



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Derzeit offene Verfahren zur Geldanlage

Teil 1: Verfahrensregeln und § 23 EStG

Stand: 12.11.2008

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| 1. Einführung | 2 |
| 2. Formale Voraussetzungen | 2 |
| Grundsätze des ruhenden Verfahrens | 2 |
| Schnellere Teilentscheidungen durch § 367 Abs. 2a AO | 5 |
| Die neue Maßnahme | 5 |
| Grund für eine Teilentscheidung | 6 |
| Schnellere Entscheidungen durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO | 7 |
| Vorläufige Steuerfestsetzung | 8 |
| Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren | 8 |
| 3. Anhängige Verfahren zum § 23 EStG | 9 |
| Grundstücksgeschäfte | 9 |
| Gesonderte Verlustfeststellung | 9 |
| Spekulationsverluste bei schnellem Rückkauf | 10 |
| Gewerblichkeit beim Börsenhandel | 11 |
| Währungsverluste | 12 |
| Wertlos verfallene Option | 12 |
| Vollzugs- und Erhebungsdefizit als neue Tatsache | 12 |
| 4. Fazit | 12 |



Derzeit offene Verfahren zur Geldanlage

Teil 1: Verfahrensregeln und § 23 EStG

1. Einführung

Das Steuerrecht wird zunehmend komplizierter. Das gilt insbesondere bei der Geldanlage, da es gleich um mehrere verschiedene Sachverhalte geht:

1. Erfassung von Kapitaleinnahmen nach § 20 EStG
2. Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG
3. Erfassung von Stillhaltergeschäften nach § 22 EStG
4. Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens
5. Schädliche Verwendung einer vor 2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung
6. Anwendung des InvStG
7. Ansatz von Kapitalvermögen im ErbStG
8. Anwendung im Hinblick auf die Abgeltungsteuer

Zahlreiche Verfahren sind derzeit vor dem BVerfG, EuGH und BFH anhängig, in denen es um die meist komplizierte steuerliche Behandlung der Geldanlage geht. Das reicht von der Anwendung der §§ 20, 22, 23 EStG über Werbungskostenabzug, Halbeinkünfteverfahren bis hin zum Ansatz im ErbStG und InvStG. Anleger sollten sich die über § 363 AO gegebenen Möglichkeiten auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens kraft Gesetzes nicht entgehen lassen, um am positiven Ausgang der Verfahren zu partizipieren. Die folgenden Kapitel sollen einen Überblick über die strittigen Sachverhalte mit Praxisrelevanz geben, damit die Bescheide zu den einzelnen Punkten weitestgehend offen bleiben können.

2. Formale Voraussetzungen

Grundsätze des ruhenden Verfahrens

Gem. § 363 AO ruht ein Rechtsbehelf kraft Gesetz, wenn

- wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren beim EuGH, BVerfG, BFH oder einem anderen obersten Bundesgericht anhängig ist,
- die Steuer wegen dieser Rechtsfrage nicht nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO vorläufig festgesetzt wurde und
- sich in der Einspruchsbegründung ausdrücklich auf das Musterverfahren gestützt wird.

Der Einspruchsführer muss die strittige und für den Fall entscheidungserhebliche Rechtsfrage benennen und darauf hinweisen, dass hierzu ein Verfahren anhängig ist. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensaussetzung oder Verfahrenruhe erfüllt, kann über den Einspruch insoweit nicht entschieden werden, und zwar weder durch eine Einspruchsentscheidung noch



durch den Erlass eines Änderungsbescheids (BMF 12.7.2007, IV A 4 - S 0062/07/0001, BStBl I 2007, 530).

Aus § 363 AO ergibt sich kein grundsätzlicher Anspruch auf ein Ruhen des Einspruchsverfahrens (BFH 6.7.1999, IV B 14/99, BFH/NV 1999, 1587). Lassen sich die aufgeworfenen Fragen aus dem Gesetz beantworten und der Einspruchsführer möchte den Bescheid offensichtlich möglichst lange offen lassen sowie über die Vielzahl von anhängigen Verfahren einen rechtskräftigen Bescheid zeitlich fast unbegrenzt verhindern, kann die Finanzverwaltung über den ruhenden Einspruch im pflichtgemäßen Ermessen entscheiden (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222). Das gilt aber nur in konkreten Einzelfällen mit genauer Erläuterung der Gründe. Den Tenor der BFH-Entscheidung berücksichtigt die Finanzverwaltung durch eine Änderung des Anwendungserlasses zur AO (BMF 12.7.2007, IV A 4 - S 0062/07/0001, BStBl I 2007, 530).

