

BUNDESSTEUERBLATT

2010 / Nr. 5

Abgabenordnung

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 12. März 2010

IV A 3 - S 0130/08/10006

2010/0185827

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Bundeszentralamt für Steuern

Steuergeheimnis;

Mitteilungen der Finanzbehörden zur Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen bei Beamten und Richtern

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

1. Mitteilungen im Zusammenhang mit einem Strafverfahren

- Nach § 49 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 Beamtenstatusgesetz (BeamtStG) sowie nach § 115 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 Bundesbeamtengesetz (BBG) ist die Strafverfolgungsbehörde verpflichtet, in **Strafverfahren - einschließlich Steuerstraßverfahren - gegen Beamte** zur Sicherstellung der erforderlichen dienstrechtlichen Maßnahmen im Fall der **Erhebung der öffentlichen Klage** die Anklageschrift oder eine an ihre Stelle tretende Antragsschrift, den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls und die einen Rechtszug abschließende Entscheidung mit Begründung der für die Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen zuständigen Stelle zu übermitteln, auch soweit sie Daten enthalten, die dem Steuergeheimnis unterliegen.

- Nach § 49 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 BeamStG sowie nach § 115 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 BBG besteht eine Verpflichtung zur Übermittlung der in Nr. 1.1 genannten Unterlagen in **Verfahren wegen fahrlässig begangener Straftaten** nur bei schweren Verstößen (genannt sind Trunkenheit im Straßenverkehr und fahrlässige Tötung) oder in sonstigen Fällen, wenn die Kenntnis der Daten aufgrund der Umstände des Einzelfalls erforderlich ist, um zu prüfen, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind, auch soweit sie Daten enthalten, die dem Steuergeheimnis unterliegen.

- Nach § 49 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 BeamStG sowie nach § 115 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 BBG sollen **Entscheidungen über Verfahrenseinstellungen**, auch soweit sie Daten enthalten, die dem Steuergeheimnis unterliegen und die nicht bereits nach Nr. 1.1 und 1.2 zu übermitteln sind, übermittelt werden, wenn die Kenntnis der Daten auf Grund der Umstände des Einzelfalls erforderlich ist, um zu prüfen, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, wie gesichert die zu übermittelnden Erkenntnisse sind.
- 1.3 Von der Strafverfolgungsbehörde ist keine vorweggenommene Prüfung der gebotenen disziplinarrechtlichen Behandlung des Falles gefordert, sondern nur die Abwägung, ob die Daten für eine solche disziplinarrechtliche Prüfung von Belang sein können und deshalb für den Dienstherrn des Beamten von Interesse sind (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Januar 2008 - VII B 149/07 -, BStBl 2008 II S. 337). Dies gilt auch für Fälle, in denen das Strafverfahren nach § 153 StPO, nach § 170 Abs. 2 StPO i.V.m. § 371 AO oder nach § 153a StPO eingestellt wurde. Im Falle des Entschlusses zur Übermittlung sind der Gegenstand des Verfahrens, die damit unmittelbar zusammenhängenden Erkenntnisse und die Verfahrenseinstellung als solche mitzuteilen.

- Darüber hinaus dürfen nach § 49 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 2 BeamStG sowie nach § 115 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 6 Satz 1 BBG sonstige Tatsachen, die dem Steuergeheimnis unterliegen und in einem Steuerstraßverfahren bekannt geworden sind, mitgeteilt werden, wenn
- 1.4 ihre Kenntnis aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls für dienstrechtliche Maßnahmen gegen einen Beamten erforderlich ist (erforderlich ist die Kenntnis der Daten auch dann, wenn diese Anlass zur Prüfung bieten, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind),

- an der Mitteilung ein zwingendes öffentliches Interesse im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO besteht (vgl. Nr. 1.5) und

für die Strafverfolgungsbehörde erkennbar ist, dass schutzwürdige Interessen des Beamten an dem Ausschluss der Übermittlung nicht überwiegen.

Ein zwingendes öffentliches Interesse an der Übermittlung im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO besteht insbesondere, wenn die mitteilende Stelle zur Überzeugung gelangt ist, der Sachverhalt sei geeignet, eine im Disziplinarverfahren zu verhängende

1.5 Maßnahme von Gewicht, das heißt eine Zurückstufung oder die Entfernung aus dem Dienst, zu tragen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Mai 2008 - 2 BvR 336/07 -, NJW 2008 S. 3489). Für diese Prüfung sind nicht nur der Umfang der Steuerhinterziehung (Höhe der verkürzten Steuern), sondern auch Art und Dauer der Straftat zu berücksichtigen.

1.6 Die vorstehenden Regelungen gelten für Richter entsprechend, soweit nichts anderes bestimmt ist (vgl. §§ 46, 71 DRiG).

2. Mitteilungen außerhalb eines Strafverfahrens

Werden außerhalb eines Strafverfahrens, d.h. in einem sonstigen Verfahren nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO (z.B. im Besteuerungs-

2.1 verfahren), Verfehlungen eines Beamten oder Richters festgestellt, die dieser im Zusammenhang mit seiner dienstlichen Tätigkeit begangen hat, z.B. Straftaten im Amt (§§ 331ff. StGB), ist die Zulässigkeit einer Mitteilung zu prüfen.

Auch das Verhalten eines Beamten außerhalb des Dienstes stellt ein Dienstvergehen dar, wenn es nach den Umständen des

2.2 Einzelfalles in besonderem Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für sein Amt oder das Ansehen des Beamten-tums bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen (vgl. § 77 Abs. 1 Satz 2 BBG).

Hiernach stellt insbesondere bei einem Beamten der Finanzverwaltung oder einem Richter eine Steuerstraftat in eigener Sache

2.3 ein Dienstvergehen dar, das eine Weitergabe der Daten an die für die Durchführung eines Disziplinarverfahrens oder sonstiger dienstrechtlicher Maßnahmen zuständige Stelle nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO rechtfertigen kann.

2.4 Ein Dienstvergehen stellt auch die unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen durch Beamte der Finanzverwaltung dar.

Bei den unter 2.1 bis 2.4. genannten Sachverhalten ist zu prüfen, ob der Sachverhalt geeignet ist, eine im Disziplinarverfahren zu verhängende Maßnahme von Gewicht, das heißt eine Zurückstufung oder die Entfernung aus dem Dienst, zu tragen (vgl.

2.5 BVerfG-Beschluss vom 6. Mai 2008, a. a. O.). Ist dies zur Überzeugung der mitteilenden Stelle nicht der Fall, ist eine Offenbarung der in einem Verfahren nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO bekannt gewordenen Daten nicht zulässig.

Dritte

3. Die steuerlichen Verhältnisse Dritter dürfen anlässlich einer Mitteilung nach Nr. 1 oder 2 nur mitgeteilt werden, soweit dienstrechtliche Maßnahmen gegen den Beamten oder Richter ohne die Mitteilung dieser Daten nicht ergriffen werden können.

Nummer 8.6 des Anwendungserlasses zu § 30 AO wird wie folgt gefasst:

Zu Mitteilungen an Disziplinarstellen zur Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen bei Beamten und Richtern vgl. BMF-

Schreiben vom 12. März 2010 - IV A 3 - S 0130/08/10006. Die Regelungen in Nummer 2 und 3 dieses BMF-Schreibens sind

"8.6 bei vergleichbaren Verfehlungen sonstiger Angehöriger der Finanzverwaltung (Arbeitnehmer, die weder Beamte noch Richter sind) entsprechend anzuwenden, soweit dies zur Ergreifung vergleichbarer arbeitsrechtlicher Maßnahmen (z.B. Abmahnung, Kündigung) führen kann."

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Abgabenordnung zum Download bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 2. März 2010

IV D 4 - S 2232/0

2009/0582101

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundesministerium für Ernährung,
Landwirtschaft und Verbraucherschutz

Besteuerung der Forstwirtschaft; Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 5. Juni 2008 (BStBl II S. 960 und 968)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung des Wirtschaftsguts Baumbestand das Folgende:

A. Wirtschaftsgut Baumbestand

I. Definition

Als Wirtschaftsgut ist beim stehenden Holz der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen (BFH vom 5. Juni 2008, BStBl II S. 960 und vom 5. Juni 2008, BStBl II S. 968). Dieser ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut des nicht abnutzbaren Anlagevermögens. Der Umfang der einzelnen Wirtschaftsgüter (Baumbestand) ergibt sich vorrangig aus einem amtlich anerkannten Betriebsgutachten oder aus einem Betriebswerk, ansonsten aus den Regelungen zum Anbauverzeichnis nach § 142 AO (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1981, BStBl I S. 878, Teilziffer 3.3.3).

Ein Baumbestand innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs tritt in der Regel nur dann als ein selbständiges Wirtschaftsgut nach außen in Erscheinung, wenn er eine Flächengröße von zusammenhängend mindestens einem Hektar aufweist (vgl. BFH vom 5. Juni 2008, BStBl II S. 960). Baumbestände auf verschiedenen räumlich voneinander entfernt liegenden Flurstücken stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und sind deshalb auch dann selbständige Wirtschaftsgüter, wenn deren Größe einen Hektar unterschreitet.

II. Ausweis der Wirtschaftsgüter

Jedes selbständige Wirtschaftsgut Baumbestand ist im Anlageverzeichnis bzw. dem laufend zu führenden Verzeichnis nach § 4 Absatz 3 Satz 5 EStG auszuweisen.

B. Bilanzierung des Wirtschaftsguts Baumbestand

Bei der Bilanzierung des Wirtschaftsguts Baumbestand ist zwischen Holznutzungen in Form von Kahlschlägen und anderen Holznutzungen zu unterscheiden.

I. Holznutzungen in Form von Kahlschlägen

1. Definition

Ein Kahlschlag im ertragsteuerrechtlichen Sinne liegt vor, wenn das nutzbare Derbholz auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes, der ein selbständiges Wirtschaftsgut ist, eingeschlagen wird und keine gesicherte Kultur bestehen bleibt. Dieses gilt gleichermaßen für den Fall, dass auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche ein Kahlschlag erfolgt, unabhän-

gig davon, ob er in verschiedenen aneinander angrenzenden Baumbeständen oder innerhalb eines Baumbestandes vorgenommen wird. Dabei sind Einschläge innerhalb eines Zeitraums von fünf aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren einheitlich zu beurteilen.

2. Übergang ins Umlaufvermögen

Mit dem Einschlag des Holzes wird der Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum bisherigen Wirtschaftsgut Baumbestand gelöst und das eingeschlagene Holz wird Umlaufvermögen.

3. Minderung des Buchwerts

Mit dem Kahlschlag eines Baumbestandes, der ein selbständiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gewesen ist, wird dessen Buchwert im Umfang des Einschlags gemindert und in gleicher Höhe den Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes (Umlaufvermögen) zugerechnet. Gleiches gilt für den Kahlschlag auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche. Die Minderung des Buchwerts des Baumbestandes ist grundsätzlich entsprechend dem Flächenanteil des Kahlschlags vorzunehmen.

4. Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag

Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag sind Herstellungskosten für das neu entstehende Wirtschaftsgut Baumbestand und als nicht abnutzbares Anlagevermögen zu aktivieren.

Die Wiederaufforstung beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestandes, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der Wiederaufforstung anzunehmen ist. Zu den Wiederaufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für Setzlinge, Pflanzung, Befestigung des Pflanzgutes (z. B. Pfähle und Drähte), Pflegemaßnahmen sowie Löhne. Dagegen führen Aufwendungen für Kulturzäune zu Herstellungskosten für ein selbständiges Wirtschaftsgut und werden über R 6.3 Absatz 1 EStR entsprechend berücksichtigt.

Sofern die Wiederaufforstung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, ist eine Rückstellung nach § 5 Absatz 4b EStG nicht zulässig.

5. Aufwendungen für Verjüngung und Pflege

Aufwendungen für Bestandsverjüngung und Bestandspflege sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

II. Holznutzungen, die keine Kahlschläge sind

1. Abgrenzung zum ertragsteuerrechtlichen Kahlschlag

Führen Holznutzungen nicht zu Kahlschlägen im ertragsteuerrechtlichen Sinn, bleibt das Wirtschaftsgut Baumbestand erhalten. Daher kommt eine Buchwertminderung grundsätzlich nicht in Betracht.

2. Minderung des Buchwerts

Sofern die planmäßige Ernte hiebsreifer Bestände im Einzelfall zu einer weitgehenden Minderung der Substanz und des Wertes des Wirtschaftsgutes Baumbestand führt, kann dies eine Buchwertminderung begründen (vgl. BFH vom 5. Juni 2008, BStBl II S. 968). Die Buchwertminderung ist begrenzt auf den Unterschied zwischen dem bisherigen Buchwert des jeweiligen Baumbestands und dem Teilwert des verbleibenden Baumbestands. Diese Voraussetzungen und der Teilwert des verbleibenden Baumbestands (§ 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG) sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Der Betrag, um den der Buchwert gemindert wurde, ist den Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes (Umlaufvermögen) zuzurechnen.

3. Aufwendungen für die Wiederaufforstung

Soweit infolge einer Holznutzung, die keinen Kahlschlag darstellt und die nicht zu einer Buchwertminderung entsprechend Teilziffer B.II.2. geführt hat, dennoch eine Wiederaufforstungsverpflichtung entsteht, sind die Wiederaufforstungskosten nicht zu aktivieren.

Sie sind entsprechend dem Umfang der Verpflichtung und den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag in eine Rückstellung einzustellen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gem. R 5.7 Absatz 4 EStR erfüllt sind (für Rückstellung aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung vgl. BFH vom 13. Dezember 2007, BStBl 2008 II S. 516). Die Grundsätze von R 6.11 Absatz 1 EStR sind zu berücksichtigen (z. B. Zuschüsse).

Ist dagegen nach Teilziffer B.II.2. eine Buchwertminderung vorgenommen worden, sind die Wiederaufforstungskosten als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren, soweit die Aufwendungen für die Wiederaufforstung der gesicherten Kultur den bei der Buchwertminderung zu Grunde gelegten Wert dieser Kultur übersteigen.

Zum Umfang der Wiederaufforstungskosten vgl. Teilziffer B.I.4., zu den Aufwendungen für Verjüngung und Pflege vgl. Teilziffer B. I. 5.

C. Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG und § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 EStG

Soweit beim Übergang vom nicht abnutzbaren Anlagevermögen zum Umlaufvermögen von den (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten des Baumbestands ein Betrag abzuspalten ist, der bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als Herstellungskosten für das eingeschlagene Holz zu berücksichtigen wäre, sind im Wirtschaftsjahr des Einschlags in dieser Höhe Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

D. Wertansätze für bereits vorhandene Baumbestände

Die Verpflichtung zum Ausweis eines Wertansatzes für die einzelnen Wirtschaftsgüter Baumbestand (vgl. Teilziffer A.) besteht auch für Baumbestände, die vor der Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 5. Juni 2008 (BStBl II S. 960 und 968) am 31. Dezember 2008 angeschafft oder hergestellt wurden. Dabei ist es regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn die Aufteilung eines bisher einheitlichen Wertansatzes auf die einzelnen Wirtschaftsgüter Baumbestand nach dem Umfang der entsprechenden Flächen vorgenommen wird.

Ein bisher für mehrere Wirtschaftsgüter Baumbestand ausgewiesener einheitlicher Wertansatz kann so lange fortgeführt werden, bis sich eine ertragsteuerrechtliche Auswirkung ergibt. In einem solchen Fall sind die bisher bestehenden Wertansätze insgesamt auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nach dem Verhältnis der einzelnen Teilwerte im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung aufzuteilen. Aus Vereinfachungsgründen kann regelmäßig eine Aufteilung eines bisher einheitlichen Wertansatzes nach dem Umfang der entsprechenden Flächen vorgenommen werden. Für die übrigen Wirtschaftsgüter Baumbestand kann der Wertansatz weiterhin einheitlich ausgewiesen werden, bis sich bei diesen eine ertragsteuerrechtliche Auswirkung ergibt.

E. Kalamitätsnutzungen

Soweit durch Kalamitätsnutzungen ein Kahlschlag entsteht, kann abweichend von den unter B. dargestellten Grundsätzen der Buchwert dieses Baumbestandes beibehalten werden. Die Wiederaufforstungskosten sind in diesem Fall sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig.

F. Pauschsätze nach § 51 EStDV

Mit einer Holznutzung im Zusammenhang stehende Wiederaufforstungskosten, die sofort abziehbare Betriebsausgaben sind, sind durch die Pauschsätze nach § 51 EStDV abgegolten. Dies gilt unabhängig vom Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung.

Im Falle eines Kahlschlags (vgl. Teilziffer B.I.1.) ist der Buchwertabgang mit dem jeweiligen Pauschsatz abgegolten und die Wiederaufforstungskosten sind als Herstellungskosten in dem nach § 4 Absatz 3 Satz 5 EStG laufend zu führenden Verzeichnis auszuweisen. Dabei sind der Umfang des Kahlschlags und die Höhe der Wiederaufforstungskosten nachzuweisen.

G. Forstschäden-Ausgleichsgesetz

Bei der Anwendung des § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz gelten die Grundsätze der Teilziffer C.

Bei der Ausübung des Wahlrechts nach § 4a Forstschäden-Ausgleichsgesetz sind Buchwertminderungen im Wirtschaftsjahr des Einschlags als Betriebsausgaben sofort abziehbar, soweit von einer Aktivierung abgesehen worden ist.

H. Tarifvergünstigung nach § 34b EStG

Buchwertminderungen im Sinne der Teilziffer B. und die sofort als Betriebsausgaben abziehbaren Wiederaufforstungskosten (Teilziffer B.II.3.) gehören zu den anderen Betriebsausgaben im Sinne des § 34b Absatz 2 Nummer 2 EStG.

I. Anwendungsregelung

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. R 34b.2 Absatz 1 Satz 4 EStR ist nicht mehr anzuwenden.

Soweit sich aus diesem Schreiben für einen Steuerpflichtigen Verschlechterungen gegenüber der bisherigen bundeseinheitlichen Verwaltungsauffassung ergeben, sind die Regelungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2010 beginnen.

