

Freie Universität Berlin, Prof. Dr. Frank Hechtner,  
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre, Garystraße 21, 14195 Berlin

An die  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Frau MdB Ingrid Arndt-Brauer  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

**Prof. Dr. Frank Hechtner**  
Garystraße. 21  
14195 Berlin

Telefon 030 - 838 522 13  
Fax 030 - 838 4 522 13  
E-Mail [frank.hechtner@fu-berlin.de](mailto:frank.hechtner@fu-berlin.de)  
Internet [www.fu-berlin.de/steuern](http://www.fu-berlin.de/steuern)

Berlin, 23.11.2014

### **Einladung zur Anhörung am 24.11.2014**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Arndt-Brauer,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung am 24.11.2014 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Vorab darf ich Ihnen ausschließlich per Mail meine Stellungnahme senden.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Frank Hechtner

# **Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften auf BT-Drucks. 18/3017, der Stellungnahme des Bundesrates auf BT-Drucks. 18/3158**

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

## **1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein**

Mit dem Gesetzentwurf sollen eine Vielzahl unterschiedlicher Regelungen im Bereich der Besteuerung und des Verfahrensrechts umgesetzt werden. Der Gesetzentwurf entspricht damit klassischerweise einem Omnibusgesetz, welches früher als Jahressteuergesetz titulierte wurde. **Es wäre wünschenswert gewesen, wenn die Bundesregierung diesen Namen auch im Titel des Gesetzes verwendet hätte.** So befinden sich mit Gesetz zur Verschärfung der Selbstanzeige nun zwei Gesetze im parlamentarischen Verfahren, die ähnliche Namen aufweisen, was für den Rechtsanwender für Verwirrung sorgt. **Auch ist zu bemängeln, dass der Gesetzentwurf erst so spät vorgelegt wurde,** so dass bei einer Verzögerung der parlamentarischen Beratungen das Gesetz erst in 2015 abgeschlossen werden kann.

## **2. Zu dem Gesetzentwurf**

### **2.1. Steuerfreiheit für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf (§ 3 Nr. 34a EStG)**

Zur besseren Vereinbarkeit zwischen Familie und Beruf soll ein neuer § 3 Nr. 34a EStG eingeführt werden. Hiernach werden bestimmte Leistungen, die vom Arbeitgeber zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, steuerfrei gestellt. So kann nach Buchstabe a der Arbeitgeber ein Dienstleistungsunternehmen beauftragen, welches den Arbeitnehmer in persönlichen oder sozialen Angelegenheiten berät. Nach Buchstabe b sind Leistungen des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen bis zu einem Betrag von 600€ pro Jahr begünstigt.

**Die Förderung von Familie und Beruf ist grundsätzlich zu befürworten.** Vor diesem Hintergrund ist die Intention der Neuregelung grundsätzlich positiv zu bewerten und sollte umgesetzt werden. **Gleichwohl zeigen sich im Detail und in der Abstimmung mit anderen Regelungen erhebliche Schwächen.**

Die geplante Änderung fügt sich nicht harmonisch in das bisherige Gefüge der unterschiedlichen Fördertatbestände ein. Neben dem neuen § 3 Nr. 34a EStG besteht weiterhin die Möglichkeit, zwei Drittel der Aufwendungen für Betreuungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Sonderausgaben abzuziehen, allerdings gedeckelt bis 4.000€. Daneben existiert die pauschale Berücksichtigung der Mehraufwendungen für die Betreuung von Kindern über den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG (Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf). Auch können sich Überschneidungen mit § 35a EStG ergeben.

**Mit der geplanten Gesetzesänderung wird insbesondere das Zusammenwirken mit dem Sonderausgabenabzug unklar.** Mit der Neuregelung würde für bestimmte Fälle die Möglichkeit

bestehen, dass berufsbedingte Kinderbetreuungskosten voll abzugsfähig wären. **Es bleibt dann die Frage, wieso eine derartige Wertung nicht für alle berufsbedingten Kinderbetreuungskosten gilt.** Die vom Arbeitgeber erstatteten Beträge sollen voll steuerfrei gestellt werden, in einer gleichen Situation, in der der Arbeitnehmer kurzfristig eine berufsbedingte Kinderbetreuung in Anspruch nimmt, deren Aufwendungen er nicht erstattet bekommt, wird hingegen der volle Abzug im Rahmen des objektiven Nettoprinzips versagt. **Diese unterschiedliche Behandlung erscheint unsystematisch. Insgesamt sollte daher die Neuregelung stärker auf die bestehenden Instrumente abgestimmt werden.**

Ferner ist die beabsichtigte Regelung nach § 3 Nr. 34a Buchstabe a EStG nicht auf einen Höchstbetrag begrenzt, was zur Gestaltungen einlädt. Weiterhin ist aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 34a Buchstabe b EStG nicht ersichtlich, welche konkreten Betreuungsleistungen begünstigt sind. Vermutlich ist die Betreuung innerhalb und außerhalb (ggf. in Einrichtungen des Arbeitgebers?) des eigenen Haushalts begünstigt. **Bei Betreuungen innerhalb des Haushalts ergibt sich eine weitere Überschneidung mit § 35a EStG.** So sollte klarer zum Ausdruck gebracht werden, dass eine Förderung nach § 35a EStG bei Inanspruchnahme von § 3 Nr. 34a Buchstabe b EStG ausgeschlossen ist, wenn die Betreuung im eigenen Haushalt stattgefunden hat. **Vor diesem Hintergrund sollte insgesamt überlegt werden, ob § 3 Nr. 34a EStG weiter zu konkretisieren ist.**

