

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Einschränkung des negativen Progressionsvorbehalts (Ermittlung des besonderen Steuersatzes): Bei der Gewinnermittlung im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3) sind die AK/HK für WG des UV erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahmen im Zeitpunkt der Entnahme als BA zu berücksichtigen.
- Explizite Regelung zur Anwendung des § 15b im Rahmen des § 32b.
- Fundstellen: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802); AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4331; BStBl. I 2014, 2).

§ 32b

Progressionsvorbehalt

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, 3862; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4331; BStBl. I 2014, 2)

- (1) ¹⁻²*unverändert*. ³§ 2a Absatz 2a **und § 15b sind sinngemäß anzuwenden.**
- (1a) *unverändert*
- (2) ¹Der besondere Steuersatz nach Absatz 1 ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Absatz 1 zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert wird um
1. *unverändert*;
 2. im Fall des Absatzes 1 Nummer 2 bis 5 die dort bezeichneten Einkünfte, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. ²Bei der Ermittlung der Einkünfte im Fall des Absatzes 1 Nummer 2 bis 5
 - a) *unverändert*
 - b) sind Werbungskosten nur insoweit abzuziehen, als sie zusammen mit den bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) übersteigen;
- c) sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufver-**

ESTG § 32b

mögens im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. ²§ 4 Absatz 3 Satz 5 gilt entsprechend.

²⁻³unverändert

(3) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und in § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum **2013** anzuwenden.

...

(43a) ¹§ 32b Absatz 1 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ²§ 32b Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. ³§ 32b Absatz 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ⁴Abweichend von § 32b Absatz 3 kann das Bundesministerium der Finanzen den Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der Mitteilungen durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben mitteilen. ⁵Bis zu diesem Zeitpunkt sind § 32b Absatz 3 und 4 in der am 20. Dezember 2003 geltenden Fassung weiter anzuwenden. ⁶Der Träger der Sozialleistungen nach § 32b Absatz 1 Nummer 1 darf die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) eines Leistungsempfängers, dem im Kalenderjahr vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung Leistungen zugeflossen sind, abweichend von § 22a Absatz 2 Satz 1 und 2 beim Bundeszentralamt für Steuern erheben. ⁷Das Bundeszentralamt für Steuern teilt dem Träger der Sozialleistungen die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers mit, sofern die ihm vom Träger der Sozialleistungen übermittelten Daten mit den nach § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen. ⁸Stimmen die Daten nicht überein, findet § 22a Absatz 2 Satz 1 und 2 Anwendung. ⁹Die Anfrage des Trägers der Sozialleistungen und die Antwort des Bundeszentralamtes für Steuern sind über die zentrale Stelle (§ 81) zu übermitteln. ¹⁰Die zentrale Stelle führt eine ausschließlich automatisierte Prüfung der ihr übermittelten Daten daraufhin durch, ob sie vollständig und schlüssig sind und ob das vorgeschriebene Datenformat verwendet worden ist. **¹¹§ 32b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe c ist erstmals auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. ¹²§ 32b Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 11 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) ist in allen offenen Fällen anzuwenden.**