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

Im Auftrag

K r a e u s e l

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 11. März 2010

IV C 3 - S 2221/09/10004

2010/0188949

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Vertretungen der

Länder beim Bund

Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung

TOP 5 der Sitzung mit den für die Einkommensteuer zuständigen Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder
vom 24. bis 26. Februar 2010 (Est I/10)

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Allgemeines/Abgrenzung	1
B. Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Vermögensübertragung	2-64
I. Vermögensübertragung i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG	2-43
1. Begriff der Vermögensübertragung	2-3
2. Empfänger des Vermögens	4
3. Unentgeltlichkeit	5-6
4. Gegenstand der Vermögensübertragung	7-23
a) Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft	8-11
b) Betrieb oder Teilbetrieb	12-14
c) Anteil an einer GmbH	15-20
d) Anderes Vermögen, Wirtschaftsüberlassungsverträge und Nießbrauchsrechte	21-22
e) Missbrauchsregelung	23
5. Übertragung von Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt	24-25

6.	Ausreichend Ertrag bringendes Vermögen	26-35
	a) Grundsätze	26-31
	b) Ermittlung der Erträge	32-35
7.	Betriebsaufgabe, Übertragung, Umwandlung und Umschichtung von übertragenem Vermögen	36-43
	a) Umschichtungsverpflichtung im Übertragungsvertrag	36
	b) Betriebsaufgabe, Übertragung, Umwandlung und nachträgliche Umschichtung	37-43
II.	Versorgungsleistungen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG	44-58
	1. Umfang der Versorgungsleistungen	44-49
	2. Empfänger der Versorgungsleistungen	50
	3. Korrespondenzprinzip bei Versorgungsleistungen	51-55
	4. Wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit des Empfängers der Versorgungsleistungen	56
	5. Rechtliche Einordnung von wiederkehrenden Leistungen, die keine Versorgungsleistungen sind	57-58
III.	Anforderungen an den Übertragungsvertrag	59-64
C.	Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen	65-79
	I. Übertragung von Betriebsvermögen	67-68
	II. Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit	69-76
	1. Behandlung beim Verpflichteten	69-72
	a) Anschaffungskosten	69-70
	b) Zinsanteil	71-72
	2. Behandlung beim Berechtigten	73-76
	a) Veräußerungspreis	73-74
	b) Zinsanteil	75-76
III.	Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen auf bestimmte Zeit	77-79

1.	Anschaffungskosten und Veräußerungspreis	77
2.	Zinsanteil	78-79
D.	Anwendungsregelung	80-90
I.	Allgemeines	80-84
II.	Ablösung eines Nießbrauchsrechts	85-86
III.	Umschichtung	87-88
1.	Umschichtungsverpflichtung im Übertragungsvertrag	87
2.	Nachträgliche Umschichtung	88
IV.	Besteuerung nach § 22 Nummer 1b EStG	89
V.	Umwandlung einer Versorgungsleistung	90

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung Folgendes:

A. Allgemeines/Abgrenzung

Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung können Versorgungsleistungen, Unterhaltsleistungen oder wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung sein. **Liegen die Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG vor, sind die Versorgungsleistungen beim Verpflichteten als Sonderausgaben abziehbar** und beim Berechtigten nach § 22 Nummer 1b EStG **steuerpflichtig (vgl. B.)**. Unterhaltsleistungen (Zuwendungen) dürfen nach § 12 Nummer 2 EStG nicht abgezogen werden. Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung enthalten eine nichtsteuerbare oder steuerbare Vermögensumschichtung und einen Zinsanteil (vgl. C.).

B. Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Vermögensübertragung

I. Vermögensübertragung i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG

1. Begriff der Vermögensübertragung

Nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG begünstigte Versorgungsleistungen **sind** wiederkehrende Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung - **in der Regel** zur vorweggenommenen Erbfolge - **geleistet werden**. Voraussetzung ist die Übertragung bestimmten Vermögens (**vgl. B.I.4.**) **grundsätzlich** kraft einzelvertraglicher Regelung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge. **Eine Vermögensübertragung i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG kann ihren**

Rechtsgrund auch in einer Verfügung von Todes wegen haben, wenn sie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu Lebzeiten des Erblassers ebenfalls begünstigt wäre (BFH vom 11. Oktober 2007, BStBl 2008 II S. 123).

Der Übergeber behält sich in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vor, die nunmehr allerdings vom Übernehmer erwirtschaftet werden müssen (BFH vom 15. Juli 1991, BStBl 1992 II S. 78). **Somit ist eine Versorgung insoweit gewährleistet, als der Vermögensübergeber durch die jeweilige Übertragung begünstigten Vermögens nicht länger selbst die Früchte aus diesem übertragenen Vermögen erwirtschaftet.** Soweit im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung Versorgungsleistungen zugesagt werden, sind diese weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten (BFH vom 5. Juli 1990, BStBl II S. 847).

2. Empfänger des Vermögens

Eine nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG begünstigte Vermögensübertragung (vgl. Rz. 2 f.) ist **stets unter Angehörigen, grundsätzlich aber** auch unter Fremden **möglich** (BFH vom 16. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 718). Empfänger des Vermögens können die Abkömmlinge und grundsätzlich auch gesetzlich erbberechtigte entferntere Verwandte des Übergebers sein (vgl. BFH vom 16. Dezember 1993, BStBl 1996 II S. 669). Hat der Übernehmer aufgrund besonderer persönlicher Beziehungen zum Übergeber ein persönliches Interesse an der lebenslangen angemessenen Versorgung des Übergebers oder sind die Vertragsbedingungen allein nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers und der Leistungsfähigkeit des Übernehmers vereinbart worden, können auch nahe stehende Dritte (z. B. Schwiegerkinder, Neffen und Nichten) und ausnahmsweise auch familienfremde Dritte Empfänger des Vermögens sein (vgl. BFH vom 16. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 718).

3. Unentgeltlichkeit

Bei der Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen soll der Übernehmer nach dem Willen der Beteiligten - wenigstens teilweise - eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. **In den Fällen** der Vermögensübertragung auf Angehörige spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die wiederkehrenden Leistungen unabhängig vom Wert des übertragenen Vermögens nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten (vgl. B.I.6.) bemessen worden sind. Diese Vermutung ist widerlegt, wenn die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen ausgehen durften, auch wenn Leistung und Gegenleistung objektiv ungleichwertig sind (vgl. hierzu BFH vom 29. Januar 1992, BStBl II S. 465, vom 16. Dezember 1993, BStBl 1996 II S. 669 und vom 30. Juli 2003, BStBl 2004 II S. 211). **In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG nicht eröffnet.** Es gelten die Grundsätze über die einkommensteuerrechtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung (vgl. C.).

Unter Fremden besteht eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung, dass bei der Übertragung von Vermögen Leistung und Gegenleistung kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind. Ein Anhaltspunkt für ein entgeltliches Rechtsgeschäft kann sich auch daraus ergeben, dass die wiederkehrenden Leistungen auf Dauer die erzielbaren Erträge übersteigen. Die für die Unentgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs sprechende Vermutung kann hingegen z. B. widerlegt sein, wenn der Übernehmer aufgrund besonderer persönlicher (insbesondere familienähnlicher) Beziehungen zum Übergeber ein persönliches Interesse an der lebenslangen angemessenen Versorgung des Übergebers hat (BFH vom 16. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 718).

4. Gegenstand der Vermögensübertragung

Eine begünstigte Vermögensübertragung i.S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG liegt nur vor bei Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung

- eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit i. S. der §§ 13, 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder des § 18 Absatz 1 EStG ausübt (vgl. Rz. 8 bis 11),

- eines Betriebs oder Teilbetriebs (vgl. Rz. 12 bis 14) sowie

eines mindestens 50 Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), wenn der - Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt (vgl. Rz. 15 bis 20).

a) Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft

Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft (OHG, KG, GbR) oder an einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist (z. B. atypisch stille Gesellschaft), ist nur dann begünstigt, wenn die Gesellschaft Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielt. Als Personengesellschaften gelten auch Gemeinschaften, wenn die Beteiligten eine dem Gesellschafter einer Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbare Stellung haben, z.B. als Beteiligter an einer Erbengemeinschaft oder Gütergemeinschaft (BFH vom 25. Juni 1984, BStBl II S. 751). Die Begünstigung kann in Anspruch genommen werden bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (einschließlich Sonderbetriebsvermögen) auf einen oder mehrere Übernehmer, bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich der quotalen Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens) und bei der unentgeltlichen Aufnahme des Übernehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen.

Die Übertragung von Anteilen an einer gewerblich infizierten Personengesellschaft i. S. des § 15 Absatz 3 Nummer 1 1. Alternative EStG erfüllt den Tatbestand der begünstigten Übertragung eines Mitunternehmeranteils i. S. von § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe a EStG. Ein Mitunternehmeranteil an einer Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kann begünstigt im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen übertragen werden, soweit ihr die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft auch nach der Übertragung zugerechnet wird. Keine Begünstigung liegt vor, wenn eine vermögensverwaltende Personengesellschaft lediglich an einer gewerblich tätigen Gesellschaft beteiligt ist, § 15 Absatz 3 Nummer 1 2. Alternative EStG.

Anteile an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S. des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG (z.B. an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG) können nicht im Rahmen einer begünstigten Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen übertragen werden, da die Gesellschaft keine Tätigkeit i.S. des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG ausübt.

Der Sonderausgabenabzug kommt auch in Betracht, wenn im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen Anteile an einer Personengesellschaft übertragen werden, die verpachtet sind, oder wenn Anteile an einer Personengesellschaft übertragen werden, die selbst ihren gesamten Betrieb verpachtet hat, sofern der Betrieb mangels Betriebsaufgabeerklärung als fortgeführt gilt.

b) Betrieb oder Teilbetrieb

Neben der Übertragung eines laufenden Betriebs oder Teilbetriebs ist nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe b EStG auch die Übertragung eines verpachteten Betriebs oder Teilbetriebs begünstigt, sofern der Betrieb oder Teilbetrieb mangels Betriebsaufgabeerklärung als fortgeführt gilt.

Ein Teilbetrieb i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe b EStG liegt vor, wenn ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs übertragen wird, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i.S. des EStG aufweist und für sich lebensfähig ist. Eine völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung ist nicht erforderlich (R 16 Absatz 3 EStR). Der Teilbetrieb muss bereits vor der Vermögensübertragung als solcher existiert haben.

Die Teilbetriebsfiktion des § 16 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG ist für die Fälle der begünstigten Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen nicht anzuwenden. Eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann daher nicht nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe b

ESTG begünstigt übertragen werden. Für die Übertragung von Anteilen an einer GmbH richtet sich die begünstigte Übertragung nach den Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG.

c) Anteil an einer GmbH

15 Zu einer begünstigten Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen führt nur die Übertragung eines mindestens 50 Prozent betragenden Anteils an einer GmbH (einschließlich Unternehmergesellschaft, § 5a GmbHG), wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer die Geschäftsführertätigkeit nach der Übertragung übernimmt. Begünstigt ist auch die Übertragung von Anteilen an einer der GmbH vergleichbaren Gesellschaftsform eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist (vgl. Tabellen zum BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076). Werden Anteile an anderen Körperschaften im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen übertragen, liegt keine begünstigte Vermögensübertragung nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG vor.

16 Es ist nicht erforderlich, dass der Übergeber seinen gesamten Anteil überträgt, sofern der übertragene Anteil mindestens 50 Prozent beträgt. Dabei sind Teilübertragungen jeweils isoliert zu betrachten.

Beispiel:

V ist zu 80 Prozent an der X-GmbH beteiligt. Außerdem ist er Geschäftsführer der X-GmbH. V überträgt am 10. Januar 2008 einen 20 Prozent betragenden Anteil an der X-GmbH auf seinen Sohn S. S verpflichtet sich dafür, wiederkehrende Leistungen i.H.v. monatlich 200 € an V zu zahlen. Am 1. Januar 2011 überträgt V den restlichen Anteil an der X-GmbH (60 Prozent) auf S. S wird Geschäftsführer der X-GmbH, V zieht sich aus der Geschäftsführertätigkeit vollständig zurück. S verpflichtet sich im Zuge dieser Übertragung, V zusätzlich monatliche Versorgungsleistungen i.H. v. 2 000 € zu zahlen.

17 **Lösung:**

Die wiederkehrenden Leistungen, die S im Zusammenhang mit der ersten Teilübertragung an V zu leisten hat, stellen keine Leistungen aufgrund einer nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG begünstigten Vermögensübertragung dar, weil der übertragene GmbH-Anteil nicht mindestens 50 Prozent betragen hat. Im Übrigen hat S die Geschäftsführertätigkeit von V zu diesem Zeitpunkt noch nicht übernommen. Die Übertragung des 60 Prozent betragenden GmbH-Anteils stellt hingegen eine begünstigte Übertragung dar, weil isoliert betrachtet alle Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG erfüllt sind. S kann daher ab dem 1. Januar 2011 einen Betrag i.H.v. 2000 € monatlich als Sonderausgaben geltend machen.

18 Überträgt ein Gesellschafter-Geschäftsführer einen mindestens 50 Prozent betragenden Anteil an der GmbH auf den Übernehmer, liegen begünstigte Versorgungsleistungen nur vor, solange der Vermögensübernehmer eine Geschäftsführertätigkeit ausübt. Es ist unschädlich, wenn der Übernehmer bereits vor der Übertragung Geschäftsführer der Gesellschaft war, *solange* er es auch nach der Übertragung bleibt. Voraussetzung ist jedoch, dass der Übergeber seine Geschäftsführertätigkeit insgesamt aufgibt. So ist es z. B. unschädlich, wenn der Vermögensübernehmer bereits die Funktion des Geschäftsführers für die finanziellen Aufgaben innehatte und der Vermögensübergeber Geschäftsführer für den technischen Bereich war und der Übergeber die Geschäftsführertätigkeit mit der Vermögensübertragung aufgibt. Es ist nicht erforderlich, dass der Übernehmer dieselbe Funktion im Rahmen der Geschäftsführung ausübt wie vormals der Übergeber. Wird der Vermögensübergeber für die GmbH in anderer Weise als der eines Geschäftsführers tätig (im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit), so ist dieses ebenfalls unschädlich.

19 Überträgt der Vermögensübergeber seine GmbH-Beteiligung auf mehrere Vermögensübernehmer, liegt eine begünstigte Vermögensübertragung i.S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG nur bezogen auf den Vermögensübernehmer vor, der mindestens einen 50 Prozent betragenden Anteil erhalten und die Geschäftsführertätigkeit übernommen hat. Überträgt der Vermögensübergeber seine 100-Prozent-GmbH-Beteiligung zu jeweils 50 Prozent auf zwei Vermögensübernehmer, wird aber nur einer der Vermögensübernehmer Geschäftsführer, führt nur die Anteilsübertragung auf diesen zu einer begünstigten Vermögensübertragung i.S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG. Sind oder werden beide Übernehmer Geschäftsführer der Gesellschaft, dann liegt in beiden Fällen eine begünstigte Übertragung i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG vor.

Beispiel:

V ist zu 80 Prozent an der X-GmbH beteiligt. Er ist außerdem Geschäftsführer der Gesellschaft. V überträgt seine GmbH-Beteiligung auf seine drei Söhne S, T und U. S erhält einen 15 Prozent betragenden Anteil an der GmbH und verpflichtet sich, seinem Vater V wiederkehrende Leistungen i. H. v. 300 € monatlich zu zahlen. V überträgt dem Sohn T ebenfalls einen 15 Prozent betragenden Anteil an der GmbH und die Geschäftsführung im Bereich der Produktionsplanung. T verpflichtet sich, V wiederkehrende Leistungen i.H.v. 800 € monatlich zu zahlen. U erhält von V einen 50 Prozent betragenden Anteil an der GmbH und übernimmt die Geschäftsführung für den finanziellen Bereich der Gesellschaft von V. Er verpflichtet sich, V wiederkehrende Leistungen i.H.v. 2000 € monatlich zu zahlen. V hat die Geschäftsführertätigkeit insgesamt aufgegeben.

20

Lösung:

Die Übertragungen der Anteile an S und T stellen keine begünstigten Übertragungen von Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG dar, da in beiden Fällen nicht mindestens ein 50Prozent betragender Anteil übertragen wurde. An diesem Ergebnis ändert im Fall des T auch die Übertragung der Geschäftsführertätigkeit im Bereich der Produktionsplanung nichts, da die Voraussetzungen der Anteilshöhe und der Übernahme der Geschäftsführung gemeinsam erfüllt sein müssen. Die monatlichen Zahlungen der Söhne S und T sind somit nach den Grundsätzen über die einkommensteuerrechtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung zu behandeln (vgl. C.). Lediglich die Übertragung auf den Sohn U ist begünstigt nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG.

d) Anderes Vermögen, Wirtschaftsüberlassungsverträge und Nießbrauchsrechte

Wird anderes als das in Rz. 7 genannte Vermögen übertragen (z. B. privater Grundbesitz, Wertpapiervermögen) oder erfüllt das übertragene Vermögen nicht die in Rz. 8 bis 20 genannten Bedingungen, liegt keine begünstigte Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen vor. Dies gilt auch für die Einräumung eines Nießbrauchsrechts, und zwar unabhängig davon, ob das Nießbrauchsrecht an Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG bestellt ist oder nicht (vgl. aber zur sog. zeitlich gestreckten "gleitenden" Vermögensübertragung Rz. 25). Es gelten die Grundsätze über die einkommensteuerrechtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung (vgl. C.).

Entsprechendes gilt für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wenn sie aufgrund von Wirtschaftsüberlassungsverträgen, die Vorstufe zur Hof- und Betriebsübertragung sind, überlassen werden. Eine begünstigte Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen kann in diesen Fällen erst bei der späteren tatsächlichen Übertragung des Hofes und Betriebs im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen vorliegen. Dies gilt auch für Pachtverträge, die steuerrechtlich als Wirtschaftsüberlassungsverträge gewürdigt werden.

e) Nießbrauchsregelung

Wird der Anteil an einer GmbH im Betriebsvermögen eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer Mitunternehmerschaft (Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen) im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen auf den Vermögensübernehmer (mit-)übertragen, liegt eine insgesamt nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe a oder b EStG begünstigte Übertragung vor. Wurde der Anteil an der Körperschaft binnen eines Jahres vor der Vermögensübertragung in den Betrieb, Teilbetrieb oder die Mitunternehmerschaft eingelegt und gehört er dort nicht zum notwendigen Betriebsvermögen, oder der Betrieb, Teilbetrieb oder die Mitunternehmerschaft ist binnen eines Jahres vor der Vermögensübertragung durch Umwandlung einer Körperschaft entstanden, ist zu vermuten, dass § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG umgangen werden soll; § 2 Absatz 1 und Absatz 2 UmwStG ist nicht anzuwenden.

5. Übertragung von Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt

Überträgt der Vermögensübergeber begünstigtes Vermögen im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen (vgl. Rz. 7 bis 20) unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, steht dies der Anerkennung von Versorgungsleistungen nicht entgegen,

24

wenn der Nießbrauch lediglich Sicherungszwecken dient und der Vermögensübergeber gleichzeitig mit der Bestellung des Nießbrauchs dessen Ausübung nach § 1059 BGB dem Vermögensübernehmer überlässt.

25 Wird ein an begünstigtem Vermögen (vgl. Rz. 7 bis 20) vorbehaltenes oder durch Vermächtnis eingeräumtes Nießbrauchsrecht im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen abgelöst, können diese im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübertragung stehen und daher Versorgungsleistungen sein (sog. zeitlich gestreckte "gleitende" Vermögensübertragung; vgl. BFH vom 3. Juni 1992, BStBl 1993 II S. 23). Dies gilt nicht, wenn die Ablösung des Nießbrauchs der lastenfreien Veräußerung des Vermögens dient. Für die Anerkennung von Versorgungsleistungen kommt es nicht darauf an, ob die wiederkehrenden Leistungen bereits im Übertragungsvertrag selbst vereinbart wurden oder erst im Zusammenhang mit der Ablösung des Nießbrauchs vereinbart werden. Dies gilt auch, wenn im Fall des § 14 HÖfO Versorgungsleistungen (in Form des Altenteils) erbracht werden, sowie in den Fällen der sog. "Rheinischen Hofübergabe", wenn der Übergeber den Betrieb in Ausübung des Nießbrauchs wiederum an den Übernehmer verpachtet.

6. Ausreichend Ertrag bringendes Vermögen

a) Grundsätze

26 Das Merkmal der Versorgung ist nur bei der Übertragung von Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG erfüllt, das ausreichend Ertrag bringt, um die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil zu sichern.

27 Von ausreichend Ertrag bringendem Vermögen ist auszugehen, wenn nach überschlägiger Berechnung die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens.

28 Zu Erträgen führen grundsätzlich nur Einnahmen, die den Tatbestand einer Einkunftsart i. S. des § 2 Absatz 1 EStG erfüllen. Einnahmen aus einer Tätigkeit ohne Einkünfte- oder Gewinnerzielungsabsicht sind daher nicht als Erträge zu beurteilen.

