

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2008

40. Ausgabe | 10. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

1 **Editorial**

Wagner

Beiträge

2 Jahn **Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts**

5 Karsten **Tochtergesellschaften im Gemeinnützigkeitsrecht**

10 Schwedhelm/Fraedrich
Unternehmensteuerrecht in Frankreich (Teil II) – Ein Überblick über die Besteuerung der Personenunternehmen

18 Pott **Gemeinschaftsrechtliches Aufräumen nach dem Anrechnungsverfahren**

21 Wessing/Katzung **Die Schätzung im Steuerstrafverfahren im Überblick**

26 Unkelbach-Tomczak
Jahresbericht 2007

28 **Veranstaltungen**

29 **LiteraTour**

32 **Steermelder**

37 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

We proudly present: Die 40. Ausgabe des seit 1999 erscheinenden steueranwaltsmagazins, nun im 10. Jahrgang. Wir danken Lesern, Autoren und allen Unterstützern. Und das sind einige. Wir blicken kurz zurück: Damals, in der 1. Ausgabe, hatten wir Mühe, 24 Seiten mit Beiträgen zu bestücken. Und das bei einer viel größeren Schrift. Einer der ersten externen Kritiker malte uns die Korrekturen mit einem Rotstift auf. Es sah grauenhaft aus.

II.

Der Aufschrei eines namenlosen Gelehrten – das Thema paßt auch auf die Vereinfachung des Steuerrechts oder zu anderen steuerrechtlichen „Dauerbaustellen“: „Ist es nicht unheimlich, daß dieses Thema ein Dauerbrenner bleibt, ja in verschiedenen Bereichen aktueller denn je ist? Obwohl man darüber seit Jahren spricht, Bücher veröffentlicht, Kongresse und Round-table-Gespräche durchführt und politische Bekenntnisse abgibt. Obwohl die Zusammenhänge längst jedermann klar geworden sein müssen. Obwohl es kaum noch Forschungslücken gibt und man eigentlich genau weiß, wie dem Ganzen beizukommen wäre, damit es endlich aufhört.“

III.

„Die Welt ist eine ewige Karikatur dessen, was sie sein sollte – beispielhaft hierfür stehen leider auch unsere Steuergesetze“ (*Ludwig Schmidt*, Einkommensteuergesetz, Vorwort zur 11. Auflage).

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Redaktion

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB); baeumel@sina-maassen.de

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW); wagner@wagner-joos.de

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2008.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Niels Worgulla* und *Matthias Söffing*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt in Köln; *Jennifer Fraedrich*, Rechtsanwältin in München; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus Karsten*, Rechtsanwalt in Suckow; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Jürgen Wessing* und *Matthias Katzung*, Rechtsanwälte in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring von Danwitz Privat, Bonn; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Dr. Rolf Schwedhelm**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA **Dr. Jennifer Fraedrich**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Kiedrich/Wiesbaden

Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/StB **Dr. Klaus Eicker**, Ernst & Young AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts

Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn

Bundesjustizministerium legt den Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vor.¹ Was ändert sich? Die Unternehmen in Deutschland brauchen nach Ansicht des BMJ eine moderne Bilanzierungsgrundlage. Der Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) soll dafür sorgen, daß das bewährte, kostengünstige und einfache HGB-Bilanzrecht auf Dauer beibehalten und für den Wettbewerb mit den internationalen Rechnungslegungsstandards gestärkt wird. Zudem sind die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 5. 2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. EG Nr. L 157 S. 87 (sog. Abschlußprüferrichtlinie) und die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. 6. 2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG, ABl. EG Nr. L 224 S. 1 (sog. Abänderungsrichtlinie), schonend – „eins zu eins“ – umzusetzen.

Dies geschieht zum einen durch eine umfassende Deregulierung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften. Ferner werden die Schwellenwerte angehoben, um den Kapitalgesellschaften die Anwendung größenabhängiger Erleichterungen und Befreiungen zu ermöglichen. Gleichzeitig wird die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlusses im Wege der Modernisierung der Rechnungslegungsvorschriften des HGB gestärkt. Die Rechnungslegungsvorschriften werden nach Ansicht der Entwurfsverfasser – unter Berücksichtigung des aus der Abänderungsrichtlinie erwachsenden Anpassungsbedarfs – zu einer vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative zu den in Deutschland vom Mittelstand nachhaltig abgelehnten International Financial Accounting Standards (IFRS) weiterentwickelt.

Von den Unternehmen wird dadurch der Druck genommen, internationale Rechnungslegungsstandards anzuwenden. Um zu einer aussagekräftigeren Bilanzierung nach HGB zu kommen, wird in zwei Bereichen mehr Auf-

wand bei der Bilanzierung erforderlich sein – bei der Bewertung von Rückstellungen und der Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konzernabschluß. Die Umsetzung der Abschlußprüferrichtlinie erfordert insbesondere Anpassungen im Recht der Abschlußprüfung.

1. Deregulierung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten

Der Gesetzentwurf entlastet eine Vielzahl von Unternehmen von vermeidbarem Bilanzierungsaufwand. Mittelständische Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), die nur einen kleinen Geschäftsbetrieb unterhalten, werden von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Für Kapitalgesellschaften wie AG und GmbH werden ebenfalls Befreiungen und Erleichterungen bei der Bilanzierung vorgesehen. Insgesamt rechnet das Bundesjustizministerium aufgrund dieser Maßnahmen mit einer Senkung der Gesamtkosten für Buchführung, Abschlußaufstellung, Abschlußprüfung und Abschlußoffenlegung in Höhe von ca. 1,3 Mrd. €.

Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, die bestimmte Schwellenwerte (500 000,- € Umsatz und 50 000,- € Gewinn pro Geschäftsjahr) nicht überschreiten, werden von der Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit.

Die Größenklassen in § 267 HGB, die darüber entscheiden, welche Informationspflichten ein Unternehmen treffen, werden angehoben: So kommen mehr Unternehmen als bisher in den Genuß der Erleichterungen, die für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten.

Als klein sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als € 4,84 Mio. Bilanzsumme (bisher rund € 4 Mio.), € 9,86 Mio. Umsatzerlöse (bisher

¹ Referat Presse- und Öffentlichkeitsarbeit des Bundesministeriums der Justiz, Mohrenstr. 37, 10117 Berlin, 8. 11. 2007, und Referententwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 8. 11. 2007.

rund € 8 Mio.) oder 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen. Von den Kriterien muß eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.

Als mittelgroß sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als € 19,25 Mio. Bilanzsumme (bisher rund € 16 Mio.), € 38,5 Mio. Umsatzerlöse (bisher rund € 32 Mio.) oder 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen.