Die Fortsetzung des Verfahrens durch die Finanzbehörde ist unter den Voraussetzungen des § 363 Abs. 2 Satz 4 AO zulässig. Diese Entscheidung darf jedoch nur nach pflichtgemäßem Ermessen unter Abwägung zwischen dem Interesse des Einspruchsführers am Ruhen des Verfahrens und dem Interesse des Finanzamtes an der Fortführung getroffen werden. Die Finanzbehörde muss zudem zum Ausdruck bringen, weshalb sie im Rahmen ihres Ermessens im konkreten Einzelfall die Zwangsrufe beendet, während sie im Normalfall den Ausgang des Musterverfahrens abwartet.

Das Finanzamt kann daher ein Rechtsbehelfsverfahren fortsetzen, sofern es dies dem Einspruchsführer zuvor mitgeteilt hat. In der Vergangenheit folgte die Verwaltung aber i. d. R. dem Wunsch auf ein Ruhen, wenn das zitierte anhängige Verfahren einschlägig war.

Beendet die Finanzbehörde die im Einspruchsverfahren eingetretene Verfahrensrufe dadurch, dass es die Steuer vorläufig festsetzt, bedarf es vor Erlass der Einspruchsentscheidung keiner Mitteilung über die Fortsetzung des Einspruchsverfahrens. Die Entscheidung über die vorläufige Steuerfestsetzung und über den Einspruch können im gleichen Schriftstück bekannt gegeben werden (FG Baden-Württemberg 27.5.2008, 4 K 340/06).

Wendet sich ein Anleger also gegen die Steuerfestsetzung von Kapitaleinkünften oder privaten Veräußerungsgeschäften, kann er mit dem passenden Az. zumindest in diesem Punkt einen offenen Bescheid ohne eigene Begründung so lange erreichen, bis über das anhängige Verfahren rechtskräftig entschieden worden oder der Sachverhalt vorläufig festgesetzt ist. Hierbei sind einige Besonderheiten zu beachten:

- Das Musterverfahren darf noch nicht abgeschlossen sein (BFH 29.5.2007, X B 66/06, BFH/NV 2007, 1693).
- Ein Stpfl. muss sich ausdrücklich auf ein vorliegendes Verfahren stützen. Ein allgemeiner Verweis auf ein schwebendes Verfahren oder die Tatsache einer Anhängigkeit ohne konkrete Erwähnung im Einspruch reicht dazu nicht aus (BFH 27.4.2006, IV R 18/04, BFH/NV 2006, 2017).
- Die anhängige Frage stellt für den eigenen Fall eine rechtliche Vorfrage dar. Wichtig ist, dass sich der Einspruchsführer auf das Verfahren bezieht.
- Damit geprüft werden kann, ob dieselbe Rechtsfrage Gegenstand sowohl des konkreten Einspruchs, als auch des anhängigen Musterverfahrens ist, muss der Einspruchsführer die



strittige Rechtsfrage benennen. Lässt sich auf Seite der Finanzverwaltung nicht feststellen, dass das angeführte Musterverfahren tatsächlich anhängig ist, ist vom Einspruchsführer ein Nachweis über die Anhängigkeit (z.B. Benennung der Fundstelle in der Fachliteratur) zu verlangen (LfSt Bayern 5.4.2007, S 0622 - 14 St 41 M, DB 2007, 889).

- Kann vom Einspruchsführer der Nachweis über die Anhängigkeit eines Musterverfahrens nicht erbracht werden bzw. kommt es nach Auffassung des Finanzamts nicht auf den Ausgang dieses Verfahrens an, ist der Einspruchsführer unter Angabe der maßgeblichen Gründe zu informieren und zur Rücknahme aufzufordern. Des Weiteren ist er darauf hinzuweisen, dass die Rechtswidrigkeit der Ablehnung nur durch Klage gegen die Einspruchsentscheidung geltend gemacht werden kann (§ 363 Abs. 3 AO). Wird trotz des Hinweises Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags eingelegt, ist dieser als unzulässig zu verwerfen (LfSt Bayern 5.4.2007, S 0622 - 14 St 41 M, DB 2007, 889).
- Ist eine Zwangsrufe kraft Gesetzes eingetreten, muss dies dem Einspruchsführer nicht mitgeteilt werden. Der kann aus dem Stillschweigen des Finanzamts schließen, dass das Einspruchsverfahren ruht. Es kann der Fall sein, dass sich ein Einspruchsführer nicht auf ein Musterverfahren beruft, obwohl ein solches Verfahren anhängig ist. Gleichwohl kann das FA ein Interesse am Ruhen des Verfahrens haben. Es empfiehlt sich in solchen Fällen, den Einspruchsführer anzuschreiben und ihn auf die Sachlage sowie darauf hinzuweisen, dass das FA - sofern sich der Einspruchsführer nicht gegenteilig äußert - davon ausgeht, dass er mit dem Ruhen des Verfahrens einverstanden ist.
- Einsprüche mit dem Verweis auf sämtliche beim BFH, BVerfG und EuGH anhängigen Verfahren offen zu halten, weist die Verwaltung als unbegründet zurück (OFD Münster 21.12.2006, Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 023, DB 2007, 27).
- Ist über den Sachverhalt bereits entschieden, genügt zur Verfahrensrufe der Verweis auf ein zu einer solchen Rechtsfrage noch anhängiges Parallelverfahren. Allerdings darf das Finanzamt dann den Einspruch im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens fortsetzen (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222).
- Eine Verfahrensrufe im Finanzgerichtsprozess ist nur beim Antrag beider Beteiligten möglich (BFH 22.8.2006, I B 23/06, BFH/NV 2006, 2287).