Autor: Dr. Christian **Kühner**, Dipl.-Kfm. (FH), RA/StB, Nackenheim bei Mainz
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Kudert/Trinks, Eine goldige Idee – Steuerlast spürbar senken durch Nutzung des Progressionsvorbehalts, PISTB 2011, 328; Stahl/Mann, Die Missbrauchsvorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG für Wertpapiere und vergleichbare Forderungen und Rechte, FR 2011, 1139; Schmidt/Renger, Zur steuerlichen Beurteilung sog. „Goldfalle“ Replik zum Aufsatz von Dornheim (DStR 2012, 1581), DStR 2012, 2042; Schulte-Frohlinde, Die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 3 S. 4 auf den gewerblichen Edelmetallhandel, BB 2012, 2791; Bolik/Hartmann, Neuregelung des § 32b EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, StuB 2013, 639; Cloer/Conrath, Einmaliger Geschäftsvorgang begründet abkommensrechtlich kein Unternehmen, IWB 2013, 220; Dornheim, Steuerstundungsmodelle im Lichte der aktuellen Rechtsprechung, Ubg 2013, 453; Hahn, Gewerblichkeit des Handels an einer Produktenbörse und zur Auslegung des Art. 7 DBA-Österreich (sog. Goldfinger-Modell), jurisPR-SteuerR 26/2013 Anm. 4; Hechtner, Der Steuertrick mit dem Gold, NWB 2013, 196; Jennemann, Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 EStG beim Handel mit Gold, FR 2013, 253; Merker, Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, StW 2013, 103; Oertel/Haberstock/Guth, Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG – das Ende einer Lücke im EStG oder nur eine längst notwendige Ergänzung?, DStR 2013, 785; Podewils, „Goldfinger-Modell“: Anwendbarkeit der Gepräge-Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf ausländische Partnership, jurisPR-SteuerR 22/2013 Anm. 3; Podewils, Annahme eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 15b EStG, jurisPR-SteuerR 41/2013 Anm. 2; Schulte-Frohlinde, Gesetzgeberische Aktivitäten zur Verhinderung der „Goldfinger“-Gestaltungen, BB 2013, 1623; Schulz-Trieglaff, „Goldfinger“- Gestaltungen, die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und die Reaktion der Verwaltung, IStR 2013, 519; Stahl/Mann, Verfahrensrechtliche Fallstricke beim „Goldfinger-Modell“ – Anmerkung zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30.1.2013, 3 K 1185/12, DStR 2013, 1822; Trossen, Rechtmäßigkeit des „Goldfinger-Modells“, EFG 2013, 508.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 13-1

- ▶ **Einschränkung des Abzugs von BA bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens:** Wenn eine Einnahmenüberschussermittlung (§ 4 Abs. 3) vorliegt, werden die AHK der WG des UV für die Ermittlung des StSatzes iRd ProgrVorb. erst dann als BA berücksichtigt, wenn diese WG veräußert oder entnommen werden (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c). Durch diese Regelung soll bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 verhindert werden, dass gezielt Verluste herbeigeführt werden (zB durch Erwerb von Edelmetallen bzw. Rohstoffen im UV) und diese Verluste dann genutzt werden, um die inländ. Steuerbelastung im Rahmen des negativen ProgrVorb. zu reduzieren (sog. Steuergestaltung „Goldmodell“ oder „Goldfinger“). Begleitend wird normiert, dass die entsprechenden WG nebst den relevanten Werten in ein gesondert zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden müssen.
- ▶ **Anwendung des § 15b im Rahmen des § 32b:** In § 32b Abs. 1 Satz 3 wird ausdrücklich angeordnet, dass § 15b auch im Rahmen des § 32b Anwendung findet.

J 13-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2011** s. § 32b Anm. 2.
- ▶ **AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wird ein neuer Buchst. c eingefügt. AK und HK für WG des UV sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung/Entnahme als BA zu berücksichtigen; die entsprechenden WG sind in Verzeichnisse aufzunehmen.
- ▶ **AIFM-StAnpG v. 18.12.2013** (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): In Abs. 1 Satz 3 wird ausdrücklich normiert, dass § 15b auch im Rahmen des § 32b Anwendung findet.

J 13-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ▶ **§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c** ist in der ergänzten Fassung erstmals ab VZ 2013 (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLUMsG) und erstmals auf WG des UV anzuwenden, die nach dem 28.2.2013 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 43a Satz 11).
- ▶ **§ 32b Abs. 1 Satz 3** ist in der geänderten Fassung in allen offenen Fällen anzuwenden (Art. 11 Nr. 9 Buchst. f AIFM-StAnpG; § 52 Abs. 43a Satz 12).