Dadurch werden etwa 20% der bisher als „groß“ geltenden Kapitalgesellschaften künftig nur noch „mittelgroß“ und etwa 20% der bisherigen „mittelgroßen“ Kapitalgesellschaften künftig „klein“ sein. Bei rund 9 000 von der Umqualifizierung betroffenen Kapitalgesellschaften rechnet das BMJ mit einer Kostenersparnis der Unternehmen von 169 Mio. € (für die Herabstufung von groß auf mittelgroß) und 113,5 Mio. € (bei der Herabstufung von mittelgroß auf klein).

Auch für die großen Kapitalmarktunternehmen kann es zu Kosteneinsparungen kommen: Diese Unternehmen können schon heute zusätzlich zu dem handelsrechtlichen Jahresabschluß einen IFRS-Jahresabschluß aufstellen und offenlegen. Diese Möglichkeit wird vereinfacht. Künftig reicht es aus, wenn das Unternehmen einen IFRS-Jahresabschluß aufstellt und offenlegt und dessen Anhang eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung enthält, die nach HGB-Bilanzrecht aufgestellt wurden. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung werden für Zwecke der Gewinnausschüttung und Besteuerung benötigt. Damit erübrigt sich die Aufstellung eines kompletten Anhangs nach den HGB-Vorschriften.

2. Umstellung der Aussagekraft der HGB-Abschlüsse

Das modernisierte HGB-Bilanzrecht soll die deutsche Antwort auf die IFRS sein, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben werden. Die handelsrechtlichen Vorschriften unterscheiden sich konzeptionell von den IFRS. Die IFRS orientieren sich wesentlich stärker als die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an einer umfassenden Information der Abschlußadressaten. Sie sind auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnitten und dienen in erster Linie dem Informationsbedürfnis von Finanzanalysten, berufsmäßigen Investoren und anderen Kapitalmarktteilnehmern. Das die handelsrechtliche Rechnungslegung dominierende Vorsichtsprinzip tritt demgegenüber in den Hintergrund.

Die weit überwiegende Anzahl der rechnungslegungspflichtigen deutschen Unternehmen nimmt den Kapitalmarkt aber gar nicht in Anspruch. Damit bringt der Übergang auf die IFRS für diese Unternehmen nicht nur keinen

zusätzlichen Nutzen, sondern es besteht nach Ansicht des BMJ vielmehr sogar die Gefahr, daß aufgrund des Detaillierungsgrades der IFRS wettbewerbsrelevante Daten preisgegeben werden müssen. Auch der momentan in der Diskussion befindliche IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU-Entwurf Februar 2007) sei vor diesem Hintergrund angesichts seiner Komplexität und Regelungsdichte nicht geeignet, den Bedürfnissen kleiner und mittlerer Unternehmen nach einer informativen, aber auf das erforderliche Maß beschränkten Rechnungslegung in ausreichender Weise Rechnung zu tragen. Die Praxis in Deutschland hat den Entwurf wegen seiner Kompliziertheit und der damit verbundenen Kosten kritisiert.

Das BilMoG wählt deshalb durch punktuelle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS einen anderen Ansatz: Das HGB-Bilanzrecht soll dadurch zu einem Regelwerk ausgebaut werden, das den internationalen Rechnungslegungsstandards gleichwertig, aber wesentlich kostengünstiger und in der Praxis einfacher zu handhaben ist. Der Weg dazu ist die Beseitigung bestehender handelsrechtlicher Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte. Die Funktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses als Grundlage der Gewinnausschüttung und seine Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung bleiben erhalten. Dies soll es mittelständischen Unternehmen ermöglichen, nur ein Rechenwerk – die sog. Einheitsbilanz – aufzustellen.

3. Maßnahmen zur Hebung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

a) Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Immaterielle selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie zum Beispiel Patente oder Know-how sind künftig in der HGB-Bilanz anzusetzen; § 248 Abs. 2 HGB wird aufgehoben. Das betrifft vor allem Unternehmen, die intensiv forschen und entwickeln – beispielsweise die chemische oder pharmazeutische Industrie oder die Automobilindustrie nebst ihren Zulieferern. Profitieren werden auch kleine und sogenannte Start-up-Unternehmen, die zukünftig ihre Eigenentwicklungen künftig in der Handelsbilanz zeigen können – und müssen. Das verbreitert die Eigenkapitalbasis und verbessert die Fähigkeit der Unternehmen, Fremd- oder Eigenkapital zu beschaffen. Zum Zweck des Gläubigerschutzes ist eine Ausschüttungssperre vorgesehen und die Verpflichtung, den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten sowie den davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Teil im Anhang anzugeben. Steuerlich bleiben die Aufwendungen aber nach wie vor abzugsfähig (§ 5 Abs. 2 EStG bleibt unangetastet).

b) Geschäfts- oder Firmenwert für handelsbilanzielle Zwecke

Der Geschäfts- oder Firmenwert soll für handelsbilanzielle Zwecke – Ansatz und Bewertung – im Wege der Fiktion zum Vermögensgegenstand erhoben werden. Der bisherige § 255 Abs. 4 HGB wird aufgehoben.

c) Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente zum Zeitwert

Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate (Optionen, Forwards, Swaps), die zu Handelszwecken erworben sind, sind künftig bei allen Unternehmen zum Bilanzstichtag mit dem Zeitwert zu bewerten. Unrealisierte Wertänderungen des Finanzprodukts werden somit in der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßt. Damit soll eine sachgerechte bilanzielle Erfassung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten ermöglicht werden.

d) Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Die Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden soll vorgeschrieben werden, soweit die Vermögensgegenstände allein zur Erfüllung der Schulden verwertet werden können. Mit dieser Vorschrift erfolgt eine Annäherung an die nach den IFRS mögliche Verrechnung von sogenanntem Planvermögen. Dahinter steht der Gedanke, daß Vermögen, das der Haftungsmasse des Unternehmens letztlich entzogen ist, auch nicht in der Bilanz ausgewiesen werden braucht. Im Zusammenhang mit der Vorschrift steht eine ergänzende Anhangangabe.

e) Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit

Der im Einkommensteuergesetz niedergelegte Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) soll aufgehoben werden. Gleiches gilt für die damit im Zusammenhang stehenden handelsrechtlichen Vorschriften (§ 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279 Abs. 2, § 280 Abs. 1, §§ 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB). Diese sollen ebenfalls aufgehoben werden.

f) Änderung der Rückstellungsbewertung

Rückstellungen von Unternehmen für künftige Verpflichtungen sollen zukünftig nach dem Willen des BMJ realistischer bewertet werden. Gerade bei Pensionsrückstellungen lasse sich heute in der handelsrechtlichen Rechnungslegung die wahre Belastung der Unternehmen nicht ablesen, weil die bisherigen Wertansätze zu niedrig seien.