## 2.2. Förderung von Wagniskapital (§ 3 Nr. 71 EStG)

Nach der Richtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen (INVEST) können natürliche Personen (auch über eine Business-Angel GmbH) einen Zuschuss beantragen, um sich an neuen Unternehmen zu Beteiligungen. Die Förderhöhe beträgt 20% der investierten Summe, wobei die Investitionssumme mindestens 10.000€ pro Investor und Jahr betragen muss. Die Förderobergrenze der Investition beträgt 250.000€. Mit dem Förderinstrument soll für innovative Unternehmen Wagniskapital zur Verfügung gestellt werden. **Ertragsteuerlich sind Investitionszuschüsse gegenüber Investitionszulagen voll steuerpflichtig.** Mit dem neuen § 3 Nr. 71 EStG soll der Investitionszuschuss steuerfreigestellt werden. Die Steuerfreistellung erstreckt sich dabei auf max. 20% von 250.000€, damit also auf 50.000€.

**Die Entscheidung, die Investitionszuschüsse steuerfrei zu stellen, ist vornehmlich eine politische Entscheidung. M.E. darf allerdings bezweifelt werden, dass die Steuerfreistellung signifikante Auswirkungen auf die Inanspruchnahme des Zuschusses entfaltet.** Bereits aus dem Finanztableau ist ersichtlich, dass die geplante Änderung lediglich zu fiskalischen Ausfällen von 10 Mio. € führt. Auch ergibt sich aus der Antwort des BMWI auf eine schriftliche Frage, dass lediglich 728 Unternehmen bisher einen Antrag auf den Zuschuss gestellt haben. Das bewilligte Volumen liegt gerade einmal bei 10 Mio. €.<sup>1</sup> **Auch erscheinen vor diesem Hintergrund die Ausführungen zu den fiskalischen Wirkungen aus der geplanten Steuerbefreiung nicht plausibel.**

Dem Koalitionsvertrag ist zu entnehmen, dass „die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen für Wagniskapital international wettbewerbsfähig“ gestaltet werden sollen. Hierzu solle ein eigenständiges Regelwerk geschaffen werden. **Vor diesem Hintergrund erscheint es**

---

<sup>1</sup> Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie vom 10.11.2014 auf die schriftliche Anfrage des Abgeordneten Richard Pitterle.

**m.E. zielführender, mögliche steuerliche Änderungen bei der Behandlung des Zuschusses im Rahmen eines Gesamtpaketes zur Förderung von Wagniskapital zu behandeln.**

**Sollte der Gesetzesvorschlag so umgesetzt werden, ist es m.E. nicht sachgerecht, dass eine fremdfinanzierte Beteiligung an den Innovationsunternehmen die Steuerbefreiung ausschließt.** Die Bereitstellung von Wagniskapital ist zumeist nicht nur auf die Obergrenze des Zuschusses (20% von 250.000€) beschränkt. Wird das bereitgestellte Kapital zudem teilweise fremdfinanziert aufgebracht, dann ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten, wie Teile des Fremdkapitals nun dem Zuschuss zuzuordnen sind. Auch ist nicht ersichtlich, wieso fremdfinanzierte Beteiligungen benachteiligt werden sollen.

### **2.3. Aufwendungen für die Erstausbildung des Steuerpflichtigen (u.a. § 9 Abs. 6 EStG)**

Nach §§ 4 Abs. 6, 9 Abs. 6 EStG sind Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung nicht im Rahmen des objektiven Nettoprinzips zu berücksichtigen, so dass der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausscheidet. Derartige Aufwendungen werden der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen zugerechnet. Das Gesetz erlaubt hier lediglich den Abzug als Sonderausgaben (bis 6.000€), der allerdings häufig mangels weiterer Einkünfte ins Leere läuft. Der Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium ist dann zulässig, wenn vorher eine Erstausbildung erfolgte. Bisher existiert im EStG keine Definition zur Erstausbildung. Vielmehr wurden die Kriterien hierfür bisher vom BFH erarbeitet. **Dieser hat an die Erstausbildung nur geringe Hürden gestellt. So hatte der BFH mit Urteil vom 28.2.2013 (VI R 6/12) bestätigt, dass für eine Erstausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer nötig ist, damit der Abzug der Kosten (vorweggenommene Aufwendungen) zulässig ist.** Vielmehr sei es für die steuerrechtliche Frage nur erheblich, ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Insofern grenzt sich die Erstausbildung von der Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt, ab. So hatte der BFH dann auch die Aufwendungen für die Ausbildung zum Flugbegleiter oder zum Rettungsassistenten steuerlich anerkannt. Weitere nichtakademischen Ausbildungen, wie z.B. zum Gabelstapler- oder Taxifahrer stehen vermutlich alsbald vor der rechtlichen Prüfung.