J 13-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ **Grund der Änderungen:**
 - ▷ *Grund für die Einfügung des neuen Buchst. c in Abs. 2 Nr. 2* waren bestimmte Gestaltungsmodelle (sog. Goldmodelle oder Goldfingermodelle), in denen durch gezielte BA hohe Progressionsverluste in einem VZ erzielt wurden und damit eine Reduktion des StSatzes (bis auf null) erreicht werden konnte, wenn auf Basis des DBA eine Steuerfreistellung mit Progressionsvorbehalt vorgesehen ist. Zwar standen den BA in späteren VZ entsprechende BE gegenüber, welche auch entsprechend im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigen waren; war jedoch durch die stpfl. Einkünfte bereits ein hoher StSatz erreicht, wirkten sich die gegenläufigen positiven Progressionseinkünfte nur gering und bei Erreichen des Spitzensteuersatzes sogar gar nicht mehr aus.
 - ▷ *Beispiel:* In VZ 01 wird im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zur Verlusterzielung UV (insbes. Gold) angeschafft; dem stehen im Folgejahr VZ 02 gegenläufige Gewinne aus der Veräußerung des UV gegenüber. Für Beteiligte mit inländ. Einkommen in einer hohen Progressionsstufe hat dies zur Folge, dass sich durch die Berücksichtigung des Verlustes im Rahmen der Progression der StSatz auf bis zu 0 % (VZ 01) senkt. Zwar ist der Gewinn aus der Goldveräußerung im Folgejahr (VZ 02) zu erfassen; bei Anwendung einer hohen Progressionsstufe aufgrund der übrigen Einkünfte hat dies jedoch nur eine geringe oder keine steuerer-

höhende Wirkung, so dass insgesamt eine Steuerersparnis verbleibt (s. Kudert/Trinks, PISTB 2011, 328; Stahl/Mann, FR 2011, 1139). Die vorgesehene Ergänzung des § 32b Abs. 2 dient nach der Gesetzesbegründung der besseren Verwirklichung des mit dem Progressionsvorbehalt verfolgten Ziels der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BTDrucks. 17/12375, 37; ausführl. Bolik/Hartmann, StuB 2013, 639; Oertel/Haberstock/Guth, DStR 2013, 785).

▷ **Anwendung § 15b:** In der Vergangenheit war strittig, ob § 15b überhaupt im Rahmen des § 32d Anwendung finden kann (vgl. § 32b Anm. 28); durch die Änderung wird die Anwendung des § 15b gesetzlich angeordnet.

► **Bedeutung der Änderungen:**

▷ **Neuer Abs. 2 Satz 2 Buchst. c:** Die Regelung durchbricht das ansonsten geltende Prinzip der Zahlungsmittelrechnung und sieht stattdessen eine gegenständliche Zuordnung von Ausgaben und Einnahmen vor. Diese Durchbrechung verstößt nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, denn den Ausgaben für den Erwerb der WG steht deren Wert gegenüber; nachdem nur Geld in andere Werte getauscht wird, ohne dass im Ergebnis eine Minderung des Vermögens eintritt, ergibt sich aus der Veräußerung keine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die beim Erwerb entstehenden Kosten können künftig erst in dem Zeitpunkt gewinnmindernd berücksichtigt werden, in dem der Veräußerungserlös vereinnahmt wird oder die WG entnommen werden. Durch diese zeitlich versetzte Berücksichtigung von Betriebsausgaben bei Progressionseinkünften wird insbes. erreicht, dass sich die Gewinne aus dem Erwerb und dem späteren Verkauf von UV in dem VZ stl. auswirken, in dem sie erzielt werden. Dadurch soll sichergestellt sein, dass auch bei ausländ. Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eingehalten wird (BTDrucks. 17/12375, 37).

▷ **Anwendung § 15b:** Aufgrund der gesetzlichen Anordnung, § 15b auch im Rahmen des Progressionsvorbehalts anzuwenden, entfällt der Streit über die Frage, ob § 15b nur auf ein Ausgleichsverbot auf Ebene der Einkünfteermittlung gerichtet ist und deshalb nicht zugleich auf Ebene der Ermittlung des StSatzes und damit im Rahmen des § 32b Wirkung entfalten kann.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 3: Anwendung des § 15b

J 13-5 **Anwendung des § 15b im Rahmen des § 32b:** In § 32b Abs. 1 Satz 3 wird ausdrücklich angeordnet, dass § 15b auch im Rahmen des § 32b Anwendung findet.