Bei der Bewertung der Rückstellungen sollen deshalb künftige Entwicklungen (Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen) stärker als bisher berücksichtigt werden. Zudem sind die Rückstellungen künftig abzuzinsen. Die Bewertung der Rückstellungen wird also dynamisiert. Die Neuregelung wird zumindest bei Pensionsrückstellungen zu einer Erhöhung führen. Dies sei aber unerlässlich, wenn man zu einer realitätsgerechten Rückstellungsbewertung gelangen will. Um diese Effekte abzumildern, sieht der Entwurf die Möglichkeit vor, die Rückstellung über einen Zeitraum von mehreren Jahren anzusammeln. Die steuerlichen Vorschriften in diesem Punkt bleiben unverändert.

g) Abschaffung bestimmter Wahlrechte

Das Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für Instandhaltung, wenn die Instandhaltung innerhalb des Geschäftsjahres nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB), soll aufgehoben werden. Der Rückstellungsausweis verfälscht nach Ansicht des BMJ die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Die Auflösung kann unmittelbar zugunsten der Gewinnrücklagen vorgenommen werden.

§ 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB betreffend die Abgrenzung von als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchssteuern, soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, soll auch aufgehoben werden. Die Vorschrift räumt das Wahlrecht ein, Vertriebskosten für einen bestimmten Zeitraum in der Rechnungsabgrenzung zu „parken“. Nach Maßgabe der Bilanzrichtlinie sind Vertriebskosten jedoch ausnahmslos aufwandswirksam zu erfassen.

Fallen soll ferner das Wahlrecht, Abschreibungen wegen künftiger Wertschwankungen vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Das Wahlrecht, Abschreibungen auf erwartete Verluste vornehmen zu können, sei nach Auffassung des BMJ mit dem Ziel einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage – selbst bei starker Betonung des Vorsichtsprinzips – nicht vereinbar.

Die außerplanmäßige Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB) wird auf Finanzanlagen beschränkt und die Wertaufholung für alle Unternehmen vorgeschrieben (§ 253 Abs. 5 HGB).

Die außerplanmäßige Abschreibung aufgrund dauernder Wertminderung soll dahingehend eingeschränkt werden, daß Vermögensgegenstände, die notwendigerweise nur zusammen genutzt werden können, für Zwecke der Ermittlung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu einem bewertungstechnisch einheitlichen Vermögensgegenstand zusammenzufassen sind. Eine außerplanmäßige

Abschreibung kommt danach in diesen Fällen nur noch in Betracht, wenn der (gesamte) beizulegende Zeitwert des bewertungstechnisch einheitlichen Vermögensgegenstandes unter seinen Buchwert fällt.

Auch die Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ 269 HGB) soll aufgehoben werden. Damit verbunden ist die Aufhebung des § 282 HGB sowie die redaktionelle Änderung des § 268 Abs. 2 Satz 1 HGB und des § 274 a Nr. 5 HGB. Die Aufhebung der Vorschrift dient der Einschränkung des Spielraums für bilanz-

politische Gestaltungen und damit der besseren Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

4. Voraussichtliches Inkrafttreten

Der größte Teil der neuen Vorschriften soll nach dem gegenwärtigen Stand erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Erleichterungen, insbesondere die Erhöhung der Schwellenwerte, sollen aber teilweise schon für das Geschäftsjahr 2008 in Anspruch genommen werden können.

Tochtergesellschaften im Gemeinnützigkeitsrecht

Rechtsanwalt Klaus Karsten M.A., Suckow

Die Gründung von Tochtergesellschaften ist auch für eine gemeinnützige GmbH immer wieder ein Gebot unternehmerischer Vernunft. Der Grundsatz der Vermögensbindung verlangt jedoch die Beachtung ganz erheblicher Bedingungen für die Unternehmensgründung.

Die Gründung einer Tochtergesellschaft kann zivilrechtlich auf dem Wege einer Bar- oder Sachgründung erfolgen, aber auch über eine Ausgliederung nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes. Darüber hinaus kann die Körperschaft natürlich auch Anteile an bestehenden Gesellschaften erwerben. Diese allen Unternehmen offenstehenden Gestaltungsvarianten haben jedoch die gesetzliche Vermögensbindung der steuerbegünstigten Körperschaften zu berücksichtigen. Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Daraus folgt, daß zeitnah zu verwendende Mittel auch nicht zur Vermögensmehrung angesammelt werden dürfen. Dies gilt natürlich entsprechend auch für Vermögenszuführungen an andere Körperschaften.

1. Beteiligungsausweis bei einer steuerbegünstigten Körperschaft

Soweit die steuerbegünstigte Körperschaft an einer anderen Körperschaft beteiligt ist, ist die Beteiligung grundsätzlich in der Sphäre der Vermögensverwaltung auszuweisen. Sollte die gemeinnützige Körperschaft jedoch Einfluß auf die laufende Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft nehmen, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.¹ Einfluß auf die laufende Geschäftsführung liegt vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft auf die Tochtergesellschaft

derart einwirkt, als ob diese eine betriebliche Abteilung der Mutterschaft wäre und auf diesem Weg am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.²

Diese Unterscheidung basiert offenbar auf der Auffassung, daß die Einflußnahme auf die Geschäftsführung einer anderen Gesellschaft nicht vom Satzungszweck der gemeinnützigen Körperschaft abgedeckt sei. Die Finanzverwaltung stellt auf die geschäftsführende Tätigkeit als solche ab, um zu entscheiden, ob der Satzungszweck verfolgt wird oder nicht. Der Zweck der Einflußnahme, nämlich die Verfolgung der eigenen Satzungszwecke in einer anderen Gesellschaft, scheint offenbar für die finanzamtliche Meinungsbildung unerheblich zu sein.

