

Spekulative Goldgeschäfte

Spekulative Geschäfte mit Gold sind nicht wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht steuerlich unbeachtlich. Ein vom Steuerpflichtigen und seinen Beratern selbst entwickeltes Steuersparmodell ist kein vorgefertigtes Konzept im Sinne des § 15b EStG. Gehandeltes Gold ist kein Anlagevermögen im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 4 1. Alternative EStG. Im Sammeldepot physisch eingelagertes Gold ist keine verbrieftete Forderung im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 4 3. Alternative EStG. Die Einschaltung einer doppelstöckigen Personengesellschaft in den Goldhandel ist kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten.

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünftezielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung berufen sind. Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich. Im Falle der GbR ist mit der ... GmbH eine Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung berufen; weiterer Gesellschafter ist neben der ... GmbH die ... GmbH & Co. KG, an der die ... GmbH als einziger Komplementär beteiligt ist. Dass die GbR als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anzusehen ist, wird vom Finanzamt inzwischen auch nicht mehr in Frage gestellt.

Der Verlustfeststellung steht keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht der GbR entgegen.

Die Absicht zur Gewinnerzielung ist eine innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden¹. Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten²

Ein objektives Beweisanzeichen für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht bei der Tätigkeit einer Personengesellschaft kann es demgegenüber sein, wenn die Gesellschaft nach Art ihrer Betriebsführung keine Mehrung ihres Gesellschaftsvermögens in Gestalt eines positiven Totalergebnisses erreichen kann³. Dauernde Verluste sind insoweit ein Indiz gegen eine Einkünftezielungsabsicht. Daraus auf eine steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei zu schließen ist aber nur gerechtfertigt, wenn aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich ist, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt⁴. Dies ist anzunehmen, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftsphäre zu dienen⁵. Für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht trotz langjähriger Verluste kann allerdings sprechen, dass der Steuerpflichtige hierauf reagiert und Maßnahmen ergriffen hat, um die Gewinnsituation zu verbessern⁶.

Im Streitfall kann das Finanzgericht nicht erkennen, dass die GbR aufgrund der Art ihrer Tätigkeit nicht in der Lage sein sollte, einen Totalgewinn zu erzielen. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit der GbR besteht im Kauf und Verkauf von Gold. Der Geschäftserfolg hängt deshalb ganz entscheidend davon ab, wie sich der Goldpreis zukünftig entwickelt. Auch wenn man dem Finanzamt darin folgt, dass der Geschäftsstrategie der GbR ein erhebliches spekulative Element innewohnt, so ist doch damit die

Erzielung eines Totalüberschusses keineswegs ausgeschlossen. Angesichts des – auch inflationsbedingt – bei langfristiger Betrachtung aufwärts gerichteten Trends der Entwicklung der Goldpreise ist vielmehr die Erzielung von Überschüssen letztendlich wahrscheinlicher als die Erzielung eines Verlustes. Der hohe Verlust des Erstjahres hat in diesem Zusammenhang keinerlei Indizwirkung, weil er allein auf der Art der Gewinnermittlung beruht (Einnahme-Überschussrechnung mit der Erstinvestition als Ausgabe und keiner Einnahme im selben Feststellungszeitraum) und ihm ein entsprechend hoher Gewinn im Feststellungszeitraum des letzten Verkaufs gegenübersteht. Zwar verkennt das Finanzgericht nicht, dass bei einer originär vermögensverwaltenden Gold- und Wertpapieranlage strukturell bedingte Verluste anfallen können, wenn nämlich die fixe Sockelbeträge aufweisenden Verwaltungsgebühren (etwa für das Golddepot) relativ zum Anlagebetrag zu hoch sind, so dass etwaige Wertsteigerungen vorhersehbar durch die laufenden Gebühren aufgezehrt werden. Das ist im Falle der GbR jedoch nicht der Fall, weil ihr Investitionsvolumen hinreichend hoch ist, so dass die Verwaltungskosten nicht sonderlich ins Gewicht fallen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang noch auf den Umstand, dass die GbR bei isolierter Betrachtung mit den bislang getätigten Goldan- und -verkäufen per Saldo einen Einnahme-Überschuss erzielt hat.

Die Argumentation des Finanzamtes läuft letztendlich darauf hinaus, dass er Verluste steuerlich nur dann anerkennen will, wenn die Erzielung eines Totalgewinns gesichert und ein geschäftlicher Misserfolg ausgeschlossen ist. Das entspricht aber nicht der oben zitierten Rechtsprechung, die allein danach fragt, ob der Gewerbebetrieb nach der Art seiner Betriebsführung geeignet ist, einen Totalgewinn zu erzielen. Letzteres ist im Falle der GbR eindeutig zu bejahen.

