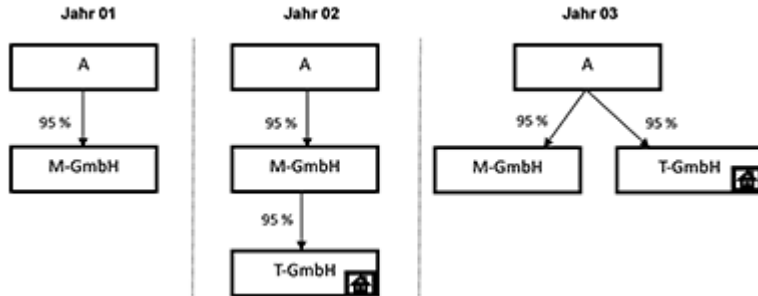
A erwarb im Jahr 01 von Z 50 % und von Y 45 % der Anteile an der M-GmbH. Im Jahr 03 erwarb A 95 % der Anteile der grundbesitzenden T-GmbH von der M-GmbH. Zum Vermögen der T-GmbH gehörte durchgehend dasselbe Grundstück.

Im Jahr 01 haben sich in der Hand des A 95 % der Anteile an der M-GmbH, die wiederum 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH innehat, vereinigt. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist verwirklicht.

Im Jahr 03 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil lediglich eine Verstärkung der bereits bestehenden mittelbaren Beteiligung von 95 % zu einer unmittelbaren Beteiligung von 95 % erfolgt. Die Verstärkung führt erstmalig zu einer wirtschaftlichen Beteiligung von 95 % an der grundbesitzenden T-GmbH. § 1 Abs. 3a GrEStG ist verwirklicht. Insoweit ist unbeachtlich, dass der Grundbesitz der T-GmbH dem A bereits aufgrund der Anteilsvereinigung im Jahr 01 grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen war.

Wegen gegebener Grundstücks- und Erwerberidentität ist § 1 Abs. 6 GrEStG anzuwenden.

Beispiel 13:



A erwarb im Jahr 01 95 % der Anteile an der M-GmbH. Im Jahr 01 gehört kein Grundstück zum Vermögen der M-GmbH. Im Jahr 02 erwarb die M-GmbH 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH. Im Jahr 03 erwirbt A 95 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH von der M-GmbH. Zum Vermögen der T-GmbH gehört durchgehend dasselbe Grundstück.

Im Jahr 01 liegt mangels grundbesitzender Gesellschaft kein grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang vor.

Im Jahr 02 liegt eine steuerbare Anteilsübertragung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG bei der M-GmbH vor.

Im Jahr 03 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht, weil lediglich eine Verstärkung der bereits bestehenden mittelbaren Beteiligung von 95 % zu einer unmittelbaren Beteiligung von 95 % erfolgt.

Die Verstärkung führt erstmalig zu einer wirtschaftlichen Beteiligung des A in Höhe von 95 % an der grundbesitzenden T-GmbH. § 1 Abs. 3a GrEStG ist verwirklicht.

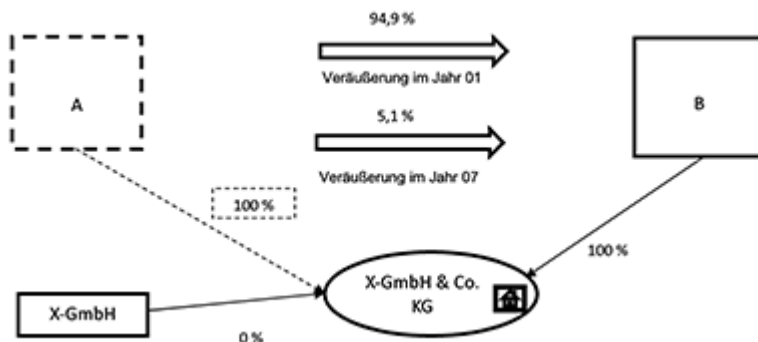
Mangels Erwerberidentität (im Jahr 02: M-GmbH; im Jahr 03: A) ist § 1 Abs. 6 GrEStG nicht anwendbar.

7 Anwendung der §§ 3, 6 und 6a GrEStG

Die Grundsätze zur Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG gelten entsprechend.

Unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG sind Rechtsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3a GrEStG begünstigt.

Beispiel 14:



A veräußert im Jahr 01 zunächst 94,9 % und im Jahr 07 die restlichen 5,1 % der Anteile am Vermögen der X-GmbH & Co. KG an B.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wird weder im Jahr 01 noch im Jahr 07 verwirklicht, weil nicht mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der X-GmbH & Co. KG innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums übertragen wurden. Eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt wegen der gesamthänderischen Mitberechtigung der X-GmbH ebenfalls nicht in Betracht.

Durch die Übertragung der restlichen 5,1 % der Anteile am Vermögen der X-GmbH & Co. KG ist der B im Jahr 07 zu insgesamt 100 % an der grundbesitzenden Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3a GrEStG wirtschaftlich beteiligt.

Die Steuer wird in Höhe von 94,9 % nach § 6 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben. § 6 Abs. 4 GrEStG schließt § 6 Abs. 2 GrEStG nicht aus, da der B seine gesamthänderische Mitberechtigung im Jahr 01 und damit vor mehr als fünf Jahren erworben hat.

Vgl. dazu auch das Beispiel 10, Tz. 5

8 Steuerschuldnerschaft

Steuerschuldner ist der Rechtsträger, der aufgrund des steuerbaren Rechtsvorgangs die wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 95 % an einer grundbesitzenden Gesellschaft innehat (§ 13 Nr. 7 GrEStG).

9 Verhältnis zu § 16 GrEStG

§ 16 GrEStG ist im Zusammenhang mit § 1 Abs. 3a GrEStG anzuwenden. Die Grundsätze zur Anwendung des § 16 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG gelten entsprechend.

10 Anzeigepflicht und Inhalt der Anzeige

Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nummer 7a GrEStG sind Rechtsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3a GrEStG anzuzeigen. Nach § 20 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG muss die Anzeige bei mehreren Beteiligten eine Beteiligungsübersicht enthalten.

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg

3 - S 450.1/39

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat

36 - S 4501 - 052 - 30 261/13

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III C - S 4501 - 1/2013 - 1

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

31 - S 4501 - 2013#001

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 4501 - 13-4 - 1424

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

53 - S 4501 - 018/12

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 4501 A - 026 - II 53/2

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

S 4501 - 00000 - 2013/004

Niedersächsisches Finanzministerium

S 4501 - 100 - 35 2

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 4501 - 13 - V A 6

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 4501 A - 13 - 013 - 445

Saarland Ministerium für Finanzen und Europa

B/5 - S 4501 - 7#001

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 - S 4501/49/6 - 2013/201079

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

44 - S 4501 - 49

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 355 - S 4430 - 203

Thüringer Finanzministerium

S 4501 A - 16/2013

1) BStBl I S. 802

Grunderwerbsteuer

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

vom 9. Oktober 2013

Änderung des § 6a GrEStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Durch Artikel 26 Nummer 3 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809)¹⁾ wurde der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG erweitert. Begünstigungsfähig sind danach neben Umwandlungen auch Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder - dem neu eingefügten - Abs. 3a GrEStG zu einem steuerbaren Rechtsvorgang führen.

Die Grundsätze zur Anwendung des § 6a GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG gelten für Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3a GrEStG entsprechend.