Mittels Einspruch kann eine Vorläufigkeit nach § 165 AO beantragt werden; diesem hilft das Finanzamt insoweit ab. Der Rechtsbehelf ruht weiter, wenn dies andere vorgebrachte Gründe rechtfertigen. Ansonsten wird er zurückgewiesen und der Bescheid über die Einspruchsentscheidung entsprechend vorläufig erklärt. Lediglich bei einer gewährten Aussetzung der Vollziehung bleibt der Fall auch hinsichtlich des vorläufigen Punkts offen.

Eine vorläufige Steuer bezieht sich nur auf Verfahren, die bereits im Zeitpunkt der Festsetzung beim EuGH, BVerfG oder BFH anhängig sind (BFH 31.5.2006, X R 9/05, BStBl II 2006, 858). Denn der Vermerk erfasst nur die Fragen, die Gegenstand eines schon bei Erlass des Steuerbescheids anhängigen Verfahrens sind. Anleger können also nicht darauf vertrauen, hierüber künftig weitere Streitpunkte zum gleichen Sachverhalt offen zu halten. Vielmehr sind jeweils gesonderte Einsprüche notwendig.



Hat ein laufendes Gesetzgebungsverfahren mit geplanter Rückwirkung Auswirkung auf ein anhängiges Verfahren, ist dies kein Grund für eine Aussetzung nach § 74 FGO (BFH 29.11.2006, VI R 14/06, BStBl II 2007, 129). Die Vorhaben haben in der letzten Zeit oft Kapitalanlagen betroffen, sodass Sparer Bescheide anderweitig erst einmal offen halten sollten. Ansonsten können sie sich erst nach Inkrafttreten wehren.

Zwei wichtige Verfahrensaspekte sind durch die über das Jahressteuergesetz 2007 mit Wirkung ab dem 19.12.2006 eingeführten §§ 367 Abs. 2a und 2b AO hinzugekommen (BMF 12.07.2007, IV A 4 – S 0062/07/0001, BStBl I 2007, 530). Bislang hielt ein Rechtsbehelf grundsätzlich den gesamten Steuerbescheid offen, da es keinen Teilbescheid gab. Nunmehr kann die Finanzbehörde gem. § 367 Abs. 2a AO vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Das hat sie im Jahr 2007 in 81.388 Fällen praktiziert. Dieser Teil des Bescheids wird dann bestandskräftig. Damit können sich Anleger nicht mehr darauf verlassen, dass ein schwebender Einspruch zu Kapitaleinnahmen diesen Streitpunkt so lange offen hält, bis auch später über ein anhängiges Verfahren bei den obersten Gerichten entschieden ist. Vielmehr ist der Rechtsbehelf zu diesem Themenbereich zu präzisieren und insoweit zu erweitern.

Schnellere Teilentscheidungen durch § 367 Abs. 2a AO

Die neue Maßnahme

Durch das Jahressteuergesetz 2007 (BStBl 2007 I S. 28) wurde mit Wirkung ab dem 19.12.2006 den Finanzbehörden die Möglichkeit gegeben, vorab in einer förmlichen Einspruchsentscheidung nur über Teile eines Einspruchs zu entscheiden (§ 367 Abs. 2 a AO). Des Weiteren kann die oberste Finanzbehörde Einsprüche, die eine vom EuGH, vom BVerfG oder vom BFH entschiedene Rechtsfrage betreffen (sog. Masseneinsprüche) insoweit durch Allgemeinverfügung zurückweisen (§ 367 Abs. 2 b AO).

Zuvor hielt ein Rechtsbehelf grundsätzlich den gesamten Steuerbescheid offen, da es keinen Teilbescheid gab. Folglich reichte es aus, sich an ein Verfahren „anzuhängen“ und neben dem strittigen Sachverhalt zu einem späteren Zeitpunkt noch weitere Tatsachen vorbringen oder an Entscheidungen zu anderen Punkten zu partizipieren. Nunmehr kann die Finanzbehörde gem. § 367 Abs. 2a AO vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Dieser Teil des Bescheids wird dann bestandskräftig.