Dieses sehr formale Verständnis des Satzungszweckes vermag nicht zu überzeugen.³ Entscheidend für die Beurteilung einer Beteiligung muß der steuerbegünstigte Unternehmenszweck der Körperschaft sein. Wenn ein Krankenhaus die öffentliche Gesundheitsvorsorge fördert, dann geschieht dies in erster Linie durch die Behandlung und Pflege der Patienten im Krankenhaus. Wenn der Krankenhausträger eine gemeinnützige Tochtergesellschaft gründet, die ebenfalls ein Krankenhaus betreibt, dann wird auch über diese Tochtergesellschaft der Unternehmenszweck der Muttergesellschaft gefördert und zugleich der eigene Satzungszweck. Im Ergebnis ist die Gründung der Tochtergesellschaft der Erfassung des zweiten Krankenhauses als zweitem Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gleichzustellen. Ein

1 AEAO zu § 64 Nr. 3.

2 BFH vom 30. 6. 1971 (I R 57/70) in BStBl. II 1971, 753.

3 Vgl. auch *Schauhoff* im Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage, S. 292.

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Muttergesellschaft im Sinne des § 14 AO liegt mit dieser Unternehmensgründung nicht vor. Es fehlt hier an dem Merkmal der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Erwerbszwecke.⁴ Es geht nicht darum, daß sich die Körperschaft über die Tochtergesellschaft in erster Linie Mittel beschafft. Die Tochtergesellschaft nimmt vielmehr in vergleichbarer Weise am wirtschaftlichen Verkehr teil wie die Muttergesellschaft bzw. deren Krankenhaus als Zweckbetrieb. Wenn nun aber die Tätigkeit als die eines Zweckbetriebs angesehen werden kann, scheidet die Qualifikation als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 64 Abs. 1 AO aus. Vor diesem Hintergrund ist die Einstufung der unternehmerischen Beteiligung an der Tochtergesellschaft als steuerpflichtigem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb nicht nachzuvollziehen. Konsequenz wäre es, wenn auch die unternehmerische Beteiligung an einer steuerbegünstigten Tochtergesellschaft, die den gleichen Zweck wie die Muttergesellschaft verfolgt, ebenfalls als Zweckbetrieb anzusehen wäre. Im Sinne einer einheitlichen Beurteilung der Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke würde dieser einheitliche Ausweis der damit verbundenen Tätigkeiten letztlich zu einer deutlichen Steigerung der Übersichtlichkeit führen.

Die Bestimmungen der §§ 57, 59 AO, nach denen die gemeinnützige Körperschaft die steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar verfolgen muß und dies auch aus der Satzung hervorgehen muß, stehen dem nicht entgegen. Zunächst einmal gestattet § 57 Abs. 1 AO den Einsatz von Hilfspersonen, wenn deren Wirken als eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Damit ist z. B. der Einsatz freier Mitarbeiter oder von Belegärzten zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke grundsätzlich abgedeckt.⁵ Doch ist die Konstellation auf die Gründung einer Tochtergesellschaft nur bedingt übertragbar. Die freien Mitarbeiter unterstützen die Körperschaft nicht nur in ihrer Zweckverfolgung, sondern sind auch organisatorisch in die satzungsfördernden Tätigkeiten eingebunden. Wird aber durch die Tochtergesellschaft ein zweites Krankenhaus betrieben, so ist diese Gesellschaft nicht in den Tätigkeitskreis der Muttergesellschaft einbezogen. Die Leistungen beider Gesellschaften dienen zwar dem gleichen steuerbegünstigten Zweck, doch erfolgen sie organisatorisch und wirtschaftlich unabhängig voneinander.

Dennoch verfolgt die Muttergesellschaft weiterhin unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke. Die Unmittelbarkeit bezieht sich auf die Zweckverfolgung und nicht auf die zur Zweckverfolgung eingesetzten Handlungen der Geschäftsführung. Die Geschäftsführung muß also mit ihren Handlungen stets die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks verfolgen. Die Verfolgung eines anderen Zwecks, aus dem sich dann erst mittelbar die Förderung des satzungsmäßigen Zwecks ergibt, wäre unzulässig.⁶ Auch die Finanzverwaltung scheint dieses Verständnis der Unmittelbarkeit

zu haben⁷, denn sie sieht auch in der Entwicklungshilfe in anderen Ländern die Förderung der Allgemeinheit in Deutschland als gegeben.⁸ Die Förderung ergibt sich für die Finanzverwaltung aus dem Umstand, daß der Fiskus durch die private Entwicklungshilfe die Ausgabe von Steuermitteln spart und es eine positive Rückwirkung auf das positive Ansehen der deutschen Bevölkerung gibt. Wenn diese Rückwirkung für eine unmittelbare Förderung der (deutschen) Allgemeinheit ausreichend ist, dann muß auch die Zweckverfolgung über eine Tochtergesellschaft den Anforderungen der §§ 57, 59 AO genügen.

Die Rechtsprechung definiert die Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung über die Leistungsbeziehung zwischen der gemeinnützigen Körperschaft und dem Leistungsempfänger.⁹ Nur Leistungen, die unmittelbar dem begünstigten Personenkreis zukommen, begründen eine unmittelbare Zweckverfolgung. Die Einstufung der unternehmerischen Beteiligungen an steuerbegünstigten Tochtergesellschaften als Zweckbetriebe der Muttergesellschaft steht dem nicht entgegen. Die von der Muttergesellschaft beherrschte Tochtergesellschaft ist nicht Empfänger einer Leistung der Muttergesellschaft im Sinne eines Leistungsaustausches. Die Tochtergesellschaft ist vielmehr eine unternehmerisch-organisatorische Variante, die Leistungen gegenüber den Begünstigten zu erbringen. Die Beteiligung ist also kein Selbstzweck, sondern Hilfsmittel zur Erreichung des Satzungszwecks.¹⁰ Soweit die Rechtsprechung die Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung durch andere gemeinnützige Körperschaften ausschließt, unterscheidet sie nicht zwischen dem Satzungszweck und den sich daraus ergebenden Mitteln, diesen Satzungszweck zu fördern. So wird z. B. der Betrieb eines Krankenhauses zum Satzungszweck erhoben und nicht die bei einem Krankenhaus gesetzlich vorgesehene Förderung der öffentlichen Gesundheit.¹¹ Der Zweckbetrieb des Krankenhauses ist hier nur das Mittel, um diesen Zweck zu fördern.

2. Personengesellschaft als Tochtergesellschaft

Beteiligt sich die Körperschaft an einer Personengesellschaft, liegt eine Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 EStG vor. Unabhängig von der konkreten Rechtsstellung der

4 Vgl. hierzu FG Köln vom 22. 6. 2005 (13 K 3420/04) n. rkr. in EFG 2005, 1492.

5 Vgl. AEAO zu § 57 Nr. 2.

6 BFH vom 7. 3. 2007 (I R 90/04) in DB 2007, 1229.

7 BMF vom 20. 9. 2005 (IV C 4 – S 0181 – 9/05).

8 Vgl. hierzu OFD Rostock vom 11. 12. 1996, (S0177A – 2 – Still12); BFH vom 20. 12. 2006 (I R 94/02) in DB 2007, 783.

9 BFH vom 18. 10. 1990 (V R 35/85) in BStBl. II 1991, 157; BFH vom 7. 11. 1996 (V R 34/96) in BStBl. II 1997, 366; FG Düsseldorf vom 24. 10. 2001 (5 K 3/97U) in EFG 2002, 355.