Wird durch Einbringung von Anteilen einer der in § 6a Satz 1 GrEStG abschließend aufgeführten Tatbestände verwirklicht, wird die Steuer unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen der Vorschrift nicht erhoben. Die Einbringung von Grundstücken unterliegt - mit Ausnahme der Fälle der Gesamtrechtsnachfolge - § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und ist damit nicht vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG erfasst.

Die in § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG normierten Voraussetzungen sind für alle begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge zu beachten.

Die vorstehenden Ausführungen gelten für Erwerbsvorgänge, die nach dem 6. Juni 2013 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 11 GrEStG).

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg

3 - S 451.8/1

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat

36 - S 4518 - 001 - 32 937/13

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III C - S 4514 - 1/2010 - 8

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

31 - S 4518 - 1/10

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 4518 - 13-4 - 1425

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

53 - S 4518 - 005/12

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 4514 A - 017 - II 53/4

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

S 4518 - 00000 - 2013/001

Niedersächsisches Finanzministerium

S 4518 - 3 - 35 2

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 4518 - 1 - V A 6

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 4518 A - 12 - 002 - 445

Saarland Ministerium für Finanzen und Europa

B/5 - S 4514 - 3#002

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 - S 4518 - 2/139 - 39075

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

44 - S 4518 - 1

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 355 - S 4514 - 024

Thüringer Finanzministerium

S 4518 A - 1.2/2013

1) BStBl I S. 802

Lohnsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. Oktober 2013

IV C 5 - S 2351/09/10002: 002

2013/0981373

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Entfernungspauschalen;

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285)

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285, BStBl I S. 188) haben sich Änderungen zu den Entfernungspauschalen ergeben, die nachfolgend **in Fettdruck** dargestellt sind. Das BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013 (BStBl I S. 215) ist mit Wirkung ab 1. Januar 2014 damit überholt.

Inhaltsübersicht

Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG) oder für Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG

1.1 Allgemeines

1.2 Höhe der Entfernungspauschale

1.3 Höchstbetrag von 4 500 Euro

1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

1.

1.5 Fahrgemeinschaften

1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag

1.8 Mehrere Dienstverhältnisse

1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

2. Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG)

3. Behinderte Menschen

4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen

Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG

5.

5.1 Allgemeines

5.2 Höhe der pauschalierbaren Sachbezüge und Zuschüsse

6. Anwendungsregelung

Zur Ermittlung der Entfernungspauschalen wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG) oder für Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG

1.1 Allgemeines

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es grundsätzlich nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Unfallkosten können als außergewöhnliche Aufwendungen (§ 9 Absatz 1 Satz 1 EStG) jedoch neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden (siehe Tz. 4).

Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag, können diese übersteigenden Aufwendungen zusätzlich angesetzt werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG; siehe auch unter Tz. 1.6).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer benutzt von Januar bis September (an 165 Arbeitstagen) für die Wege von seiner Wohnung zur 90 km entfernten **ersten Tätigkeitsstätte** und zurück den eigenen Kraftwagen. Dann verlegt er seinen Wohnsitz. Von der neuen Wohnung aus gelangt er ab Oktober (an 55 Arbeitstagen) zur nunmehr nur noch 5 km entfernten **ersten Tätigkeitsstätte** mit dem öffentlichen Bus. Hierfür entstehen ihm tatsächliche Kosten in Höhe von (3 x 70 Euro =) 210 Euro.

Für die Strecken mit dem eigenen Kraftwagen ergibt sich eine Entfernungspauschale von 165 Arbeitstagen x 90 km x 0,30 Euro = 4 455 Euro. Für die Strecke mit dem Bus errechnet sich eine Entfernungspauschale von 55 Arbeitstagen x 5 km x 0,30 Euro = 83 Euro. Die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale i. H. v. 4 538 Euro (4 455 Euro + 83 Euro) ist anzusetzen, da die tatsächlich angefallenen Aufwendungen für die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (210 Euro) diese nicht übersteigen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer benutzt für die Fahrten von der Wohnung zur **ersten Tätigkeitsstätte** den Bus und die Bahn. Die kürzeste benutzbare Straßenverbindung beträgt 20 km. Die Monatskarte für den Bus kostet 50 Euro und für die Bahn 65 Euro (= 115 Euro).

Für das gesamte Kalenderjahr ergibt sich eine Entfernungspauschale von 220 Tagen x 20 km x 0,30 Euro = 1 320 Euro. Die für die Nutzung von Bus und Bahn im Kalenderjahr angefallenen Aufwendungen betragen 1 380 Euro (12 x 115 Euro). Da die tatsächlich angefallenen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale übersteigen, kann der übersteigende Betrag zusätzlich angesetzt werden; insgesamt somit 1 380 Euro.

Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung.

Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (BFH vom 26. März 2009, BStBl II S. 724). Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers ebenso als Werbungskosten anzusetzen.

Für Fahrten zwischen Wohnung und einem sog. "Sammelpunkt" oder Wohnung und dem nächstgelegenen Zugang eines "weiträumigen Tätigkeitsgebiets" gelten die Regelungen der Entfernungspauschale entsprechend. Zu den Voraussetzungen und der Anwendung des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG im Einzelnen sind Rz. 37 bis 45 des BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts vom 30. September 2013 (BStBl I S. 1279) zu beachten.

1.2 Höhe der Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 Euro für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte**. Die Entfernungspauschale gilt bei der Nutzung von Flugzeugen nur für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist wie folgt zu berechnen:

Zahl der Arbeitstage x volle Entfernungskilometer x 0,30 Euro.

1.3 Höchstbetrag von 4 500 Euro

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4 500 Euro im Kalenderjahr begrenzt. Die Beschränkung auf 4 500 Euro gilt,

- wenn der Weg zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,

- bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft, und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzt,

- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit im Kalenderjahr insgesamt keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht oder nachgewiesen werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG).

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4 500 Euro nicht. Der Arbeitnehmer muss lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass er die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** mit dem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt hat. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist für den Ansatz eines höheren Betrages als 4 500 Euro nicht erforderlich.

1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung; sie ist unabhängig von dem Verkehrsmittel, das tatsächlich für den Weg zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** benutzt wird. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** benutzt wird. Eine mögliche, aber vom Steuerpflichtigen nicht tatsächlich benutzte Straßenverbindung kann der Berechnung der Entfernungspauschale nicht zugrunde gelegt werden. Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung direkt über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung erfolgt (z. B. öffentlicher Bus). Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die **erste Tätigkeitsstätte** - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH vom 10. Oktober 1975, BStBl II S. 852 sowie BFH vom 16. November 2011, VI R 46/10, BStBl 2012 II S. 470 und VI R 19/11, BStBl 2012 II S. 520). Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Eine Fährverbindung ist sowohl bei der Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung als auch bei der Ermittlung der verkehrsgünstigsten Straßenverbindung einzubeziehen, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann jedoch nicht Teil der maßgebenden Entfernung. An ihrer Stelle können die tatsächlichen Fährkosten berücksichtigt werden.

Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen dagegen nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil sie nicht für die Benutzung eines Verkehrsmittels entstehen. Fallen die Hin- und Rückfahrt zur **ersten Tätigkeitsstätte** auf verschiedene Arbeitstage, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass die Fahrten an einem Arbeitstag durchgeführt wurden; ansonsten ist H 9.10 (Fahrtkosten - bei einfacher Fahrt) LStH 2014 weiter zu beachten.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur **ersten Tätigkeitsstätte**. Einschließlich der Fußwege beträgt die zurückgelegte Entfernung 15 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 10 km.