Damit können sich Anleger nicht mehr darauf verlassen, dass ein schwebender Einspruch zu Kapitaleinnahmen diesen Streitpunkt so lange offen hält, bis auch später über ein anhängiges Verfahren bei den obersten Gerichten entschieden ist. Vielmehr ist der Rechtsbehelf zu diesem Themenbereich zu präzisieren und insoweit zu erweitern. Es ist zu vermuten, dass Finanzämter diese neue gesetzliche Möglichkeit rege nutzen werden. Denn bereits mit Ergehen der Teileinspruchsentscheidung gilt der Fall für sie als statistisch erledigt (OFD Münster 22.12.2006, Kurzinformation Verfahrensrecht 29/2006, DB 2007, 83). Werden in einem Einspruchsverfahren nacheinander mehrere Teil-Einspruchsentscheidungen erlassen, gilt der Einspruch bereits mit der ersten Teil-Einspruchsentscheidung als erledigt (OFD Karlsruhe 15.3.2007, S 062.5/25 - St 332, DStR 2007, 809).

Nach Eintritt der „Zwangsruhe“, die in den meisten Fällen nur einen Teil des Einspruchs erfasst, ist es geboten, den Einspruch hinsichtlich der Punkte, die nicht zum Ruhen geführt haben, wei-



ter zu bearbeiten und diesbezüglich einen Teil-Abhilfebescheid oder nach entsprechender Ermessensausübung eine Teil-Einspruchsentscheidung (AEAO zu § 367 Nr. 6) zu erteilen. Gegen die Teil-Einspruchsentscheidung ist zur Weiterverfolgung des Rechtsbehelfs bezüglich des entschiedenen Teils Klage einzulegen; der Teil-Abhilfebescheid wird zum Gegenstand des ruhenden Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO).

Teilt die Finanzbehörde nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO die Fortsetzung eines ruhenden Einspruchsverfahrens mit, soll sie vor Erlass einer Einspruchsentscheidung den Beteiligten Gelegenheit geben, sich erneut zu äußern (AEAO zu § 363, Nr. 3 Satz 1). Die Fortsetzungsmitteilung ist stets zu begründen (BFH 26.9.2006, X R 39/05, BStBl II 2007, 222). Zugleich ist darauf hinzuweisen, dass Einwendungen hiergegen nur durch Klage gegen die noch zu erlassende Einspruchsentscheidung vorgebracht werden können (§ 363 Abs. 3 AO).

Grund für eine Teilentscheidung

Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2 a AO steht im Ermessen der Finanzbehörde, muss aber sachdienlich sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden kann, weil insoweit die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO vorliegen oder weil hinsichtlich des nicht entscheidungsreifen Teils des Einspruchs noch Ermittlungen zur Sach- oder Rechtslage erforderlich sind. Eine Teil-Einspruchsentscheidung wird insbesondere in der Regel sachdienlich sein, wenn der Einspruchsführer strittige Rechtsfragen aufwirft, die Gegenstand eines beim EuGH, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängigen Verfahrens sind, der Einspruchsführer sich auf dieses Verfahren beruft und der Erlass einer Fortsetzungsmitteilung gem. § 363 Abs. 2 Satz 4 AO nicht in Betracht kommt, der Einspruch im Übrigen aber entscheidungsreif ist.

Um neuen Masseneinsprüchen entgegenzuwirken, soll daher in Fällen, in denen mit dem Einspruch ausschließlich das Ziel verfolgt wird, im Hinblick auf anhängige Gerichtsverfahren mit Breitenwirkung den angefochtenen Verwaltungsakt nicht bestandskräftig werden zu lassen, möglichst zeitnah von der Möglichkeit der Teil-Einspruchsentscheidung Gebrauch gemacht werden, soweit nicht durch die Beifügung eines Vorläufigkeitsvermerks gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Einspruch erledigt werden kann.

In der Teil-Einspruchsentscheidung ist genau zu bestimmen (z.B. durch Benennung der anhängigen Verfahren vor dem BFH, BVerfG oder EuGH mit Aktenzeichen und Streitfrage), hinsichtlich welcher Teile des Verwaltungsakts Bestandskraft nicht eintreten soll, um die Reichweite der Teil-Einspruchsentscheidung zu definieren. Diese Bestimmung ist Teil des Tenors der Teil-Einspruchsentscheidung und weder Nebenbestimmung noch Grundlagenbescheid. Sie kann daher nur durch Klage gegen die Teil-Einspruchsentscheidung angegriffen werden (AEAO zu § 367, Tz. 6.3).

Die Teil-Einspruchsentscheidung hat nicht zur Folge, dass stets noch eine förmliche "End-Einspruchsentscheidung" ergehen muss. Das Einspruchsverfahren kann beispielsweise auch dadurch abgeschlossen werden, dass

- die Finanzbehörde dem Einspruch hinsichtlich der zunächst "offen" gebliebenen Frage abhilft,



- der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurücknimmt oder
- eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2 b AO ergeht.