► **Bisher strittige Rechtslage:** Bis zu der Änderung war strittig, ob § 15b im Rahmen des § 32b Anwendung findet. § 15b sieht bei modellhaften Gestaltungen vor, dass Verluste nur quellenbezogen ausgeglichen werden dürfen. § 15b war uE nach dem Wortlaut der aF nur auf ein Ausgleichsverbot auf Ebene der Einkünfteermittlung gerichtet und wirkte nicht zugleich auf Ebene der Ermittlung des StSatzes im Rahmen des § 32b; eine weitergehende Wirkung hätte im Wortlaut gemäß der aF klar zum Ausdruck kommen müssen (vgl. § 32b Anm. 28; s. auch FG Nürnberg v. 28.2.2013 – 6 K 875/11, EFG 2013, 1018, nrkr., AZ. BFH I R 24/13; FG Rhld.-Pf. v. 30.1.2013 – 3 K 1185/12, EFG 2013, 849, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.11.2012 – 5 V 3277/12, EFG 2013, 448, rkr.; FG Hessen v. 29.10.2010 – 11 V 252/10, DStRE 2011, 267; aA BMF v. 17.7.2007, BStBl. I 2007, 542 – Tz. 24; Hechtner, NWB 2013, 196; Dornheim, Ubg 2013, 453). Durch die Änderung in § 32b wird die Anwendung nunmehr ausdrücklich angeordnet.

► **Keine bloße Klarstellung:** Die Gesetzesbegründung gibt (in einer frühen Fassung) an, dass die Änderung dazu diene, mögliche Zweifel an der Anwendbarkeit auszuschließen und insoweit lediglich klarstellender Natur sei (BRDrucks. 95/1/13, 18). Nachdem jedoch zutreffenderweise die Anwendung des § 15b auf Basis des § 32b aF ausgeschlossen war (s. „Bisher strittige Rechtslage“), handelt es sich uE nicht um eine bloße Klarstellung, sondern tatsächlich um eine materielle Änderung. Diese Gesetzesbegründung hat keinen Einfluss auf die Auslegung des § 32b aF, weil der gesetzgeberische Wille, soweit er nicht bei Entstehung des Gesetzes objektiv zum Ausdruck gekommen ist, nicht in einem späteren Gesetz „nachgeliefert“ werden kann. Die offensichtlich fiskalpolitisch motivierte Begründung läuft deshalb für § 32b aF leer.

In der endgültigen Beschlussfassung wird die Ergänzung von Abs. 1 Satz 3 als „redaktionelle Folgeänderung zu § 15b“ bezeichnet (BTDrucks. 18/68, 72). Damit gesteht der Gesetzgeber uE indirekt ein, dass § 15b vor der Ergänzung des Abs. 1 Satz 3 nicht im Rahmen des § 32b angewendet werden konnte; denn einer „Folgeänderung“ hätte es gar nicht bedurft, wenn § 32b bereits vorher anwendbar gewesen wäre.

► **Rückwirkungsproblematik:** Gemäß § 52 Abs. 43a Satz 12 ist Abs. 1 Satz 3 in der geänderten Fassung in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Altfälle eröffnet sich damit die Frage, ob eine unzulässige Rückwirkung vorliegt. Zu Details der Zulässigkeit der stl. Rückwirkung s. Einf. ESt. Anm. 525. Es liegt uE keine unzulässige Rückwirkung vor, weil sich ein schützenswertes Vertrauen aufgrund der strittigen Rechtslage nicht bilden konnte (s. Einf. ESt. Anm. 525 „Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage“).

■ **Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c Satz 1: Verzögerte Berücksichtigung von Anschaffungs- und Herstellungskosten beim Umlaufvermögen**

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Die Regelung findet ausschließlich auf WG Anwendung, welche im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 angeschafft oder hergestellt werden (keine Anwendung bei Überschussermittlungseinkunftsarten; keine Anwendung bei § 4 Abs. 1 und § 5; bei § 4 Abs. 1 und § 5 jedoch gleiche Rechtsfolge wegen allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze).

J 13-6

Anschaffungs- und Herstellungskosten des Umlaufvermögens:

J 13-7

► **Umlaufvermögen:** Bei UV handelt es sich im Anschluss an die handelsrechtl. Begriffsbestimmungen (§ 247 Abs. 2 HGB) um die Summe der WG, die nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen (zum Begriff des UV s. § 6 Anm. 256).

► **Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Maßgeblich ist die handelsrechtl. Begriffsbestimmung der AHK gem. § 255 Abs. 1 und 2 HGB. Zu den Begriffen der AHK s. im Einzelnen § 6 Anm. 271 ff., 454 ff.; § 7 Anm. 130 ff.