10 Vgl. FG Berlin vom 18. 10. 2001 (7 K 7499/00) in EFG 2001, 519.

11 BFH vom 18. 10. 1990 (V R 76/89) in BStBl. II 1991, 268.

Körperschaft in der Personengesellschaft soll jede Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sein. Grundlage dafür ist die Tatsache, daß Mitunternehmerschaften einen gewinnorientierten Gewerbebetrieb unterhalten und gewerbliche Einkünfte bei gemeinnützigen Körperschaften stets dem wirtschaftlichen Zweckbetrieb zuzuordnen sind.¹² Der BFH sieht zutreffend, daß Personengesellschaften nach § 15 EStG gewerbliche Einkünfte beziehen. Im zweiten Schritt folgert der BFH aus dieser Einkunftsart, daß dann zwingend ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO vorliegt.¹³

Die Begründung der Rechtsprechung für diesen Automatismus vermag nicht zu überzeugen. Nach § 14 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Genau dies zeichnet natürlich auch den Zweckbetrieb aus. Zudem erzielt auch eine gemeinnützige GmbH gewerbliche Einkünfte wie eine gewerbliche Personengesellschaft. Nur ist eben die steuerbegünstigte Körperschaft von der Pflicht, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu bezahlen, grundsätzlich befreit. Der Unterschied zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem Zweckbetrieb liegt doch nur darin, daß der Zweckbetrieb dazu dient, den Satzungszweck umzusetzen und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb außerhalb dieser Zweckbindung Einnahmen beschaffen soll.¹⁴ Innerhalb der steuerbegünstigten Körperschaft gibt es damit also eine zweckorientierte Arbeitsteilung in der Einnahmenbeschaffung.

Dies vorausschickend sollten auch die Beteiligungen an Personengesellschaften für eine steuerbegünstigte Körperschaft als Zweckbetrieb anzusehen sein, sofern diese Beteiligung dem Satzungszweck dient. Dies könnte z. B. der Fall sein, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft in der Rechtsform einer GbR an einem Projekt zur integrierten Versorgung beteiligt. Warum sollte hier die sektorenübergreifende Versorgung der Krankenhauspatienten als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft werden? Die Beteiligung niedergelassener Ärzte an der Patientenversorgung ändert den Satzungszweck der Körperschaft nicht, wie auch die GbR-Beteiligung nicht dazu dient, sich außerhalb des Satzungszweckes Einnahmen zu verschaffen.

Wie auch bei der Beteiligung an einer Körperschaft sollte die Beteiligung an einer Personengesellschaft danach beurteilt werden, ob mit ihr der Satzungszweck erfüllt wird oder die Erzielung von Einnahmen außerhalb des Satzungszweckes im Vordergrund steht. Alle Beteiligungen, die dem ersten Ziel dienen, sind als Zweckbetriebe zu erfassen und alle anderen im Rahmen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zu versteuern.

Soweit nun die Beteiligung an der Personengesellschaft dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist, sollte

jedoch bedacht werden, daß der Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Mittel des ideellen Bereichs steuerschädlich ist, selbst wenn diese auf Abschreibungen für nur im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendete Wirtschaftsgüter basieren.¹⁵ Vor diesem Hintergrund sollte die Beteiligung an einer Personengesellschaft nur in kalkulierbaren Ausnahmefällen erfolgen.

3. Gründung einer gewerblichen GmbH

Die Beteiligung an einer gewerblichen und damit nicht steuerbegünstigten GmbH gehört nicht zum Satzungszweck einer gemeinnützigen Körperschaft. Die Beteiligung gehört zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft. Damit darf eine solche gewerbliche GmbH nur mit Mitteln gegründet werden, die nicht zeitnah zu verwenden sind.¹⁶ Dazu gehören insbesondere Mittel aus der freien Rücklage. Insbesondere die freie Rücklage aus § 58 Nr. 7b AO steht hier zur Verfügung. Weiterhin dürfen Mittel verwandt werden, die der gGmbH ausdrücklich zur Aufstockung des Vermögens zugewendet worden sind, Zuwendungen von Todes wegen und Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach der Vermögensbildung dienen.¹⁷ Aber selbst wenn die Gründung aus freien Mitteln erfolgt, dürfen diese Mittel durch die Tochtergesellschaft nicht verbraucht werden. Es muß Sorge getragen werden, daß die Beteiligung stets den Mindestwert der Kapitalausstattung umfaßt.¹⁸ Durch diese enge Vermögensbindung kommt eine Teilung der gGmbH in eine gemeinnützige und eine gewerbliche Körperschaft grundsätzlich nicht in Betracht.

Soweit freie Mittel zur Gründung zur Verfügung stehen, kann die Tochtergesellschaft unter Beachtung der „normalen“ gesetzlichen Vorschriften gegründet werden. Allerdings muß die Satzung die Gründung einer gewerblichen Tochtergesellschaft zulassen. Das Finanzamt dürfte eine entsprechende Satzungsklausel nur dann zulassen, wenn auch die gewerbliche Tochtergesellschaft den unternehmerischen Zwecken der Muttergesellschaft dient.¹⁹ Das dürfte insbesondere dann der Fall sein, wenn an der Tochtergesellschaft noch Dritte beteiligt sind und der Unternehmenszweck eine zweckmäßige Ausweitung des Angebotes der

12 BFH vom 27. 7. 1988 (I R 113/84) in BStBl. II 1989, 134; BFH vom 21. 5. 1997 (I R 164/94) in BFH/NV 1997, 825 siehe auch § 55 Abs. 1 Satz 1 AO.

13 Ebenda.

14 BFH vom 18. 3. 2004 (V R 101/01) in BStBl. II 2004, 798.

15 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1; FinMin Sachsen vom 24. 9. 1996 (33 – S 0177 – 4/10 – 53319).

16 FinMin Brandenburg vom 22. 12. 2004 (35 – S 0174 – 3/01).

17 Vgl. AEAO zu § 58 Nr. 21.

18 OFD Chemnitz vom 11. 3. 2004 (S0174 – 8/1 – St21).

19 Vgl. FG Hamburg vom 4. 3. 2005 (VII 312/02).

Muttergesellschaft bewirkt. Zudem darf die Tochtergesellschaft die geschäftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft nicht prägen.²⁰

Eine Hingabe von Darlehen an die Tochtergesellschaft darf ebenfalls nur aus freien Rücklagen erfolgen. Die Darlehensverzinsung muß sich in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten.²¹ Da die Finanzverwaltung ausdrücklich nur eine angemessene Verzinsung erwartet und keinen Bezug zum steuerlichen Fremdvergleich herstellt, dürfte insbesondere die Frage der Darlehensbesicherung nur im Rahmen der allgemeinen kaufmännischen Sorgfalt zu beachten sein.