Wird die wirksam ergangene Teil-Einspruchsentscheidung bestandskräftig, kann im weiteren Verfahren über den "noch offenen" Teil der angefochtenen Steuerfestsetzung nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, die in der Teil-Einspruchsentscheidung vertretene Rechtsauffassung entspreche nicht dem Gesetz. Dies ist auch in einem eventuellen Klageverfahren gegen eine "End-Einspruchsentscheidung" zu beachten (AEAO zu § 367, Tz. 6.5).

Schnellere Entscheidungen durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO

Neben der Teileinspruchsentscheidung kommt es vermutlich schneller zu einer Bestandskraft von Bescheiden, da anhängige Einsprüche nach § 367 Abs. 2b AO per Allgemeinverfügung gem. § 118 Satz 2 AO zurückgewiesen werden können, sollten EuGH, BVerfG oder BFH zugunsten des Finanzamts entscheiden. Eine solche „Massen-Einspruchsentscheidung“ ist auf den Internetseiten des BMF sowie im BStBl zu veröffentlichen und gilt am Tag nach der Herausgabe des entsprechenden BStBl als bekannt gegeben. Auch über diese Maßnahme droht einem bislang offenen Verfahren schneller das Aus, sollte der strittige Aspekt zur Geldanlage nicht separat vorgebracht worden sein. Zwar verlängert sich die Klagefrist im Fall der Allgemeinverfügung auf ein Jahr, diese Option sollte aber mit der rechtzeitigen Rechtsbehelfsbegründung vermieden werden.

Erght eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2 b AO, bleibt das Einspruchsverfahren im Übrigen anhängig. Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist der angefochtene Verwaltungsakt und nicht ein Teil der Besteuerungsgrundlagen oder ein einzelner Streitpunkt. Auch wenn sich die Allgemeinverfügung auf sämtliche vom Einspruchsführer vorgebrachte Einwendungen erstreckt, ist deshalb das Einspruchsverfahren im Übrigen fortzuführen. Dies gilt nicht, soweit bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2 a AO) ergangen ist, die den "noch offenen" Teil des Einspruchs auf den Umfang beschränkt hat, der Gegenstand der Allgemeinverfügung ist.

Über die Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann in einer eventuell notwendig werdenden Einspruchsentscheidung nicht erneut entschieden werden. Zu berücksichtigen ist dann, dass für eine Klage nach einer Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung und für eine Klage nach Erlass einer Einspruchsentscheidung durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unterschiedliche Fristen gelten.

Denkbar ist nun eine doppelt effektive Bearbeitung: Das Finanzamt entscheidet über

- einen Teil des Einspruchs
- den noch offenen Punkt ergeht kurz danach eine Allgemeinverfügung.

Damit erledigt sich ein vermeintlich nach allen Seiten offener Rechtsbehelf plötzlich von zwei Seiten.

Mit einer solchen Allgemeinverfügung wurden beispielsweise am 22.7.2008 anhängige und zulässige Einsprüche gegen Festsetzungen der Einkommensteuer sowie gegen gesonderte und einheitliche Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zurückgewiesen, soweit mit den Einsprüchen geltend gemacht wird, die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen verstoße



gegen das Grundgesetz (Obersten Finanzbehörden der Länder 22.7.2008). Entsprechendes gilt für am 22. Juli 2008 anhängige, außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellte und zulässige Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Einkommensteuerfestsetzung oder einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

Vorläufige Steuerfestsetzung

Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO kann eine Steuer derzeit (Änderung durch Bürokratieentlastungsgesetz geplant) vorläufig festgesetzt werden, soweit die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei EuGH, BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist. Nach den in der Verwaltungspraxis gesammelten Erfahrungen kann durch eine auf diese Vorschrift gestützte vorläufige Steuerfestsetzung der Einlegung von Masseneinsprüchen nur unzureichend begegnet werden, insbesondere dann, wenn eine strittige Frage (wie z. B. die Frage der Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen) sowohl unter verfassungsrechtlichen als auch unter einfachgesetzlichen Aspekten zu beurteilen ist.

Eine allgemeine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 165 AO auf einfachgesetzliche Rechtsfragen kommt nicht in Betracht. Sie würde nicht mehr dem Umstand gerecht werden, dass § 165 Abs. 1 Satz 2 AO Ausnahmen von dem Grundsatz enthält, dass eine vorläufige Steuerfestsetzung nur im Hinblick auf ungewisse Tatsachen zulässig ist, und dass Ausnahmetatbestände möglichst eng zu fassen sind. Der Gesetzentwurf zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) sieht daher vor, eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann zu ermöglichen, wenn

- wegen einer einfachgesetzlichen Rechtsfrage ein Verfahren beim BFH anhängig ist
- der Ausgang dieses Verfahrens voraussichtlich geeignet sein wird, anhängige Einsprüche, die wegen dieser Rechtsfrage eingelegt wurden, insoweit durch Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b AO zurückzuweisen.