▷ **Einlagen:** In Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c werden Entnahmen angesprochen, ohne ausdrücklich die Einlagen zu nennen. Die Vorschrift ist uE jedoch auf Einlagen in das BV entsprechend anzuwenden, denn Einlagen sind, auch wenn eine gesetzliche Grundlage fehlt, wie BA zu behandeln (s. § 4 Anm. 584 „Technik der Berücksichtigung“); freilich wäre eine gesetzgeberische Klarstellung wünschenswert gewesen. Für die Bewertung der Einlagen gelten die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 entsprechend (§ 6 Abs. 7 Nr. 2), so dass die Einlagen mit dem Teilwert anzusetzen sind, soweit nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a bis c ausnahmsweise die ursprünglichen AHK maßgeblich sind. Die entsprechenden Werte dürfen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses bzw. der Entnahme gewinnmindernd ange-

setzt werden. Der bei Einlage anzusetzende Wert ist ebenfalls in das zu führende Verzeichnis aufzunehmen.

- ▷ **Unentgeltlicher Erwerb:** Ob Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c auch bei unentgeltlichen Erwerben von UV aus betrieblichen Gründen Anwendung findet, ist uE aus teleologischen Gründen fraglich. Wird ein WG des UV unentgeltlich im BV erworben, ist dieses im Zeitpunkt der Zuwendung nach § 6 Abs. 4 als BE zu erfassen. Grundsätzlich könnte diese Einnahme im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung sofort wieder als BA abgezogen werden; der Vorgang wäre damit steuerneutral. Bei Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c könnte der Stpfl. die BE jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt (Zufluss des Veräußerungserlöses oder Entnahme) neutralisieren. In diesem Zusammenhang wirkt Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c derart, dass eine höhere Steuer entsteht, anstatt lediglich einen bestimmten Steuerausfall zu vermeiden. Der Fall des unentgeltlichen Erwerbs ist deshalb uE nicht von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c erfasst (aA jedoch im Zusammenhang mit § 4 Abs. 3 Satz 4 s. § 4 Anm. 629 „Unentgeltlicher Erwerb“).

J 13-8 **Rechtsfolge: Betriebsausgabenabzug erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme:**

► **„Berücksichtigen im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme“** bedeutet, dass die AHK abweichend von den allgemeinen Regelungen der Einnahmenüberschussrechnung iSd. § 4 Abs. 3 nicht bereits bei Verausgabung steuersatzmindernd „berücksichtigt“, dh. abgezogen, werden dürfen, sondern erst, wenn die Veräußerungserlöse aus der Veräußerung des WG zufließen, bzw. wenn das entsprechende WG entnommen wird. Durch die Regelung wird das Prinzip der Zahlungsmittelrechnung durchbrochen und durch eine gegenständliche Zuordnung von Ausgaben und Einnahmen ersetzt. Dem Veräußerungserlös oder dem Entnahmewert werden die AHK (eventuell der an deren Stelle tretende Wert) gegenübergestellt. Übersteigen die AHK den Veräußerungserlös, ergibt sich ein Verlust.

► **Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses:** Der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses ist nach allgemeinen Grundsätzen danach zu bestimmen, ab wann der Stpfl. Verfügungsmacht über den Veräußerungserlös erlangt hat. Zu den verschiedenen Formen des Zuflusses und der Bestimmung des Zuflusszeitpunkts s. § 11 Anm. 45.

- ▷ **Ratenzahlungen:** Bei Ratenzahlungen sind uE die Zahlungen zunächst mit den AHK (oder dem an deren Stelle tretenden Wert) zu verrechnen; erst wenn diese vollständig aufgebraucht sind, führen die übersteigenden Ratenzahlungen zu einem Gewinn.

► **Zeitpunkt der Entnahme:** Bei Entnahmen ist auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahmehandlungen abzustellen.

■ Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c Satz 2: Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten

Aufnahme in Verzeichnisse: Die WG sind unter Angabe des Tags der Anschaffung oder Herstellung und der AHK oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen; dies ergibt sich aus dem Verweis auf § 4 Abs. 3 Satz 5. J 13-9

► **Besondere, laufend zu führende Verzeichnisse:** Die Verzeichnisse sind in keiner besonderen Form zu führen; erforderlich ist lediglich, dass es sich bei diesem Verzeichnis um ein „besonderes“ Verzeichnis handelt; dieses muss also getrennt von den allgemeinen Aufzeichnungen speziell und gesondert für die WG des UV geführt werden. Zu den detaillierten Anforderungen an die zu führenden Verzeichnisse s. § 4 Anm. 640.