**Die geplante Gesetzesänderung ist – jedenfalls mit Blick auf die Konkretisierung der Berufsausbildung - zu begrüßen.** Es erscheint sinnvoll, die Erstausbildung gesetzlich zu definieren. So existieren gerade in den nicht akademischen Berufsfeldern diverse Maßnahmen, die eher fortbildenden Charakter haben und nicht als Berufsausbildung zu qualifizieren sind. Hierbei ist zumeist auch nicht klar, ob der Steuerpflichtige gerade zu Beginn seines Berufslebens diese Bildungsmaßnahmen eher aus steuerlichen Motiven betreibt, wie die Praxis zeigt. Vor diesem Hintergrund ist der Handlungsbedarf des Gesetzgebers zu verstehen. **Gleichwohl sollte die beabsichtige Regelung deutlich „entschärft“ werden.**

M.E. sollte die zeitliche Restriktion von 18 Monaten deutlich gelockert werden. Infolge von Wartesemestern ist es für Studierende häufig so, dass sie erst ein Semester später mit dem Studium beginnen können. **Vor diesem Hintergrund sollte die zeitliche Restriktion sich eher im Bereich von 12-13 Monaten bewegen.** Eine Lockerung hätte m.E. auch keine nennenswerten fiskalischen Auswirkungen. Viele Studierende erzielen neben dem Studium weitere Einkünfte, die allerdings nicht

zu einer Steuerzahlung führen. Um einen vortragsfähigen Verlust zu generieren, müssen diese positiven Einnahmen erst einmal verrechnet werden.

**Es ist anzumerken, dass mit der beabsichtigten Neuregelung diverse Berufsgruppen steuerlich als solche eingeordnet werden, in denen keine Berufsausbildung (im steuerlichen Sinne) stattgefunden hat.** Die Stewardess, die nach mehrjähriger Tätigkeit noch einmal eine neue Berufsausbildung absolviert, wird also so behandelt, wie jemand, der keine Berufsausbildung durchlaufen hat. **Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob in der geplanten Neuregelung noch eine Exitoption vorgesehen wird.** Diese könnte z.B. vorsehen, dass kürzere Ausbildungen dann steuerlich als Erstausbildung anerkannt werden, wenn der Steuerpflichtige eine Mindestzeitspanne nach Beendigung der Erstausbildung in dem Berufsfeld mit vollem Zeitumfang (mindestens 20 Stunden pro Woche) gearbeitet hat. Allerdings werden weitere Ausnahmeregelungen die Neuregelung weiter verkomplizieren.

**Auch ist darauf hinzuweisen, dass bezüglich der Anerkennung von Berufsausbildungskosten derzeit ein anhängiges Verfahren beim BVerfG geführt wird.**<sup>2</sup> Insofern stellt sich die Frage, ob dieses Verfahren erst einmal abzuwarten ist, um zu beurteilen, wie eine komplette Überarbeitung der steuerlichen Normen im Bereich der Erstausbildung zu erfolgen hat.

#### **2.4. Gesetzliche Regelung zur Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Betriebsveranstaltungen (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG)**

Der BFH hatte jüngst in zwei Urteilen für den Steuerpflichtigen günstige Regelungen im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen vertreten. In dem Urteil VI R 7/11 vom 09.10.2013 hatte der BFH entschieden, dass die anteiligen Kosten, die auf Familienangehörige des Arbeitnehmers entfallen, nicht bei der Prüfung der 110-Freigrenze beim Arbeitnehmer zu berücksichtigen sind. In dem Urteil VI R 94/10 vom 09.10.2013 bestimmten die Richter, dass nur solche Kosten bei der Freigrenze zu berücksichtigen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Das seien nur solche Leistungen, die die Teilnehmer unmittelbar konsumieren können, somit seien Kosten für die Gestaltung des Rahmenprogramms nicht einzubeziehen. **Beide BFH-Urteile stehen im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsauffassung nach R 19.5 Abs. 6 LStR.**

Mit dem neuen § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG soll nun gesetzlich geregelt werden, welche Zuwendungen an den Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen zu besteuern sind. **Hierbei soll die bisherige Verwaltungsmeinung gesetzlich kodifiziert (Nichtanwendungsgesetz) werden.** Die bisherige Freigrenze von 110€ soll auf 150€ angehoben werden. Für die Zuwendungen des Arbeitgebers sollen alle Aufwendungen miteinzubeziehen sein, die rechnerisch auf den Arbeitnehmer entfallen. Dabei sei es unerheblich, ob diese Aufwendungen dem Arbeitnehmer auch einzeln

---

<sup>2</sup> Vgl. BFH vom 05.11.2014, VI R 8/12. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) insoweit mit dem GG vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

zugerechnet werden können. Insofern muss der Arbeitnehmer sich unter der Neuregelung auch allgemeine Gemeinkosten zurechnen lassen. Dies soll auch für Reisekostenvergütungen gelten. Auch muss sich der Arbeitnehmer die Aufwendungen, die rechnerisch auf die Begleitperson entfallen, zurechnen lassen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung zu einer Steuervereinfachung führen.

**Insgesamt ist die geplante Neuregelung kritisch zu sehen und abzulehnen. Das Argument der Steuervereinfachung scheint vorgeschoben zu sein, vermutlich stehen hier eher fiskalische Interessen im Vordergrund.**

Zwar wird die Freigrenze angehoben, gleichzeitig erhöht sich aber auch die Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils. M.E. ist daher zu bezweifeln, dass der Gesamteffekt zu Steuerausfällen von 70 Mio. € führt. In vielen Fällen werden aus steuerlichen Gründen ohnehin die Betriebsveranstaltungen so gestaltet sein, dass die Freigrenze nicht überschritten wird (bzw. wurde). **Insgesamt führt m.E. daher die Neuregelung in vielen Fällen zu einer deutlichen Verschlechterung für die Arbeitnehmer, da nicht die Höhe der Freigrenze, sondern die Bemessungsgrundlage die entscheidende Größe darstellt.**