Für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 10 km anzusetzen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wohnt an einem Fluss und hat seine **erste Tätigkeitsstätte** auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 20 km. Die Fährstrecke beträgt 0,6 km, die Fährkosten betragen 650 Euro jährlich.

Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 19 km anzusetzen. Daneben können die Fährkosten berücksichtigt werden (siehe auch Tz. 1.6 Beispiel 4).

1.5 Fahrgemeinschaften

Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft ist bei jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke anzusetzen. Umwegstrecken, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind jedoch nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4 500 Euro greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren Kraftwagen nicht einsetzen.

Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann zunächst der Höchstbetrag von 4 500 Euro durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4 500 Euro begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Anschließend ist die anzusetzende (unbegrenzte) Entfernungspauschale für die Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat. Beide Beträge zusammen ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale.

Beispiel 1:

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** für jeden Arbeitnehmer 100 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte**.

Die Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft wie folgt zu ermitteln:

Zunächst ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde:

140 Arbeitstage x 100 km x 0,30 Euro	= 4 200
(Höchstbetrag von 4 500 Euro ist nicht überschritten).	Euro

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat:

70 Arbeitstage x 100 km x 0,30 Euro	= <u>2 100</u>
	<u>Euro</u>

abziehbar (unbegrenzt) anzusetzende Entfernungspauschale	= <u>6 300</u>
	<u>Euro</u>

Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro für seine Entfernung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** geltend machen; eine Umwegstrecke zum Abholen der Mitfahrer ist nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen. Bei den Mitfahrern wird gleichfalls die Entfernungspauschale angesetzt, allerdings bei ihnen begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro.

1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** oftmals auf unterschiedliche Weise zurück, d. h., für eine Teilstrecke werden der Kraftwagen und für die weitere Teilstrecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt (Park & Ride) oder es werden für einen Teil des Jahres der eigene Kraftwagen und für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel benutzt. In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln (Tz. 1.4). Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** zu berechnen.

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann Tz. 1.4 zur verkehrsgünstigeren Strecke angewandt werden. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen eingesetzt hat. Anschließend ist die anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4 500 Euro angesetzt werden kann.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur **ersten Tätigkeitsstätte**. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Die Aufwendungen für die Bahnfahrten betragen (monatlich 180 Euro x 12 =) 2 160 Euro im Jahr.

Von der maßgebenden Entfernung von 100 km entfällt eine Teilstrecke von 30 km auf Fahrten mit dem eigenen Kraftwagen, so dass sich hierfür eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 30 km x 0,30 Euro = 1 980 Euro ergibt. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von (100 km - 30 km =) 70 km errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 70 km x 0,30 Euro = 4 620 Euro. Hierfür ist der Höchstbetrag von 4 500 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 6 480 Euro ergibt. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 2 160 Euro bleiben unberücksichtigt, weil sie unterhalb der für das Kalenderjahr insgesamt anzusetzenden Entfernungspauschale liegen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 3 km zu einer verkehrsgünstig gelegenen Bahnstation und von dort noch 30 km mit der Bahn zur **ersten Tätigkeitsstätte**. Die kürzeste maßgebende Straßenverbindung beträgt 25 km. Die Jahreskarte für die Bahn kostet 1 746 Euro.

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen von 3 km ergibt sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 3 km x 0,30 Euro = 198 Euro. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von (25 km - 3 km =) 22 km errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 22 km x 0,30 Euro = 1 452 Euro. Die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale beträgt somit 1 650 Euro. Da die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 1 746 Euro höher sind als die für das Kalenderjahr insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, kann zusätzlich der die Entfernungspauschale übersteigende Betrag angesetzt werden; insgesamt also 1 746 Euro.

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer fährt im Kalenderjahr die ersten drei Monate mit dem eigenen Kraftwagen und die letzten neun Monate mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur 120 km entfernten **ersten Tätigkeitsstätte**. Die entsprechende Monatskarte kostet 190 Euro.

Die Entfernungspauschale beträgt bei 220 Arbeitstagen: 220 x 120 km x 0,30 Euro = 7 920 Euro. Da jedoch für einen Zeitraum von neun Monaten öffentliche Verkehrsmittel benutzt worden sind, ist hier die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro zu beachten. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist deshalb wie folgt zu ermitteln:

165 Arbeitstage x 120 km x 0,30 Euro = 5 940 Euro

Begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro

zuzüglich 55 Arbeitstage x 120 km x 0,30 Euro = 1 980 Euro

anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt 6 480 Euro

Die tatsächlichen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (9 x 190 Euro = 1 710 Euro) sind niedriger; anzusetzen ist also die Entfernungspauschale in Höhe von 6 480 Euro.

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer wohnt in Konstanz und hat seine **erste Tätigkeitsstätte** auf der anderen Seite des Bodensees. Für die Fahrt zur **ersten Tätigkeitsstätte** benutzt er seinen Kraftwagen und die Fähre von Konstanz nach Meersburg. Die Fahrtstrecke einschließlich der Fährstrecke von 4,2 km beträgt insgesamt 15 km. Die Monatskarte für die Fähre kostet 122,50 Euro. Bei 220 Arbeitstagen im Jahr ergibt sich eine Entfernungspauschale von:

220 Arbeitstage x 10 km x 0,30 Euro = 660 Euro

zuzüglich Fährkosten (12 x 122,50 Euro) = 1 470 Euro

Insgesamt zu berücksichtigen 2 130 Euro

1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben **ersten Tätigkeitsstätte** für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

1.8 Mehrere Dienstverhältnisse

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden **ersten Tätigkeitsstätten** entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur **ersten Tätigkeitsstätte** anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, gilt nur für **den Fall** einer, nicht aber für **den Fall mehrerer erster Tätigkeitsstätten**. Werden täglich mehrere **erste Tätigkeitsstätten** ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur **zu-erst aufgesuchten ersten Tätigkeitsstätte** als Umwegstrecke zur nächsten **ersten Tätigkeitsstätte** zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke betragen.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Tagen vormittags von seiner Wohnung A zur **ersten Tätigkeitsstätte** B, nachmittags weiter zur **ersten Tätigkeitsstätte** C und abends zur Wohnung in A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km, zwischen B und C 40 km und zwischen C und A 50 km.

Die Gesamtentfernung beträgt 30 + 40 + 50 km = 120 km, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden **ersten Tätigkeitsstätten** 30 + 50 km = 80 km. Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind (120 km : 2) = 60 km für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen. Die Entfernungspauschale beträgt 3 960 Euro (220 Tage x 60 km x 0,30 Euro).

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer fährt mit öffentlichen Verkehrsmitteln an 220 Arbeitstagen vormittags von seiner Wohnung A zur **ersten Tätigkeitsstätte** B, mittags zur Wohnung A, nachmittags zur **ersten Tätigkeitsstätte** C und abends zur Wohnung A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km und zwischen A und C 40 km. Die Monatskarte für die öffentlichen Verkehrsmittel kostet 300 Euro monatlich.

Die Entfernungspauschale beträgt:

220 Tage x 70 km (30 km + 40 km) x 0,30 Euro = 4 620 Euro, höchstens 4 500 Euro. Die tatsächlichen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (12 x 300 Euro = 3 600 Euro) übersteigen die im Kalenderjahr insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale nicht; anzusetzen ist also die Entfernungspauschale in Höhe von 4 500 Euro.