29 Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe b EStG im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, besteht eine widerlegbare Vermutung (z. B. mehrjährige Verluste oder im Verhältnis zu den wiederkehrenden Leistungen geringe Gewinne des Unternehmens) dafür, dass die Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen in der vereinbarten Höhe zu erbringen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Übernehmer tatsächlich fortgeführt wird. Entsprechendes gilt, wenn ein Mitunternehmeranteil oder der Teil eines Mitunternehmeranteils i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe a EStG oder ein Anteil an einer GmbH i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 Buchstabe c EStG übertragen wird. Die Beweiserleichterung ist nicht anzuwenden bei verpachteten oder überwiegend verpachteten Betrieben, Teilbetrieben, (Teil-)Mitunternehmeranteilen und GmbH-Anteilen oder bei Personengesellschaften, die selbst ihren gesamten Betrieb verpachtet haben.

30 Wird im Rahmen einer einheitlichen Vermögensübertragung neben begünstigtem Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG weiteres nicht begünstigtes Vermögen übertragen, greift die Beweiserleichterung nicht. Im Übrigen vgl. in diesem Fall Rz. 47.

31 Versorgungsleistungen, die aus den langfristig erzielbaren Erträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können, sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn das übertragene Vermögen nicht über einen ausreichenden Unternehmenswert verfügt (entgegen BFH vom 12. Mai 2003, BStBl 2004 II S. 100).

b) Ermittlung der Erträge

32 Greift die Beweiserleichterung (Rz. 29) nicht, sind zur Ermittlung der maßgebenden Erträge die auf der Grundlage des steuerlichen Gewinns ermittelten Erträge heranzuziehen. Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderab-

schreibungen sowie außerordentliche Aufwendungen, z.B. größere Erhaltungsaufwendungen, die nicht jährlich üblicherweise anfallen, **sind dabei den Erträgen** hinzuzurechnen. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit ist ein Unternehmerlohn nicht abzuziehen. Bei **der** Übertragung eines Anteils an einer GmbH mindert im **Falle der Rz. 34** das Gesellschafter-Geschäftsführergehalt **des Vermögensübergebers und im Falle der Rz. 35 das Gesellschafter-Geschäftsführergehalt des Vermögensübernehmers** die auf der Grundlage des steuerlichen **Gewinns** ermittelten Erträge nicht. Bei der Ermittlung der Erträge aus dem GmbH-Anteil ist **im Übrigen** nicht auf die tatsächlich ausgeschütteten, sondern auf die ausschüttungsfähigen Gewinne abzustellen (**BFH vom 21. Juli 2004, BStBl 2005 II S. 133**).

Greift die Beweiserleichterung (Rz. 29) bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht, kann die Ertragskraft ungeachtet der tatsächlichen Gewinnermittlung nach § 13a EStG durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmen-Überschussrechnung berechnet werden.

Die wiederkehrenden Leistungen müssen durch entsprechende Erträge aus dem übernommenen Vermögen abgedeckt sein. Davon ist auszugehen, wenn nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Vermögens**übertragung** der durchschnittliche jährliche Ertrag ausreicht, um die jährlichen wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Bei Ablösung eines vom Übergeber vorbehaltenen Nutzungsrechts in den Fällen der zeitlich gestreckten Vermögens**übertragung** (vgl. Rz. 25) sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ablösung maßgeblich (**BFH vom 16. Juni 2004, BStBl 2005 II S. 130**). Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Ermittlung des durchschnittlichen Ertrags die Gewinne des Jahres der Vermögens**übertragung** und der beiden vorangegangenen Jahre herangezogen werden.

Reicht der durchschnittliche jährliche Ertrag nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Vermögens**übertragung** nicht aus, um die jährlichen wiederkehrenden Leistungen zu erbringen, bleibt es dem Übernehmer unbenommen, nachzuweisen, dass für die Zukunft ausreichend hohe Nettoerträge zu erwarten sind. Hiervon kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn die durchschnittlichen Erträge des Jahres der Vermögens**übertragung** und der beiden folgenden Jahre ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Die Veranlagungen sind insoweit sowohl beim Übergeber als auch beim Übernehmer **in dem Jahr der Vermögensübertragung und in den beiden Folgejahren** vorläufig gemäß § 165 AO vorzunehmen.

7. Betriebsaufgabe, Übertragung, Umwandlung und Umschichtung von übertragenem Vermögen

a) Umschichtungsverpflichtung im Übertragungsvertrag

Verpflichtet sich der Übernehmer im Übertragungsvertrag zur Umschichtung des übertragenen Vermögens in Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG, liegt keine begünstigte Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen vor.

b) Betriebsaufgabe, Übertragung, Umwandlung und nachträgliche Umschichtung

Der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der begünstigten Vermögens**übertragung** endet grundsätzlich, wenn der Übernehmer **den Betrieb aufgibt oder** das übernommene Vermögen dem Übernehmer steuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen ist. **Die im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung vereinbarten wiederkehrenden Leistungen zwischen dem Übergeber und dem Übernehmer sind ab diesem Zeitpunkt Unterhaltsleistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG und dürfen beim Übernehmer nicht mehr als Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG abgezogen werden.** Beim Übergeber sind sie nicht mehr nach § 22 Nummer 1b EStG steuerbar (**BFH vom 31. März 2004, BStBl II S. 830**).

Der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der Vermögensübertragung endet nicht, wenn der Übernehmer **seinerseits** das übernommene Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weiter überträgt (vgl. Rz. 50).

38 **Geht dabei die Versorgungsverpflichtung nicht mit über, können die Versorgungsleistungen weiterhin abgezogen werden, wenn der Übernehmer diese aus ihm im Rahmen der weiteren Vermögensübertragung seinerseits eingeräumten Versorgungsleistungen oder aus einem an dem weiter übertragenen Vermögen vorbehaltenen Nießbrauchsrecht bewirken kann.**

Beispiel:

Der 65-jährige Vater V übergab seinen bislang als Einzelunternehmen geführten Betrieb im Jahre 2008 im Zusammenhang mit lebenslänglich zu erbringenden wiederkehrenden Leistungen von monatlich 5 000 € an seinen Sohn S. Im Jahre 2028 überträgt S das Einzelunternehmen im Hinblick auf die Generationennachfolge an seinen Sohn, den Enkel E des V. S erhält hierfür von dem weiteren Vermögensübernehmer E lebenslang monatlich 10 000 €. Er bleibt aber weiterhin verpflichtet, an seinen inzwischen 85-jährigen Vater wiederkehrende Leistungen zu erbringen, die zwischenzeitlich in steuerlich anzuerkennender Weise auf 8 000 € monatlich angepasst wurden.

Lösung:

Die von S zu erbringenden Zahlungen an V bleiben auch im Jahre 2028 und in den folgenden Jahren Versorgungsleistungen und können von S als Sonderausgaben abgezogen werden. Korrespondierend muss V die von S erhaltenen wiederkehrenden Leistungen ebenso als sonstige Einkünfte versteuern, wie dies für S hinsichtlich der von E gezahlten Versorgungsleistungen der Fall ist.

Werden nur Teile des **begünstigt** übernommenen Vermögens i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG auf Dritte übertragen, **können** die nach der Übertragung entrichteten wiederkehrenden Leistungen an den Übergeber weiterhin als Versorgungsleistungen zu beurteilen **sein. Voraussetzung ist, dass** der nicht übertragene Teil des übernommenen Vermögens 40 **nach der Übertragung auf den Dritten ausreichende Erträge abwirft, um die Versorgungsleistungen zu finanzieren, und weiterhin begünstigtes Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG vorliegt.** Maßgebend für die Beurteilung sind die Erträge ab dem Zeitpunkt, ab dem der übertragene Vermögensteil dem Übernehmer steuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen ist (**zur Ermittlung der Erträge vgl. Rz. 32 bis 35**).

Überträgt der **Vermögensübernehmer** das **begünstigt** übernommene Vermögen auf einen Dritten und erwirbt mit dem Erlös zeitnah **anderes Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG**, sind die nach der Übertragung an den Übergeber entrichteten wiederkehrenden Leistungen weiterhin Versorgungsleistungen.

Dies gilt auch, wenn

nicht der gesamte Erlös aus der Veräußerung zur Anschaffung verwendet wird, die wiederkehrenden Leistungen **aber** durch die Erträge aus **dem neu angeschafften Vermögen** abgedeckt werden

oder

41

der gesamte Erlös aus der Veräußerung zur Anschaffung dieses Vermögens nicht ausreicht, der Übernehmer bei der Umschichtung zusätzlich eigene Mittel zur Anschaffung aufwendet und der auf den reinvestierten Veräußerungserlös entfallende Anteil an den Erträgen ausreicht, um die vereinbarten wiederkehrenden Leistungen zu erbringen.

Maßgebend für die Beurteilung sind die Erträge ab dem Zeitpunkt der Anschaffung dieses Vermögens (nachträgliche Umschichtung). Von ausreichenden Erträgen kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn die durchschnittlichen Erträge des Jahres der nachträglichen Umschichtung und der beiden folgenden Jahre ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Die Veranlagungen sind insoweit sowohl beim Übergeber als auch beim Übernehmer **in dem Jahr der Umschichtung und in den beiden Folgejahren** vorläufig gemäß § 165 AO vorzunehmen.

Die Einbringung **begünstigt** übernommenen Vermögens in eine **GmbH i. S. des § 20 UmwStG** oder **in eine Personengesellschaft i. S. des § 24 UmwStG** gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen oder -rechten **und der Anteilstausch i. S. des § 21 UmwStG stellen - unabhängig davon, mit welchem Wert das eingebrachte Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft angesetzt wird - keine nachträgliche Umschichtung i. S. der Rz. 41 dar, wenn auch nach der Einbringung die übr-**

42

gen Voraussetzungen der Rz. 7 bis 11 und 15 bis 20 bzw. nach dem Anteilstausch die übrigen Voraussetzungen der Rz. 15 bis 20 erfüllt sind. Der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der begünstigten Vermögensübertragung endet in diesen Fällen nicht. Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung oder Verschmelzung von Personengesellschaften. Der sachliche Zusammenhang endet hingegen, soweit dem Vermögensübernehmer die erhaltenen GmbH-Anteile oder Mitunternehmeranteile steuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen sind; Rz. 38 bleibt unberührt.

43 Im Fall der Realteilung (§ 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 EStG) wird der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der begünstigten Vermögensübertragung nur dann nicht beendet, wenn der Vermögensübernehmer einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erhält und nach der Realteilung die übrigen Voraussetzungen der Rz. 7 bis 11 oder der Rz. 13 und 14 erfüllt sind. Im Falle der Realteilung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gilt dies auch, wenn der Vermögensübernehmer einzelne Wirtschaftsgüter erhält, die bei ihm nach der Realteilung einen selbständigen landwirtschaftlichen Betrieb darstellen (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, BStBl I S. 228).

II. Versorgungsleistungen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG

1. Umfang der Versorgungsleistungen

44 Versorgungsleistungen sind alle im **Übertragungsvertrag** vereinbarten wiederkehrenden Leistungen in Geld oder Geldeswert. Hierzu gehören insbesondere Geldleistungen, Übernahme von Aufwendungen und Sachleistungen. Bei Sachleistungen sind mit Ausnahme persönlicher Dienstleistungen und der Wohnraumüberlassung die Werte nach § 8 Absatz 2 EStG maßgebend. Zur Bewertung von **unbaren** Altanteilsleistungen vgl. BFH vom 18. Dezember 1990, BStBl 1991 II S. 354.

45 Die Verpflichtung zur Erbringung wiederkehrender persönlicher Dienstleistungen durch persönliche Arbeit ist keine Versorgungsleistung. Stellt der Verpflichtete dagegen eine fremde Arbeitskraft, sind die Dienstleistungen Versorgungsleistungen in Höhe des Lohnaufwands (BFH vom 22. Januar 1992, BStBl II S. 552).

46 In den Fällen der Wohnungsüberlassung an den Übergeber sind nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen anzusetzen. Hierzu gehören insbesondere Aufwendungen für Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltungskosten, zu denen der Übernehmer aufgrund einer klaren und eindeutigen Bestimmung im **Übertragungsvertrag** verpflichtet ist. Entsprechendes gilt für Aufwendungen, mit denen der Übernehmer seiner bürgerlich-rechtlich wirksamen Verpflichtung zur Instandhaltung nachkommt. Instandhaltungskosten dürfen jedoch nur als Versorgungsleistungen abgezogen werden, soweit sie der Erhaltung des vertragsgemäßen Zustands der Wohnung im Zeitpunkt der **Übertragung** dienen (BFH vom 25. August 1999, BStBl 2000 II S. 21 sowie BMF-Schreiben vom 21. Juli 2003, BStBl I S. 405). Ein Abzug anteiliger Absetzungen für Abnutzung und Schuldzinsen sowie anteiliger - vor allem öffentlicher - Lasten des Grundstücks, die vom Übernehmer als Eigentümer geschuldet werden, kommt nicht in Betracht (BFH vom 25. März 1992, BStBl II S. 1012).

47 Hat der Vermögensübergeber neben dem nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG begünstigten Vermögen im Rahmen des Übertragungsvertrags oder der Verfügung von Todes wegen weiteres nicht begünstigtes Vermögen übertragen (z. B. Grundvermögen, Wertpapiervermögen), ist für die Zuordnung der Versorgungsleistungen die konkrete Vereinbarung im Übertragungsvertrag maßgebend. Dabei wird es grundsätzlich nicht beanstandet, wenn die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang der Übertragung des begünstigten Vermögens zugeordnet werden. Wirft das begünstigte Vermögen im Zeitpunkt der Vermögensübertragung im Verhältnis zu den wiederkehrenden Leistungen durchschnittlich nur geringe Erträge ab oder wurde keine konkrete Vereinbarung getroffen, sind die wiederkehrenden Leistungen anhand eines angemessenen Maßstabs (z. B. Verhältnis der Erträge der einzelnen Vermögenswerte) aufzuteilen.

48 Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft übertragen, ist auch der Teil der Versorgungsleistungen begünstigt, der auf den Wohnteil des Betriebes (§ 160 Absatz 1 Nummer 3 BewG) entfällt (§ 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 3 EStG).

Versorgungsleistungen, die mit steuerbefreiten Einkünften des Übernehmers, z. B. aufgrund eines DBA, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden. § 3 Nummer 40, § 3 Nummer 40a und § 32d EStG stehen der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen nicht entgegen.

2. Empfänger der Versorgungsleistungen

Als Empfänger der Versorgungsleistungen kommen in erster Linie der Übergeber **des Vermögens i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG**, dessen Ehegatte und die gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigten Abkömmlinge des Übergebers (vgl. BFH vom 27. Februar 1992, BStBl II S. 612 und vom 26. November 2003, BStBl II S. 820) sowie der Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in Betracht. Empfänger von Versorgungsleistungen können auch die Eltern des Übergebers sein, wenn der Übergeber das übergebene Vermögen seinerseits von den Eltern im Wege der Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen erhalten hat (BFH vom 23. Januar 1997, BStBl II S. 458). Sind Empfänger der wiederkehrenden Leistungen die Geschwister des Übernehmers, besteht die widerlegbare Vermutung, dass diese nicht versorgt, sondern gleichgestellt werden sollen (vgl. BFH vom 20. Oktober 1999, BStBl 2000 II S. 602). Nicht zum Generationennachfolgeverbund gehörende Personen (z.B. die langjährige Haushälterin, der Lebensgefährte/die Lebensgefährtin, Mitarbeiter im Betrieb) können nicht Empfänger von Versorgungsleistungen sein (vgl. BFH vom 26. November 2003, a. a. O.).

3. Korrespondenzprinzip bei Versorgungsleistungen

Im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung vereinbarte Versorgungsleistungen sind vom Berechtigten als **Einkünfte nach § 22 Nummer 1b EStG** zu versteuern, wenn der Verpflichtete zum Abzug der Leistungen als Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG berechtigt ist. **Es kommt nicht darauf an, dass sich die wiederkehrenden Leistungen auch tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben.**

Versorgungsleistungen anlässlich einer begünstigten Vermögensübertragung sind beim Empfänger in vollem Umfang steuerpflichtig und beim Verpflichteten in vollem Umfang als Sonderausgaben abziehbar. **Dies gilt unabhängig davon, ob die wiederkehrenden Versorgungsleistungen in Form von Renten oder dauernden Lasten vereinbart sind.** Bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 22 Nummer 1b EStG ist § 9a Satz 1 Nummer 3 EStG anzuwenden.

Versorgungsleistungen können nur dann nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Empfänger der Versorgungsleistungen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Eine Ausnahme gilt in den Fällen des § 1a Absatz 1 Nummer 1a EStG: Ist der Vermögensübernehmer Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, und ist er nach § 1 Absatz 1 oder Absatz 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, sind Versorgungsleistungen auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist in diesem Fall, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und dass die Besteuerung der Versorgungsleistungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

Fallen die Voraussetzungen der Rz. 53 nach der Vermögensübertragung weg, liegen ab dem Zeitpunkt des Wegfalls nichtabziehbare Unterhaltsleistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG vor. Ebenso stellen die wiederkehrenden Leistungen so lange Unterhaltsleistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG dar, bis die Voraussetzungen der Rz. 53 erfüllt werden, sofern diese Voraussetzungen im Zeitpunkt der Vermögensübertragung nicht vorliegen.

Ist der Vermögensübernehmer in Deutschland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und kann daher die wiederkehrenden Leistungen nicht als Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG abziehen, hat der Empfänger der Versorgungsleistungen die wiederkehrenden Leistungen nicht zu versteuern.

4. Wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit des Empfängers der Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen sind nur wiederkehrende Leistungen, die **lebenslang** - auf die Lebenszeit des Empfängers - **gezahlt werden. Wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit des Empfängers der Versorgungsleistungen, die**

(a) für eine Mindestlaufzeit zu erbringen sind (sog. Mindestzeitrenten oder verlängerte Leibrenten oder dauernde Lasten),

56

(b) auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind (sog. abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten),

sind stets nach den Grundsätzen über die einkommensteuerrechtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung zu behandeln (zu (a) BFH vom 21. Oktober 1999, BStBl 2002 II S. 650).

5. Rechtliche Einordnung von wiederkehrenden Leistungen, die keine Versorgungsleistungen sind

Liegen die Voraussetzungen einer begünstigten unentgeltlichen Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen nicht vor, weil z. B. kein begünstigtes Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG
57 übertragen worden ist, die wiederkehrenden Leistungen nicht auf die Lebenszeit des Berechtigten zu zahlen sind (vgl. Rz. 56) oder die Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu finanzieren (vgl. Rz. 26 bis 35), gelten die Grundsätze zu C. (BFH vom 12. Mai 2003, BStBl 2004 II S. 95).

Sind wiederkehrende Leistungen an Berechtigte zu erbringen, die nicht zum Generationennachfolgeverbund gehören (vgl. Rz. 50 Satz 4), oder erfüllt der Übertragungsvertrag die Voraussetzungen für eine steuerrechtliche Anerkennung
58 nicht (Rz. 59 bis 64), ist zu prüfen, ob nichtabziehbare Unterhaltsleistungen nach § 12 Nummer 2 EStG oder wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung vorliegen. Gleiches gilt, wenn der Übernehmer das übernommene Vermögen auf einen Dritten überträgt und die Voraussetzungen der Rz. 38 und 40 nicht vorliegen.

III. Anforderungen an den Übertragungsvertrag

Die steuerrechtliche Anerkennung des **Übertragungsvertrags** setzt voraus, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar
59 und eindeutig sowie rechtswirksam vereinbart und ernsthaft gewollt sind und die Leistungen wie vereinbart tatsächlich erbracht werden. Als wesentlicher Inhalt des **Übertragungsvertrags** müssen der Umfang des übertragenen Vermögens, die Höhe der Versorgungsleistungen und die Art und Weise der Zahlung vereinbart sein (BFH vom 15. Juli 1992, BStBl II S. 1020).

Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des durch den **Übertragungsvertrag** begründeten Rechtsverhältnisses oder bei Änderung dieses Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden. Änderungen der Versorgungsleistungen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn sie durch ein in der Regel langfristig verändertes Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und/oder die veränderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verpflichteten veranlasst sind (BFH vom 15. Juli 1992, BStBl II S. 1020). Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen, es sei denn, die Rückbeziehung ist nur von kurzer Zeit und hat lediglich technische Bedeutung (BFH vom 21. Mai 1987, BStBl II S. 710 und vom 29. November 1988, BStBl 1989 II S. 281).
60

Einigen sich die Vertragsbeteiligten auf ein in Anbetracht des gestiegenen Versorgungsbedürfnisses - z. B. wegen des Umzugs des Versorgungsberechtigten in ein Pflegeheim - neues Versorgungskonzept, sind Zahlungen, die ab diesem Zeitpunkt nicht mehr aus dem Ertrag des übergebenen Vermögens erbracht werden können, freiwillige Leistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG (BFH vom 13. Dezember 2005, BStBl 2008 II S. 16). Um freiwillige Leistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG handelt es sich auch, soweit die Zahlungen zwar aus dem Ertrag des übergebenen Vermögens erbracht werden können, aber die Anpassung der wiederkehrenden Leistungen zwecks Übernahme eines Pflegerisikos im ursprünglichen Übertragungsvertrag ausdrücklich ausgeschlossen war.
61

Werden die Versorgungsleistungen im Fall einer erheblichen Ertragsminderung infolge einer Betriebsverpachtung nicht angepasst, obwohl die Abänderbarkeit aufgrund wesentlich veränderter Bedingungen vertraglich nicht ausgeschlossen war, sind die die dauerhaften Erträge übersteigenden Zahlungen freiwillige Leistungen i. S. des § 12 Nummer 2 EStG.

Werden die auf der Grundlage eines **Übertragungsvertrags** geschuldeten Versorgungsleistungen ohne Änderung der Verhältnisse, also willkürlich nicht mehr erbracht, sind sie steuerrechtlich nicht anzuerkennen, auch wenn die vereinbarten Zahlungen später wieder aufgenommen werden. Rz. 59 und 60 bleiben unberührt.

Machen die Parteien eines **Übertragungsvertrags** von einer vereinbarten Wertsicherungsklausel keinen Gebrauch, lässt dies für sich allein noch keinen zwingenden Schluss auf das Fehlen des Rechtsbindungswillens zu; die Abweichung vom Vereinbarten kann aber im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung von Bedeutung sein (BFH vom 3. März 2004, BStBl II S. 826).

C. Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen

Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung enthalten bis zur Grenze der Angemessenheit eine nichtsteuerbare oder steuerbare Vermögensumschichtung in Höhe ihres Barwerts (Tilgungsanteil) und einen Zinsanteil.

Ist der Barwert (**Tilgungsanteil**) der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. Der übersteigende Betrag ist eine Zuwendung i. S. des § 12 Nummer 2 EStG. Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegt insgesamt eine Zuwendung i. S. des § 12 Nummer 2 EStG vor. Wiederkehrende Leistungen werden teilentgeltlich erbracht, wenn der Wert des übertragenen Vermögens höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen.

I. Übertragung von Betriebsvermögen

Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Leibrenten, Veräußerungsrenten oder Kaufpreistraten **gelten die allgemeinen Grundsätze**. Im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG siehe R 4.5 Absatz 5 EStR.

Das Wahlrecht nach R 16 Absatz 11 EStR im Fall der Veräußerung eines Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge bleibt unberührt.

II. Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit

1. Behandlung beim Verpflichteten

a) Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten bemessen sich nach dem Barwert der wiederkehrenden Leistungen, ggf. nach dem anteiligen Barwert (vgl. Rz. 65 f.), der nach §§ 12ff. BewG (bei lebenslänglichen Leistungen nach § 14 Absatz 1 BewG) oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden kann (vgl. R 6.2 Satz 1 EStR). Bei der Berechnung des Barwerts ungleichmäßig wiederkehrender Leistungen (dauernde Lasten) ist als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der - aus der Sicht des Anschaffungszeitpunkts - in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird (BFH vom 18. Oktober 1994, BStBl 1995 II S. 169).

Werden die wiederkehrenden Leistungen für den Erwerb eines zur Einkünfteerzielung dienenden abnutzbaren Wirtschaftsguts gezahlt, ist der Barwert der Rente oder dauernden Last Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen (BFH vom 9. Februar 1994, BStBl 1995 II S. 47). Der in den **wiederkehrenden Leistungen** enthaltene Tilgungsanteil kann **im Zeitpunkt der Zahlung** nicht **gesondert als Werbungskosten** abgezogen werden.

b) Zinsanteil

Der Zinsanteil von Veräußerungsleibrenten ist nach der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG (ggf. i. V. m. § 55 Absatz 1 EStDV) zu ermitteln (BFH vom 25. November 1992, BStBl 1996 II S. 666). Der Zinsanteil von dauernden Lasten ist in entsprechender Anwendung der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG (ggf. i. V. m. § 55 Absatz 1 EStDV) zu berechnen (BFH vom 9. Februar 1994, BStBl 1995 II S. 47), **kann aber auch** nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Verwendung eines Zinsfußes von 5,5 Prozent berechnet werden. Bei der Berechnung nach finanzmathematischen Grundsätzen ist die voraussichtliche Laufzeit nach der zum jeweiligen Berechnungszeitpunkt geltenden Sterbetafel (**zurzeit Sterbetafel nach dem Stand 2005/2007**) zu bemessen (BFH vom 25. November 1992, BStBl 1996 II S. 663).

Der Zinsanteil von Renten und dauernden Lasten darf grundsätzlich nicht abgezogen werden (BFH vom 25. November 1992, BStBl 1996 II S. 666). Dient das gegen Zahlung einer Rente oder dauernden Last erworbene Wirtschaftsgut der Einkünfteerzielung, ist der in den einzelnen Zahlungen enthaltene Zinsanteil dagegen als Werbungskosten abzuziehen (BFH vom 9. Februar 1994, BStBl 1995 II S. 47), **sofern kein Werbungskostenabzugsverbot greift (z. B. § 20 Absatz 9 EStG)**. Bei Veräußerungsleibrenten sind auch die Erhöhungs- und Mehrbeträge aufgrund einer Wertsicherungsklausel nur mit dem Ertragsanteil als Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH vom 19. August 2008, BStBl 2010 II S. 24).

2. Behandlung beim Berechtigten

a) Veräußerungspreis

Der Berechtigte erzielt für das entgeltlich im Austausch mit wiederkehrenden Leistungen übertragene Vermögen einen Veräußerungspreis in Höhe des nach Rz. 69 zu ermittelnden Barwerts der wiederkehrenden Leistungen.

Veräußerungspreis bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nummer 2 EStG) gegen wiederkehrende Leistungen (Renten oder dauernde Lasten) ist - bis zur Höhe des nach Rz. 69 ermittelten Barwerts der wiederkehrenden Leistungen - der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der jährlichen Zahlungen und dem nach Rz. 71 zu ermittelnden Zinsanteil. Ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften entsteht erstmals in dem Veranlagungszeitraum, in dem der in der Summe der jährlichen Zahlungen enthaltene Veräußerungspreis die ggf. um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die zugehörigen Werbungskosten übersteigt. Bei Veräußerungsgewinnen i. S. des § 17 Absatz 2 EStG entsteht der Gewinn im Zeitpunkt der Veräußerung. Wird eine Beteiligung i. S. des § 17 EStG gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis veräußert, **sind die Grundsätze der R 17 Absatz 7 Satz 2 i. V. m. R 16 Absatz 11 EStR und des BMF-Schreibens vom 3. August 2004 (BStBl I S. 1187)** zu beachten. **Wird Kapitalvermögen gegen wiederkehrende Leistungen veräußert, kann auch ein Gewinn oder Ertrag i. S. des § 20 Absatz 2 EStG vorliegen, der den Regelungen über die Abgeltungsteuer unterliegt.**

b) Zinsanteil

Der in **wiederkehrenden Leistungen** enthaltene Zinsanteil ist **Entgelt für die Stundung des Veräußerungspreises**, das auf die Laufzeit der wiederkehrenden Leistungen zu verteilen ist. **Der Zinsanteil wird gemäß den in Rz. 71 dargelegten Grundsätzen ermittelt.** Bei **dauernden Lasten** ist der zu ermittelnde Zinsanteil als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG zu versteuern (vgl. BFH vom 25. November 1992, BStBl 1996 II S. 663 und vom 26. November 1992, BStBl

1993 II S. 298). Der in Veräußerungsleibrenten enthaltene Ertragsanteil ist nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG zu versteuern.

Beispiel:

V überträgt seinem Sohn S im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine **vermietete Eigentumswohnung** mit einem Verkehrswert von **210000 €**. S verpflichtet sich, V eine an dessen Bedürfnissen orientierte lebenslängliche Rente i.H.v. monatlich **2500 €** (jährlich **30000 €**) zu zahlen. Der Barwert der wiederkehrenden Leistungen beträgt **350000 €**.

Lösung:

Da die **vermietete Eigentumswohnung nicht zu den begünstigten Wirtschaftsgütern i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG gehört (vgl. Rz. 7)**, liegt keine **Vermögensübertragung im Zusammenhang mit** Versorgungsleistungen (vgl. B.), sondern bis zur Höhe eines angemessenen Kaufpreises (**210000 €**) ein entgeltliches Geschäft gegen wiederkehrende Leistungen vor. Die Gegenleistung ist in dem Umfang als unangemessen anzusehen, in dem der Barwert der wiederkehrenden Leistungen (**350000 €**) den Verkehrswert des übertragenen Vermögens (**210000 €**) übersteigt ($140000 / 350000 = 40$ Prozent). **S hat Anschaffungskosten für die vermietete Eigentumswohnung i. H. v. 210000 €, die - abzüglich des Anteils für den Grund und Boden - Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung sind.** Der unangemessene Anteil der jährlichen Zahlung, **also ein Betrag i. H. v. (40 Prozent von 30000 € =) 12000 €**, ist als Zuwendung i.S. des § 12 Nummer 2 EStG zu beurteilen. Der verbleibende Betrag von ($30000 € ./. 12000 € =$) **18000 €** ist in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil zu zerlegen. Den nach der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** EStG ermittelten Zinsanteil der Veräußerungsleibrente muss V als Berechtigter versteuern. S, als Verpflichteter, **kann den Zinsanteil, der ebenfalls nach der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG zu ermitteln ist, als Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 1 EStG abziehen, weil er das erworbene Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet. Bei V ist zu prüfen, ob der (angemessene) Tilgungsanteil als Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft zu erfassen ist (vgl. Rz. 74).**

III. Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen auf bestimmte Zeit

1. Anschaffungskosten und Veräußerungspreis

Bei wiederkehrenden Leistungen auf bestimmte Zeit und bei für eine Mindestlaufzeit zu erbringenden wiederkehrenden Leistungen liegen Anschaffungskosten in Höhe des nach § 13 Absatz 1 BewG zu ermittelnden (ggf. anteiligen) Barwerts (Tilgungsanteil) vor. Bei wiederkehrenden Leistungen auf die Lebenszeit des Berechtigten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, hat 77 der Verpflichtete Anschaffungskosten in Höhe des nach § 13 Absatz 1 Satz 2 BewG i. V. m. § 14 BewG zu ermittelnden Barwerts. Der Barwert kann auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden. **Der Veräußerungspreis ist diesen Grundsätzen entsprechend zu ermitteln. Zur steuerlichen Behandlung der Anschaffungskosten vgl. Rz. 69 f. Zur steuerlichen Behandlung des Veräußerungspreises vgl. Rz. 73 f.**

2. Zinsanteil

Für die Ermittlung des Zinsanteils einer Rente auf die Lebenszeit des Berechtigten bei vereinbarter Mindestlaufzeit ist zunächst zu bestimmen, ob die laufenden Zahlungen mehr von den begrifflichen Merkmalen einer Leibrente oder mehr von denjenigen einer (Kaufpreis-)Rate geprägt werden. Eine einheitliche Rente ist dabei nicht in eine Zeitrente und in eine durch den Ablauf der Mindestlaufzeit aufschiebend bedingte Leibrente aufzuspalten. Wurde die durch die Lebens- 78 dauer des Berechtigten bestimmte Wagniskomponente nicht zugunsten eines vorausbestimmten Leistungsvolumens ausgeschaltet, dann ist der Ertragsanteil mittels der Ertragswerttabelle des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 4 EStG zu ermitteln (BFH vom 19. August 2008, BStBl 2010 II S. 24). Dies ist z. B. bei einer Rente auf die Lebenszeit des Empfängers mit vereinbarter Mindestlaufzeit, die kürzer ist als die durchschnittliche Lebensdauer, der Fall. Zur steuerlichen Behandlung dieses Ertragsanteils beim Verpflichteten und Berechtigten vgl. Rz. 72 und 75.

Überwiegen hingegen die Gründe für die Annahme, bei den wiederkehrenden Leistungen handele es sich um (Kaufpreis-)Raten (z. B. bei einer Zeitrente, bei einer abgekürzten Leibrente oder bei einer Leibrente, bei der die Mindestlauf- 79

zeit höher ist als die durchschnittliche Lebensdauer), dann ist der Zinsanteil dieser auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten bzw. dauernden Lasten der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der jährlichen Zahlungen (vgl. aber Rz. 65 ff.) und der jährlichen Minderung des Barwerts der wiederkehrenden Leistungen, der nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Verwendung eines Zinsfußes von 5,5 Prozent zu ermitteln ist (BFH vom 26. November 1992, BStBl 1993 II S. 298). Die jährliche Barwertminderung ist nach § 13 Absatz 1 BewG, bei sog. verlängerten Leibrenten oder dauernden Lasten nach § 13 Absatz 1 Satz 2 BewG i. V. m. § 14 BewG zu bestimmen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Zinsanteil auch in Anlehnung an die Ertragswerttabelle des § 55 Absatz 2 EStDV bestimmt werden. **Zur steuerlichen Behandlung dieses Zinsanteils beim Verpflichteten vgl. Rz. 72. Beim Berechtigten ist der Zinsanteil nach § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG zu besteuern.**

D. Anwendungsregelung

I. Allgemeines

Vorstehende Regelungen sind grundsätzlich auf alle wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung anzuwenden, die auf einem nach dem 31. Dezember 2007 geschlossenen Übertragungsvertrag (Abschluss des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts) beruhen.

Für wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, die auf einem vor dem 1. Januar 2008 geschlossenen Übertragungsvertrag beruhen, bleiben grundsätzlich § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der vor dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung und das BMF-Schreiben vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922) weiter anwendbar. Dies gilt auch für vor dem 1. Januar 2008 geschlossene Wirtschaftsüberlassungsverträge und Pachtverträge, die als Wirtschaftsüberlassungsverträge anzusehen sind.

Bringt das übertragene Vermögen nur deshalb einen ausreichenden Ertrag, weil ersparte Aufwendungen zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden, gelten § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der Fassung des JStG 2008 und die Regelungen dieses BMF-Schreibens. Rz. 76 des BMF-Schreibens vom 16. September 2004 findet ab dem Veranlagungszeitraum 2008 keine Anwendung mehr. § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der vor dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung und das BMF-Schreiben vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922) sind jedoch weiter anwendbar, wenn ein ausreichender Ertrag in Form des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken genutzten Grundstücks vorliegt.

Maßgeblich für die zeitliche Einordnung ist bei der Regelung der Vermögensübertragung in einer Verfügung von Todes wegen der Eintritt des Erbfalls. Ergibt sich der Anspruch auf Versorgungsleistungen aus einem in einer Verfügung von Todes wegen geregelten Vermächtnis, ist auf den Zeitpunkt des Anfalls des entsprechenden Vermächtnisses, also auf den Zeitpunkt der schuldrechtlichen Entstehung des Vermächtnisanspruchs oder der Auflagenbegünstigung abzustellen.

Bedarf die schuldrechtliche Vereinbarung einer staatlichen Genehmigung (z. B. familien-, vormundschafts- oder nachlassgerichtliche Genehmigung), wirkt die Erteilung dieser Genehmigung auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück, wenn die Vertragsparteien alles in ihrer Macht stehende getan haben, um einen wirksamen zivilrechtlichen Vertrag abzuschließen. Steht die schuldrechtliche Vereinbarung unter einer aufschiebenden Bedingung, tritt die von der Bedingung abhängige Wirkung erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung ein.

II. Ablösung eines Nießbrauchsrechts

Wurde aufgrund eines vor dem 1. Januar 2008 abgeschlossenen Übertragungsvertrags (Rz. 81) Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt auf den Vermögensübernehmer übertragen und wird dieses Nießbrauchsrecht nach dem 31. Dezember 2007 im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen abgelöst, gilt Folgendes:

Wurde die Ablösung des Nießbrauchsrechts gegen Versorgungsleistungen und der Zeitpunkt bereits im Übertragungsvertrag verbindlich vereinbart, bleiben § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der vor dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung und das BMF-Schreiben vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922) weiter anwendbar.

Erfolgt die Vereinbarung der Ablösung des Nießbrauchsrechts erst später und nach dem 31. Dezember 2007, gelten § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der Fassung des JStG 2008 und die Regelungen dieses BMF-Schreibens.

86 Entsprechendes gilt, wenn das Nießbrauchsrecht im Wege des Vermächtnisses eingeräumt worden ist.

III. Umschichtung

1. Umschichtungsverpflichtung im Übertragungsvertrag

Wurde vor dem 1. Januar 2008 ein Übertragungsvertrag abgeschlossen, der die Verpflichtung des Vermögensübernehmers vorsieht, ertragloses oder nicht ausreichend Ertrag bringendes Vermögen in eine ihrer Art nach bestimmte, ausreichend Ertrag bringende Vermögensanlage umzuschichten (vgl. Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 16. September 2004, BStBl I S. 922), gelten § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG in der Fassung des JStG 2008 und die Regelungen dieses BMF-Schreibens, wenn die Umschichtung nicht vor dem 1. Januar 2008 vollzogen ist.

2. Nachträgliche Umschichtung

Wurde vor dem 1. Januar 2008 rechtswirksam eine Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Versorgungsleistungen vereinbart und wird das begünstigte Vermögen nach dem 31. Dezember 2007 nachträglich umgeschichtet, ist die nachträgliche Umschichtung nach den Regelungen in den Rz. 28 ff. des BMF-Schreibens vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922) zu beurteilen. Es ist in diesen Fällen nicht erforderlich, dass in Vermögen i. S. des § 10 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG in der Fassung des JStG 2008 umgeschichtet wird.

IV. Besteuerung nach § 22 Nummer 1b EStG

§ 22 Nummer 1b EStG gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 für die Besteuerung von Versorgungsleistungen beim Empfänger der Leistungen unabhängig vom Zeitpunkt des Abschlusses des Übertragungsvertrags. § 22 Nummer 1b EStG regelt, dass die Einkünfte aus Versorgungsleistungen zu versteuern sind, soweit sie beim Zahlungsverpflichteten nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können. Sofern also bei einem Vertragsabschluss vor dem 1. Januar 2008 Versorgungsleistungen in Form einer Leibrente vereinbart wurden und diese beim Vermögensübernehmer lediglich in Höhe des Ertragsanteils als Sonderausgaben abziehbar sind, unterliegen beim Vermögensübergeber die Bezüge auch nur insoweit der Besteuerung nach § 22 Nummer 1b EStG.

V. Umwandlung einer Versorgungsleistung

Für vor dem 1. Januar 2008 abgeschlossene Vermögensübertragungsverträge bleibt Rz. 48 des BMF-Schreibens vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922) weiter anwendbar, auch wenn die Umwandlung einer Leibrente in eine dauernde Last erst nach dem 31. Dezember 2007 erfolgt.