► **Rechtsfolgen unterlassener Aufzeichnungen:** Dem Abzug der AHK steht es nicht entgegen, wenn die geforderten Aufzeichnungen nicht vorgenommen oder nicht vorgelegt werden können, denn diese stellen nach der Verweisanschrift keine materiell-rechtl. Voraussetzung für den Abzug dar. Soweit der Stpfl. jedoch diese Aufzeichnungen nicht führt, trägt er die entsprechende Beweislast; eventuell kommt eine sachgerechte Schätzung der Abzugspositionen in Frage.

Konformität mit Verfassungs- und Europarecht: Der ergänzte Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c steht in Einklang mit dem verfassungsrechtl. gebotenen Leistungsfähigkeitsprinzip; europarechtl. Bedenken wegen der Einschränkung der Verrechnung von Verlusten bestehen nicht, weil die grundsätzliche Möglichkeit zur Verlustverrechnung nicht ausgeschlossen wird (vgl. EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, Slg 2006, I-1711 = FR 2006, 466). Zum Leistungsfähigkeitsprinzip und Europarecht Oertel/Haberstock/Guth, DStR 2013, 785. J 13-10

■ Absatz 2 aF: Offene Fragen des Goldmodells nach alter Rechtslage

Qualifikation der Einkünfte aus den Goldgeschäften: Die Anwendung von § 32b setzt voraus, dass der An- und Verkauf von Gold als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert wird. J 13-11

► **Originäre Gewerblichkeit:** In Abgrenzung von einer bloßen Vermögensverwaltung wird es für die Frage einer originär gewerblichen Tätigkeit auf eine Gesamtschau der Umstände ankommen; insbes., ob die Umschichtung von Vermögen bei der Tätigkeit im Vordergrund steht und welche Organisation für die Tätigkeit eingerichtet wurde (vgl. Rohde, IStR 2013, 164; Schmidt/Renger, DStR 2012, 2042; zusammenfassend Oertel/Haberstock/Guth, DStR 2013, 785). Zum Teil wird vertreten, dass der Edelmetallhandel grds. eine originäre Gewerblichkeit begründe, weil die typischen Merkmale der Fruchtziehung auf den Handel mit Edelmetallen nicht zuträfen (Bolik/Hartmann, StuB 2013, 639; Schmidt/Renger, DStR 2012, 2042, gehen speziell für Großbritannien von einer eigenständigen gewerblichen Qualifikation des Edelmetallhandels aus); uE ist stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

► **Gewerbliche Prägung:** Bei der Frage der Qualifikation der Einkünfte (anders als bei der Frage der Begründung einer DBA-Betriebsstätte) kann sich die Gewerblichkeit grds. auch aus der gewerblichen Prägung der ausländ. Gesellschaft ergeben, § 15 Abs. 3 Nr. 1 (vgl. BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924; FG Hessen v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, nrkr., Az. BFH I R 3/13; Oertel/Haberstock/Guth, DStR 2013, 785).

J 13-12 **Zuordnung des Geschäftsvorgangs zu einer ausländischen DBA-Betriebsstätte:** Es ist zu beachten, dass die tatsächliche Steuerminderung im Rahmen der Goldmodelle regelmäßig nur erreicht werden kann, wenn die Geschäftsvorgänge einer ausländ. DBA-Betriebsstätte zugeordnet werden können; die Tätigkeit muss also iSd. DBA eine Betriebsstätte im Ausland begründen. In der Regel begründet eine originär gewerbliche Tätigkeit eine solche Betriebsstätte.

► **Gewerbliche Prägung:** Resultiert die Gewerblichkeit jedoch nicht aus einer originär gewerblichen Tätigkeit, sondern aus der gewerblichen Prägung, schlägt die Begründung einer ausländ. Betriebsstätte auf Basis der aktuellen BFH-Rspr. regelmäßig fehl (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165; Dornheim, Ubg 2013, 453; ausführl. Schulz-Trieglaff, IStR 2013, 519; aABMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2. 2.1). Dies führt dazu, dass die Verluste direkt als BA (und nicht lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts) abgezogen werden können; die Veräußerungserlöse sind später als BE zu erfassen. Damit wird nicht der gewünschte Effekt einer endgültigen Steuerreduktion, sondern nur eine temporäre Steuerstundung erreicht (vgl. auch Cloer/Conrath, IWB 2013, 220).