**Weiterhin ergeben sich viele Unklarheiten, wie der geldwerte Vorteil zu berechnen ist.** Letztendlich soll der Arbeitnehmer einen rechnerischen Anteil sämtlicher Kosten, auch der Allgemeinkosten tragen. Wie eben diese Allgemeinkosten zu ermitteln sind, bleibt indes offen (fallen hierunter auch Fixkosten des Betriebes, Abschreibungen, allgemeine Heiz- und Stromkosten usw.?). Sind die Gesamtkosten lediglich auf die Arbeitnehmer zu verteilen, so tragen diese implizit auch Kosten anderer Gäste. **Auch müsste der Arbeitnehmer Allgemeinkosten für Personen tragen, die z.B. gar nicht auf der Veranstaltung erschienen sind (bei einer Betriebsfeier entstehen Kosten für 100 angemeldete Gäste, es erscheint nur ein Arbeitnehmer – trägt dieser sämtliche Kosten?).**

Ferner wurde in die geplanten Änderung nicht aufgenommen, dass Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind, auch Betriebsveranstaltungen sind, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt. **Es bleibt damit unklar, ob die bisherigen Regelungen aus den LStR weiterhin gelten sollen. Insgesamt sollte die Neuregelung daher mindestens überdacht, besser noch nicht umgesetzt werden.**

Auch führt der Gesetzentwurf nicht aus, welche fiskalischen Mindereinnahmen zu erwarten sind, wenn die BFH-Urteile umgesetzt werden. Es bleibt also offen, ob die Anwendung der BFH-Urteile zu gravierenden fiskalischen Auswirkungen führt. **Sollte der Gesetzgeber dennoch die geplante Änderung so umsetzen, ist dringend davon abzuraten, die Neuregelung, wie vom Bundesrat gefordert, in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Bis 2014 sollte die günstige Rechtsprechung des BFH in jedem Fall gelten.**

## **2.5. Anhebung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen der Alterssicherung auf 24.000€ (§10 Abs. 3 EStG)**

Der bisherige Höchstbetrag von 20.000€ für Beiträge der Basisversorgung im Alter soll auf 24.000€ angehoben werden. **Die Regelung ist in dieser (begrenzten) Form abzulehnen, da sie nur in beschränktem Maße der Förderung der privaten Altersvorsorge dient.**

Der gesetzliche Höchstbetrag, der derzeit noch anteilig gilt (in 2014 zu 78%), reicht zur Berücksichtigung der Vorsorgebeiträge in der gesetzlichen Rentenversicherung aus. Im Jahr 2014 steht bei einem Satz in der Rentenversicherung von 18,9% zudem noch ein zusätzliches Volumen von ca. 6.505€ (jährlich) für private Altersversorgung zur Verfügung, so dass dieser zusätzlicher Teil auch noch steuerlich voll berücksichtigt wird. **Ist eine stärkere Förderung der privaten Vorsorge für das Alter gewünscht, dann sollte neben einer Erhöhung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG auch eine Erhöhung des Höchstbetrags nach § 10a Abs. 1 EStG (Zusätzliche Altersvorsorge) vorgesehen werden. Andernfalls erscheint die Anhebung eher klientelbezogen.**

Nach einer groben Auswertung der Einkommensteuerstatistik 2007 (FAST 2007) lassen sich lediglich 9.252 Fälle (Untergrenze) finden, in denen der Abzugsrahmen für die Vorsorgeaufwendungen (definitiv) völlig ausgeschöpft wurde. Die Vorsorgeaufwendungen nach § 10a EStG wurden auf Basis der Einkommensteuerstatistik 2007 (FAST 2007) von 4.125.887 Steuerpflichtigen (Grund- und Splittingtabelle) geltend gemacht. Hierbei lassen sich (mindestens) 564.459 Steuerpflichtige identifizieren, die den in 2007 geltenden Höchstbetrag (Sonderausgaben) geltend gemacht haben.

**Vor diesem Hintergrund muss die Wirkung auf eine zusätzliche private Vorsorge durch die Anhebung des Höchstbetrags auf 24.000€ als gering eingeschätzt werden.** Diese Aussage wird auch durch die geringen fiskalischen Auswirkungen von 20 Mio. € gestützt. **Sollte der Gesetzgeber die private Altersvorsorge fördern, dann sollte auch eine Anhebung der Grenzen nach § 10a EStG vorgenommen werden.**

### 3. Zu den Vorschlägen des Bundesrats

#### 3.1. Änderungen bei der Bewertung von Sachbezügen (§ 8 Abs. 1 EStG)

Der Bundesrat schlägt vor, dass zukünftig zu den Einnahmen in Geld auch Vorteile gehören, die nicht in Geld bestehen, aber auf einen Geldbetrag lauten. Gleiches soll für zweckgebundene Geldzuwendungen gelten. Mit der beabsichtigten Änderung soll der Rechtsprechung des BFH begegnet werden, der Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, den Sachbezügen zugeordnet hatte.<sup>3</sup> Durch diese Zuordnung kann die monatliche Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG von 44€ in Anspruch genommen werden. Mit der beabsichtigten Änderung würde die Inanspruchnahme der Freigrenze nicht mehr möglich sein. **Die geplante Änderung würde für viele Arbeitnehmer zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen.**

**Zwar ist das Anliegen des Bundesrates aus rechtsdogmatischer Sicht zu verstehen, gleichwohl liefe m.E. die Verschärfung, jedenfalls in der praktischen Anwendung, häufig ins Leere.** Nach der Änderung wären weiterhin Gutscheine begünstigt, die hinreichend konkret bestimmte Waren oder Dienstleistungen bezeichnen und die auf einen Höchstbetrag lauten. Der Gutschein für ein Buch wäre also begünstigt, der (Geld-) Gutschein, den man für den Erwerb eines Buches einsetzt, hingegen