Im Auftrag

Dr. M ö h l e n b r o c k

1) Änderungen gegenüber dem BMF-Schreiben vom 16. September 2004 (BStBl I S. 922), die nicht ausschließlich redaktioneller Art sind, sind durch Fettdruck hervorgehoben.

Einkommensteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 12. März 2010

IV C 6 - S 2133/09/10001

2010/0188935

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung;

Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102, BStBl I S. 650)

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG vom 25. Mai 2009, BGBl. I S. 1102, BStBl I S. 650) wurde § 5 Absatz 1 EStG geändert. Danach ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (§ 5 Absatz 1 Satz 1 EStG). § 5 Absatz 1 Satz 2 und 3 EStG knüpfen die Ausübung steuerlicher Wahlrechte an bestimmte Dokumentationspflichten. Zur Anwendung des § 5 Absatz 1 EStG i. d. F. des BilMoG nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung

1. Anwendung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG

Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG. Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig machen, ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Absatz 1 EStG). Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung die Handelsbilanz unter Beachtung der vorgeschriebenen steuerlichen Anpassungen (§ 60 Absatz 2 Satz 1 EStDV).

Die allgemeinen Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten wurden durch das BilMoG nicht geändert und sind für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen (§ 5 Absatz 1a bis 4b, Absatz 6; §§ 6, 6a und 7 EStG).

a) Ansatz von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten

aa) Aktivierungsgebote, Aktivierungsverbote und Aktivierungswahlrechte

Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, es sei denn, die Aktivierung in der Steuerbilanz ist aufgrund einer steuerlichen Regelung ausgeschlossen.

3

Beispiel: Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 248 Absatz 2 Satz 1 HGB/§ 5 Absatz 2 EStG)

Nach § 248 Absatz 2 HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden, soweit es sich nicht um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach § 5 Absatz 2 EStG ausgeschlossen. Das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führt nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

bb) Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte

Handelsrechtliche Passivierungsgebote sind - vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften - auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. So sind für Pensionsverpflichtungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rückstellungen für un-
4 gewisse Verbindlichkeiten zu bilden (im Einzelnen Randnummern 9 bis 11).

Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz (BFH vom 3. Februar 1969, BStBl II S. 291).

b) Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte

5 Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

Beispiel 1: Fremdkapitalzinsen (§ 255 Absatz 3 Satz 2 HGB; R 6.3 Absatz 4 EStR)

6 Zinsen für Fremdkapital gelten gemäß § 255 Absatz 3 Satz 2 HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands, wenn das Fremdkapital zur Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gemäß § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.

Beispiel 2: Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Absatz 3 und 4 HGB)

7 Nach § 240 Absatz 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen.

Beispiel 3: Einbeziehungswahlrechte (§ 255 Absatz 2 Satz 3 HGB)

8 Nach § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind (BFH vom 21. Oktober 1993, BStBl 1994 II S. 176). Dazu gehören auch die in § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten. Die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht wegen des Bewertungsvorbehaltes in § 5 Absatz 6 EStG der handelsrechtlichen Regelung vor. Das gilt auch dann, wenn der Kaufmann gem. § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB vom Ansatz dieser Kosten als Teil der Herstellungskosten in der Handelsbilanz absehen kann (BFH vom 21. Oktober 1993, a. a. O.).

c) Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG

Nach § 249 HGB müssen in der Handelsbilanz für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen gebildet werden. Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebotes ein.

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind Pensionsrückstellungen nur anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 6a Absatz 1 und 2 EStG (z. B. Schriftformerfordernis, § 6a Absatz 1 Nummer 3 EStG) erfüllt sind. Die Passivierung einer Pensionszusage unterliegt zudem dem Bewertungsvorbehalt des § 6a Absatz 3 und 4 EStG. Die Bewertung kann somit vom handelsrechtlichen Wert abweichen; die Regelungen in R 6a Absatz 20 Satz 2 bis 4 EStR, wonach der handelsrechtliche Ansatz der Pensionsrückstellung die Bewertungsobergrenze ist, sind nicht weiter anzuwenden.

Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1. Januar 1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (sog. Altzusagen), gilt nach Artikel 28 des Einführungsgesetzes zum HGB in der durch Gesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2355, BStBl 1986 I S. 94) geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht.

2. Anwendung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG

Steuerliche Wahlrechte können sich aus dem Gesetz oder aus den Verwaltungsvorschriften (z.B. R 6.5 Absatz 2 EStR, R 6.6 EStR oder BMF-Schreiben) ergeben.

a) Steuerliche Wahlrechte

Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes wird insoweit nicht nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt.

Beispiel 1: Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)

Stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter können zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern. Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz ist nach den Vorschriften des HGB nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zugelassen.

Beispiel 2: Teilwertabschreibungen (§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG)

Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Absatz 3 Satz 3, Absatz 4 HGB). Nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden. Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten.

Hat der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen und verzichtet er in einem darauf folgenden Jahr auf den Nachweis der dauernden Wertminderung (z. B. im Zusammenhang mit Verlustabzügen), ist zu prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.

b) Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte

- 16 Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

Beispiel 1: Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB/§ 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG)

- 17 Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo). Steuerrechtlich besteht nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG dieses Wahlrecht nur für das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden (Lifo).

Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Absatz 1 Nummer 2a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen nicht entgegen.

Beispiel 2: Lineare und degressive Absetzung für Abnutzung (§ 253 HGB/§ 5 Absatz 6 i. V. m. § 7 Absatz 2 EStG)

- 18 Gemäß § 253 Absatz 3 Satz 1 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es ist demnach eine lineare oder degressive Abschreibung und eine Leistungsabschreibung sowie auch eine progressive Abschreibung möglich.
- Gemäß § 7 Absatz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets "Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2896; BStBl 2009 I S. 133) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare Absetzung für Abnutzung) die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive Absetzung für Abnutzung) in Anspruch genommen werden. Die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Absatz 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung vornimmt.

II. Aufzeichnungspflichten

- 19 Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Die Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG nicht erforderlich. Dies gilt auch für Umwandlungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechtes.

- 20 Eine besondere Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Absatz 2 Satz 4 EStG (für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind) enthalten sind, oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend. Zum Ausweis des Feldinventars genügt das Anbauverzeichnis nach § 142 AO. Die Aufstellung der Verzeichnisse kann auch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung (z. B. bei vorbereitenden Abschlussbuchungen) erfolgen.

- 21 Die laufende Führung des in § 5 Absatz 1 Satz 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden. Wird ein steuerliches Wahlrecht im Wege der Bilanzänderung erstmals ausgeübt, ist dies durch eine Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren.

- 22 Für die Bildung von steuerlichen Rücklagen ist eine Aufnahme in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die

Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, handelt es sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts im Sinne des § 5 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Das Wirtschaftsgut ist mit den erforderlichen Angaben in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Soweit sich die Angaben aus der Buchführung im Sinne des § 6b Absatz 4 EStG ergeben, ist diese Dokumentation ausreichend.

23 Behandelt ein Steuerpflichtiger Zuschüsse für Anlagegüter erfolgsneutral, indem er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut um die erhaltenen Zuschüsse mindert (R 6.5 Absatz 2 Satz 3 EStR), ist die gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG erforderlich. Die Aufzeichnungspflicht entfällt, sofern der Steuerpflichtige die Zuschüsse als Betriebseinnahme ansetzt (R 6.5 Absatz 2 Satz 2 EStR).

III. Anwendungsregelung

24 § 5 Absatz 1 EStG i. d. F. des BilMoG ist nach § 52 Absatz 1 Satz 1 EStG i. V. m. Artikel 15 des BilMoG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d.h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, anzuwenden. Danach ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden. Änderungen in der Handelsbilanz, wie z. B. die Auflösung eines auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes beruhenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach § 247 Absatz 3 HGB a. F., haben ab diesem Zeitpunkt keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz. Soweit handelsrechtlich die steuerlichen Ansätze im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG noch beibehalten werden, bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht.

Dieses Schreiben steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

M e u r e r

Einkommensteuer

Bekanntmachung des

(Bezeichnung und Anschrift des Anbieters) Anbieternummer	Eingangsstempel (ZfA)
---	--

Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen

Deutsche Rentenversicherung Bund

10868 Berlin

Anmeldung nach § 90 Absatz 3 EStG für 2 0

bitte hier ankreuzen

I. Kalendervierteljahr ☐

II. Kalendervierteljahr ☐

III. Kalendervierteljahr ☐

IV. Kalendervierteljahr ☐

Berichtigte Anmeldung (falls ja, bitte ankreuzen) ☐

Rückforderungsbetrag nach § 90 Absatz 3 EStG	EUR	Ct
Rückzahlungsbetrag nach § 94 Absatz 1 EStG	EUR	Ct
Gesamtsumme	EUR	Ct

Datum und Unterschrift des Anbieters

Hinweise nach den Vorschriften des Datenschutzgesetzes:

Die mit der Anmeldung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149 ff. Abgabenordnung und §§ 90 Absatz 3 Satz 3, 94 Absatz 1 Einkommenssteuergesetz erhoben.

für die Anmeldung nach § 90 Absatz 3 EStG

Nach § 90 Absatz 3 Satz 4 EStG ist die Anmeldung von Rückforderungs- und Rückzahlungsbeträgen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Das Bundesministerium der Finanzen ist nach § 99 Absatz 1 EStG ermächtigt, diesen Vordruck zu bestimmen.

Das Vordruckmuster für die Anmeldung nach § 90 Absatz 3 EStG wird hiermit bekannt gemacht.

Das Vordruckmuster kann auch maschinell hergestellt werden, wenn es sämtliche Angaben in der gleichen Reihenfolge enthält. Abweichende Formate sind zulässig.

Das Vordruckmuster steht ab sofort für eine Übergangszeit im Internet auf der Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern unter der Adresse <http://www.bzst.de> zum Download bereit.

Das Vordruckmuster für die Anmeldung nach § 90 Absatz 3 EStG, das mit Schreiben vom 15. November 2005 (BStBl I 2005, S. 1017) bekannt gemacht wurde, wird hiermit aufgehoben.

Berlin, den 18. März 2010

IV C 3 - S 2494/10/10002: 001

Bundesministerium der Finanzen

Im Auftrag

Dr. M ö h l e n b r o c k

Finanzgerichtsordnung

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 12. März 2010

IV A 3 - FG 2032/09/10005

2010/0180583

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Vertretungen der Länder
beim Bund

Unterrichtung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder über Gerichtsverfahren von grundsätzlicher Bedeutung

BMF-Schreiben vom 19. März 2004 (BStBl I S. 409);
TOP 6 der Sitzung AO I/2010 vom 1. bis 3. März 2010

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Das BMF und die zuständige oberste Landesfinanzbehörde sind über anhängige Gerichtsverfahren insbesondere dann zu unterrichten, wenn

- a) ein Finanzgericht eine von Richtlinien, BMF-Schreiben oder gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder abweichende Rechtsauffassung vertritt,
 - b) der Entscheidung eine größere finanzielle oder eine grundsätzliche Bedeutung zukommt,
- 1.

der BFH einen Gerichtsbescheid (§ 90a FGO) erlassen hat, in dem eine von Richtlinien, BMF-Schreiben oder gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder abweichende Rechtsauffassung vertreten wird oder dessen Begründung auf eine Änderung der Rechtsprechung schließen lässt, oder

- d) nach einer Vorabentscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften das Verfahren vor dem Finanzgericht oder dem BFH fortgesetzt wird.

2. In den Fällen gemäß Nummer 1 Buchstabe a hat das beklagte Finanzamt Revision bzw. Nichtzulassungsbeschwerde einzulegen, wenn dies verfahrensrechtlich möglich ist. Bei Gerichtsbescheiden im Sinne von Nummer 1 Buchstabe c ist Antrag auf mündliche Verhandlung zu stellen. Die zuständige oberste Landesfinanzbehörde kann mit Zustimmung des BMF Abweichungen von Satz 1 und 2 zulassen.

3. In den Fällen gemäß Nummer 1 Buchstabe d darf das Finanzamt eine mit dem Ziel einer Hauptsacheerledigung beabsichtigte Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts nur nach vorheriger Zustimmung des BMF und der obersten Landesfinanzbehörde vornehmen.

4. Hat das Finanzamt die Entscheidung des Finanzgerichts mit der Revision angefochten, soll es grundsätzlich nicht gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf die mündliche Verhandlung verzichten.

5. Die Pflicht zur umfassenden Information des BMF und der obersten Landesfinanzbehörde über ein Verfahren im Sinne der Nummer 1 besteht nach deren anfänglicher Unterrichtung bis zu deren Beitritt (§ 122 Abs. 2 FGO), andernfalls bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens, fort.

Dieses Schreiben tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 19. März 2004 (BStBl I S. 409). Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Abgabenordnung bereit.

Im Auftrag

Dr. M i s e r a

Grunderwerbsteuer

**Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder**

Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG

vom 25. Februar 2010

1 Allgemeines

Bei einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, gilt nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG die unmittelbare oder mittelbare innerhalb von fünf Jahren erfolgende Änderung des Gesellschafterbestands dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Vorschrift fingiert einen Erwerbsvorgang.

1.1 Personengesellschaft

Personengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sind insbesondere die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft (einschließlich der GmbH & Co. KG), auch wenn deren Zweck sich nicht im Halten und Verwalten von inländischen Grundstücken erschöpft. Ausländische Personengesellschaften, deren rechtliche Struktur den inländischen Personengesellschaften entspricht, werden auch von der Vorschrift erfasst.

1.2 Vom Tatbestand erfasste Grundstücke

Zum Vermögen einer Personengesellschaft gehören nicht nur die Grundstücke, die sich bereits im Eigentum der Personengesellschaft befinden oder deren Erwerb nach § 1 Abs. 1 GrEStG steuerbar gewesen ist, sondern auch solche Grundstücke, über die die Personengesellschaft die Verwertungsmöglichkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG erlangt hat. Grundstücke im Eigentum der Personengesellschaft, an denen sie einem anderen die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt hat, gehören dessen ungeachtet zu ihrem Vermögen. Grundstücke, die der Personengesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen sind, gehören ebenfalls zu ihrem Vermögen.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist grundstücksbezogen. Sie erfasst diejenigen Grundstücke, und zwar jedes für sich, die während des Zeitraums, in dem sich der Gesellschafterbestand ändert, durchgängig zum Vermögen der Personengesellschaft gehören. Zum Fünfjahreszeitraum vgl. Tz. 4.

1.3 Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft

Unter Anteil an der Personengesellschaft ist - wie bei §§ 5 und 6 GrEStG - der Anteil der einzelnen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen zu verstehen. Der Anteil am Gesellschaftsvermögen ist der den einzelnen Gesellschaftern zustehende Wertanteil am Reinvermögen als schuldrechtlicher, gesellschaftsvertraglicher Anspruch des einzelnen Gesellschafter gegen die Gesamthand. Die wertmäßige Beteiligung ergibt sich aus den gesellschaftsinternen Vereinbarungen, hilfsweise aus §§ 722, 734 BGB bzw. §§ 120 bis 122 HGB. Für die Höhe des Anteils der einzelnen Gesellschafter kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Wirkung der schuldrechtlichen (gesellschaftsrechtlichen) Vereinbarungen an; die Wirkung tritt frühestens mit dem Vertragsabschluss ein. Der Zeitpunkt der Leistung der Einlagen ist unerheblich.

2 Alte und neue Gesellschafter

2.1 Altgesellschafter

§ 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfasst keine Änderungen der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der Altgesellschafter im Verhältnis zueinander. Unerheblich ist, in welcher Form diese Änderung erfolgt (z.B. Verschmelzung zweier Altgesellschafter durch Aufnahme). Altgesellschafter in diesem Sinne sind:

- Die unmittelbaren Gründungsgesellschafter, seien es natürliche oder juristische Personen.

- Diejenigen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen), die vor dem Beginn des Fünfjahreszeitraums des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG unmittelbar oder mittelbar an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt waren.

- Diejenigen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen), die im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt waren.

Die Gesellschafter, deren Beitritt oder deren Einrücken in die Gesellschafterstellung (z.B. durch Abtretung des Mitgliedschaftsrechts/Gesellschaftsanteils) schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.

Ist Gesellschafterin der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wiederum eine Personengesellschaft, sind Altgesellschafter diejenigen Mitglieder dieser Personengesellschaft,

- die im Zeitpunkt der Gründung der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft oder

- die vor Beginn des Fünfjahreszeitraums oder

- die im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die grundstücksbesitzende Personengesellschaft deren Gesellschafter waren oder

- deren Beitritt oder deren Einrücken in die Gesellschafterstellung schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.

Dasselbe gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf jeder Ebene.

Nur die Kapitalgesellschaften selbst können Altgesellschafter sein, deren Anteilseigner jedoch nicht.

Ein Altgesellschafter verliert die Eigenschaft als Altgesellschafter mit Aufgabe seiner unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafterstellung.

Die Altgesellschaftereigenschaft bleibt erhalten

- bei der Verkürzung der Beteiligungskette von Kapitalgesellschaften und

- bei der formwechselnden Umwandlung eines (Alt-)Gesellschafters.

2.2 Neugesellschafter

Neugesellschafter sind:

-

Diejenigen natürlichen und juristischen Personen, die erst mit dem Erwerb der Gesellschafterstellung in die Mitberechtigung am Grundstück der Personengesellschaft

- durch Beitritt oder
- infolge ganzer oder teilweiser Abtretung eines Gesellschaftsanteils oder
- aufgrund von Umwandlungsvorgängen mit Ausnahme der formwechselnden Umwandlung

eintreten.

Diejenigen Mitglieder einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personengesellschaft,

- die mit dem Eintritt in diese oder
- durch Abtretung eines Mitgliedschaftsrechts an dieser oder
- durch dessen Übertragung nach dem Umwandlungsgesetz

in die Mitberechtigung am Grundstück einrücken.

Dasselbe gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf jeder Ebene.

Ursprünglich als Altgesellschafter anzusehende Kapitalgesellschaften, an denen sich die Beteiligungsverhältnisse unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % geändert haben, und zwar unabhängig davon, ob die Änderung der Beteiligungsverhältnisse, wenn zu ihrem Vermögen ein Grundstück gehören würde, den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllte. Bei mehrstufigen mittelbaren Beteiligungen ist die Prüfung, ob die 95%-Grenze erreicht ist, für jede Beteiligungsebene gesondert vorzunehmen. Ist die 95%-Grenze erreicht, dann ist die mittelbare Beteiligung in voller Höhe zu berücksichtigen (nicht nur in Höhe von 95 %; vgl. Beispiel Tz. 3.3).

Derjenige, der aufgrund Vereinbarungstreuhand mit einem Gesellschafter der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft

- nach deren Gründung bzw. nach einem Grundstückserwerb durch diese oder nach Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG dessen Treugeber wird.

- Neue Treugeber eines Gesellschafters nach Treugeberwechsel.

Der Treugeber, auf den die treuhänderisch gehaltenen Anteile vom Treuhänder rückübertragen werden (zur anteiligen Steuerbefreiung in Höhe der rückübertragenen Anteile auf den Treugeber vgl. § 3 Nr. 8 GrEStG analog).

- Der neue Treuhänder beim Wechsel des Treuhändergesellschafters.

Veränderungen der Vermögensbeteiligung von Neugesellschaftern durch bloße Kapitaländerungen im Verhältnis zu den Altgesellschaftern sowie zu anderen Neugesellschaftern führen zum Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen durch diese (vgl. Beispiel Tz. 3.1).

Jeder Neugesellschafter bzw. diesem Gleichstehende wird bzw. werden mit Ablauf von fünf Jahren Altgesellschafter.