J 13-13 **Anwendung der Gewinnermittlungsmethode § 4 Abs. 3:** Voraussetzung für die Generierung von Verlusten durch den Goldankauf ist die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3.

► **Ausländische Personengesellschaft:** Soweit das Goldgeschäft über eine Beteiligung an einer ausländ. PersGes. abgewickelt wird, ist offen, ob die derivative Buchführungspflicht gem. § 140 AO („aus anderen Gesetzen“) auch ausländische Buchführungspflichten erfasst und damit § 4 Abs. 3 ausschließt (bislang offen gelassen durch den BFH; abl. FG Hessen v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, nrkr., Az. BFH I R 3/13; Cöster in Pahlke/König, § 140 AO Rn. 11; Hechtner, NWB 2013, 194 [198] (mwN); bejahend BMF v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530; Drüen in Tipke/Kruse, § 140 AO Rn. 7; Dornheim, Ubg 2013, 453). Dem Gesetzgeber kann uE nicht unterstellt werden, dass er mit § 140 AO pauschal alle ausländ. Buchführungspflichten in die deutsche Besteuerung integrieren wollte; die Regelung bezieht sich daher nur auf die inländ. Buchführungspflicht (vgl. § 32b Anm. 119 „Gewinnermittlungsvorschriften“). Die Anwendung des § 4 Abs. 3 wird in der Praxis regelmäßig auch nicht durch § 141 AO ausgeschlossen, weil dies die Mitteilung durch die FinBeh. zur Buchführungspflicht voraussetzt.

Beschränkung durch § 4 Abs. 3 Satz 4: Offen war bis zur Ergänzung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c, ob die Missbrauchsvorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 4, nach der bestimmte Geschäfte mit Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen und Rechten das Zahlungsmittelprinzip des § 4 Abs. 3 durchbrechen, auch für die Goldgeschäfte gilt. Wäre dies der Fall, könnten die Goldanschaffungen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahmen im Zeitpunkt der Entnahme als BA berücksichtigt werden. Grundsätzlich findet § 4 Abs. 3 Satz 4 als Vorschrift zur Gewinnermittlung auch im Rahmen des Progressionsvorbehalts Anwendung (vgl. § 32b Anm. 119 „Gewinnermittlungsvorschriften“). Die Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 in den Fällen der Goldgeschäfte scheitert uE jedoch am Wortlaut der Vorschrift, die nur auf WG angewendet werden kann, die ähnlich den Wertpapieren einem standardisierten Handel unterliegen, der im Wirtschaftsverkehr üblich ist (so FG Hessen v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, nrkr., Az. BFH I R 3/13; Schulte-Frohlinde, BB 2012, 2791; Hechtner, NWB 2013, 196; Schmidt/Renger, DStR 2012, 2042; aA detailliert Jenemann, FR 2013, 253; Dornheim, Ubg 2013, 453; Stahl/Mann, FR 2011, 1143). J 13-14

Beschränkung durch § 15b: Diskutiert wurde auch, ob die Verlustverrechnung an § 15b scheitert. § 15b sieht bei modellhaften Gestaltungen vor, dass Verluste nur quellenbezogen ausgeglichen werden dürfen. Nach dem Wortlaut war § 15b uE nur auf ein Ausgleichsverbot auf Ebene der Einkünfteermittlung gerichtet und wirkte nicht zugleich auf Ebene der Ermittlung des StSatzes und § 32b; eine weitergehende Wirkung hätte im Wortlaut klar zum Ausdruck kommen müssen (vgl. § 32b Anm. 28; s. Anm. J 13-5 „Bisher strittige Rechtslage“). Mit der (rückwirkenden) Änderung des J 13-15

EStG § 32b

Anm. J 13-15

Abs. 1 Satz 3 hat der Gesetzgeber jedoch gesetzlich geregelt, dass § 15b auch im Rahmen des § 32b Anwendung findet.