<sup>3</sup> Vgl. BFH vom 09.02.2011, VI R 21/09. Sachbezüge sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also danach, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen bei einer größeren Buchhandelskette einlösbaren Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment, so wendet er seinem Arbeitnehmer eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu. [Anmerkung des Verfassers: nun § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG].

nicht. Auch würden wieder Fragen entstehen, wie eng die Ware oder Dienstleistung auf dem Gutschein umschrieben werden muss, damit der Gutschein und die daraus bezogene Ware oder Dienstleistung noch als Sachbezug anzuerkennen ist. **Insgesamt würde die Änderung also auch zu einer Komplexitätssteigerung der Norm führen. Der Vorschlag des Bundesrates sollte daher nicht umgesetzt werden.**

### 3.2. Änderung des Reverse-Charge-Verfahrens für Metalle (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG)

Der Gesetzgeber hatte mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 mit Wirkung vom 01.10.2014 den Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets erweitert. Infolge praktischer Umsetzungsprobleme wurde eine Übergangsfrist bis zum Jahresende von der Verwaltung erlassen.

**In der Praxis hat sich gezeigt, dass das Reverse-Charge-Verfahren in vielen Fällen nicht handhabbar ist.** Hierbei sind zumeist Fälle angesprochen, in denen die Gefahr des Umsatzsteuerbetrugs eher als gering einzuschätzen ist. **Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag des Bundesrates zu begrüßen,** die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Metallen erst für Lieferungen ab 5.000€ anzuordnen. **Hierbei ist auch zu erwägen, weitere Ausnahmen zuzulassen.** Der Bundesrat spricht z.B. Fälle der Lieferung bei Einzelhändlern an (z.B. Haushaltsaluminiumfolien).

Im Bereich der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens haben sich zudem weitere Fragestellungen aus der Praxis ergeben, die bisher nicht adressiert wurden. **So ist z.B. unklar, wie nachträgliche Rabatte an Abnehmer zu behandeln sind, die sich nach dem Gesamtumsatz richten.** Entfällt der Gesamtumsatz auf Lieferungen mit und ohne Reverse-Charge-Verfahren, dann stellt sich die Frage, wie eben diese nachträglichen Preisminderungen den einzelnen Umsätzen zuzuordnen sind. Vermutlich ist in solchen Fällen nur eine lineare Zuordnung möglich. Der Gesetzgeber und die Verwaltung sind daher angehalten, zu derartigen Problemen Stellung zu beziehen.

Zur Vermeidung zukünftiger Steuerausfälle sieht der Gesetzentwurf einen Schnellreaktionsmechanismus nach § 13b Abs. 10 UStG vor. Die Bundesregierung kann unter Mitwirkung des Bundesrates per Verordnung das Reverse-Charge-Verfahren auf weitere Umsätze ausdehnen, wenn der Verdacht auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall besteht. Die Ausweitung muss von der Europäischen Kommission gebilligt werden.

**Die generelle Intention der Änderung ist zu begrüßen.** Allerdings stellt sich die Frage, welcher Vorteil gegenüber einem regulären Gesetzgebungsverfahren besteht. Vermutlich dürfte auch die Genehmigung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen. Weiterhin erscheint die Voraussetzung von Verdachtsfällen auf schwerer Steuerhinterziehung recht unbestimmt. **So ist unklar, anhand welcher Kriterien derartige Verdachtsfälle beurteilt werden.** Im Übrigen bleibt der gesamte Mechanismus nur ein „stumpfes Schwert“, wenn die Wirtschaft ohne Vorlaufzeit derartige Änderungen umsetzen muss. **Die Probleme bei den Metallen und bei der Aufteilung der Umsatzsteuer bei Büchern mit E-Zugang haben jedenfalls gezeigt, dass derartige Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer – bereits aus technischen Gründen - nicht ad hoc umgesetzt werden können.**

### 3.3. Ausweitung der Regelung für Streubesitzdividenden auf Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 4 KStG)

Der Gesetzgeber hatte mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 die Besteuerung von Streubesitzdividenden durch § 8b Abs. 4 KStG neu geregelt. Hintergrund dieser Regelung war die Umsetzung des EUGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09. Der EuGH hatte bemängelt, dass beschränkt Steuerpflichtigen mit Anteilen im Streubesitz die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht offensteht. **Der Gesetzgeber hatte unterschiedliche Lösungsansätze, das Urteil des EuGH umzusetzen, so dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleichgestellt sind: die Privilegierung beschränkt Steuerpflichtiger oder die Diskriminierung unbeschränkt Steuerpflichtiger. Der Gesetzgeber hatte sich für die letzte Möglichkeit entschieden.** Durch den neu eingefügten § 8b Abs. 4 KStG entstehen fortan im Streubesitz Kaskadeneffekte, da nun auf jeder Stufe einer empfangenden Körperschaft Körperschaftsteuer anfällt, was zu einer Doppelbelastung führt. **Rechtssystematisch wäre es geboten, auf Ebene der Körperschaften die Körperschaftsteuer insgesamt nur einmal zu erheben.**