3 Ermittlung des Vmhundertsatzes

Zur Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist auf das Verhältnis der Beteiligung der Neugesellschafter zu der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern nach dem Gesellschafterwechsel abzustellen. Maßgebend ist hierfür der Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen nach dem Gesellschafterwechsel. Gesellschafterwechsel, die sich vor dem Grundstückserwerb vollziehen, sind zur Tatbestandserfüllung unbeachtlich.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann auch durch Kapitalerhöhung beim Neueintritt von Gesellschaftern erfüllt werden. Soll das (künftige) Eigenkapital der Gesellschaft aufgrund eines vorgefassten Plans - wie es z. B. bei der Durchführung größerer Immobilien-Investitionsvorhaben üblich ist - durch entsprechende Kapitalerhöhungen erbracht werden, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erst erfüllt, wenn die neuen Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren entsprechend dem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital im Verhältnis zu den Beteiligungen der Altgesellschafter zu mindestens 95 % beteiligt sind. Fällt die Kapitalerhöhung nachträglich geringer aus, als es dem Finanzierungsplan entspricht, weil sich z. B. die Investitionskosten verringert haben, ist das Beteiligungsverhältnis der Alt- und Neugesellschafter zur Ermittlung der 95%-Grenze von dem verringerten Eigenkapital zu berechnen. Für die Ermittlung dieses Eigenkapitals ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Investition tatsächlich vorgenommen wurde, spätestens wenn das Objekt fertiggestellt worden ist.

Im Gegensatz zu mittelbaren Beteiligungen der Gesellschafter von Personengesellschaften an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, bei denen stets auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend durchzurechnen ist, ist bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften nur auf das erforderliche Quantum von 95 % der Anteile an dieser abzustellen. Gehen bei einer Kapitalgesellschaft mindestens 95 % der Anteile auf neue Anteilseigner über, so ist die Beteiligung der Kapitalgesellschaft in voller Höhe bei der Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zu berücksichtigen.

Gehen Anteile an der Personengesellschaft von Todes wegen auf neue Gesellschafter über, bleibt der Erwerb dieser Anteile bei der Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG außer Ansatz.

Beispiele:

Eine Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, besteht aus fünf Gesellschaftern, die jeweils zu 20 % am Vermögen beteiligt sind. Das Gesellschaftsvermögen beträgt 100000 Euro. Drei Gesellschafter übertragen ihre Anteile auf neue Gesellschafter. Anschließend wird innerhalb des Fünfjahreszeitraums das Vermögen im Wege der Kapitalerhöhung auf

- 3.1 1000000 Euro aufgestockt, wobei das zusätzliche Kapital ausschließlich auf die Anteile der hinzugetretenen Gesellschafter entfällt. Da die Altgesellschafter weiterhin zusammen nur zu 40000 Euro (entspricht 4%) am Vermögen der Gesellschaft beteiligt bleiben, sind auf die Neugesellschafter insgesamt 96 % der nunmehr bestehenden Anteile übergegangen. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 4 % nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

- 3.2 An der Komplementär-GmbH, die zu 20% an einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt ist, ist zu 100 % eine weitere GmbH beteiligt, deren gesamte Anteile veräußert werden. Der einzige Kommanditist, der bisher zu 80% am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt war, vereinbart mit zwei Treugebern, für diese zukünftig jeweils 20% der Kommanditanteile treuhänderisch zu halten, außerdem veräußert er weitere 35 % der Kommanditanteile an Dritte. Die unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestands der an der Komplementär-GmbH beteiligten GmbH, die aufgrund des Anteilseignerwechsel ebenso wie die Komplementär-GmbH als neue GmbH gilt und dadurch zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands der KG führt (20 %), die Vereinbarung der Treuhandverhältnisse (40%) und die Veräußerung der 35% der Kommanditanteile sind zusammen zu berücksichtigen und führen zu einem Übergang von Anteilen am Vermögen der Gesellschaft in Höhe von 95 % auf neue Gesellschafter und erfüllen zusammen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5 % nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

- 3.3 An einer grundstücksbesitzenden OHG sind A zu 85 %, B zu 5 % und die C-GmbH zu 10 % beteiligt. Die Anteile der C-GmbH halten D zu 90 % und E und F zu je 5 %. Im Jahr 01 überträgt A seine gesamte Beteiligung an der OHG auf X, im Jahr 02 übertragen D und E ihre Anteile an der C-GmbH auf Y und Z. Die Übertragung der Beteiligung des A auf X führt zu einem unmittelbaren Gesellschafterwechsel in Höhe von 85 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen. In Bezug auf die Anteile der C-GmbH liegt ein mittelbarer Gesellschafterwechsel in Höhe von 10% vor, weil 95 % der Anteile an der C-GmbH übergegangen sind. Die mittelbare Anteilsänderung ist nicht anteilig (95 % von 10 %), sondern voll mit 10 % zu berücksichtigen. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5 % nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

- 3.4 An einer OHG, die im Jahr 01 ein Grundstück erwirbt, sind zu diesem Zeitpunkt A, B, C und D zu je 25 % beteiligt. Im Jahr 02 veräußert A seinen Anteil an W. Im Jahr 04 veräußern B, C und W ihre Anteile an X, Y und Z. Durch die Anteilsveräußerungen ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht erfüllt, weil Altgesellschafter D noch mit 25 % an der OHG beteiligt bleibt. Die Veräußerung des Anteils durch Neugesellschafter W an Z kann nicht in die Ermittlung des Vmhundert-

satzes einbezogen werden. Die Frage, ob mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind, ist ausgehend von der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern an diesem zu beurteilen.

Eine GmbH ist als persönlich haftende Gesellschafterin zu 20 % am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt. Alle Kommanditisten übertragen ihre Anteile auf neu hinzutretende Kommanditisten. Außerdem werden 80 % der Anteile an der GmbH an diese neu hinzutretenden Kommanditisten veräußert. Die Übertragung der Kommanditanteile allein erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Der Wechsel im Gesellschafterbestand der GmbH ist nicht mit dem unmittelbaren Gesellschafterwechsel zusammenzurechnen, weil sich die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH nicht zu mindestens 95 % geändert haben. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist somit nicht erfüllt.

A und B gründen mit einer Beteiligung von je 5000 Euro eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Entsprechend einem vorgefassten Plan erwirbt die GbR ein Grundstück, auf dem ein Bürogebäude mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von 4 Mio. Euro errichtet werden soll. Anschließend beteiligt sich zunächst Z mit 190000 Euro. Zwar ist hier das Grunderwerbsteuerrechtlich erhebliche Quantum in Höhe von 95 % bei der grundstücksbesitzenden Gesellschaft bereits erfüllt, da sich der vorgefasste Plan jedoch auf ein Gesamtinvestitionsvolumen von 4 Mio. Euro bezieht, ist im Verhältnis dazu das Grunderwerbsteuerrechtlich erhebliche Quantum in Höhe von 95 % nicht erreicht.

Anschließend treten der Gesellschaft weitere Gesellschafter bei, bis die erforderliche Kapitalerhöhung auf insgesamt 4 Mio. Euro vollzogen ist. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist jetzt mit dem Vollzug der dem vorgefassten Plan entsprechenden Kapitalerhöhung in Höhe von 95 %, bezogen auf 4 Mio. Euro verwirklicht, zu der auch der Kapitalbeitrag des Z gehört. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 0,25 % (10000 Euro/4 Mio. Euro) nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

Am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden T-GmbH & Co. KG ist als Kommanditistin die M-GmbH zu 100 % sowie die T-GmbH, deren Alleingesellschafterin die M-GmbH ist, zu 0 % beteiligt. 100 % der Anteile an der M-GmbH hält die Z-GmbH, deren Anteile in Höhe von 60 % von der H-GmbH gehalten werden. Nachdem die Beteiligungen mehr als fünf Jahre unverändert geblieben waren, überträgt die Z-GmbH ihre Anteile an der M-GmbH auf die H-GmbH. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist verwirklicht. Die H-GmbH ist neue mittelbare Gesellschafterin, da 100 % der Anteile der M-GmbH auf sie übertragen wurden. Eine Verkürzung der Beteiligungskette im Sinne von Tz. 2.1 liegt nicht vor.

4 Fünfjahreszeitraum

Die Fünfjahresfrist gilt für die Zusammenrechnung von sukzessiven Anteilsübertragungen. Für die Beurteilung der Frage, ob aufgrund einer Änderung des Gesellschafterbestands von mindestens 95% der Anteile eine Grundstücksübertragung anzunehmen ist, sind alle Anteilsübertragungen innerhalb von fünf Jahren zu berücksichtigen. Übertragungen von mindestens 95 % der Anteile, die in einem Rechtsakt vollzogen werden, vollziehen sich in einer logischen Sekunde, also immer innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren. Die Fünfjahresfrist ist für jedes Grundstück im Vermögen der Personengesellschaft selbständig zu beurteilen.

Beispiele:

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts erwirbt im Jahr 01 zwei Grundstücke (Grundstück I und Grundstück II). Zu diesem Zeitpunkt sind an ihrem Gesellschaftsvermögen A und B zu je 20 %, C zu 10 % sowie die D-OHG zu 50 % beteiligt. Gesellschafter der D-OHG sind zu diesem Zeitpunkt D und F zu je 10 % sowie G und H zu je 40 %. Im Jahr 02 veräußern A, B und C ihre Anteile an X. Im Jahr 03 veräußern D und G ihre Anteile an der D-OHG an Y. Im Januar 04 verkauft die Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Grundstück I. Ende desselben Jahres veräußert H seinen Anteil an der D-OHG an Z. Da in Bezug auf das Grundstück I nur insgesamt 75 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nur hinsichtlich des Grundstücks II erfüllt. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5 % nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

Eine GmbH & Co. KG, an deren Vermögen nur die Kommanditisten A, B, C, D und E zu je 20 % beteiligt sind, kauft im Jahr 01 ein Grundstück (Grundstück I). Im Mai 02 überträgt A seine Kommanditbeteiligung auf W. Ende des Jahres 02 erwirbt die GmbH & Co. KG ein weiteres Grundstück (Grundstück II). Im Jahr 04 veräußern B und C ihre Anteile an X. Im Jahr 05 veräußert D seinen Anteil an Y und E drei Viertel seines Anteils (15 %) an Z. Bis Ende des Jahres 07 treten keine weiteren Änderungen im Gesellschafterbestand der GmbH & Co. KG ein. Hinsichtlich des Grundstücks I ist im Jahr 05 der Tatbestand

des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. In Bezug auf das Grundstück II ist dieser Tatbestand nicht erfüllt, weil es erst nach dem Erwerb des Anteils des A durch den W in das Vermögen der GmbH & Co. KG gelangte. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5 % nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

5 Grundstückserwerbe von einem Gesellschafter

Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestands von einem Gesellschafter ein Grundstück erworben und ist die für diesen Fall vorgesehene Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 oder 2 GrEStG aufgrund des § 5 Abs. 3 GrEStG oder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG aufgrund § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, ist die Steuer insoweit zu erheben, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand, zu dem das erworbene Grundstück noch gehört, innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. In diesen Fällen ist die Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO), vgl. Beispiel 5.1.

Steht die Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand im Zusammenhang mit einem sukzessiven Gesellschafterwechsel im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, ist auf die für den Gesellschafterwechsel nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu ermittelnde Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang anzurechnen, für den aufgrund der § 5 Abs. 3 oder § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG die Steuervergünstigung zu versagen ist, vgl. Beispiel 5.1.

Ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG liegt nicht vor bei der Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft von mindestens 95 % in einem Rechtsakt. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist erfüllt und der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 3 GrEStG als Missbrauchsverhinderungsvorschrift damit nicht eröffnet.

Durch die Versagung der Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 oder 2 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wegen des Gesellschafterwechsels wird die Gesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als sei der neue Gesellschafter bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks durch die Personengesellschaft an dieser beteiligt gewesen (vgl. Beispiel 5.2). Hinsichtlich der sich aus dem Gesellschafterwechsel ergebenden Beteiligungsquote des Gesellschafters an der neuen Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG scheidet eine Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG jedoch aus, weil sich sonst eine Doppelbegünstigung ergeben würde. Da § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG eine Doppelbelastung vermeiden soll, ist die Anrechnung nur vorzunehmen, wenn das Ausscheiden des Gesellschafters, der das Grundstück übertragen hat, oder die Verringerung seiner Beteiligung durch Übertragung auf einen neuen Gesellschafter gleichzeitig einen Teil der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels darstellt. Die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse unter Altgesellschaftern stellt keinen Teil der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels dar; deshalb ist die Bemessungsgrundlage des Erwerbsvorgangs, für den die Steuervergünstigung des § 5 Abs. 1 oder 2 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG aufgrund der § 5 Abs. 3 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG zu versagen ist, nicht nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG zu berücksichtigen.

Beispiele:

An einer A und B OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A veräußert der OHG im Jahr 01 ein ihm gehörendes Grundstück zum Kaufpreis von 400000 Euro, dessen Wert im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG 380000 Euro beträgt. Für diesen Vorgang ist die Grunderwerbsteuer gem. § 5 Abs. 2 GrEStG nur von 20000 Euro (entspricht 5 %) zu bemessen.

Verringert A innerhalb von fünf Jahren nach der Grundstücksübertragung seine Beteiligung durch Übertragung von 90 % seines Gesellschaftsanteils an Y, ist die Steuer von dem anteiligen Kaufpreis von 360 000 Euro (entspricht 90 %) nach § 5 Abs. 3 GrEStG zu bemessen bzw. die Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprechend zu ändern.

Veräußert anschließend B innerhalb des Fünfjahreszeitraums seinen Gesellschaftsanteil (5 %) an Z, liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG vor. Von der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG hierfür maßgebenden Bemessungsgrundlage (380000 Euro) wird die Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG jedoch nicht erhoben, soweit die Berechtigung der Gesamthänder am gesamthänderisch gebundenen Vermögen in beiden Gesamthandsgemeinschaften übereinstimmt. Dies ist hier im Hinblick auf den Anteil von 5 % des A der Fall. Somit sind von der maßgebenden Bemessungsgrundlage 19000 Euro (entspricht 5 % von 380000 Euro) von der Besteuerung freizustellen. Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage von 361000 Euro (380000 Euro abzüglich 19000 Euro) ist nunmehr noch die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der die Steuer aufgrund der Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG aufgrund des § 5 Abs. 3 GrEStG nachträglich zu erheben ist (360 000 Euro). Somit verbleibt als endgültige Bemessungsgrundlage im Hin-

blick auf den Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ein Betrag von 1000 Euro. Die Steuer ist aufgrund der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 1 GrEStG nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

- An einer A und B OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A veräußert der OHG im Jahr 01 ein ihm gehörendes Grundstück. Für diesen Vorgang ist die Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG nur in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage zu erheben. Verringert A innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang seine Beteiligung an der OHG durch Übertragung von 90 % des Gesellschaftsanteils an B, ist die Steuerfestsetzung gegenüber der OHG bzw. dem Gesamtschuldner A (§ 13 Nr. 1 GrEStG) nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dahingehend zu ändern, dass die Steuer nunmehr entsprechend § 5 Abs. 3 GrEStG aus 95 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird. In der Hand des B löst die Übertragung von 90 % des Anteils am Vermögen der OHG von A auf B nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG aus. Denn im
- 5.2 Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG ist bei Personengesellschaften unter "Anteil an der Gesellschaft" die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verstehen.

Überträgt anschließend B seinen Gesellschaftsanteil (95 %) an Z, liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG vor (Erwerb des Grundstücks von der "A und B OHG" durch die "A und Z OHG"). Da A jedoch mit 5 % am Vermögen der aufgrund der Fiktion des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erwerbenden "neuen OHG" und der "alten OHG" beteiligt ist bzw. war, wird die Steuer in Höhe dieses Anteils gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben (vgl. Tz. 8). Eine Anrechnung im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG kommt nicht in Betracht, weil die Verringerung der Beteiligung des A an der OHG nicht Teil des die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels ist.

6 Verhältnis zu § 1 Abs. 3 GrEStG

Ändert sich der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft, kann eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG in Betracht kommen. § 1 Abs. 2a GrEStG geht der Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Die Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG wird durch § 1 Abs. 2a GrEStG auch dann ausgeschlossen, wenn nach dessen Satz 3 oder einer Befreiungsvorschrift die Steuer nicht erhoben wird.

7 Verhältnis zu Befreiungsvorschriften

§ 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG fingiert einen rechtsgeschäftlichen Grundstücksübergang. Dabei sind die Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG zu beachten.

Beispiele:

- Am Vermögen einer im Jahr 01 gegründeten GmbH & Co. KG waren ursprünglich nur die beiden Kommanditisten, die Geschwister G, je zur Hälfte beteiligt. Sie brachten in die Gesellschaft mehrere Grundstücke ein. Noch im gleichen Jahr übertrugen die Geschwister G unentgeltlich ihre Kommanditbeteiligungen vollumfänglich auf Neffen des verstorbenen Ehegatten des einen von ihnen. Die Übertragung der Kommanditbeteiligungen erfüllt zwar den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1
- 7.1 GrEStG. Der der Besteuerung unterliegende Erwerbsvorgang ist aber nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Diese Vorschrift gilt aufgrund ihres Zwecks, die doppelte Belastung mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer zu vermeiden, nicht nur wenn Gegenstand der freigebigen Zuwendung lediglich ein Grundstück ist, sondern auch dann, wenn Zuwendungsgegenstand ein Anteil an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft ist.

- A, B und C sind Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden OHG. Innerhalb des Fünfjahreszeitraums überträgt A seinen Anteil von 90 % auf seinen Sohn Y und B seinen Anteil von 8 % auf den ihm fremden Z. Die Übertragung des Anteils von A
- 7.2 auf Y löst zusammen mit der Anteilsübertragung von B auf Z einen Grundstücksübergang auf eine neue Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG aus. Der Grundstücksübergang ist zu 90 % nach § 3 Nr. 6 GrEStG und zu 2 % nach § 6 Abs. 3 GrEStG (vgl. Tz. 8) befreit. Zu besteuern sind nur 8 % der Bemessungsgrundlage für die Übertragung des B auf Z.

8 Verhältnis zu § 6 Abs. 3 GrEStG

In den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG anzuwenden. Die Steuer wird nicht erhoben, soweit der neue Anteil des in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafters dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand vor dem Gesellschafterwechsel beteiligt war.

Erfolgt die Änderung des Gesellschafterbestands in mehreren Teilakten, kommt es für das Ausmaß der Vergünstigung auf den Gesellschafterbestand vor dem ersten und nach dem letzten Teilakt an. Ein zwischenzeitliches Ausscheiden des Altgesellschafters ist im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG unbeachtlich. Maßgeblich ist, dass der Altgesellschafter seine Gesellschafterstellung mindestens bis zum ersten Teilakt inne hatte und spätestens mit dem letzten Teilakt wieder erlangt. Das gleiche gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften.

Davon zu unterscheiden ist der Verlust der Altgesellschafterstellung im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG (vgl. Tz. 2.1) durch Ausscheiden aus der Gesellschaft.

Das Ausmaß der Vergünstigung ist auf die Deckungsgleiche der ursprünglichen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft sowie der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der fingierten neuen Personengesellschaft beschränkt.

Beispiele:

An einer grundstücksbesitzenden OHG sind A mit einer Einlage von 10000 Euro zu 10 % und B mit einer Einlage von 90000 Euro zu 90 % beteiligt. Innerhalb der Fünfjahresfrist überträgt B seinen Anteil auf Y und tritt unter Kapitalerhöhung auf insgesamt 400000 Euro ein weiterer Gesellschafter Z mit einer Einlage von 300000 Euro in die Gesellschaft ein. Mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils des B an Y und dem Eintritt des Gesellschafters Z gehen innerhalb von fünf Jahren im Verhältnis zum Gesellschaftsanteil des A 97,5 % der Anteile der Gesellschaft nach Kapitalerhöhung auf neue Gesellschafter über. Die Steuer wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG in Höhe von 2,5 % der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG maßgebenden Bemessungsgrundlage nicht erhoben.

An einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft sind seit zehn Jahren A und eine OHG (Gesellschafter B und C) zu je 50 % unverändert beteiligt. Im Jahr 11 veräußert A seine 50%ige Beteiligung an zwei Erwerber: zu 86 % (entspricht 43 % des Gesellschaftsvermögens) an die OHG und zu 14 % (entspricht 7 % des Gesellschaftsvermögens) an Z, sodass nunmehr die OHG zu 93 % und Z zu 7 % an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind.

Im Jahr 12 veräußert die OHG ihre Anteile in Höhe von 93 % an eine GmbH & Co. KG, deren einziger Kommanditist A ist. Die Komplementär-GmbH ist vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt.

Die Anteilsübertragungen in den Jahren 11 (A an Z in Höhe von 7 %) und 12 (OHG an GmbH & Co. KG in Höhe von 93 %) erfüllen zusammen den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, da alle Anteile auf Neugesellschafter übergegangen sind. Mit den Anteilsübertragungen im Jahr 11 von A auf Z und die OHG hat A seine Eigenschaft als Altgesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verloren (vgl. Tz. 2.1).

Für diesen Erwerbsvorgang ist die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG in Höhe der Deckungsgleiche der ursprünglichen Beteiligung des A an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft einerseits (50 % unmittelbar) und an der Neugesellschafterin GmbH & Co. KG andererseits (100 % von 93 % mittelbar), also in Höhe von 50 % zu gewähren. § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG schließt die Vergünstigung nicht aus, weil A seine Gesamthänderstellung an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft vor mehr als fünf Jahren erworben hat.

9 Verhältnis zu § 16 GrEStG

§ 16 Abs. 2 GrEStG ist im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG dann anzuwenden, wenn einer der Gesellschafterwechsel, die zu einer Verwirklichung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geführt haben, vollständig, d. h. rechtlich und tatsächlich, im Sinne des § 16 GrEStG rückgängig gemacht wird und etwaige weitere Gesellschafterwechsel nicht zu einem Übergang von mindestens 95 % am Gesellschaftsvermögen geführt haben.

10 Bemessungsgrundlage

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG ist Bemessungsgrundlage für den fiktiven rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerb der Wert im Sinne des § 138 Abs. 2 und 3 BewG (zur Bewertung siehe Abschnitte 124 ff. ErbStR, BStBl I Sondernr. 2/1998, 2) bzw. für nach dem 31. Dezember 2006 verwirklichte derartige Erwerbsvorgänge der Wert im Sinne des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG i.d. F. des JStG 2007 (zur Bewertung siehe gleich lautende Ländererlasse vom 2. April 2007, BStBl I, S. 314). Die Bemessungsgrundlage ist nicht auf die Anteile der eintretenden Gesellschafter und der Altgesellschafter aufzuteilen, auch bei einer Übertragung von weniger als 100 % der Anteile einer Gesellschaft ist Bemessungsgrundlage der volle Wert des Grundbesitzes. Beruht die Änderung des Gesellschafterbestands auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

11 Steuerschuldner und Bekanntgabe des Steuerbescheids

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG die Personengesellschaft in ihrer jeweiligen Zusammensetzung (§ 13 Nr. 6 GrEStG). Der fiktive Grundstücksübergang auf eine neue Gesellschaft hat verfahrensrechtlich keinen Einfluss auf den Fortbestand der Gesellschaft. Gegen sie als Inhaltsadressaten ist der Steuerbescheid zu richten (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Bekannt zu geben ist er an die im Zeitpunkt der Bekanntgabe vertretungsberechtigten Personen.

12 Anzeigepflicht

Die Pflicht zur Anzeige des nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklichten Erwerbsvorgangs trifft die zur Geschäftsführung befugten Personen. Die Anzeige ist innerhalb von zwei Wochen nach Kenntniserlangung von dem anzeigepflichtigen Vorgang zu erstatten.

13 Zeitlicher Anwendungsbereich

Dieser Erlass tritt an die Stelle des Erlasses vom 26. Februar 2003 (BStBl I, 271). Er ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Finanzministerium Baden-Württemberg

3 - S 450.1 / 6

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

36 - S 4501 - 011 - 45 582/09

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

III C - S 4501 - 3/2009

Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg

31 - S 4500 - 4/00

Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 4501 - 10-4 - 642

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

53 - S 4501 - 003/09

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 4500 A - 067 - II 53/1

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV 303 - S 4501 - 00000 - 2009/002

Niedersächsisches Finanzministerium

S 4500 - 148 - 35 2

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen

S 4501 - 10 - V A 6

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 4501 A - 446

Ministerium der Finanzen des Saarlandes

S 4501 - 5#001, DokNr. 2009/28838

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 - S 4501 - 6/371 - 60473

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

41 - S 4501 - 17

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 355 - S 4501 - 022

Thüringer Finanzministerium

S 4500 A - 25.4 - 202

Kirchensteuer

SN

Bekanntmachung über die Kirchensteuerbeschlüsse im Freistaat Sachsen für die Kalenderjahre 2009 und 2010

Nach den staatlich anerkannten Kirchensteuerbeschlüssen der im Freistaat Sachsen steuerberechtigten evangelischen und römisch-katholischen Kirchen für das Kalenderjahr 2009 und 2010 beträgt der einheitliche Kirchensteuersatz 9 Prozent der Einkommen-, Lohn- bzw. Kapitalertragsteuer.

1. Die Kirchensteuer beträgt höchstens 3,5 Prozent des zu versteuernden Einkommens (Kappung). Gehört der Ehegatte eines kirchensteuerpflichtigen keiner kirchensteuererhebenden Körperschaft an und werden die Ehegatten zur Einkommensteuer zusammenveranlagt, beträgt die Kirchensteuer des kirchensteuerpflichtigen Ehegatten höchstens 3,5 Prozent seines Anteils am gemeinsam zu versteuernden Einkommen, der sich aus dem Verhältnis der Summe seiner Einkünfte zur Summe der Einkünfte beider Ehegatten ergibt. Nicht der Kappung unterliegt die Kirchensteuer, die als Zuschlag zur Lohnsteuer, zur Kapitalertragsteuer oder auf die nach § 32d Absatz 3 und 4 in Verbindung mit Absatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelte Einkommensteuer erhoben wird.

Vor der Berechnung der Kirchensteuer ist die Bemessungsgrundlage (Einkommen-, Lohn-, Kapitalertragsteuer) nach § 51a EStG zu ermitteln. Dies gilt entsprechend bei der Ermittlung der maßgebenden Bemessungsgrundlage für die Kappung und zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage in glaubensverschiedenen Ehen.

2. Die evangelische Landeskirchensteuer wird mit einem Mindestbetrag von 3,60 Euro pro Jahr, 0,30 Euro pro Monat, 0,07 Euro pro Woche und 0,01 Euro pro Tag erhoben. Der Mindestbetrag wird nur erhoben, wenn Einkommen- bzw. Lohnsteuer unter Beachtung von § 51a EStG anfällt.

Die römisch-katholische Kirche erhebt keinen Mindestbetrag.

In Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40, § 40a Absatz 1, 2a und 3 und § 40b EStG ist im **vereinfachten Verfahren** die Kirchensteuer mit 5 Prozent der pauschalen Lohnsteuer zu erheben. Die so ermittelte pauschale Kirchensteuer ist in der Lohnsteuer-Anmeldung gesondert anzugeben. Die Aufteilung auf die Konfessionen "römisch-katholisch" und "evangelisch" wird von der Finanzverwaltung übernommen.

3. Wendet der Arbeitgeber das **Nachweisverfahren** an und weist nach, dass einzelne Arbeitnehmer keiner kirchensteuererhebenden Körperschaft angehören, ist für diese Arbeitnehmer keine Kirchensteuer und für alle übrigen Arbeitnehmer Kirchensteuer in Höhe von 9 Prozent der pauschalen Lohnsteuer zu erheben. Diese pauschale Kirchensteuer ist vom Arbeitgeber durch Individualisierung der jeweils steuererhebenden Kirche zuzuordnen oder - wenn dies nicht möglich ist - im Verhältnis der Konfessionszugehörigkeit der kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmer auf die Konfessionen "römisch-katholisch" und "evangelisch" aufzuteilen.

Entsprechendes gilt bei der Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG.

Für die Erhebung des besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe gilt im Freistaat Sachsen folgende von den zuständigen Kirchenbehörden mit staatlicher Anerkennung festgelegte Tabelle:

4.

Stufe	Bemessungsgrundlage (gemeinsam zu ver- steuerndes Einkommen der Ehegatten) Euro	Jähr- liches besonderes Kirchgeld Euro	Monat- liches Kirchgeld Euro
1	30 000 – 37 499	96	8
2	37 500 – 49 999	156	13
3	50 000 – 62 499	276	23
4	62 500 – 74 999	396	33
5	75 000 – 87 499	540	45
6	87 500 – 99 999	696	58
7	100 000 – 124 999	840	70
8	125 000 – 149 999	1 200	100
9	150 000 – 174 999	1 560	130
10	175 000 – 199 999	1 860	155
11	200 000 – 249 999	2 220	185
12	250 000 – 299 999	2 940	245
13	300 000 und mehr	3 600	300

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe ist § 51a EStG zu beachten; unter sinngemäßer Anwendung von § 51a Absatz 2 EStG ist das zu versteuernde Einkommen im Sinne von § 2 Absatz 5, 5b EStG entsprechend zu erhöhen bzw. zu mindern.

Besteht die Kirchensteuerpflicht nicht während des gesamten Kalenderjahres, wird für die Kalendermonate, in denen die Kirchensteuerpflicht gegeben ist, ein monatliches besonderes Kirchgeld erhoben, welches einem Zwölftel des jährlichen besonderen Kirchgeldes entspricht.

Zwischen der Kirchensteuer vom Einkommen und dem besonderen Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe ist eine Vergleichsberechnung durchzuführen, wobei der höhere Betrag festgesetzt wird.

Dresden, 26. Januar 2010

32 - S 2440 - 11/121 - 56137

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

G ü n t h e r S t ö r z i n g e r

Referatsleiter

Lohnsteuer

Gleich lautende Erlasse

der obersten Finanzbehörden der Länder Bremen, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Schleswig-Holstein betreffend die Bewertung der Beköstigung im Bereich der Seeschifffahrt (Kauffahrtei) und im Bereich der Fischerei für Zwecke des Steuerabzugs vom Arbeitslohn für die Zeit ab 1. Januar 2010

vom 3. März 2010

Bewertung der freien Beköstigung

Der zuständige Ausschuss der Vertreterversammlung der Berufsgenossenschaft für Transport und Verkehrswirtschaft hat den Wert des Sachbezuges "Beköstigung" für Zwecke der Sozialversicherung für alle Bereiche in der Seefahrt (Kauffahrtei und Fischerei) mit Wirkung vom 1. Januar 2010 auf monatlich **216,00 €** festgesetzt.

Für Teilverpflegung in der Kauffahrtei sowie in der Kleinen Hochsee- und Küstenfischerei gelten die folgenden Werte: Frühstück **48,00 €**, Mittag- und Abendessen jeweils **84,00 €** monatlich.

Der Durchschnittssatz für die Beköstigung der Kanalsteuerer beträgt ab 1. Januar 2010 weiterhin monatlich **45,00 €**, für halbparkfahrende Kanalsteuerer monatlich **22,50 €** und für Kanalsteuereranwälter monatlich **24,00 €**.

Diese Sachbezugswerte sind auch dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zugrunde zu legen.

Geltung der Sachbezugswerte

Die festgesetzten Sachbezugswerte gelten auch dann, wenn in einem Tarifvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder einem Arbeitsvertrag für die Beköstigung auf Seeschiffen höhere oder niedrigere Werte festgesetzt sind.

Die festgesetzten Sachbezugswerte gelten nicht, wenn anstelle der vorgesehenen Sachbezüge die im Tarifvertrag, in der Betriebsvereinbarung oder im Arbeitsvertrag festgesetzten Werte bar ausbezahlt werden. Wird jedoch nur gelegentlich oder vorübergehend bar ausgezahlt (z.B. bei tageweiser auswärtiger Beschäftigung, bei tariflich vorgesehener Umschaufrist, bei Krankheit oder für die Zeit des Urlaubs - auch wenn mehrere Urlaubsansprüche in einem Kalenderjahr zusammenfallen -), so sind die festgesetzten und bekannt gegebenen Sachbezugswerte zugrunde zu legen, wenn mit der Barvergütung der tatsächliche Wert der zustehenden Sachbezüge abgegolten wird und die Barvergütung anstelle der Sachbezüge zusätzlich zu dem bei Gewährung der Sachleistung maßgeblichen Lohn gezahlt wird.

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Barvergütung dem Wert der nicht in Anspruch genommenen Beköstigung entspricht, ist zu berücksichtigen, dass der amtliche Sachbezugswert unter den Kosten liegt, die im Inland für eine entsprechende Beköstigung aufzuwenden wären. Ich bitte deshalb, die Auffassung zu vertreten, dass die tariflich vorgesehenen Barvergütungen den tatsächlichen Wert des Sachbezugs nicht übersteigen.

Wird jedoch bei Beendigung des Heuerverhältnisses durch

- Zeitablauf,
- Tod des Besatzungsmitgliedes,
- ordentliche Kündigung,
- außerordentliche Kündigung oder
- beiderseitiges Einvernehmen (Aufhebungsvertrag)

ein Urlaubsanspruch durch Barablösung abgegolten und hierbei auch das Verpflegungsgeld für die abgegoltenen Urlaubstage ausbezahlt, so ist der gesamte Betrag der Ablösung steuerpflichtiger Arbeitslohn, da durch die Beendigung des Dienstverhältnisses vor Antritt des Urlaubs der Arbeitnehmer nicht mehr an den Arbeitgeber gebunden und dieser somit von der Urlaubsverpflichtung befreit

ist. Es ist in diesen Fällen steuerlich unbeachtlich, ob der Arbeitnehmer tatsächlich seinen Urlaub antritt oder ein neues Arbeitsverhältnis begründet.

Inkrafttreten

Die neuen Sachbezugswerte gelten bei laufendem Arbeitslohn erstmalig für den Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 2009 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und bei sonstigen, insbesondere einmaligen Bezügen erstmalig für die Bezüge, die dem Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember 2009 zufließen.

Die Senatorin für Finanzen der freien Hansestadt Bremen

S 2334 - 2255 - 11 - 4

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

52 - S 2334 - 001/09

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV 301 - S 2334 - 00000 - 2010/002 - 001

Niedersächsisches Finanzministerium

S 2334 - 4 - 3342

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 317 - S 2334 - 199

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 11. März 2010

IV D 3 - S 7279/09/10006

2010/0188031

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer; Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden zur Klarstellung die Absätze 6 und 7 des BMF-Schreibens vom 16. Oktober 2009 - IV B 9 - S 7279/0 - / - 2009/0670257 - (BStBl I S. 1298) zur Anwendung der Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt, wie folgt gefasst:

"(6) Der Leistungsempfänger ist für an ihn erbrachte, in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannte Leistungen nicht Steuerschuldner, wenn er nicht nachhaltig Bauleistungen selbst erbringt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt deshalb vor allem nicht für Nichtunternehmer sowie für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen, z. B. Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern, oder Unternehmer, wenn sie ausschließlich Lieferungen - und keine Werklieferungen im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG - erbringen, die unter das GrESTG fallen.

(7) Bei Unternehmern (Bauträgern), die sowohl Umsätze erbringen, die unter das GrESTG fallen, als auch Bauleistungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 182a Abs. 10 bis 16 UStR sowie der Absätze 1 bis 4 dieses Schreibens anzuwenden. Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebauen (z. B. Bauträger), sind danach nur dann für die von anderen Unternehmern an sie erbrachten Bauleistungen nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihnen getätigten Bauleistungen - einschließlich Grundstücksgeschäfte, soweit es sich um Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG) im Sinne von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG handelt - nicht mehr als 10 % der Summe ihrer steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze beträgt (vgl. Absatz 3)."

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

Im Auftrag

K r a e u s e l

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 15. März 2010

IV D 2 - S 7410/07/10015
2010/0190855

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:
Vertretungen der Länder
beim Bund

Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) nach Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs; Konsequenzen des BFH-Urteils vom 19. November 2009 - V R 16/08 - (BStBl 2010 II S. 319)

BMF-Schreiben vom 6. Juni 2007 - IV A 5 - S 7410/07/10015 - / - 2007/0244405 - (BStBl I S. 507)

Mit Urteil vom 19. November 2009 - V R 16/08 - (BStBl 2010 II S. 319) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Lieferung von selbst erzeugten landwirtschaftlichen Erzeugnissen auch dann noch der Besteuerung nach Durchschnittssätzen nach § 24 UStG unterliegt, wenn sie nach Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs erfolgt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG setzt weiterhin grundsätzlich voraus, dass der landwirtschaftliche Betrieb i. S. des § 24 Abs. 2 UStG noch bewirtschaftet wird. Leistungen, die nach Einstellung der Erzeugertätigkeit erbracht werden, unterliegen daher grundsätzlich den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes.

Randziffer 2 gilt nicht für nach Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführte Umsätze aus der Lieferung selbst erzeugter Produkte. Randziffer 2 gilt ebenfalls nicht für im engen sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe vorgenommene Hilfsumsätze, sofern es sich dabei um Lieferungen handelt (z. B. Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen) und der Unternehmer das einzelne Wirtschaftsgut nach Einstellung der Erzeugertätigkeit nicht für die Ausführung von Umsätzen verwendet, die der Regelbesteuerung unterliegen. Insofern entfällt eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG. Wird die landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit in mehreren Schritten aufgegeben und werden dabei nur vorübergehend die Tierbestandsgrenzen des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG überschritten, liegt insofern kein für die Besteuerung nach Durchschnittssätzen schädlicher Strukturwandel vor (vgl. Abschnitt 264 Abs. 2 Satz 9 UStR).

Sonstige Leistungen, die nach Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden, unterliegen der Regelbesteuerung, auch wenn die einzelne Leistung in der Sphäre des Leistungsempfängers zu dessen unproduktiver Tätigkeit beiträgt.

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 19. November 2009 - V R 16/08 - (a. a. O.) sind in den Fällen der Option nach § 24 Abs. 4 UStG nicht anzuwenden. Nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Optionserklärung ausgeführte Leistungen unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, auch wenn dabei zuvor selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte veräußert oder Hilfsumsätze ausgeführt werden.

Soweit Abschnitt 217e Abs. 7 und Abschnitt 264 Abs. 5 UStR sowie das BMF-Schreiben vom 6. Juni 2007 - IV A 5 - S 7410/07/10015 - / - 2007/0244405 - (a. a. O.) den Regelungen dieses Schreibens entgegenstehen, sind sie nicht mehr anzuwenden. Für vor dem 1. Juli 2010 ausgeführte Lieferungen selbst erzeugter landwirtschaftlicher Produkte sowie vor diesem Zeitpunkt ausgeführte Hilfsumsätze wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes unterwirft. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG ist zu beachten.

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

Im Auftrag

K r a e u s e l

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 18. März 2010

IV D 3 - S 7117/08/10001-03

2010/0213469

Oberste Finanzbehörden

der L ä n d e r

Umsatzsteuer;

Ergänzung des BMF-Schreibens vom 4. September 2009

- IV B 9 - S 7117/08/10001 - / - 2009/0580334 - (BStBl I S. 1005)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden zur Klarstellung die Rz. 13 und 19 des BMF-Schreibens vom 4. September 2009 - IV B 9 - S 7117/08/10001 - / - 2009/0580334 - (BStBl I S. 1005) neu gefasst und das BMF-Schreiben um die neuen Rz. 19a und 19b ergänzt:

(7) Für Zwecke der Bestimmung des Leistungsorts werden nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen für die Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe eine USt-IdNr. erteilt wurde - die also für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind -, einem Unternehmer gleichgestellt. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, aber auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (z. B. eine Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt). Ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden, damit dieser die Leistungsortregelung des § 3a Abs. 2 UStG anwenden kann. Verwendet die nicht unternehmerisch tätige juristische Person als Leistungsempfänger keine USt-IdNr., hat der leistende Unternehmer nachzufragen, ob ihr eine solche Nummer erteilt worden ist.