Ob dies der Fall ist, werden die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beurteilen und durch Aufnahme in die Verwaltungsanweisungen zur vorläufigen Steuerfestsetzung bekannt machen.

Vertretung im finanzgerichtlichen Verfahren

Mit dem Gesetz zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts (12.12.2007, BGBl I 2007, 2840) ist das in § 62 FGO geregelte Vertretungsrecht in Finanzverfahren seit dem 1.7.2008 neu gefasst worden. Den Vertretungszwang in Verfahren vor dem BFH schreibt jetzt § 62 Abs. 4 FGO vor. Konnte sich ein Beteiligter bisher im finanzgerichtlichen Verfahren durch jede rechtsfähige und auch eine juristische Person als Bevollmächtigten vertreten lassen, ist dies nun in § 62 Abs. 2 FGO abschließend geregelt. Zum Kreis gehören zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuer-sachen befugten Personen sowie Beschäftigte eines Beteiligten, volljährige Familienangehörige oder Lohnsteuerhilfvereine im Rahmen ihrer Befugnisse. Ein anderer Bevollmächtigter wird vom FG zwingend mit unanfechtbarem Beschluss zurückgewiesen. Wie bisher ist die Bevollmächtigung durch eine schriftliche Vollmacht nachzuweisen, wobei die Möglichkeit weggefallen ist, in der Vollmacht eine Ausschlussfrist zu setzen (OFD Rheinland 22.7.2008, Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 20).



3. Anhängige Verfahren zum § 23 EStG

In den vergangenen Monaten haben sich einige Streitpunkte rund um die Geldanlage erledigt, dafür sind im Gegenzug eine Reihe neuer Sachverhalte hinzugekommen. So gibt es beispielsweise kaum noch offene Fragen zu Finanzinnovationen, nachdem der BFH einige Fragen durch eine Vielzahl von Urteilen geklärt hatte. Auch die anhängigen Verfahren zur Spekulationsbesteuerung haben sich reduziert, sofern es um die Verfassungsmäßigkeit geht. Andere Sachverhalte zu § 23 EStG wie etwa zur Verlustnutzung sind hingegen weiter strittig.

Hinweis: Eine ausführliche Darstellung zur BFH-Rechtsprechung zu Finanzinnovationen erfolgt in einem separaten Beitrag. Dort wurden auch die Auswirkungen auf die Abgeltungsteuer und die Reaktionen der Finanzverwaltung erläutert.

Grundstücksgeschäfte

Offene Fragen hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit gibt es eigentlich nur noch bei Spekulationsgeschäften mit Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hier geht es nicht um mögliche Erhebungsdefizite, sondern um die Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre bei Verkäufen ab dem Jahr 1999.

Betroffen sind Immobilienbesitzer, die Ende 1998 aus der bis dahin geltenden zweijährigen Spekulationsfrist heraus waren. Ihre Grundstücke fallen zum Jahreswechsel plötzlich wieder in die verlängerte Frist von zehn Jahren. Ob der Gesetzgeber eine solche Rückwirkung anordnen darf, ist Gegenstand anhängiger Verfahren beim BVerfG (2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04 und 13/05).

Betroffene müssen ihren Fall selber offen halten, da Steuerbescheide insoweit nicht nach § 165 AO vorläufig ergehen. Die Finanzverwaltung lässt Einsprüche bis zur Entscheidung ruhen und gewährt auf Antrag Aussetzung der Vollziehung.

Hinweis: Sofern die alte Zweijahresfrist Ende 1998 noch nicht abgelaufen war, ist die Verlängerung der Frist laut BFH verfassungsgemäß (15.7.2004, IX B 116/03, BStBl II 2004, 1000; 18.9.2006, IX B 154/05, BFH/NV 2007 S. 31).

Gesonderte Verlustfeststellung

Der BFH hatte entschieden, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, erst im Jahr der Verrechnung zu entscheiden ist (22.9.2005, IX R 21/04, BStBl II 2007, 158). Denn die Vorschrift sieht kein gesondertes Feststellungsverfahren vor. Damit widersprach der BFH der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen ist (BMF 5.10.2000, IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl I 2000 S. 1383, Tz. 42). Dies führt in der Praxis dazu, dass Börsenverluste alter Jahre noch nachträglich angesetzt werden können.

Über das Jahressteuergesetz 2007 ist jetzt über § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen. Das gilt nach § 52 Abs. 39 S. 5 EStG für alle am 1.1.2007 noch nicht abgelaufenen Feststel-



lungsfristen. Entsprechendes wird auch für die Verluste aus sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG eingeführt. Auch für die Übergangszeit wurde das Urteil per Anwendungserlass nicht angewendet (BMF 14.2.2007, IV C 3 - S 2256 - 12/07, BStBl I 2007, 268). Damit werden die Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung über das Jahressteuergesetz 2007 wieder in die ursprüngliche Verwaltungsauffassung korrigiert.