**Unter dem Datum der Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG kommt es nun zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung, da entsprechende Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerfreigestellt werden.** Ökonomisch kann somit Arbitrage erzielt werden, da Dividendenausschüttungen, die der KSt unterliegen, in äquivalente Veräußerungsgewinne transformiert werden können. Der Bundesrat hat erklärt, dass diesbezüglich Anpassungsreaktionen zu beobachten sind. Demgegenüber hat die Bundesregierung erklärt, dass sie keine Kenntnis von derartigen Arbitragegeschäften hat.<sup>4</sup>

Vor dem genannten Hintergrund sollte der Gesetzgeber dem Prüfauftrag<sup>5</sup> nachkommen und evaluieren, inwieweit § 8b Abs. 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne auszuweiten ist. **Aus ökonomischer Sicht existieren jedenfalls gewichtige Gründe, § 8b Abs. 4 KStG zu erweitern. Hierbei darf allerdings auch nicht verkannt werden, dass § 8b KStG damals mit der Intention eingeführt wurde, ökonomische Anreize zu schaffen, die in Deutschland vorherrschende starke Verflechtung zwischen den Unternehmen zu lockern.** Auch existieren innerhalb von Konzernstrukturen häufig Notwendigkeiten zur Umstrukturierung, die zu adressieren sind. Weiterhin wäre vorstellbar, dass bei einer Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG auch Beteiligungen mit längerfristiger Haltedauer auszunehmen sind.

Überdies ist anzumerken, dass eine Verschärfung des § 8b Abs. 4 KStG sich auch auf die GewSt erstreckt. Im Falle der Streubesitzdividenden war dies mit Einführung des § 8b Abs. 4 KStG nicht gegeben, da über §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a, 7 GewSt bereits vor Einführung des § 8b Abs. 4 KStG eine gewerbsteuerliche Regelung für Streubesitzdividenden existierte. Diese liegt allerdings derzeit bei 15% und ist damit nicht auf die körperschaftsteuerliche Regelung abgestimmt. Auch ist darauf hinzuweisen, dass eine Änderung des § 8b Abs. 4 KStG im InvStG analog umzusetzen ist. **Es ist jedoch zu betonen, dass die hier angesprochene Frage unabhängig von einer Neuordnung der Investmentbesteuerung zu behandeln ist.** Die Neuordnung der Investmentbesteuerung dürfte eher

---

<sup>4</sup> Vgl. Plenarprotokoll 18/59, Seite 5479 (C). Antwort des Parl. Staatssekretärs Dr. Michael Meister auf die Frage des Abgeordneten Dr. Axel Troost (DIE LINKE, Drucksache 18/2831, Frage 26): „Die Veranlagungen für den Veranlagungszeitraum 2013 befinden sich derzeit im Anfangsstadium, sodass aufgrund der gegebenen zeitlichen Umstände noch keine Erkenntnisse hierzu vorliegen können.“

<sup>5</sup> Vgl. BT-Plenarprotokoll 17/225, Seite 28160 (D), BR-Plenarprotokoll 907, Seite 119 (D).

ein „Großprojekt“ darstellen. **Vor diesem Hintergrund ist es geboten, die dargestellte Fragestellung zur Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG zeitnah aufzugreifen.**

### 3.4. Abwehrmaßnahmen zur Vermeidung von weißen Einkünften und double-dip Konstruktionen (§ 4 Abs. 5a EStG)

Der Bundesrat schlägt mit einem neuen § 4 Abs. 5a EStG Maßnahmen vor, die die Generierung von weißen Einkünften und die doppelte steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen vermeiden sollen. Derartige Friktionen entstehen häufig im internationalen Kontext bei hybriden Finanzierungsinstrumenten und der Besteuerung von transparenten Vehikeln. Der Vorschlag des Bundesrates basiert auf den Bericht zu dem Action Plan 2 der OECD (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements). Der Bericht der OECD ist zu diesem Plan abgeschlossen. Gleichwohl fehlt es bislang an einer einvernehmlichen Aussage der G20-Mitgliedstaaten zu allen Berichten, da die Berichte zu anderen Action Plans noch nicht abgeschlossen sind. Die große Koalition hat im Koalitionsvertrag festgehalten, dass man die Initiative der OECD aktiv unterstützen wird. Hier wolle man allerdings die Ergebnisse der G20 Treffen abwarten. Sollte auf G20 Ebene keine einvernehmliche Lösung herbeigeführt werden, wolle man selber aktiv werden.<sup>6</sup>

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung greift einige Vorschläge der OECD auf. Dies gilt insbesondere für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs, wenn an anderer Stelle keine korrespondierende Besteuerung erfolgt.<sup>7</sup> Auch wird der Fall einer doppelten Berücksichtigung von Betriebsausgaben angesprochen. **Insgesamt ist die Initiative der OECD zu begrüßen, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden.** Die dargestellten Friktionen der Nichtbesteuerung oder doppelten Entlastung sind aus rechtsdogmatischer und ökonomischer Sicht zu beheben. **Vor diesem Hintergrund bedarf es nationaler Regelungen, die derartige Konstrukte verhindern.** Auch die OECD erläutert in ihrem Bericht, dass die dargestellten Probleme vorrangig durch nationale Regelungen zu beheben sind.