4. Gründung einer gemeinnützigen GmbH

Ist die Tochtergesellschaft ebenfalls steuerbegünstigt, können zur Kapitalausstattung freie Rücklagen verwendet werden.²² Dann ist es unerheblich, ob sich die Beteiligung als Vermögensverwaltung darstellt oder über die Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

Der Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln zur Kapitalausstattung der Tochtergesellschaft ist nur dann unschädlich, wenn die Tochtergesellschaft diese Mittel ebenfalls zeitnah für ihre Satzungszwecke einsetzt. Dieser Mitteleinsatz kann auch durch die Anschaffung von Vermögenswerten erfolgen, die dem Satzungszweck dienen. Demzufolge kann auch ein Zweckbetrieb in die neue Tochtergesellschaft ausgegliedert werden, sofern dieser dem Satzungszweck dient.²³ Zur ergänzenden Kapitalausstattung darf die Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln zur Verfügung stellen, sofern die Empfängerin die Mittel zeitnah zu ihren Satzungszwecken verwendet.²⁴ Nach der gegenwärtigen Rechtslage ist die unternehmerische Beteiligung an einer steuerbegünstigten Körperschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auszuweisen.

5. Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung ist auch bei steuerbegünstigten Körperschaften möglich. Aber auch in diesen Fällen lehnt die Rechtsprechung eine Einstufung der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft als Vermögensverwaltung ab. Vielmehr soll die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft bei der steuerbegünstigten Besitzgesellschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen sein.²⁵ Zur Begründung wird darauf verwiesen, daß die Weitergabe steuerlicher Vorteile an die Betriebsgesellschaft und damit verbundene Wettbewerbsvorteile vermieden werden sollen. Eine Einzelfallprüfung, ob derartige Steuervorteile wirklich

weitergegeben worden sind, lehnt die Rechtsprechung ab.²⁶ Ergänzend dazu legt die Rechtsprechung Wert darauf, daß die steuerlichen Merkmale der an der Betriebsaufspaltung beteiligten Unternehmen erhalten bleiben und somit die Steuerfreiheit des Besitzunternehmens nicht auf die Betriebsgesellschaft übertragen werden kann.²⁷

Die pauschale Ablehnung einer dem Grunde nach zulässigen Rechtsgestaltung ist wenig überzeugend. Wenn ein einheitlicher betrieblicher Organismus in zwei kleinere Einheiten aufgegliedert wird, ohne daß der Satzungszweck oder die Mittel zur Erreichung dieses Zweckes geändert werden, kann dies nicht zu einer Änderung in der steuerlichen Einstufung führen. Diese Benachteiligung kann nur dann erfolgen, wenn gewichtige Gründe dem entgegenstehen. Die Verletzung der Wettbewerbsneutralität durch eine steuerbegünstigte Körperschaft muß jedoch im konkreten Fall festgestellt und darf nicht pauschal unterstellt werden.²⁸

Somit ist die Finanzverwaltung gehalten, im Falle der Betriebsaufspaltung mit einer steuerbegünstigten Besitzgesellschaft im Einzelfall zu prüfen, ob die Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, als Vermögensverwaltung oder gar als Zweckbetrieb anzusehen ist. Die Frage der einheitlichen Zweckverfolgung und der Verletzung der Wettbewerbsneutralität ist im Einzelfall zu prüfen. Es gibt keinen Anlaß, diese beiden Tatbestandsmerkmale zu pauschalisieren und auf diesem Weg u. U. steuerbegünstigte Körperschaften zu benachteiligen.

Werden nicht steuerbegünstigte Leistungen einer gemeinnützigen Körperschaft (z. B. Reinigungsdienst und Küche bei einer Krankenhaus gGmbH) in eine gewerbliche Dienstleistungs-GmbH ausgegliedert und dieser GmbH entgeltlich das Personal sowie die ausgestatteten Räume zur Verfügung gestellt, sind nach aktueller Rechtslage die Mieteinnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen.²⁹ Wurden die an die GmbH überlassenen Räume aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert, dürfte dies für die Steuerbegünstigung schädlich sein. Auf Grund des gewerblichen Charakters der Dienstleistungs-GmbH darf die

20 AEO zu § 55 Abs. 1 Nr. 2; BMF vom 15. 2. 2002 (IV C 4 - S 0174 - 2/01).

21 AEO zu § 55 Abs. 1 Nr. 16.

22 Zur Zulässigkeit: § 58 Nr. 2 AO.

23 OFD Kiel vom 31. 7. 2002 (S 0174 - 10 - StO 215/S 2729-326 - StH233).

24 AEO zu § 55 Abs. 1 Nr. 15.

25 BFH vom 21. 7. 1997 (I R 164/94) in BFH/NV 1997, 825.

26 Ebenda.

27 BFH vom 19. 3. 2002 (VIII R 57/99) in BStBl. II 2002, 662.

28 BFH vom 18. 3. 2004 (V R 101/01) in BStBl. II 2004, 798.

29 AEO zu § 58 Nr. 23; OFD Frankfurt vom 8. 12. 2004 (S 0186 A - 5 - St II 1.03), so auch OFD München vom 29. 8. 2003 (S 2729 - 41 St 42).

Kapitalausstattung dieser Gesellschaft nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen.

6. MVZ als Tochtergesellschaft

Soll die Tochtergesellschaft ein medizinisches Versorgungszentrum betreiben, also Inhaber der kassenärztlichen Zulassungen sein, verlangen Zulassungsausschüsse häufig, daß der Betrieb des MVZ in der Satzung der Muttergesellschaft enthalten sein muß. Das hätte zur Folge, daß der Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zum Satzungszweck erklärt wird. Das ist grundsätzlich nicht zulässig.³⁰ Allerdings sind Satzungsbestimmungen zulässig, in denen die Beteiligung an anderen Rechtsträgern als Mittel zur Verfügung der satzungsgemäßen Zwecke formuliert wird.³¹ Hier kann als Lösungsweg entweder das Tochter-MVZ steuerbegünstigt i. S. einer mildtätigen Arbeit konzipiert werden, oder aber die Satzung erlaubt der Muttergesellschaft auch die Gründung und Beteiligung an Unternehmen, die zum einen ebenfalls der Förderung der öffentlichen Gesundheit dienen und zum anderen die satzungsmäßigen Aufgaben des Krankenhauses als Zweckbetrieb fördern.