"13

Beispiel:

Der in Belgien ansässige Unternehmer U erbringt an eine juristische Person des öffentlichen Rechts J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr. Auf Nachfrage teilt J dem U mit, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden.

Da J angegeben hat, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden, kann U davon ausgehen, dass die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht erfüllt sind. Der Ort der Beratungsleistung des U an J liegt in Belgien (§ 3a Abs. 1 UStG).

Zur Bestimmung des Leistungsortes bei sonstigen Leistungen an juristische Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, vgl. Rz. 19 bis 19b.

(13) Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des privaten Rechts, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung.

(13a) Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die hoheitlich und im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG) unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für diese unternehmerische Tätigkeit ausgeführt worden ist. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung. Haben die Gebietskörperschaften Bund und Länder für einzelne Organisationseinheiten (z. B. Ressorts, Behörden und Ämter) von der Vereinfachungsregelung in Abschnitt 282a Abs. 3 Satz 4 UStR Gebrauch gemacht, ist die jeweilige, der einzelnen Organisationseinheit erteilte USt-IdNr. bei Leistungsbezügen nicht zu verwenden, wenn dieser Leistungsbezug nicht für einen Betrieb gewerblicher Art, sondern für den hoheitlichen Bereich erfolgt. Dies gilt entsprechend, wenn die Organisationseinheit ausschließlich hoheitlich tätig ist und ihr eine USt-IdNr. nur für Zwecke der Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilt wurde. Rz. 13 Satz 3 ist entsprechend nicht anzuwenden.

Beispiel:

Der in Luxemburg ansässige Unternehmer U erbringt an eine juristische Person des öffentlichen Rechts J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung ausschließlich für deren Hoheitsbereich. J hat neben dem hoheitlichen Bereich noch einen Betrieb gewerblicher Art, der für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst und dem eine USt-IdNr. erteilt worden ist. J ist darüber hinaus für den hoheitlichen Bereich für Zwecke der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs eine besondere USt-IdNr. erteilt worden.

Da die Beratungsleistung für den hoheitlichen (nicht unternehmerischen) Bereich der J verwendet wird, ist deren Leistungs-ort nach § 3a Abs. 1 UStG in Luxemburg. J hat weder die ihr für Zwecke der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erteilte USt-IdNr. noch die dem Betrieb gewerblicher Art erteilte USt-IdNr. zu verwenden.

Wird eine der Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG fallende Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den hoheitlichen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht, ist Rz. 14 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(13b) Soweit inländische und ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander entgeltliche sonstige Leistungen ausführen, gelten hinsichtlich der Umsatzbesteuerung solcher zwischenstaatlicher Leistungen die allgemeinen Regelungen zum Leistungsort. Der Leistungsort bestimmt sich bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn die die Leistung empfangende Rundfunkanstalt

Unternehmer ist und die Leistung entweder ausschließlich für den unternehmerischen oder sowohl für den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurde oder

19b

- eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person ist (siehe Rz. 7).

Ist die Rundfunkanstalt weder ein Unternehmer noch eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person, richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach § 3a Abs. 1 UStG. Bei den in Satz 2 genannten Fällen ist die inländische Rundfunkanstalt als Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Sätze 1 bis 4 sind entsprechend anzuwenden, wenn an den zwischenstaatlichen Leistungen eine andere ausländische Rundfunkorganisation, z.B. die European Broadcasting Union (EBU), beteiligt ist."

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

Im Auftrag

H i m s e l

Umsatzsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 1. April 2010

IV D 3 - S 7329/10/10001

2010/0227007

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat März 2010

Gemäß § 16 Abs. 6 Satz 1 UStG werden die Umsatzsteuer-Umrechnungskurse für den Monat **März** 2010 wie folgt bekannt gegeben:

Euro-Referenzkurse

Australien	1 EUR =	1,4882	AUD
Brasilien	1 EUR =	2,4233	BRL
Bulgarien	1 EUR =	1,9558	BGN
China (VR)	1 EUR =	9,2623	CNY
Dänemark	1 EUR =	7,4416	DKK
Estland	1 EUR =	15,6466	EEK
Großbritannien	1 EUR =	0,90160	GBP
Hongkong	1 EUR =	10,5313	HKD
Indien	1 EUR =	61,7352	INR
Indonesien	1 EUR =	12 434,53	IDR
Japan	1 EUR =	123,03	JPY
Kanada	1 EUR =	1,3889	CAD
Korea, Republik	1 EUR =	1 542,59	KRW
Kroatien	1 EUR =	7,2616	HRK
Lettland	1 EUR =	0,7083	LVL
Litauen	1 EUR =	3,4528	LTL
Malaysia	1 EUR =	4,5083	MYR
Mexiko	1 EUR =	17,0587	MXN
Neuseeland	1 EUR =	1,9301	NZD
Norwegen	1 EUR =	8,0369	NOK
Philippinen	1 EUR =	61,999	PHP
Polen	1 EUR =	3,8906	PLN
Rumänien	1 EUR =	4,0866	RON
Russland	1 EUR =	40,1219	RUB
Schweden	1 EUR =	9,7277	SEK
Schweiz	1 EUR =	1,4482	CHF
Singapur	1 EUR =	1,8990	SGD
Südafrika	1 EUR =	10,0589	ZAR
Thailand	1 EUR =	44,111	THB
Tschechien	1 EUR =	25,541	CZK
Türkei	1 EUR =	2,0821	TRY
Ungarn	1 EUR =	265,40	HUF
USA	1 EUR =	1,3569	USD

Die übrigen Währungen sind jeweils nach dem Tageskurs umzurechnen.

Eine monatlich fortgeschriebene Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Umrechnungskurse zum Download bereit.

Im Auftrag

v a n N a m e n

Umsatzsteuer/Lohnsteuer

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 5. März 2010

IV D 2 - S 7210/07/10003

IV C 5 - S 2353/09/10008

2010/0166200

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

nachrichtlich:
Vertretungen der Länder
beim Bund

Umsatzsteuer/Lohnsteuer;

Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen

(§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) ab dem 1. Januar 2010;

Folgen für die Umsatz- und Lohnbesteuerung

Durch Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950)¹⁾ wurde § 12 Abs. 2 UStG um eine neue Nummer 11 ergänzt, nach der Umsätze aus der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Die Steuerermäßigung gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Die Änderung ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

I. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Beherbergungsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) ab dem 1. Januar 2010

1. Allgemeines

Die Steuerermäßigung ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 UStG auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 ausgeführt werden. Beherbergungsleistungen werden mit ihrer Beendigung ausgeführt. Für die Bestimmung des Umsatzsteuersatzes kommt es allein auf das Ende der Beherbergungsleistung an, nicht jedoch auf den Zeitpunkt der Buchung, Rechnungsausstellung oder Zahlung. Soweit die jeweilige Leistung nach dem 31. Dezember 2009 endet, unterliegt sie dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Haben die Beteiligten Teilleistungen vereinbart (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG), ist der Zeitpunkt der Beendigung der jeweiligen Teilleistung maßgeblich. Beruht die nach dem 31. Dezember 2009 ausgeführte Beherbergungsleistung auf einem vor dem 1. September 2009 geschlossenen Vertrag, kann der Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des § 29 Abs. 2 UStG einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Minderbelastung verlangen.

Die in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG bezeichneten Umsätze gehören zu den nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG von der Steuerbefreiung ausgenommenen Umsätzen. Hinsichtlich des Merkmals der Kurzfristigkeit gelten daher die in den Abschnitten 84 Abs. 1 und 78 Abs. 2 UStR dargestellten Grundsätze. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes setzt neben der Kurzfristigkeit voraus, dass die Umsätze unmittelbar der Beherbergung dienen (vgl. Rz. 5 ff.).

Sonstige Leistungen eigener Art, bei denen die Beherbergung nicht charakterbestimmend ist (z. B. Leistungen des Prostitutionsgewerbes), unterliegen auch hinsichtlich ihres Beherbergungsanteils nicht der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

2. Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält

Begünstigt sind Leistungen, die in der Aufnahme von Personen zur Gewährung von Unterkunft bestehen. Die Steuerermäßigung für Beherbergungsleistungen umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern, Ferienwohnungen und vergleichbaren Einrichtungen. Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist es jedoch nicht Voraussetzung, dass der Unternehmer einen hotelartigen Betrieb führt oder Eigentümer der überlassenen Räumlichkeiten ist. Begünstigt ist daher beispielsweise auch die Unterbringung von Begleitpersonen in Krankenhäusern, sofern diese Leistung nicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG (z. B. bei Aufnahme einer Begleitperson zu therapeutischen Zwecken) steuerfrei ist. Die Weiterveräußerung von eingekauften Zimmerkontingenten im eigenen Namen und für eigene Rechnung an andere Unternehmer (z. B. Reiseveranstalter) unterliegt ebenfalls der Steuerermäßigung.

Die erbrachte Leistung muss unmittelbar der Beherbergung dienen. Diese Voraussetzung ist insbesondere hinsichtlich der folgenden Leistungen erfüllt, auch wenn die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbracht werden:

- Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z. B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe) ausgestatteten Räumen

- Stromanschluss

- Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln

6

- Reinigung der gemieteten Räume

- Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug

- Weckdienst

- Bereitstellung eines Schuhputzautomaten

- Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen

Insbesondere folgende Leistungen sind keine Beherbergungsleistungen im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG und daher nicht begünstigt:

- Überlassung von Tagungsräumen

- Überlassung von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit

- Gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen

7

- Überlassung von nicht ortsfesten Wohnmobilen, Caravans, Wohnanhängern, Hausbooten und Yachten

- Beförderungen in Schlafwagen der Eisenbahnen

- Überlassung von Kabinen auf der Beförderung dienenden Schiffen

- Vermittlung von Beherbergungsleistungen

- Umsätze von Tierpensionen
- Unentgeltliche Wertabgaben (z.B. Selbstnutzung von Ferienwohnungen)

8 Stornokosten stellen grundsätzlich nichtsteuerbaren Schadensersatz dar.

3. Kurzfristige Vermietung von Campingflächen

Die kurzfristige Vermietung von Campingflächen betrifft Flächen zum Aufstellen von Zelten und Flächen zum Abstellen von Wohnmobilen und Wohnwagen. Ebenso ist die kurzfristige Vermietung von ortsfesten Wohnmobilen, Wohncaravans und Wohnanhängern begünstigt. Für die Steuerermäßigung ist es unschädlich, wenn auf der überlassenen Fläche auch das zum Transport des Zelts bzw. zum Ziehen des Wohnwagens verwendete Fahrzeug abgestellt werden kann. Zur begünstigten Vermietung gehört auch die Lieferung von Strom (vgl. BFH-Urteil vom 15. Januar 2009 - V R 91/07 -, BStBl II S. 615 und BMF-Schreiben vom 21. Juli 2009 - IV B 9 - S 7168/08/10001 -, BStBl I S. 821).

4. Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG gilt die Steuerermäßigung nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot). Hierzu zählen insbesondere:

- Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, "All inclusive")
- Getränkeversorgung aus der Minibar
- Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet)

- Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesondertes Entgelt zugänglichen Programms ("pay per view")

Leistungen, die das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden steigern ("Wellnessangebote"). Die Überlassung von Schwimmbädern oder die Verabreichung von Heilbädern im Zusammenhang mit einer begünstigten Beherbergungsleistung kann dagegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

- Überlassung von Fahrberechtigungen für den Nahverkehr, die jedoch nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können

- Überlassung von Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen, die jedoch nach § 4 Nr. 20 UStG steuerfrei sein oder nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a oder d UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können

- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Überlassung von Sportgeräten und -anlagen
- Ausflüge
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice

- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft

5. Anwendung der Steuerermäßigung in den Fällen des § 25 UStG

11 Soweit Reiseleistungen der Margenbesteuerung nach § 25 UStG unterliegen, gelten sie gemäß § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG als eine einheitliche sonstige Leistung. Eine Reiseleistung unterliegt als sonstige Leistung eigener Art auch hinsichtlich ihres Beherbergungsanteils nicht der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Das gilt auch, wenn die Reiseleistung nur aus einer Übernachtungsleistung besteht.

6. Angaben in der Rechnung

12 Der Unternehmer ist gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung mit den in § 14 Abs. 4 UStG genannten Angaben auszustellen. Für Umsätze aus der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen besteht eine Rechnungserteilungspflicht jedoch nicht, wenn die Leistung weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht wird (vgl. Abschnitt 183 Abs. 3 Satz 5 UStR).

13 Soweit eine Rechnungserteilungspflicht besteht, muss die Rechnung u. a. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt, den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag (§ 14 Abs. 4 Nr. 7 und 8 UStG) enthalten. Wird in einer Rechnung über Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, der Steuerbetrag durch Maschinen automatisch ermittelt und durch diese in der Rechnung angegeben, ist der Ausweis des Steuerbetrages in einer Summe zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Rechnung der Steuersatz angegeben wird (§ 32 UStDV).

14 Wird für Leistungen, die nicht von der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG erfasst werden, kein gesondertes Entgelt berechnet, ist deren Entgeltanteil zu schätzen. Schätzungsmaßstab kann hierbei beispielsweise der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags sein.

Aus Vereinfachungsgründen wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammengefasst werden und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen wird:

- Abgabe eines Frühstücks
- Nutzung von Kommunikationsnetzen
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice
- 15 - Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Überlassung von Fitnessgeräten
- Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen

Es wird ebenfalls nicht beanstandet, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt wird. Für Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) gilt dies für den in der Rechnung anzugebenden Steuerbetrag entsprechend.

Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für Leistungen, für die ein gesondertes Entgelt vereinbart wird.

II. Lohnsteuerliche Folgen und Anpassungen ab dem 1. Januar 2010 - im Vorgriff auf eine Ergänzung der Lohnsteuer-Richtlinien -

1. Getrennter Ausweis von Beherbergungsleistung und Sammelposten für andere, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistungen (R 9.7 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 LStR 2008)

16 Ist in einer Rechnung neben der Beherbergungsleistung ein Sammelposten für andere, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistungen einschließlich Frühstück ausgewiesen und liegt keine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber vor (Rz. 17), so ist die Vereinfachungsregelung nach R 9.7 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 LStR 2008 (für das Frühstück 20 % des maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen = 4,80 Euro) auf diesen Sammelposten anzuwenden. Der verbleibende Teil dieses Sammelpostens ist als Reisenebenkosten im Sinne von R 9.8 LStR 2008 zu behandeln, wenn kein Anlass für die Vermutung besteht, dass in diesem Sammelposten etwaige nicht als Reisenebenkosten anzuerkennende Nebenleistungen enthalten sind (etwa Pay-TV, private Telefonate, Massagen). Unschädlich ist insbesondere, wenn dieser Sammelposten auch mit Internetzugang, Zugang zu Kommunikationsnetzen, näher bezeichnet wird und der hierzu ausgewiesene Betrag nicht so hoch ist, dass er offenbar den Betrag für Frühstück und steuerlich anzuerkennende Reisenebenkosten übersteigt. Anderenfalls ist dieser Sammelposten steuerlich in voller Höhe als privat veranlasst zu behandeln.

2. Gestellung eines Frühstücks in Verbindung mit Übernachtung bei einer Auswärtstätigkeit (R 8.1 Absatz 8 Nummer 2 LStR 2008)

Ein in Verbindung mit einer Übernachtung gewährtes Frühstück bei einer Auswärtstätigkeit ist im Sinne des R 8.1 Absatz 8 Nummer 2 LStR 2008 grundsätzlich vom Arbeitgeber veranlasst (abgegeben), wenn

- die im Interesse des Arbeitgebers unternommene Auswärtstätigkeit zu der Übernachtung mit Frühstück führt und die Aufwendungen deswegen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden,

- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und

der Arbeitgeber oder eine andere durch den Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich beauftragte Person die Übernachtung mit Frühstück bucht (z. B. über das elektronische Buchungssystem des Hotels) und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt; die Buchung der Übernachtung mit Frühstück durch den Arbeitnehmer wird anerkannt, wenn dienst- oder arbeitsrechtliche Regelungen dies vorsehen - z.B. in Fällen einer nicht vorhandenen Reisestelle. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn

17

- der Arbeitgeber die Buchung der Übernachtung mit Frühstück durch den Arbeitnehmer z.B. in einer Dienstanweisung, einem Arbeitsvertrag oder einer Betriebsvereinbarung geregelt hat und die Buchung vom Arbeitnehmer im Rahmen der vom Arbeitgeber festgelegten oder regelmäßig akzeptierten Übernachtungsmöglichkeiten (z.B. Hotellisten, vorgegebene Hotelkategorien oder Preisrahmen, ggf. auch über ein Travel-Management-System) vorgenommen wird, oder

- eine dementsprechende planmäßige Buchung von Übernachtung mit Frühstück ausnahmsweise nicht möglich war (z.B. spontaner Einsatz, unvorhersehbar länger als geplant dauernder Arbeitseinsatz, gelistetes Hotel belegt) und der Arbeitgeber die Kosten dienst- oder arbeitsrechtlich daher erstattet.

Bei einer solchen Arbeitgeberveranlassung erfolgt die lohnsteuerliche Behandlung nach dem BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009 (BStBl I S. 771). Danach kann das Frühstück mit dem Sachbezugswert nach der SvEV angesetzt werden. Für diesen Fall kommt es nicht darauf an, wie die einzelnen Kosten in der Rechnung ausgewiesen sind (Höhe des Frühstückspreises oder Sammelposten für Nebenleistungen neben der Beherbergungsleistung - Rz. 16 -).

3. Anwendungsregelung

Abschnitt II dieses Schreibens ist für Übernachtungen mit Frühstück ab 1. Januar 2010 anzuwenden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die genannten Voraussetzungen bis zu drei Monaten nach Veröffentlichung dieses Schreibens nicht insgesamt gegeben sind (Zeitraum für die Anpassung insbesondere der dienst- und arbeitsrechtlichen Voraussetzungen gemäß Rz. 17).

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Umsatzsteuer - BMF-Schreiben und unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Lohnsteuer zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

K r a e u s e l

1) BStBl 2010 I S. 2

Hinweis auf amtliche Neuerscheinungen

Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2009

Herausgeber: Bundesministerium der Finanzen

Vertrieb: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG
ISBN 978-3-08-361109-7

Schäffer-Poeschel Verlag für
Wirtschaft Steuern Recht GmbH
ISBN 978-3-7910-2528-5

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin
ISBN 978-35031-2079-6

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG,
Stuttgart • München • Hannover • Berlin •
Weimar • Dresden
ISBN 978-3-415-04364-0

Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, Herne
ISBN 978-3-482-52667-1

Umfang: 2174 Seiten

Preis: 19,50 €/Stück (inkl. Umsatzsteuer)

Amtliches AO-Handbuch 2010

Herausgeber: Bundesministerium der Finanzen

Vertrieb: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG,
Stuttgart • München • Hannover • Berlin •
Weimar • Dresden
ISBN 978-3-415-04377-0

Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG
ISBN 978-3-482-53939-8

Stollfuß Medien GmbH & Co. KG
ISBN 978-3-08-362310-6

Umfang: 1488 Seiten

Preis: 13,00 €/Stück (inkl. Umsatzsteuer)