Mehrere FG bezweifeln nun jedoch, dass vor 2007 entstandene Spekulationsverluste nicht mehr nachträglich angesetzt werden dürfen. Sie gehen trotz der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2007 in bestandskräftigen Bescheiden davon aus, dass eine Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs berücksichtigt werden muss. Die hiergegen eingelegten Revisionen wird der BFH vermutlich erneut mit dem gleichen Tenor wie sein Urteil aus 2005 entscheiden. Der BFH (24.10.2007, XI R 42/06) hat das BMF bereits zum Verfahrensbeitritt zur Änderungsmöglichkeit beim erstmaligen Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids aufgefordert. Anhängig sind derzeit:

- FG Hamburg 30.5.2007, 3 K 142/06, EFG 2007, 1678, Revision unter IX R 44/07
- FG München 19.7.2007, 5 K 4013/04, EFG 2007, 1774, Revision unter IX R 53/07
- FG Köln 9.8.2007, 10 K 3347/04, EFG 2008, 133, Revision unter XI R 26/07
- FG Niedersachsen 9.11.2007, 1 K 178/06, Revision unter IX R 19/08

Zum aktuellen Stand äußern sich die OFD Münster (25.2.2008, Kurzinfo Einkommensteuer Nr. 007/2008, DB 2008, 729) sowie das Bayerisches LfSt (6.3.2008, S 2256 - 38 St 32/St 33).

Spekulationsverluste bei schnellem Rückkauf

Ein Spekulationsverlust im Sinne des § 23 EStG liegt nur bei echter Verlustrealisation vor. Wird die gleiche Anzahl von Aktien in engem zeitlichen Zusammenhang zur Veräußerung wieder zurück erworben, ist eine Verlustrealisation regelmäßig nicht gegeben. Dies gilt jedenfalls dann, wenn Verkauf und Rückkauf der Aktien durch einen Gesamtplan verbunden sind (FG Schleswig-Holstein 14.9.2006, 5 K 286/03 und FG Hamburg 9.7.2004, VII 52/02, DStRE 2004 S. 1334). Maßgebend ist, ob

- es nachvollziehbare Gründe für den zügigen Ver- und Rückkauf gibt
- beide Vorgänge auf jeweils eigenständigen Willensentschlüssen beruhen.

Die FG Münster (14.03.2007, 10 K 3380/04, EFG 2007, 1024) und Baden-Württemberg (1.8.2007, 1 K 51/06, EFG 2008, 54) berücksichtigen die roten Zahlen hingegen auch bei schnellem Rückkauf, da es sich bei § 23 EStG um eine Spezialnorm handelt. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterwirft private Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Nach der gesetzlichen Regelung ist für die Besteuerung allein maßgeblich, dass ein Wirtschaftsgut innerhalb eines bestimmten Zeitraumes angeschafft und veräußert worden ist.

Die anschließende Anschaffung der gleichen Art und Stückzahl der Wertpapiere kann den verwirklichten Steuertatbestand nicht rückwirkend beseitigen. Die realisierten Verluste werden durch spätere Anschaffungen nicht berührt, auch nicht wenn sie am gleichen Tag stattfinden. Da es für den Tatbestand des § 23 nicht auf die Motivation und Absichten ankommt, kann der durch



das Veräußerungsgeschäft realisierte Verlust auch nicht durch einen von vornherein geplanten Wiederankauf der Wertpapiere seiner steuerlichen Existenz beraubt werden. Bereits der BFH (18.10.2006, IX R 28/05, BStBl II 2007, 259) hatte klargestellt, dass § 23 EStG Anlegern als Spezialnorm mit dem Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs die Möglichkeit einräumt,

- Verluste innerhalb der Jahresfrist steuermindernd geltend zu machen
- Gewinne durch entsprechende Disposition über den Zeitpunkt der Veräußerung steuerfrei vereinnahmen zu können.

Die Finanzverwaltung hat in beiden Fällen Revision unter IX R 55/07 und IX R 60/07 eingelegt, Fälle mit bislang nicht deklarierten Altverlusten können also offen gehalten werden.

Gewerblichkeit beim Börsenhandel

Der An- und Verkauf von Wertpapieren überschreitet die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Betätigung nur in besonderen Fällen, nämlich wenn sich Anleger wie ein Händler verhalten und für Dritte tätig werden (BFH 2.9.2008, X R 14/07; 10.4.2006, X B 209/05, BFH/NV 2006, 1461 und 30.7.2003, X R 7/99, BStBl II 2004, 408). Beweisanzeichen für eine solche Zuordnung sind

- Umfang der Geschäfte
- Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften
- Ausnutzen eines Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrungen
- Anbieten von Wertpapiergeschäften gegenüber einer breiteren Öffentlichkeit
- andere für eine private Vermögensverwaltung ungewöhnliche Verhaltensweisen
- Ausnutzung von Kursdifferenzen ohne Einsatz eigenen Vermögens mit beruflich erlangten Kenntnissen

Bei der rechtlichen Zuordnung anhand der vorgenannten Kriterien kann nicht isoliert auf einzelne Merkmale abgestellt werden; vielmehr ist das Gesamtbild entscheidend, wobei die einzelnen Beweisanzeichen zu gewichten und gegeneinander abzuwägen sind (BFH 1.6.2004, IX R 35/01, BStBl II 2005, 26).