Darüber hinaus vermag das Finanzgericht auch nicht zu erkennen, dass der mittelbar an der GbR beteiligte F aus persönlichen Gründen und Neigungen etwaige durch die GbR erzielte Verluste hinzunehmen bereit ist. Das Finanzgericht sieht durchaus, dass der geschäftlichen Konzeption der GbR ein Modell zugrunde liegt, dass auf die Verlagerung von Steuern – und mutmaßlich Ausnutzung einer geringeren Steuerprogression in späteren Veranlagungszeiträumen – durch das zeitliche Auseinanderfallen von Ausgaben- und Einnahmeüberschüssen hin ausgerichtet ist. Zu diesem Modell gehört es aber gerade nicht, Verluste zu erwirtschaften, weil in diesem Falle der steuerliche Progressionsvorteil durch die erzielten Veräußerungsverluste wieder aufgezehrt werden würde.

Die Verluste sind auch nicht als im Sinne des § 15b Abs. 1, Abs. 4 EStG verrechenbare Verluste festzustellen.

§ 15b Abs. 1 EStG dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Ein Steuerstundungsmodell in diesem Sinne liegt nach § 15b Abs. 2 EStG vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.

Im Streitfall ist die Verlustverrechnung deshalb nicht ausgeschlossen, weil nach Aktenlage keine "modellhafte Gestaltung" bzw. kein "vorgefertigtes Konzept" im Sinne des [§ 15b Abs. 2 EStG](#) vorliegt. Wie sich aus diesen Begriffen bzw. der Gesetzesformulierung "dem Steuerpflichtigen . die Möglichkeit geboten werden soll" ergibt, setzt das Steuerstundungsmodell voraus, dass ein Anbieter ein Finanzprodukt gestaltet, welches den Anlegern die Möglichkeit bietet, die im Gesetz im Einzelnen beschriebenen Steuervorteile zu erzielen. In der Rechtsprechung wird zudem gefordert, dass es sich an nicht näher bestimmte Interessenten wendet oder zur wiederholten Verwendung bestimmt ist⁷ und der Investor bei der Entwicklung der Geschäftsidee und der Vertragsgestaltung typischerweise passiv ist⁸; ein vorgefertigtes Konzept wird charakterisiert durch einen Gesamtplan eines vom an der Anlage Interessierten verschiedenen Dritten⁷, der durch die Entwicklung einzelner oder einer Vielzahl aufeinander abgestimmter Leistungen und Maßnahmen die Erreichung des angestrebten Ziels in Gestalt hoher verrechenbarer Verluste in der Anfangsphase der Investition ermöglichen soll⁹.

Im Streitfall fehlt es nach diesen Maßstäben an einem vorgefertigten Konzept im Sinne des [§ 15b EStG](#). Herr F als der hinter der GbR stehende Investor hat sich zwar individuell steuerlich beraten lassen. Die von ihm gewählte Gestaltung geht aber nicht auf eine zuvor schon entwickelte Konzeption zurück, auf die Herr F zurückgreifen konnte. Dafür ist jedenfalls nach Aktenlage nichts ersichtlich; aus der zwischen dem Finanzamt und der in die Fallbearbeitung eingeschalteten OFD geführten Korrespondenz lässt sich vielmehr erkennen, dass der niedersächsischen Finanzverwaltung vergleichbare Fallgestaltungen offenbar nicht bekannt waren.

Ob ein Verlustausgleich nach [§ 15b Abs. 3a EStG](#) ausgeschlossen wäre, kann im Streitfall dahinstehen, da diese Rechtsnorm gem. [§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG](#) erstmals auf Verluste anzuwenden ist, bei denen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nach dem 28.11.2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, d.h. für die streitbefangenen Feststellungszeiträume noch nicht zur Anwendung kommt.

Den Gewinnermittlungen der GbR ist auch unter Berücksichtigung von [§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG](#) zu folgen, da diese Rechtsnorm weder in ihrer ersten Alternative (nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens), noch in ihrer dritten Alternative (Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte) einschlägig ist.