Gleichwohl ist auf dem Umstand hinzuweisen, dass die OECD keine Entscheidung getroffen hat, dass die Hybrid mismatch rules einzig in dem Land, in welchem der Steuerabzug begehrt wird, umgesetzt werden. Vielmehr kann auch eine Versagung der Steuerfreistellung bei dem Empfänger der originären Zinsaufwendungen angewandt werden, wobei Regelungen hierzu allerdings erst nachrangig greifen sollen. **Auch hebt die OECD hervor, dass effektive Hybrid mismatch rules dann ein effektives Instrument darstellen, wenn sie von allen Ländern umgesetzt werden und nicht nur ein einseitiges Instrument bleiben.** Hierbei gilt es auch eine Abstimmung zwischen den Ländern herzustellen, so dass mögliche Doppelbesteuerungen verhindert werden. Weiterhin hat die OECD Konkretisierungen vorgeschlagen, die letztendlich die Zahlungsinkongruenzen beschreiben und definieren. So werden bestimmte Inkongruenzen, die sich aus einem zeitlichen Auseinanderfallen der Zahlungen ergeben, nicht von der Definition der Hybrid mismatch rules erfasst. Auch existieren z.B. Beschränkungen bei nahestehenden Personen. Die OECD listet insgesamt einen umfangreichen

---

<sup>6</sup> Vgl. Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, Seite 91.

<sup>7</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements ACTION 2: 2014 Deliverable, Seite. 16.

Katalog an Maßnahmen, Definitionen und Ausnahmeregelungen auf.<sup>8</sup> **Der Vorschlag des Bundesrates greift nur vereinzelt auf bestimmte Kernelemente der OECD-Vorschläge zurück.** Gerade im Bereich der Definitionen zu den Hybrid mismatches und möglichen Ausnahmen finden sich nur wenig Ausführungen.

**Insgesamt kann der Vorschlag des Bundesrates daher nur als erste Diskussionsgrundlage verstanden werden. Der Vorschlag bedarf daher weiterer Abstimmungen. Gleichwohl sollte die Bundesregierung diesbezüglich zeitnah die Vorstellungen weiter konkretisieren, damit eine gesetzliche Regelung in 2015 umgesetzt werden kann.**

### 3.5. Änderungen im Bereich des UmwStG (u.a. § 20 UmwStG)

Der Bundesrat schlägt Änderungen der §§ 20, 21 UmwStG vor, die u.a. darauf abzielen, die Tatbestände, bei denen eine steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich ist, einzuschränken. Auslöser dieser Überlegungen waren vermutlich steuerliche Gestaltungen in der Vergangenheit, in denen steuerneutrale Einbringungen vorgenommen wurden und neben der Gewährung von neuen Anteilen andere Wirtschaftsgüter (Barzahlung) gewährt wurden. Das UmwStG lässt derartige Gestaltungen derzeit zu. So nimmt § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG keine Einschränkung vor, welches Verhältnis zwischen Gesellschaftsanteilen und anderen Wirtschaftsgütern bestehen muss.

Die Regelungen des UmwStG sehen u.a. vor, dass Steuerpflichtige ein Wahlrecht haben, Umstrukturierungen steuerneutral durchzuführen. Durch die Abkehr von der Besteuerung der stillen Reserven in Fällen der Umstrukturierung sollen ökonomisch sinnvolle Änderungen der Unternehmensstruktur steuerlich nicht behindert werden.<sup>9</sup> Der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven wird u.a. dann zugelassen, wenn die Bundesrepublik weiterhin das Besteuerungsrecht behält. **Der Gesetzgeber hatte sich bisher bewusst dafür entschieden, dass keine expliziten Vorgaben über das Verhältnis zwischen der Gewährung von neuen Anteilen und der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter im UmwStG vorzufinden sind.**<sup>10</sup> Der Bundesrat hatte überdies in der Vergangenheit bereits schon einmal den Vorschlag unterbereitet, die angesprochenen Normen zu verändern.<sup>11</sup> Die bestehende Rechtslage kann jedenfalls mit Bezug auf die Wahrung der Besteuerung von stillen Reserven nicht als systemwidrig oder missbräuchlich angesehen werden.<sup>12</sup>

Gleichwohl lässt es die bestehende Regelung zu, dass im Zuge der Einbringung die bestehenden Anteile an der Altgesellschaft zugunsten sonstiger Wirtschaftsgüter (auch Geldzahlungen) transformiert werden können. **Insofern kann anstatt der Gewährung neuer Anteile ein Großteil des eingebrachten Vermögens auch in Geld „entlohnt“ werden.** Werden durch die Geldzahlungen bereits in Teilen stille Reserven „aufgelöst“, kommt es bereits nach geltender Rechtslage zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn infolge § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG.

---

<sup>8</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements ACTION 2: 2014 Deliverable, Seite. 37-41.

<sup>9</sup> Vgl. Menner in: Haritz/Menner, UmwStG 3. Auflage 2009, § 20 UmwStG, Rz. 1.

<sup>10</sup> Vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 181-183.

<sup>11</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/10604, Seite 32.

<sup>12</sup> So spricht der Bundesrat auf BT-Drucks. 17/10604, Seite 32, dann auch zurückhaltender als in der aktuellen Stellungnahme von Gestaltungen, „um gesetzesteologisch problematische steuerliche Vorteile zu erlangen“.