1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte**. Nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG gilt dies auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** überlässt und diese Arbeitgeberleistung nach § 8 Absatz 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei ist, z. B. wenn ein Mietwagenunternehmen dem Arbeitnehmer einen Mietwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** überlässt.

Die folgenden steuerfreien bzw. pauschal versteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4 500 Euro begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:

– nach § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG (44-Euro-Grenze) steuerfreie Sachbezüge für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte**,

– nach § 8 Absatz 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** bis höchstens 1 080 Euro (Rabattfreibetrag),

– der nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG pauschal besteuerte Arbeitgeberersatz bis zur Höhe der abziehbaren Entfernungspauschale (siehe Tz. 5).

Die vorgenannten steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind vom Arbeitgeber zu bescheinigen (§ 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 und 7 EStG).

2. Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG)

Auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung sind die Tzn. 1.1 und 1.4 entsprechend anzuwenden. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro gilt bei Familienheimfahrten nicht. Für Flugstrecken und bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers anzusetzen. Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, die nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei sind, sind nach § 3c Absatz 1 EStG auf die für die Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale anzurechnen.

3. Behinderte Menschen

Nach § 9 Absatz 2 Satz 3 EStG können behinderte Menschen für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen. Bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs können die Fahrtkosten **aus Vereinfachungsgründen auch** mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß **§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a EStG** angesetzt werden (**siehe auch Rz. 36 des BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts vom 30. September 2013, BStBl I S. 1279**). Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz von 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz berücksichtigt werden. Werden die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt, kann das Wahlrecht - Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten - für beide zurückgelegten Teilstrecken nur einheitlich ausgeübt werden (BFH vom 5. Mai 2009, BStBl II S. 729).

Beispiel 1:

Ein behinderter Arbeitnehmer **A** (Grad der Behinderung von 90) fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zu einem behindertengerechten Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur **ersten Tätigkeitsstätte**. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 Euro im Monat. **A wählt das günstigste Ergebnis (für 183 Tage die Entfernungspauschale und für 37 Tage den Ansatz der tatsächlichen Kosten).**

a) Ermittlung der Entfernungspauschale

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von **183** Arbeitstagen x 17 km x 0,30 Euro = **933,30** Euro. Für die Teilstrecke mit der Bahn errechnet sich eine Entfernungspauschale von **183** Arbeitstagen x 82 km x 0,30 Euro = **4 501,80** Euro, höchstens 4 500 Euro, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von **5 434** Euro (4 500 Euro+ 934 Euro) ergibt.

b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind **37** Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 Euro = **377,40** Euro anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz), für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn **484,36** Euro (= 240 Euro x 12 Monate = 2 880 Euro : 220 Tage x 37 Tage), so dass sich insgesamt also ein Betrag von **862** Euro (377,40 Euro + 484,36 Euro) ergibt.

Insgesamt kann somit ein Betrag von 6 296 Euro (183 Tage Entfernungspauschale und 37 Tage tatsächliche Kosten) abgezogen werden.

Beispiel 2:

Arbeitnehmer **A** fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zum Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur **ersten Tätigkeitsstätte**. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 Euro im Monat. Mitte des Jahres (110 Arbeitstage) tritt eine Behinderung ein (Grad der Behinderung von 90). **A wählt wieder das günstigste Ergebnis (für 183 Tage die Entfernungspauschale und für 37 Tage während des Zeitraums der Behinderung den Ansatz der tatsächlichen Kosten).**

a) Ermittlung der Entfernungspauschale

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von **183** Arbeitstagen x 17 km x 0,30 Euro = **933,30** Euro. Für die Teilstrecke mit der Bahn errechnet sich eine Entfernungspauschale von **183** Arbeitstagen x 82 km x 0,30 Euro = **4 501,80** Euro, höchstens 4 500 Euro, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von **5 434** Euro (4 500 Euro+ 934 Euro) ergibt.

b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind **37** Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 Euro = **377,40** Euro anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz), für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn **484,36** Euro (= 240 Euro x 12 Monate = 2 880 Euro : 220 Tage x 37 Tage), so dass sich insgesamt also ein Betrag von **862** Euro (377,40 Euro + 484,36 Euro) ergibt.

Insgesamt kann auch in diesem Fall ein Betrag von 6 296 Euro (183 Tage Entfernungspauschale und 37 Tage tatsächliche Kosten) abgezogen werden.

4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen

Nach § 9 Absatz 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z. B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten (siehe auch BFH vom 15. April 2010, BStBl II S. 805), Beiträge für Kraftfahrerverbände, Versicherungsbeiträge für einen Insassenunfallschutz, Aufwendungen infolge Diebstahls sowie für die Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** oder einer Familienheimfahrt. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstehen, sind als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG weiterhin neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen (siehe Bundestags-Drucksache 16/12099, S. 6).

5. Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG

5.1 Allgemeines

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für **Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG sowie für** zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** pauschal mit 15 % erheben, soweit diese den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 **und Absatz 2**

ESTG als Werbungskosten geltend machen kann. Ausschlaggebend für die Höhe **des pauschalierbaren Betrags** ist demnach der Betrag, den der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** als Werbungskosten geltend machen kann.

5.2 Höhe der pauschalierbaren Sachbezüge und Zuschüsse

Bei ausschließlicher Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens ist die Höhe der pauschalierungsfähigen **Sachbezüge und Zuschüsse** des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt, **ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro**. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** erfolgen.

Bei ausschließlicher **Benutzung** eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds **oder** Mofas **sind** die pauschalierbaren **Sachbezüge und Zuschüsse** des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale, **begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro**, beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann hier ebenfalls davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** erfolgen.

Bei ausschließlicher Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, bei entgeltlicher Sammelbeförderung, für Flugstrecken sowie bei behinderten Menschen ist eine Pauschalierung **der Sachbezüge und Zuschüsse** in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen **des Arbeitnehmers (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG)** für die Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** zulässig.

Bei der **Benutzung** verschiedener Verkehrsmittel (insbesondere sog. Park & Ride-Fälle) ist die Höhe der pauschalierbaren **Sachbezüge und Zuschüsse** des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 **und Absatz 2 EStG** als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Eine Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen **des Arbeitnehmers** für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel kommt erst dann in Betracht, wenn diese die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale, ggf. begrenzt auf **den Höchstbetrag von 4 500 Euro**, übersteigen. Aus Vereinfachungsgründen kann auch in diesen Fällen davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG** erfolgen.

6. Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist mit Wirkung ab 1. Januar 2014 anzuwenden.

Das BMF-Schreiben zu den Entfernungspauschalen vom 3. Januar 2013 (BStBl I S. 215) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt dies mit der Maßgabe, dass die Fassung des BMF-Schreibens vom 3. Januar 2013 letztmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen bis zum 31. Dezember 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die bis zum 31. Dezember 2013 zufließen.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Lohnsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

K r a e u s e l

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 28. Oktober 2013

IV D 3 - S 7160-h/08/10002

2013/0976379

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Umsatzsteuerbefreiung von Beratungsleistungen für Investmentfonds

(§ 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG);

BFH-Urteil vom 11. April 2013, V R 51/10, BStBl II S. 877

Mit Urteil vom 11. April 2013, V R 51/10, BStBl II S. 877, hat der BFH entschieden, dass die von einem Dritten gegenüber einer Kapitalanlagegesellschaft als Verwalterin eines Sondervermögens erbrachten Beratungsleistungen für Wertpapieranlagen unter den Begriff "Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften" fallen. Danach weisen Leistungen, die in der Abgabe von Empfehlungen zum An- und Verkauf von Vermögenswerten gegenüber einer Kapitalanlagegesellschaft bestehen, eine enge Verbindung zu der spezifischen Tätigkeit einer Kapitalanlagegesellschaft auf und können nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG steuerfrei sein. Ob die in diesem Zusammenhang von einem Dritten erbrachte Beratungs- und Informationsleistung eine tatsächliche Änderung der rechtlichen und finanziellen Lage des Fonds bewirkt, ist nicht entscheidend.