[§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG](#) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Das von der GbR gehandelte Gold stellt kein Anlagevermögen dar. Unter Anlagevermögen sind gem. [§ 247 Abs. 2 HGB](#) diejenigen Vermögensgegenstände zu verstehen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Diese handelsrechtliche Begriffsbestimmung kommt auch im Steuerrecht zur Anwendung¹⁰. Im Gegenschluss zählen zum Umlaufvermögen diejenigen Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), die entweder zum Verbrauch oder zur sofortigen Veräußerung bereitgehalten werden¹⁰. Maßgeblich für die Zuordnung zum Anlagevermögen ist grundsätzlich die Funktion und wirtschaftliche Bedeutung, die dem Vermögen innerhalb des Betriebsorganismus zufällt¹¹. Es kommt für die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen auf die Zweckbestimmung an, mit der ein Wirtschaftsgut im Betrieb eingesetzt wird¹¹.

Im Falle des von der GbR erworbenen Goldes sowie die anderen Wertpapiere bestimmt § 4 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages, dass diese zwingend vor Ablauf eines Jahres seit dem Erwerb zu veräußern sind. Die Anlagegegenstände unterliegen damit einem permanenten Umschlag; sie sind nicht dazu bestimmt, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der GbR zu dienen und sind mithin dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Soweit das Finanzamt in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass die GbR originär vermögensverwaltend tätig sei – dies dürfte für sich betrachtet zutreffend sein und wird im Übrigen auch von der GbR zugestanden, ihre Einkünfte nur infolge der Regelung des [§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG](#) als gewerblich fingiert würden und daraus ableitet, dass die Wirtschaftsgüter deshalb als Anlagevermögen zu beurteilen seien, ist dem nicht zu folgen. Das vom Finanzamt als Beleg für seine Schlussfolgerung angeführte BFH-Urteil vom 14.12.2006¹² enthält eine derartige Aussage nicht. In dieser Entscheidung ging es um einen gewerblichen Grundstückshandel und die Frage, ob ein Veräußerungserlös den laufenden gewerbesteuerpflchtigen Einkünften oder einem Veräußerungsgewinn zuzurechnen sind. Aus diesem Kontext betrachtet ist der zweite Satz unter Ziffer 2. der Entscheidung, auf den sich das Finanzamt vermutlich beruft, im Sinne eines "nicht zwingend zum Umlaufvermögen gehört" zu verstehen. Das nachfolgende Beispiel zeigt, dass der Bundesfinanzhof darauf hinweisen wollte, dass ein Grundstück im Falle einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht zwangsläufig zum Umlaufvermögen gehören muss, sondern sowohl Umlaufvermögen als auch Anlagevermögen sein kann, und dieses im Einzelfall vom Finanzgericht zu klären ist. Eine der erinstanzlichen Entscheidung gegenteilige Aussage dahingehend, dass im Falle einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft deren Wirtschaftsgüter immer dem Anlagevermögen zugehören, wollte der BFH nicht treffen.

Dies lässt sich auch aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.12.2012¹³ ableiten. Dort hat der BFH ausgeführt, dass Wertpapiere im Eigentum einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dem Umlaufvermögen angehören. Nach dem Tatbestand der Entscheidung ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft originär vermögensverwaltend tätig war; auf das Urteil vom 14.12.2006¹⁴ – und eine etwaige Divergenz – ist der Bundesfinanzhof mit keinem Wort eingegangen. Ausdrücklich in Fällen des Goldhandels durch gewerblich geprägte Personengesellschaften sind das Hessisches Finanzgericht¹⁵ und das Finanzgericht München¹⁶ ebenfalls vom Vorliegen von Umlaufvermögen ausgegangen.

Die Ausgaben für den Erwerb des Goldes fallen aber auch nicht unter die dritte Alternative des [§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG](#) ("Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte"). Es ist nicht zutreffend, wie vom Finanzamt in der Einspruchentscheidung behauptet, dass die GbR keine Besitzerin und Eigentümerin des im Sammeldepot der Credit Suisse eingelagerten Goldes und damit nur eine Inhaberin eines schuldrechtlichen Lieferanspruches ist, der als unverbrieftete Forderung der Regelung des [§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG](#) unterliegt. Denn die GbR ist Miteigentümerin des im Depot der Credit Suisse sammelverwahrten Goldes; zwischen ihr und der Credit Suisse besteht ein Besitzmittlungsverhältnis. Dies ergibt sich eindeutig aus den Bestimmungen des § 2 Abs. 1 und 2 der Vereinbarung über den Auftrag zum Kauf und zur Verwahrung von Goldbarren zwischen der GbR und der Credit Suisse.