7. Managementgesellschaft als gemeinnützige Tochtergesellschaft

Zur Realisierung von Vorhaben zur integrierten Versorgung werden zunehmend Managementgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH gegründet. Soweit diese gemeinnützig sein soll, ergeben sich einige Probleme. Der gemeinnützige Unternehmenszweck dürfte gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO auf der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO liegen.

Auch die gemeinnützige Tochtergesellschaft hat vier Vermögenssphären, wobei die eigentliche Tätigkeit auf den Zweckbetrieb gemäß § 65 AO entfällt. Die Anerkennung als Zweckbetrieb verlangt u. a., daß der Geschäftsbetrieb nicht mit gewerblichen Managementgesellschaften in Wettbewerb tritt. Wenn also ein nicht steuerbegünstigtes Unternehmen den Zweck der Tochtergesellschaft erfüllen kann, wird die Tätigkeit der gemeinnützigen Tochtergesellschaft steuerlich nicht anerkannt. Problematisch ist dabei, daß der BFH gegenwärtig schon einen potentiellen Wettbewerb mit einem nicht steuerbegünstigten Unternehmen ausreichen läßt.³² Es darf also keine denkbare Wettbewerbssituation vorliegen. Da die Managementaufgaben grundsätzlich aber auch von gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden können, dürfte eine potentielle Wettbewerbslage vorliegen und damit die Gemeinnützigkeit für die Tochtergesellschaft ausscheiden. Dies gilt dem Grunde nach für jede andere Tätigkeit, für die nicht die Zweckbetriebsbegriffe der §§ 66–68 AO, sondern der Begriff des § 65 AO gelten würde.

8. Steuerliche Selbständigkeit der Tochtergesellschaft

Nach § 51 Satz 3 AO gelten funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften nicht als selbständige Steuersubjekte. Mit dieser Regelung soll verhindert werden, daß steuerbegünstigte Körperschaften durch die Verselbständigung einzelner Abteilungen die steuerbegünstigten Freigrenzen, z. B. nach § 64 Abs. 3 AO, mehrfach in Anspruch nehmen können.³³ Gedanklich liegt hier der Sachverhalt zu Grunde, in dem ein gemeinnütziger Sportverein z. B. seine Fußballabteilung in einen zivilrechtlich selbständigen Verein ausgliedert. Eine funktionale Untergliederung liegt vor, wenn die Tätigkeit der Abteilung vom Unternehmenszweck des gemeinnützigen Trägers gedeckt ist und die Abteilung wirtschaftlich und organisatorisch in die Körperschaft eingegliedert ist.³⁴

Nach dem Wortlaut kann § 51 Satz 3 AO auch auf Sachverhalte Anwendung finden, in denen eine gGmbH einen Teilbetrieb im Sinne einer funktionalen Untergliederung auf eine gemeinnützige Tochter GmbH ausgliedert. Auch in diesem Falle würden diese beiden Gesellschaften zur Beurteilung der Steuerbegünstigungen wie eine Gesellschaft betrachtet werden. Würde also z. B. ein gemeinnütziger Krankenhausträger eine neue chirurgische Abteilung in der Rechtsform einer gGmbH gründen, würde die Krankenhaus gGmbH steuerlich zusammen mit der Chirurgie gGmbH betrachtet werden. Würden in beiden Körperschaften die Umsätze der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unter 35 000 € liegen, wären diese zusammenzurechnen und damit der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

9. Gewinnausschüttungen

Grundsätzlich ist es steuerbegünstigten Körperschaften untersagt, ihren Gesellschaftern Gewinne auszuschütten. Die erzielten Gewinne sind im Rahmen der Vermögensbindung zu den satzungsmäßigen Zwecken zu verwenden. Gewinnausschüttungen steuerbegünstigter Körperschaften an Gesellschafter, die ebenfalls steuerbegünstigt sind, sind jedoch zulässig.³⁵ Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören Gewinnausschüttungen aus nicht unternehmerischen Beteiligungen in die Vermögensverwaltung und alle anderen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

30 AEAO zu § 59 Nr. 1.

31 BFH vom 18. 12. 2002 (I R 15/02) in BStBl. II 2003, 384.

32 St. Rspr. BFH vom 27. 10. 1993 (I R 60/91) in BStBl. II 1994, 573; BFH vom 15. 10. 1997 (II R 94/94) in BFH/NV 1998, 150.

33 Tipke, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 51 Rn. 7.

34 Vgl. Schauhoff, a. a. O., S. 221.

35 AEAO zu § 58 Nr. 2.

Ausschüttungen einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft an ihre ebenfalls gemeinnützige Muttergesellschaft im nicht unternehmerischen Bereich unterliegen also nicht der Körperschaftsteuer. Sie werden ungekürzt ausgeschüttet. Wird jedoch die Beteiligung an der steuerbegünstigten Tochtergesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten, muß von der Ausschüttung die Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag einbehalten und eine entsprechende Steuerbescheinigung an die Muttergesellschaft ausgestellt werden. Dies gilt auch für die Fälle, in denen Gewinnausschüttungen einer gewerblichen Körperschaft erfolgen und die Beteiligung in der Vermögensverwaltung ausgewiesen wird.

10. Zusammenfassung

Die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung vorgenommene Unterscheidung in unternehmerische und nicht unternehmerische Beteiligungen ist im Gemeinnützigkeitsrecht nicht mehr nachvollziehbar. Auf Grund der damit verbundenen unterschiedlichen Behandlungen wird die

Gestaltungsfreiheit gemeinnütziger Körperschaften ohne sachlichen Grund eingeschränkt.

Die Entwicklung von Abgrenzungskriterien für die Einordnung einer Beteiligung zu einer bestimmten Vermögenssphäre sollte vielmehr unter dem Aspekt der Zweckverfolgung geschehen. Wird nur Vermögen verwaltet, so sollte die Gesellschaft die Beteiligung auch in der Vermögensverwaltung ausweisen. Soweit die Gesellschaft durch die Beteiligung an einer steuerbegünstigten Tochtergesellschaft ihren eigenen steuerbegünstigten Zweck verfolgt, gehört die Beteiligung in den Zweckbetrieb. Und wird mit der Beteiligung außerhalb der Zweckverfolgung die Erzielung von Gewinnen angestrebt, so sollte die Beteiligung im wirtschaftlichen Zweckbetrieb ausgewiesen werden. Dabei ist die Frage, ob es sich um Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften handelt, von untergeordneter Bedeutung. Allein entscheidend muß sein, daß auch steuerbegünstigten Körperschaften ein abgestuftes Instrumentarium zur Unternehmensgestaltung zur Verfügung gestellt wird, über das die satzungsmäßigen Zwecke betriebswirtschaftlich sachgerecht verfolgt werden können.