Von einer engen Verbindung zu der einer Kapitalanlagegesellschaft spezifischen Tätigkeit - d. h., beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen - ist auszugehen, wenn

die Empfehlung für den Kauf oder Verkauf von Vermögenswerten konkret an den rechtlichen und tatsächlichen Erfordernissen der jeweiligen Wertpapieranlage ausgerichtet ist,

die Empfehlung für den Kauf oder Verkauf von Vermögenswerten aufgrund ständiger Beobachtung des Fondsvermögens erteilt wird und

- auf einem stets aktuellen Kenntnisstand über die Zusammenstellung des Vermögens beruht.

Dementsprechend wird Abschnitt 4.8.13 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2013 - IV D 2 - S 7280/12/10002 (2013/0956687), BStBl I S. 1305, geändert worden ist, wie folgt geändert:

In Absatz 14 werden folgende neue Sätze 6 und 7 angefügt:

⁶Demgegenüber fallen Leistungen, die in der Abgabe von Empfehlungen zum An- und Verkauf von Vermögenswerten (z. B. Wertpapiere oder Immobilien) gegenüber einer Kapitalanlagegesellschaft bestehen, unter die Steuerbefreiung, wenn eine enge Verbindung zu der spezifischen Tätigkeit einer Kapitalanlagegesellschaft besteht. ⁷Davon ist auszugehen, wenn die Empfehlung für den Kauf oder Verkauf von Vermögenswerten konkret an den rechtlichen und tatsächlichen Erfordernissen der jeweiligen Wertpapieranlage ausgerichtet ist, die Empfehlung für den Kauf oder Verkauf von Vermögenswerten aufgrund ständiger Beobachtung des Fondsvermögens erteilt wird und auf einem stets aktuellen Kenntnisstand über die Zusammenstellung des Vermögens beruht (vgl. BFH-Urteil vom 11. 4. 2013, V R 51/10, BStBl II S. 877, EuGH-Urteil vom 7. 3. 2013, C-275/11, BStBl II S. 900)."

Absatz 17 wird wie folgt geändert:

2.

Nach Satz 1 wird folgender neuer Satz 2 eingefügt:

- a) **"²Leistungen, die in der Abgabe von Empfehlungen zum An- und Verkauf von Vermögenswerten (z. B. Wertpapiere oder Immobilien) gegenüber einer Kapitalanlagegesellschaft bestehen, können unter die Steuerbefreiung fallen (vgl. Absatz 14 Sätze 6 und 7)."**

- b) Die bisherigen Sätze 2 und 3 werden zu den neuen Sätzen 3 und 4.

Absatz 18 wird wie folgt geändert:

In Nummer 2 wird nach dem Wort "Rechercheleistungen" folgender Satzteil eingefügt:

- a) **"- sofern diese nicht unselbständige Nebenleistungen zu Beratungsleistungen mit konkreten Kauf- oder Verkaufsempfehlungen für Vermögenswerte (z. B. Wertpapiere oder Immobilien) sind -"**.
- 3.

Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

- b)
- "3. Beratungsleistungen ohne konkrete Kauf- oder Verkaufsempfehlungen,".**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 31. Dezember 2013 erbrachte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer - soweit er im Ausland ansässig ist und § 13b UStG zur Anwendung kommt, im Einvernehmen mit seinem Leistungsempfänger - seine Leistungen abweichend von Abschnitt 4.8.13 Abs. 14 Satz 6, Abs. 17 Satz 2 und Abs. 18 UStAE umsatzsteuerpflichtig behandelt.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

H i m s e l

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. Oktober 2013

IV D 3 - S 7170/13/10002

2013/0984292

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Umsatzsteuerliche Behandlung von labordiagnostischen Typisierungsleistungen

Nach Abschnitt 4.14.5 Abs. 7 Satz 4 und 5 UStAE sind labordiagnostische Typisierungsleistungen, die im Rahmen der Vorbereitung einer Stammzellentransplantation zur Suche nach einem geeigneten Spender für die Behandlung einer lebensbedrohlich erkrankten Person durch Einrichtungen erbracht werden, die durch das Zentrale Knochenmarkspender-Register Deutschland beauftragt werden, gemäß § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 2 Doppelbuchstabe bb UStG umsatzsteuerfrei.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird in Abschnitt 4.14.5 Abs. 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 28. Oktober 2013 - IV D 3 - S 7160-h/08/10002 (2013/0976379), BStBl I S. 1382, geändert worden ist, nach Satz 5 folgender neuer Satz 6 angefügt:

"⁶Die vertragliche Regelung zwischen dem Spitzenverband der gesetzlichen Krankenversicherung und dem Zentralen Knochenmarkspender-Register Deutschland schließt auch labordiagnostische Typisierungsleistungen von durch zugelassene Spenderdateien beauftragte Labore mit ein."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2014 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von Abschnitt 4.14.5 Abs. 7 Satz 6 UStAE umsatzsteuerpflichtig behandelt.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 31. Oktober 2013

IV D 3 - S 7168/12/10002

2013/0980435

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

(§ 4 Nr. 12 UStG);

EuGH-Urteil vom 15. November 2012, C-532/11, BStBl 2013 II S. 891

Mit Urteil vom 15. November 2012, C-532/11, BStBl 2013 II S. 891, hat der EuGH u. a. entschieden, dass die Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auch die Verpachtung eines Hausboots einschließlich der dazugehörenden Liegefläche und Steganlage umfasst, wenn das Hausboot mit nicht leicht zu lösenden Befestigungen, die am Ufer oder auf dem Grund eines Gewässers angebracht sind, ortsfest gehalten wird, an einem abgegrenzten und identifizierbaren Liegeplatz im Gewässer liegt und nach den Bestimmungen des Pachtvertrages ausschließlich zur auf Dauer angelegten Nutzung an diesem Liegeplatz bestimmt ist. Diese Verpachtung stellt nach Ansicht des EuGH insgesamt eine einheitliche steuerfreie Leistung dar.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 4.12.1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2013 - IV D 3 - S 7170/13/10002 (2013/0984292), BStBl I S. 1383, geändert worden ist, wie folgt geändert:

Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

1. **"¹Zum Begriff des Grundstücks vgl. im Einzelnen Abschnitt 3a.3 Abs. 2 Sätze 2 und 3."**

In Absatz 4 wird folgender Satz 4 angefügt:

- "⁴Gleiches gilt für die Verpachtung eines Hausboots einschließlich der dazugehörenden Liegefläche und Steganlage,**
- 2. wenn das Hausboot mit nicht leicht zu lösenden Befestigungen, die am Ufer oder auf dem Grund eines Gewässers angebracht sind, ortsfest gehalten wird und an einem abgegrenzten und identifizierbaren Liegeplatz im Gewässer liegt sowie vertraglich und tatsächlich auf Dauer ausschließlich ortsfest und damit wie ein mit einem Grundstück fest verbundenes Gebäude genutzt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 11. 2012, C-532/11, BStBl 2013 II S. 891)."**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 31. Dezember 2013 erbrachte Umsätze und Teilleistungen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von Abschnitt 4.12.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE als umsatzsteuerpflichtig behandelt.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 4. November 2013

