

4. Fifo-Verfahren (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3)

164

Durch die im KroatienAnpG (s. Anm. 4) normierte Einfügung des neuen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wird die bis 2008 geltende Regelung zur Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Fremdwährungsgeschäften wieder eingeführt. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/1529, 54) führt aus, dass die ab VZ 2009 anwendbare Durchschnittsmethode die Berechnung des Veräußerungsgewinns erheblich verkompliziert habe. Deshalb kehre man aus Vereinfachungsgründen zur Fifo-Methode zurück. Die Fifo-Methode führt aufgrund der Fiktion eines „first in – first out“ zu vergrößernden Ergebnissen. Allerdings hat sie gegenüber der Durchschnittsmethode den großen Vorteil besserer Praktikabilität. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung zu begrüßen.

Zu Berechnungsbeispielen, allerdings vor dem Hintergrund einer früheren Tatbestandsfassung, s. DERLIEN/SPILLER, DStR 2005, 1520.

5. Wirtschaftliche Zwischennutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4)

165

Gesetzgeberische Intention: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 bestimmt, dass bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem KJ. Einkünfte erzielt werden, die zehnjährige Veräußerungsfrist gilt. Diese Regelung versteht sich ausweislich der Gesetzesbegründung als Missbrauchsverhütungsvorschrift (BTDrucks. 16/4841, 58). In der Praxis haben sich bei der Vermietung von beweglichen WG Steuersparmodelle gebildet, die folgendes Beispiel verdeutlicht (nach BTDrucks. 16/4841, 58):

Beispiel: Eine Gesellschaft erwirbt bewegliche WG (zB Container) und vermietet diese für eine bestimmte Zeitspanne an verschiedene Nutzer. Zur Refinanzierung verkauft die Gesellschaft die WG an Privatpersonen (Investoren). Die Investoren schließen gleichzeitig mit der Gesellschaft einen Verwaltungsvertrag ab, in dem die Gesellschaft eine bestimmte Miete für eine bestimmte Anzahl von Jahren garantiert, die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt und den Rückkauf nach Ablauf der Mietzeit anbietet.

Der Stpfl. erzielt aus dem Geschäft einen Gesamtüberschuss (Mieteinnahmen und Rückkaufswert abzüglich AK). Da bisher die Veräußerung außerhalb der Einjahresfrist sfrei ist, sind lediglich die Einkünfte aus der Vermietung nach § 22 Nr. 3 zu versteuern. Bei diesen Einkünften können die AfA berücksichtigt werden.

Um derartige Geschäfte unattraktiv zu machen, wurde die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Seit der Einführung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 für WG des täglichen Gebrauchs dürfte die Vorschrift weitgehend leerlaufen, da die von Satz 4 erfassten WG häufig auch unter Satz 2 fallen (GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68 [5/2015]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 61 [4/2014]).

Überschießende Tendenz: Soweit die Regelung Steuersparfälle betrifft, ist sie durch die Verhütungsintention gerechtfertigt. Jedoch ist zweifelhaft, ob die Norm aufgrund der Weite ihres Wortlauts tatsächlich nur auf Steuersparmodelle Anwendung findet (so auch SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 597). Der Wortlaut nimmt an keiner Stelle auf derartige Modelle Bezug. Vielmehr führt – legt man allein die weite Formulierung zugrunde – jede Nutzung eines WG als Einkunftsquelle zur Fristverlängerung auf zehn Jahre. Damit hätte die Vorschrift – gemessen an ihrem Zweck – eine stark überschießende Tendenz (ebenso GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68

[5/2015]). Dem kann begegnet werden, indem unter den Begriff der Einkunftsquelle nur solche WG gefasst werden, die eine eigenständige Erwerbsgrundlage bilden (so WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 61 [4/2014]).

Anwendungsfragen: Die Weite der Formulierung birgt auch praktische Anwendungsschwierigkeiten. So muss bei WG immer ermittelt werden, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht genutzt wurden. Hier kann dann die Reichweite der Liebhaberei-Tatbestände bedeutsam werden. Liegt Liebhaberei vor, so schließt dies gleichzeitig eine Verlängerung der Frist auf zehn Jahre aus. Zudem ist bei wirtschaftlicher Zwischennutzung die Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften zu beachten (dazu GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68 [5/2015]). Schließlich wirft die Ausweitung der Besteuerung auch bei beweglichen WG zudem Fragen des effektiven Steuervollzugs auf (dazu SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 597).

166–179 Einstweilen frei.

180

VII. Veräußerung vor Erwerb, Termingeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 aF)

Mit dem UntStReformG 2008 wurden Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapiere sowie Erlöse aus Termingeschäften, Zertifikaten und Optionsscheinen dem neu strukturierten § 20 zugeordnet (s. Anm. 4). Die Regelungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 aF wurden damit entbehrlich. Zur Neuregelung s. § 20 Anm. 420; zu Altfällen s. die Voraufgabe ab Anm. 165 – Stand 8/2007 (Lfg. 228) –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

181–220 Einstweilen frei.

VIII. Der Anschaffung oder Veräußerung gleichzustellende Tatbestände (Abs. 1 Sätze 2 bis 5)

Schrifttum: GROH, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, *StuW* 1984, 217; MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, *StbJb.* 1987/88, 317; DRENECK, Realteilung mit Spitzenausgleich bei Erbauseinandersetzung über Privatvermögen, *FR* 1988, 313; PAUS, Zur Auseinandersetzung einer Gesamthandsgemeinschaft durch Realteilung mit Spitzenausgleich, *DStZ* 1988, 570; BIERGANS, Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen, *StuW* 1991, 381; MUNDT, Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, *DStR* 1991, 698; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, *DB* 1991, 828; ROSENBAUM, Das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) im Überblick, *DStZ* 1994, 97; STEPHAN, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG idF. des StMBG – Erweiterung, Bestätigung oder Einschränkung der Besteuerung von Spekulationsgewinnen bei Beteiligung an Personengesellschaften?, *DB* 1994, 1588; PAUS, Die gesetzliche Neuregelung der Spekulationsgeschäfte, *StWa.* 1999, 185; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, *FR* 1999, 333; HARTMANN/MEYER, Korrektur des § 23 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, *StBp.* 2000, 214; KORN, Private Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG – Steuerverschärfungen und Gestaltungsmöglichkeiten, *KÖSDI* 2000, 12479; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, *BB* 2000, 1965; RISTHAUS, Erneute Änderung des § 23 EStG im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, *FR* 2000, 128; TIEDTKE/WÄLZHOLOZ, Ausschlagung einer Erbschaft gegen Zahlung einer Abfin-