Soweit teilweise in der Literatur die Auffassung vertreten wird, die ohne unmittelbaren Besitz im Rahmen eines Besitzmittlungsverhältnisses bei einer Bank verwahrten Goldbarren stellen ein den Wertpapieren vergleichbares nicht verbrieftes Recht im Sinne des [§ 4 Abs. 3 Satz 4](#) 3. Alt. EStG dar¹⁷, schließt sich dem das Finanzgericht nicht an¹⁸.

Für die oben zitierte Rechtsauffassung findet sich im Gesetzeswortlaut keine hinreichende Grundlage; sie stellt vielmehr eine im Steuerrecht unzulässige steuerbegründende Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen¹⁹ dar. Dagegen spricht weiterhin die

Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Im Gesetzgebungsverfahren zu der Fassung des [§ 4 Abs. 3 S. 4 EStG](#) i. d. F. des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, u. a. der missbräuchlichen Inanspruchnahme des von § 4 Abs. 3 ermöglichten Steuerstundungseffekts, hatte der Bundesrat die Erweiterung des S. 4 auch auf "nicht verarbeitete Edelmetalle, die nicht zur Verarbeitung im eigenen Betrieb bestimmt sind" vorgeschlagen und für die entsprechende Erfassung von zur Weiterveräußerung bestimmten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens votiert, die nicht körperlich an den Betrieb geliefert werden, wobei das Besitzkonstitut ausdrücklich nicht als Lieferung gelten sollte²⁰. Nach Gegenäußerungen der Bundesregierung²¹ und Bedenken hinsichtlich möglicher Abgrenzungsprobleme setzte sich dieser Vorschlag nicht durch. Der Gesetzgeber hat (erst) mit dem Jahressteuergesetz 2013 eine Änderung des (in den sog. Goldfingermodellen relevanten) [§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG](#) vorgenommen und durch Einfügung eines Buchstabens c allein für Zwecke des Progressionsvorbehalts allgemein die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens aus dem Anwendungsbereich des [§ 4 Abs. 3 EStG](#) zugunsten einer Berücksichtigung erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses herausgenommen. Für diese spätere Gesetzesänderung gäbe es keine Veranlassung, wenn die im Rahmen eines Besitzmittlungsverhältnisses bei einer Bank verwahrten Goldbarren schon unter die Regelung des [§ 4 Abs. 3 Satz 4](#) 3. Alt. EStG fallen würden.

Nur ergänzend sei in diesem Zusammenhang erwähnt, dass auch bei Anwendung des [§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG](#) die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide rechtswidrig wären; das Finanzamt hätte in diesem Falle vielmehr der GbR Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erteilen müssen, die allerdings durch eine teilweise andere Periodisierung der Betriebsausgaben charakterisiert wären. So würde sich für den Feststellungszeitraum 2009 ein Verlust in Höhe von ./03.706, 27 € ergeben; für das Streitjahr 2011 beliefe sich der Verlust auf ./ 33.157, 96 € und damit auf einen höheren Betrag als von der GbR beantragt.

Die von Herrn F gewählte Gestaltung ist nicht missbräuchlich im Sinne des [§ 42 AO](#).

[§ 42 Abs. 1 AO](#) kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt nach [§ 42 Abs. 2 AO](#) vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Das Finanzamt sieht den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darin, dass Herr F die Gold- und Wertpapiergeschäfte nicht in eigener Person, sondern unter Einschaltung einer doppelstöckigen Personengesellschaft getätigt hat. Dies habe zur Konsequenz, dass nicht [§ 23 EStG](#) zur Anwendung komme, sondern gewerbliche Einkünfte erzielt würden.

Insoweit weist die GbR zu Recht darauf hin, dass die Wahl einer gesellschaftlichen Rechtsform grundsätzlich nicht missbräuchlich sein kann, wenn die steuerliche Rechtsfolge an die gewählte Gesellschaftsform anknüpft²². Das ist hier der Fall, weil die gewählte gesellschaftsrechtliche Konstruktion der gewerblich geprägten Personengesellschaft zwingend zur Erzielung gewerblicher Einkünfte führt und wegen dessen Subsidiarität ([§ 23 Abs. 2 EStG](#)) die Anwendung des [§ 23 EStG](#) ausschließt. Hinzu kommt, dass auch beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung streiten. So wird durch die gesellschaftsrechtliche Konstruktion die Haftung faktisch auf die vom Kommanditisten der an der GbR beteiligten KG geleisteten Einlage begrenzt, weil allein die unterkapitalisierte Verwaltungs-