IV D 2 - S 7100/07/10050-06

2013/0968380

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

BMF-Schreiben vom 20. März 2013 - IV D 2 - S 7100/07/10050-06 (2013/0077777), BStBl I S. 444

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Übergangsregelung des Bezugsschreibens wie folgt gefasst:

"Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Beruft sich der Unternehmer für vor dem 1. Oktober 2013 ausgeführte Umsätze auf eine nach den Schreiben vom 16. Oktober 2008 - IV B 8 - S 7100/07/10050 (2008/0541679), BStBl I S. 949, und vom 29. März 2010 - IV D 2 - S 7100/07/10050 (2010/0227270), BStBl I S. 330, günstigere Besteuerung, wird dies nicht beanstandet. Beruft sich der Unternehmer für vor dem 1. Oktober 2013 ausgeführte Umsätze auf eine nach diesen Schreiben ungünstigere Besteuerung, wird dies - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - ebenfalls nicht beanstandet."

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 5. November 2013

IV D 2 - S 7200/07/10022 :001

2013/0961371

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen

Im Groß- und Einzelhandel werden für die Belieferung mit Waren Transportbehältnisse (sog. Transporthilfsmittel, auch Lademittel und Packmittel genannt, und Warenumschließungen) aller Art eingesetzt. Die Überlassung der Behältnisse erfolgt entweder gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld oder im Rahmen reiner Tauschsysteme.

Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Transportbehältnissen gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Überlassung von Transportbehältnissen gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld

1. Abgrenzung Transporthilfsmittel zu Warenumschließungen

Bei der Hingabe eines Transportbehältnisses gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld ist für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden, ob es sich bei dem Behältnis um ein (selbständiges) Transporthilfsmittel oder lediglich um eine Warenumschließung handelt.

Transporthilfsmittel dienen grundsätzlich der Vereinfachung des Warentransports und der Lagerung und werden u. U. auch im Einzelhandel zur Warenpräsentation genutzt. Transporthilfsmittel sind z. B. Getränke-Paletten, H1-Kunststoffpaletten, Kisten (z. B. Ernteböden), Steigen und Container für Blumen, Obst und Gemüse, Rollcontainer, Fleischkästen, Fischtransportkisten, Shipper-Boxen für Kartoffeln und Zwiebeln, Quattro-Boxen etc. Diesen Transporthilfsmitteln ist gemeinsam, dass sie für logistische Aktivitäten innerhalb des Unternehmens, aber auch beim Durchlaufen von Handelsstufen, an denen mehrere Unternehmer beteiligt sind (Hersteller - Großhändler - Einzelhändler), eingesetzt werden. Sie werden grundsätzlich nicht an den Endverbraucher geliefert.

Im Gegensatz hierzu liegen lediglich Warenumschließungen vor, wenn aufgrund der Eigenart einer Ware eine bestimmte Umschließung erforderlich ist, um diese für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen. Hierbei handelt es sich überwiegend um innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen, welche für die Lieferbarkeit von Waren an den Endverbraucher notwendig (z. B. Flaschen) oder üblich (z. B. Getränkekästen) sind oder unabhängig von ihrer Verwendung als Verpackung keinen dauernden selbständigen Gebrauchswert haben. Ob der Gebrauchswert geringfügig ist oder nicht, ist ohne Bedeutung.

2. Art der Leistungen

Die Hingabe des Transporthilfsmittels gegen Pfandgeld ist als eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Rücklieferung zu beurteilen. Die Hin- und Rücklieferung unterliegen dem Regelsteuersatz nach § 12 Absatz 1 UStG.

Warenumschließungen teilen im Gegensatz hierzu weiterhin stets das Schicksal der Hauptleistung und unterliegen somit den steuerlichen Regelungen der eigentlichen Hauptleistung. Bei Rücknahme der Warenumschließung und Rückzahlung des Pfandgeldes liegt eine Entgeltminderung vor. Die Grundsätze des Abschnitts 10.1 Absatz 8 UStAE sind zu beachten.

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe des Transportbehältnisses als eigenständige Lieferungen (Transporthilfsmittel) oder als unselbständige Nebenleistungen (Warenumschließung) hat auf allen Handelsstufen (Pfandbetreiber - Hersteller - Großhändler - Einzelhändler) einheitlich zu erfolgen. Eine spätere Umqualifizierung in der Lieferkette findet nicht statt. Er-

folgt die Überlassung des Transporthilfsmittels hingegen im Rahmen eines reinen Tauschsystems, sind die unter II. dargestellten Grundsätze zu beachten.

3. Vorsteuerabzug

Dem Unternehmer steht unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG aus der Lieferung des Transporthilfsmittels oder aus der Lieferung der Ware unter Verwendung einer Warenumschießung an ihn der Vorsteuerabzug zu. Dementsprechend besteht aus der Rückgabe des Transporthilfsmittels ein Recht auf Vorsteuerabzug für den Empfänger der Rücklieferung. Bei Rückgabe der Warenumschießung gegen Rückzahlung des Pfandgeldes ist der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Warenlieferung an den Unternehmer nach § 17 Absatz 1 Satz 2 UStG entsprechend zu berichtigen.

4. Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG

Im Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen die Lieferungen von Transporthilfsmitteln grundsätzlich der Regelbesteuerung (vgl. I. Nr. 2). Derartige Lieferungen können jedoch aus Vereinfachungsgründen wie die Umsätze mit Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögens (z. B. gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte) der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, wenn die Transporthilfsmittel zu mindestens 95 % für Umsätze verwendet worden sind, die den Vorsteuerabzug nach § 24 Absatz 1 Satz 4 UStG ausschließen (vgl. Abschnitt 24.2 Absatz 6 Satz 3 UStAE). Auch die gesonderte Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Abschnitt 24.6 UStAE ist möglich.

II. Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme

1. Allgemeines/Sachverhalt

Neben der Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondertes Pfandgeld werden in Unternehmen für den Transport und das Lagern von Gütern vielfach (genormte und qualitätsgesicherte) Paletten (insbesondere die sog. "Euro-Flachpaletten" und "Euro-Gitterboxpaletten") und andere Transporthilfsmittel im Rahmen reiner Tauschsysteme verwendet. Kennzeichnend für diese Tauschsysteme ist, dass der Versender/Verlader die von ihm beladenen Paletten dem Empfänger überlässt und von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückerhält.

2. Art der Leistungen

Nach herrschender Meinung liegt dem Palettentausch zivilrechtlich ein Sachdarlehensvertrag nach § 607 BGB zugrunde. Umsatzsteuerrechtlich stellt die Gewährung eines Sachdarlehens keine Lieferung und Rücklieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, die in der Nutzungsüberlassung des Sachwertes vom Darlehensgeber an den Darlehensnehmer besteht (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1966, V 16/64, BStBl III S. 615). Erhebt der Darlehensgeber für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, ist der Vorgang grundsätzlich steuerbar und regelmäßig auch steuerpflichtig. Gleiches gilt, wenn ein Entgelt für die Palettenabwicklung (sog. "Handling"), z. B. eine Palettentauschgebühr, in Rechnung gestellt wird. Sofern der Palettentausch zwischen Versender, Verlader und Empfänger im Rahmen von Palettentauschsystemen unentgeltlich erfolgt, ist die darin liegende Nutzungsüberlassung nicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG steuerbar. Es liegt in diesen Fällen auch keine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Absatz 9a UStG vor, weil die Nutzungsüberlassung aus unternehmerischen Gründen erfolgt.