Die vorgeschlagene Neuregelung des Bundesrates verhindert letztendlich die Möglichkeit, dass im Falle der Einbringung Teile der bisherigen (Alt-) Anteile „implizit“ veräußert werden, ohne dass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. **Ist Intention des § 20 UmwStG, dass auch nach Einbringung der (Alt-) Anteile in die neue Gesellschaft der Anteilseigner weiterhin (größtenteils) in Höhe des Buchwertes der eingebrachten Anteile an der neuen Gesellschaft beteiligt ist (dies entspricht ökonomisch dem Grundgedanken, dass durch die Einbringung die bisherige Beteiligung an der Unternehmung in wesentlichem Ausmaß nicht beendet werden kann), so ist die geplante Änderung zu befürworten. Erfolgt in großen Teilen eine „Entlohnung“ mit Geld für die Altanteile, dann erscheint es jedenfalls fraglich, ob der in Frage stehende Vorgang wirtschaftlich nicht eher als Veräußerung zu werten ist.** Letztendlich ist aufgeworfene Frage und die Frage, welche Grenze in Bezug auf die Höhe der zulässigen Barzahlung noch gestattet wird (nach dem Vorschlag des Bundesrates bis 10%), **allerdings politisch zu beantworten. M.E. existieren allerdings gewichtige Gründe, dass Intention des § 20 UmwStG nicht ist, dass zum Großteil die bestehenden Anteile liquidiert werden können, ohne dass die stillen Reserven aufgedeckt werden.**

Somit wird jedenfalls durch die geplante Änderung erreicht, dass mittels u.a. der Einbringung der Anteilseigner nicht in großen Teile seine (Alt-) Anteile liquidieren kann. Vielmehr führt ein Vermögenstransfer nunmehr stets zu einer Aufdeckung stiller Reserven. Gleichwohl ist aber auch anzumerken, dass unter der geltenden Rechtslage der Anteilseigner durch den Erhalt von Barmitteln anstatt neuer Anteile die Aufdeckung der stillen Reserven nicht endgültig verhindern kann. Vielmehr werden diese nur in die Zukunft verlagert, wobei hier natürlich nicht ausgeschlossen werden kann, dass infolge von Preisänderungen usw. diese stillen Reserven wirklich dann noch besteuert werden.

## 4. Fehlende Aspekte im Gesetzentwurf

### 4.1. Anpassung des Kinderfreibetrags für das sächliche Existenzminimum

**Die Bundesregierung hatte bereits im 9. Existenzminimumbericht vom 07.11.2012 mitgeteilt, dass der Kinderfreibetrag zur Freistellung des sächlichen Existenzminimums der Kinder bei den Eltern im Jahr 2014 nicht mehr ausreichen wird.<sup>13</sup> Diese Ansicht wurde in der aktuellen Legislaturperiode mehrfach von der Bundesregierung bestätigt.<sup>14</sup> Mittlerweile neigt sich das Jahr 2014 dem Ende und die Bundesregierung hat noch immer keinen Vorschlag unterbreitet, wie dieser Zustand zu beheben ist. Dieses Verhalten ist scharf zu kritisieren.** Es ist zu vermuten, dass mit Beginn des Jahres 2015 Steuerpflichtige den verfassungswidrigen Zustand im gerichtlichen Verfahren monieren werden. **Auch ist darauf hinzuweisen, dass eine rückwirkende Korrektur in 2015 zu zusätzlichen bürokratischen Aufwendungen führt.** Die Steuerpflichtigen, die sich nicht veranlassen lassen, sind dann gezwungen, für 2014 eine Antragsveranlagung abzugeben, um in den Genuss eines erhöhten Kinderfreibetrags zu kommen. Nach § 51a EStG betrifft dies nicht nur Steuerpflichtige, bei denen nach § 31 EStG die Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer anstelle des Kindergeldes gewährt werden. **Es ist daher dringend angeraten, in dem laufenden Gesetzgebungsverfahren die Frage der Anpassung des Kinderfreibetrags und damit auch des Kindergeldes zu klären.**

---

<sup>13</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/11425, Seite 7. Für 2014 müsste der Freibetrag für beide Elternteile zusammen um insgesamt 72€ steigen.

<sup>14</sup> Vgl. z.B. BT-Drucks. 18/236.

**Auch ist darauf hinzuweisen, dass vermutlich für das Jahr 2015 Anpassungsbedarf beim Grundfreibetrag besteht. Leider wurde der 10. Existenzminimumbericht noch immer nicht vorgelegt.** Sollte sich eine Anpassung des Grundfreibetrags für 2015 ergeben, so kann auch diese Anpassung nur wieder unecht rückwirkend vorgenommen werden. Auch dies bewirkt zusätzlichen Bürokratieaufwand, insbesondere für die Wirtschaft bei der Korrektur der Lohnsteuer.

#### **4.2. Konkretisierung der Regelungen für Kapitalüberlassungen durch oder an nahestehende Personen (§ 32d Abs. 2 EStG)**

Der BFH hatte mit mehreren Urteilen den Begriff der Angehörigen (Definition der nahestehenden Person) in § 32d Abs. 2 EStG ausgelegt.<sup>15</sup> Die Auslegung des BFH steht im Widerspruch zur Auslegung durch die Finanzverwaltung.<sup>16</sup> In den genannten Fällen geht es um die Frage, welcher Steuertarif (Abgeltungsteuer, regulärer Steuertarif nach § 32a EStG) anzuwenden ist, wenn zwischen nahen Angehörigen (i.S.d. § 15 AO) Kapitalüberlassungen vorgenommen werden oder Kredite an Kapitalgesellschaften gegeben werden, bei denen nahe Angehörige Gesellschafter sind. Die dargestellte Fragestellung dürfte hohe praktische Relevanz besitzen. **Es ist daher geboten, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der geschilderten Problematik Klarheit schafft.**

Berlin, den 23.11.2014

Prof. Dr. Frank Hechtner

---

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteile vom 29.4.2014, VIII R 9/13, VIII R 44/13, VIII R 35/13.

<sup>16</sup> Vgl. BMF vom 09.10.2012, IV C 1 - S 2252/10/10013, Rz. 136.