GmbH unbegrenzt haftet. Zwar spielt die Haftungsbegrenzung für die Streitjahre keine Rolle, weil die GbR (und damit der hinter ihr stehende Michael G.) ihre Geschäfte ausschließlich auf Eigenkapitalbasis getätigt hat. Eine Kreditfinanzierung der Erwerbe ist nach den Investmentgrundsätzen des § 4 Gesellschaftsvertrag aber nicht ausgeschlossen, so dass die Haftungsbeschränkung praktische Relevanz erlangen könnte.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 2. Dezember 2015 – [3 K 304/14²³](#)

1. BFH Beschluss vom 25.06.1984 – [GrS 4/82, BStBl II 1984, 751](#); BFH Urteil vom 14.12.2004 – [XI R 6/02, BStBl II 2005, 392²⁴](#)
2. BFH Urteile vom 15.12.1976 – [I R 58/75, BStBl II 1977, 250](#); vom 29.10.1981 – [IV R 138/78, BStBl II 1982, 381²⁵](#)
3. BFH Beschluss vom 25.06.1984 – [GrS 4/82, BStBl II 1984, 751²⁶](#)
4. BFH Urteil vom 06.03.2003 – [XI R 46/01, BStBl II 2003, 602²⁷](#)
5. BFH Urteil vom 14.12.2004 – [XI R 6/02, BStBl II 2005, 392²⁸](#)
6. BFH Urteil vom 26.02.2004 – [IV R 43/02, BStBl II 2004, 455²⁹](#)
7. BFH Urteil vom 06.02.2014 – [IV R 59/10, BStBl II 2014, 465³⁰](#)
8. BFH Urteil vom 06.02.2014 – [IV R 59/10, BStBl II 2014, 465³¹](#); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30.01.2013 [3 K 1185/12, EFG 2013, 849³²](#)
9. Hess. FG, Urteil vom 17.12.2012 – [1 K 2343/08, EFG 2013, 510](#); Nds. FG, Urteil vom 26.09.2013 – [3 K 12341/11, EFG 2014, 712](#); FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.09.2014 – [10 K 1693/12, EFG 2015, 384³³](#)
10. BFH, Urteil vom 10.08.2005 – [VIII R 78/02, BStBl II 2006, 58](#); vom 13.12.2006 – [VIII R 51/04, BStBl II 2008, 137³⁴](#)
11. BFH, Urteil vom 28.05.1998 – [X R 80/94, BFH/NV 1999, 359³⁵](#)
12. BFH, Urteil vom 14.12.2006 – [IV R 3/05, BStBl II 2007, 777³⁶](#)
13. BFH, Urteil vom 13.12.2012 – [IV R 51/09, BStBl II 2013, 203³⁷](#)
14. BFH, Urteil vom 14.12.2006 – [IV R 3/05 a.a.O.³⁸](#)
15. Hess. FG, Urteil vom 15.11.2012 – [11 K 3175/09, EFG 2013, 503³⁹](#)
16. FG München, Gerichtsbescheid vom 15.01.2014 – [10 K 2321/12, DStRE 2015, 577⁴⁰](#)
17. so Stahl/Mann, FR 2011, 1139; Dornheim DStR 2012, 1581⁴¹
18. ebenso Hess. FG, Urteil vom 15.11.2012 – [11 K 3175/09, EFG 2013, 503](#); FG Nürnberg, Urteil vom 28.02.2013 – [6 K 875/11, EFG 2013, 1018](#); FG Münster, Urteil vom 11.12.2013 – [6 K 3045/11 F, EFG 2014, 753](#); FG Hamburg, Urteil vom 23.04.2015 – [5 K 115/12](#); Schmidt, Kommentar zum EStG, § 4 Rn. 373; Blümich, Kommentar zum [EStG § 4](#) Rn. 178; Schulte-Frohlinde BB 2012, 2791; Schmidt und Renger DStR 2012, 2042⁴²
19. BVerfG, Urteil vom 24.01.1962 – [1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318](#); Beschluss vom 13.12.1966 – [1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 1](#); BFH, Urteil vom 21.02.1980 – [I R 95/76, BStBl II 1980, 465](#); Urteil vom 08.12.1981 – [VIII R 125/79](#); BStBl II 1982, 618; Urteil vom 21.07.1999 – [I R 141/97, BStBl II 1999, 832⁴³](#)
20. BR Drs. 937/05⁴⁴
21. BT Drs. 16/749⁴⁵
22. Klein, Kommentar zur AO, § 42 Rn. 41⁴⁶
23. nicht rechtskräftig – Revision eingelegt zum BFH – [IV R 5/16⁴⁷](#)