3. Vorsteuerabzug

Werden die Paletten dem Darlehensnehmer im Rahmen des Sachdarlehensverhältnisses entgeltlich im Leistungsaustausch nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG zur Nutzung überlassen, steht dem leistenden Unternehmer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung, Herstellung und Reparatur der Paletten zu.

Werden die Paletten im Rahmen des Sachdarlehensverhältnisses hingegen unentgeltlich überlassen, ist für den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers dessen unternehmerische Gesamttätigkeit entscheidend (Abschnitt 15.15 Absatz 1 Satz 2 UStAE i. V. m. BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60).

4. Leistungsstörung

Kommt der Darlehensnehmer seiner vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe von Paletten gleicher Art, Güte und Menge nicht nach (§ 607 BGB), weil z. B. Paletten durch Diebstahl, nicht mehr reparierbaren Defekt oder aus anderen Gründen aus dem Tauschsystem ausgeschieden sind, ist er nach den §§ 280 ff. BGB gegenüber dem Darlehensgeber zum Ersatz des hierdurch entstandenen Schadens verpflichtet. Zahlungen in Erfüllung dieser Verpflichtung sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des geschädigten Darlehensgebers, sondern echter Schadensersatz. Das gilt auch für den Ausgleich von Palettenkonten, auf denen der jeweilige Saldo zwischen erhaltenen und zurückgewährten Paletten auf Basis von Aufzeichnungen ermittelt und in Geld ausgeglichen wird.

Hiervon abzugrenzen sind jedoch Sachverhalte, bei denen kein Fall einer Leistungsstörung vorliegt. So ist auch weiterhin von einem Leistungsaustauschverhältnis auszugehen, wenn der Darlehensgeber im Nachhinein auf eine Rückgabe gegen Ausgleichzahlung im gegenseitigen Einvernehmen verzichtet. Der Charakter eines Sachdarlehens bleibt grundsätzlich hiervon unberührt. Vielmehr schließt sich der Darlehensgewährung die entgeltliche Palettenlieferung an den (ursprünglichen) Darlehensnehmer an.

5. Reparatur-Tausch-Programm

Werden defekte Paletten gegen reparierte und damit einsatz- und tauschfähige Paletten eingetauscht, liegt ein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch in Form eines Tausches nach § 3 Absatz 12 Satz 1 UStG vor. Dies gilt auch dann, wenn Leistung und Gegenleistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten erbracht werden.

Beispiel:

Unternehmer U übergibt dem Reparaturbetrieb am 15. Dezember 01 sechs defekte Paletten (Lieferung 1). U bekommt am 5. Januar 02 vom Reparaturbetrieb zwei reparierte Paletten zurück (Lieferung 2).

Es liegt ein Tauschgeschäft im Sinne des § 3 Absatz 12 Satz 1 UStG vor, bei dem der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt (§ 10 Absatz 2 Satz 2 UStG). Der Wert des anderen Umsatzes wird durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt (Abschnitt 10.5 Absatz 1 UStAE). Dieser Wert kann aus Vereinfachungsgründen für beide Lieferungen mit dem gemeinen Wert der reparierten Paletten geschätzt werden. Berechnen beide Unternehmer ihre Steuer nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Steuer für beide Lieferungen grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung jeweils ausgeführt wird (§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 1 UStG). Im Rahmen des Tauschgeschäftes gilt jedoch Lieferung 1 als Anzahlung für Lieferung 2 im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, so dass die Steuer für beide Lieferungen mit Ablauf des 31. Dezember 01 entsteht.

Die unter II. dargestellten Grundsätze sind auch in vergleichbaren Fällen bei der Verwendung anderer Transporthilfsmittel im Rahmen reiner Tauschsysteme anzuwenden.

III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl. I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2013 - IV D 3 - S 7168/12/10002 (2013/0980435), BStBl I S. 1384, geändert worden ist, wie folgt geändert:

Abschnitt 1.3 wird wie folgt geändert:

Absatz 9 wird wie folgt gefasst:

1. "(9) **Weitere Einzelfälle des echten Schadensersatzes sind:**
 - a)

1. die Entschädigung der Zeugen (vgl. Absatz 15) und der ehrenamtlichen Richter nach dem JVEG;

2. Stornogebühren bei Reiseleistungen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 14);

Zahlungen zum Ersatz des entstandenen Schadens bei Leistungsstörungen in Transporthilfsmittel-Tauschsystemen (z. B. Euro-Flachpaletten und Euro-Gitterboxpaletten; vgl. BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013, BStBl I S. 1386)."

b) Absatz 10 wird gestrichen.

In Abschnitt 3.5 Abs. 3 wird am Ende der Nummer 17 der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummer 18 angefügt:

2. **"18. die entgeltliche Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme (z. B. Euro-Flachpaletten und Euro-Gitterboxpaletten; vgl. BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013, BStBl I S. 1386)."**

In Abschnitt 3.10 wird nach Absatz 5 die folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 5a eingefügt:

**"H i n - u n d R ü c k g a b e v o n T r a n s p o r t h i l f s m i t t e l n u n d W a r e n u m s c h l i e -
ß u n g e n g e g e n P f a n d g e l d**

3. (5a) ¹Die Hingabe des Transporthilfsmittels gegen Pfandgeld ist als eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Rücklieferung zu beurteilen. ²Warenumschließungen teilen im Gegensatz hierzu stets das Schicksal der Hauptleistung (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 8). ³Zur Abgrenzung zwischen Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen vgl. BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013, BStBl I S. 1386 und zur Überlassung des Transporthilfsmittels im Rahmen reiner Tauschsysteme vgl. Abschnitt 3.5 Abs. 3 Nr. 18."

In Abschnitt 10.1 Abs. 8 wird folgender Satz 9 angefügt:

4. ⁹**"Zur Behandlung von Transporthilfsmitteln vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 5a und zur Abgrenzung zwischen Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen vgl. BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013, BStBl I S. 1386."**

IV. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn bei Umsätzen, die bis zum 1. Januar 2014 getätigt werden,

in den unter Abschnitt I dargestellten Sachverhalten die im Rahmen der Warenlieferung erfolgte Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld als Nebenleistung zur Warenlieferung behandelt wird. In diesen Fällen ist die Rückgewähr des zuvor vereinbarten Pfandgeldes entsprechend als Minderung des Entgelts für die ursprüngliche Lieferung anzusehen;

in den unter Abschnitt II dargestellten Tauschsystemen die abgerechneten Leistungsstörungen von dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger einvernehmlich als entgeltliche steuerbare Palettenlieferungen behandelt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom Leistenden in zutreffender Höhe versteuert wird. § 14c Absatz 1 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung und der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ist insoweit nicht ausgeschlossen. Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 8. November 2013

IV D 3 - S 7170/12/10001

2013/0980586

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Änderung des § 4 Nr. 14 Buchstabe c UStG

durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen im Rahmen der hausarztzentrierten und besonderen ambulanten Versorgung (§§ 73b, 73c SGB V)

Durch Artikel 10 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809)¹⁾ wurde § 4 Nr. 14 Buchstabe c UStG um eine Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen im Rahmen von Versorgungsverträgen zur hausarztzentrierten und besonderen ambulanten Versorgung ergänzt. Die Änderungen sind am 1. Juli 2013 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 5. November 2013 - IV D 2 - S 7200/07/10022 :001 (2013/0961371), BStBl I S. 1386, geändert worden ist, wie folgt geändert:

Abschnitt 4.14.5 wird wie folgt geändert:

In Absatz 10 wird nach Satz 3 folgender neuer Satz 4 angefügt:

- a) **"4Zu den Leistungen von Einrichtungen, mit denen Verträge nach §§ 73b, 73c oder 140a SGB V bestehen, vgl. Abschnitt 4.14.9."**
- 1.