Zu klären ist in weiteren Revisionen, inwieweit ein umfangreicher privater Börsenhandel von Anlegern zur Gewerblichkeit führt. Der Verfahrensausgang entscheidet darüber, inwieweit Gewinne außerhalb der Spekulationsfrist steuerpflichtig und ob Verluste unabhängig von der Halte-dauer mit anderen Einkünften verrechenbar sind.

- FG Berlin-Brandenburg 29.8.2007, 3 K 5109/03, EFG 2008, 128, Revision unter X R 38/07
- FG Köln 1.3.2007, 9 K 7050/02, EFG 2007, 1159, Revision unter III R 31/07
- FG München 15.3.2006, 1 K 2294/03, EFG 2006, 1322, Revision unter X R 24/06

Darüber hinaus ist in der unter VIII R 1/08 anhängigen Revision zu klären, ob Wertpapiere zur Bildung einer Liquiditätsreserve für die Tilgung von Verbindlichkeiten Betriebsvermögen eines selbständig tätigen Arztes sein können. Die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg, 11.10.2007, 5 K 231/04) hat dies verneint.



Währungsverluste

Verbindlichkeiten können nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz (15.5.2007, 3 K 1667/04, EFG 2007, 1513) nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäfts sein. Das Eingehen einer Darlehensverbindlichkeit stellt keine Anschaffung und die Tilgung des Darlehens keine Veräußerung eines Wirtschaftsguts im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Zu dieser Frage und zur wirtschaftlichen Identität von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut ist eine Revision unter IX R 38/07 anhängig.

Wertlos verfallene Option

Nach dem Urteil des FG Niedersachsen (12.9.2007, 2 K 252/05, DStRE 2008, 473) können die vergeblichen Aufwendungen für den Verfall der Optionsrechte im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn eine Kaufoption auf Aktien mangels Ausübung verfällt. Die vorgenannte Regelung verlangt - anders als die Nrn. 1 bis 3 in § 23 EStG - nicht, dass der Anleger einen Gewinn/Verlust durch Verwertung am Markt realisiert. Auch bei dem Verfall der Option liegt daher ein Veräußerungsgeschäft vor. Hiergegen wurde Revision unter IX R 69/07 eingelegt. Zu beachten ist, dass der BFH bereits klargestellt hat, dass den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht erfüllt, wer erworbene Optionen verfallen lässt (BFH 19.12.2007, IX R 11/06, BStBl II 2008, 519). Die Anschaffungskosten sind der nichtsteuerbaren Vermögensebene zuzuordnen. So sieht es auch die Finanzverwaltung (BMF 14.12.2007, IV B 8 - S 2000/07/0001; 13.6.2008, IV C 1 - S 2000/07/0009 Tz. II.5 und 27.11.2001, IV C 3 - S 2256 - 265/01, BStBl I 2001, 986, Tz.18).

Vollzugs- und Erhebungsdefizit als neue Tatsache

Das beim BFH unter IX R 45/08 anhängige Verfahren dreht sich um die Frage, ob das vom BVerfG festgestellte Vollzugs- und Erhebungsdefizit bei der Besteuerung von Spekulationsgewinnen in den Jahren 1997 und 1998 eine (zusammengesetzte) Tatsache i.S. des § 173 AO darstellt. Dies hätte zur Folge, dass das Finanzamt bestandskräftige Einkommensteuerbescheide für 1997/98 zu Gunsten des Anlegers unter Außerachtlassung des erklärten und bisher versteuerten Spekulationsgewinns zu berichtigen hätte. Die Verwaltung hat hierbei Revision gegen das Urteil vom FG Köln (12.6.2008, 10 K 1820/05) eingelegt.

4. Fazit

Die Anzahl der offenen Verfahren rund um die Geldanlage hat deutlich zugenommen. Sparer und Spekulanten sollten den einfachen und kostenlosen Weg zum ruhenden Einspruch nutzen. Der eingelegte Rechtsbehelf mit Verweis auf das anhängige Az. vermeidet bestandskräftige Steuerbescheide; diese können aufgrund der späteren Entscheidung nicht mehr geändert werden – weder nach den Vorschriften der AO noch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (FG Niedersachsen 15.12.2005, 11 K 50/05, EFG 2006, 544, rkr.).



Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560
Fax 0211/43 83 5611
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950
Fax 030/405029599
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.