Absatz 12 wird wie folgt gefasst:

- b) "(12) ¹Hierunter fallen insbesondere Einrichtungen, in denen Patienten durch Zusammenarbeit mehrerer Vertragsärzte ambulant oder stationär versorgt werden (z. B. Praxiskliniken). ²**Zu den Leistungen von Einrichtungen, mit denen Verträge nach §§ 73b, 73c oder 140a SGB V bestehen, vgl. Abschnitt 4.14.9."**

In Abschnitt 4.14.7 wird in Absatz 3 nach Satz 1 folgender neuer Satz 2 angefügt:

2. **"2Zu den Leistungen von Einrichtungen, mit denen Verträge nach §§ 73b, 73c oder 140a SGB V bestehen, vgl. Abschnitt 4.14.9."**

Abschnitt 4.14.9 wird wie folgt gefasst:

"4.14.9. Leistungen von Einrichtungen mit Versorgungsverträgen nach §§ 73b, 73c oder 140a SGB V

- (1) Im Rahmen eines Versorgungsvertrags nach §§ 73b, 73c oder 140a SGB V wird die vollständige bzw. teilweise ambulante und/oder stationäre Versorgung der Mitglieder der jeweiligen Krankenkasse auf eine Einrichtung im Sinne der §§ 73b Abs. 4, 73c Abs. 3 oder 140b Abs. 1 SGB V übertragen mit dem Ziel, eine bevölkerungsbezogene Flächendeckung der Versorgung zu ermöglichen.
- 3.

(2) Einrichtungen im Sinne der §§ 73b Abs. 4, 73c Abs. 3 und 140b Abs. 1 SGB V, die Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a und b UStG erbringen, führen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe c UStG steuerfreie Umsätze aus, soweit mit ihnen Verträge

- zur hausarztzentrierten Versorgung nach § 73b SGB V,
- zur besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung nach § 73c SGB V oder
- zur integrierten Versorgung nach § 140a SGB V

bestehen.

(3) Zu den Einrichtungen nach § 73b Abs. 4 SGB V zählen:

- vertragsärztliche Leistungserbringer, die an der hausärztlichen Versorgung nach § 73 Abs. 1a SGB V teilnehmen, und deren Gemeinschaften;
- Gemeinschaften, die mindestens die Hälfte der an der hausärztlichen Versorgung teilnehmenden Allgemeinärzte des Bezirks einer Kassenärztlichen Vereinigung vertreten;
- Träger von Einrichtungen, die eine hausarztzentrierte Versorgung nach § 73b Abs. 1 SGB V durch vertragsärztliche Leistungserbringer, die an der hausärztlichen Versorgung nach § 73 Abs. 1a SGB V teilnehmen, anbieten;
- Kassenärztliche Vereinigungen, soweit Gemeinschaften von vertragsärztlichen Leistungserbringern, die an der hausärztlichen Versorgung nach § 73 Abs. 1a SGB V teilnehmen, sie hierzu ermächtigt haben.

(4) Zu den Einrichtungen nach § 73c Abs. 3 SGB V zählen:

- vertragsärztliche Leistungserbringer;
- Gemeinschaften vertragsärztlicher Leistungserbringer;
- Träger von Einrichtungen, die eine besondere ambulante Versorgung nach § 73c Abs. 1 SGB V durch vertragsärztliche Leistungserbringer anbieten;
- Kassenärztliche Vereinigungen.

(5) Zu den Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zählen:

- einzelne, zur vertragsärztlichen Versorgung zugelassene Ärzte und Zahnärzte und einzelne sonstige, nach dem Vierten Kapitel des SGB V zur Versorgung der Versicherten berechnigte Leistungserbringer;
- Träger zugelassener Krankenhäuser, soweit sie zur Versorgung berechnigt sind, Träger von stationären Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, soweit mit ihnen ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, Träger von ambulanten Rehabilitationseinrichtungen;
- Träger von Einrichtungen nach § 95 Abs. 1 Satz 2 SGB V (medizinische Versorgungszentren);
- Träger von Einrichtungen, die eine integrierte Versorgung nach § 140a SGB V durch zur Versorgung der Versicherten nach dem Vierten Kapitel des SGB V berechnigte Leistungserbringer anbieten (sog. Managementgesellschaften);
- Pflegekassen und zugelassene Pflegeeinrichtungen auf der Grundlage des § 92b SGB XI;
- Gemeinschaften der vorgenannten Leistungserbringer und deren Gemeinschaften;

- Praxiskliniken nach § 115 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SGB V.

(6) ¹**Gemeinschaften der in Absatz 3 bis 5 genannten Einrichtungen** sind z. B. Managementgesellschaften, **die als Träger dieser Einrichtungen** nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechnigte Leistungserbringer anbieten. ²Sie erbringen mit der Übernahme der Versorgung von Patienten und dem "Einkauf" von Behandlungsleistungen Dritter **so wie der Einhaltung vereinbarter Ziele und Qualitätsstandards** steuerfreie Leistungen, wenn die beteiligten Leistungserbringer die jeweiligen Heilbehandlungsleistungen unmittelbar mit **dem Träger** abrechnen. ³In diesen Fällen ist die Wahrnehmung von Managementaufgaben als unselbständiger Teil der Heilbehandlungsleistung der Managementgesellschaften gegenüber der jeweiligen Krankenkasse anzusehen. ⁴Sofern in einem Vertrag zur **vollständigen bzw. teilweisen ambulanten und/oder stationären Versorgung der Mitglieder der Krankenkasse** jedoch lediglich Steuerungs-, Koordinierungs- und/oder Managementaufgaben von der Krankenkasse auf die Managementgesellschaft übertragen werden, handelt es sich hierbei um eine Auslagerung von Verwaltungsaufgaben. ⁵Diese Leistungen gegenüber der jeweiligen Krankenkasse stellen keine begünstigten Heilbehandlungen dar und sind steuerpflichtig."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2013 erbracht werden. Für vor dem 1. Juli 2013 erbrachte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sie unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchstabe a und b UStG bzw. Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe b und c MwStSystRL umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Dr. H o f m a n n

1) BStBl I S. 802

Stellenausschreibung

Möchten auch Sie im Rahmen der **externen Finanzkontrolle** dazu beitragen, dass in der Bundesverwaltung wirtschaftlich verfahren wird?

Dann finden Sie bei uns ein geeignetes Aufgabenfeld.

Als unabhängiges Organ der Finanzkontrolle prüft der **Bundesrechnungshof** die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes und berät den Bundestag, den Bundesrat und die Bundesregierung. Bei seinen Aufgaben wird er durch sieben Prüfungsämter unterstützt.

Für **das Prüfungsamt des Bundes Berlin** suchen wir für den **gehobenen nichttechnischen Verwaltungsdienst** eine/n **Prüfer/in** im Sachgebiet

Verkehrssteuern

- Ausschreibung ,BRH 2013-0027P` -

Weitere Informationen finden Sie im Internet unter **www.bundesrechnungshof.de**.