Unternehmensteuerrecht in Frankreich (Teil II) – Ein Überblick über die Besteuerung der Personenunternehmen

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, und
Dr. Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin, München*

I. Einleitung

In Heft 4/2007, Seite 131 ff. wurde anlässlich der Präsidentschaftswahlen in Frankreich und dem damit verbundenen Ruf einer Wiederbelebung des deutsch-französischen Wirtschaftsmotors ein Überblick über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in Frankreich gegeben. Zur Vervollständigung widmet sich dieser Beitrag nun den Personenunternehmen und deren steuerlicher Erfassung in Frankreich.

II. Gesellschaftsrechtliche Grundzüge

1. Allgemeines

Anders als in Deutschland werden Personengesellschaften in Frankreich mit der Eintragung der Gesellschaft ins Handels- und Gesellschaftsregister – ebenso wie die Kapitalgesellschaften – juristische Personen. Als Personengesellschaften im engeren gesellschaftsrechtlichen Sinn gilt die „société civile (SC)“, die das Gegenstück zu der deutschen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) darstellt, und die

„société en nom collectif (SNC)“, die der deutschen OHG entspricht.¹ Die französische Kommanditgesellschaft, „société en commandite simple (SCS)“, wird – wie die französische GmbH, „société à responsabilité limitée (SARL)“ – als eine Gesellschaftsform zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft angesehen.²

2. GbR, „société civile“

Die „société civile“, SC, ist eine Gesellschaftsform, die im weitesten Sinne der deutschen GbR entspricht. Die Gesellschafter haften unbegrenzt, allerdings – im Gegensatz zur deutschen GbR – jeder nur im Verhältnis seines Gesellschaftsanteils.³ Außerdem sind die Gläubiger zu einer vorrangigen Inanspruchnahme der Gesellschaft als solche ver-

* Streck Mack Schwedhelm, Köln, Berlin, München.

1 *Bonnard*, Droit de sociétés, 3. Aufl., 2005, S. 34; *Lefebvre*, Memento Pratique – Sociétés commerciales, 2004, Rz. 4.

2 *Bonnard*, a. a. O., S. 35.

3 *Baconnier*, DStJG Bd. 16, S. 75; *Luzz/App*, BB 1992, 248, 250.

pflichtet.⁴ Nach ihrer gesellschaftsrechtlichen Bestimmung kann die SC gem. Art. 1845-2 CC keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, sondern ist ausschließlich für vermögensverwaltende oder selbständige und freiberufliche Tätigkeiten konzipiert.⁵ Eine Sonderform der SC existiert im landwirtschaftlichen Bereich, die „exploitation agricoles à responsabilité limitée (EARL)“. Im Gegensatz zu den regulären Haftungsregelungen einer „société civile“ ist hier die Haftung der Gesellschafter auf den Wert der Einlagen beschränkt.⁶

Abzugrenzen ist die SC von der sog. Beteiligungsgesellschaft, „société en participation“. Im Gegensatz zur SC wird sie bewußt nicht im Handelsregister eingetragen, mit der Konsequenz, daß sie keine eigenständige Rechtspersönlichkeit als juristische Person besitzt. Sie kann als reine Innengesellschaft geführt werden.⁷

Ferner kennt das französische Gesellschaftsrecht eine faktische Gesellschaft, „société de fait“. Diese liegt vor, wenn die konstitutiven Elemente eines Gesellschaftsvertrags tatsächlich umgesetzt werden, d. h., wenn zwei oder mehr Personen an gemeinsamem Kapital, der Geschäftsführung und einem gemeinsamen Geschäftsergebnis beteiligt sind.⁸ Auch sie ist mangels Handelsregistereintragung ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

3. OHG, „société en nom collectif“

Die SNC besteht aus mindestens zwei Gesellschaftern, die sowohl natürliche als auch juristische Personen sein können.⁹ Sie schreibt wie die deutsche OHG eine unbegrenzte gesamtschuldnerische Haftung aller Gesellschafter vor.¹⁰ Als Geschäftsführer fungieren alle Gesellschafter, wenn nicht durch einen einstimmigen Beschluß ein Geschäftsführer berufen wird, der auch Nicht-Gesellschafter sein kann.¹¹

4. KG, „société en commandite simple“

Die SCS hat in der französischen Unternehmenswelt keine große Bedeutung.¹² Sie entspricht organisatorisch und haftungsrechtlich der deutschen KG.¹³ Die Integration einer juristischen Person als Gesellschafterin ist auch hier rechtlich zulässig. Allerdings kommt die in Deutschland gängige Rechtsform der GmbH & Co. KG in Frankreich kaum vor.¹⁴ Die Geschäftsführung wird entweder durch einen Komplementär oder durch eine außenstehende dritte Person wahrgenommen.¹⁵

5. Einzelunternehmen, „entreprise individuelle“

Französische Einzelunternehmen haben wie in Deutschland aus zivilrechtlicher Sicht keine eigenständige Rechtspersönlichkeit.¹⁶ Insbesondere werden sie nicht als juristische Person angesehen. Allein für ertragsteuerliche Zwecke

wird das Einzelunternehmen insoweit als eigenständig anerkannt, als zwischen Privat- und Betriebsvermögen unterschieden wird, um Wirtschaftsgüter und Kosten steuerlich zuordnen zu können.¹⁷

III. Grundzüge der Besteuerung

1. Abgrenzung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht

Personenunternehmen unterwerfen in Frankreich ihre Erträge grundsätzlich der Einkommensteuer, „impôt sur le revenu (IR)“. Dies gilt insbesondere für natürliche Personen, die ihren gewerblichen Betrieb in Form eines Einzelunternehmens, „entreprise individuelle“, führen. Daneben unterliegen die meisten Personengesellschaften, „sociétés de personnes“, der Besteuerung nach der IR. Maßgeblich ist insoweit der Katalog des Art. 8 CGI. Eine Besonderheit gilt für die Kommanditgesellschaft, SCS. Sie ist kraft Rechtsform körperschaftsteuerpflichtig. Die Anwendung der körperschaftsteuerlichen Regelungen ist nach Art. 206-4 CGI aber auf die Gewinnanteile der beschränkt haftenden Kommanditisten begrenzt, sog. „régime fiscal hybride“. ¹⁸ Dadurch kommt es auf Gesellschaftsebene zu einer doppelten Gewinnermittlung.¹⁹ Während die Bestimmungen der Körperschaftsteuer, „impôt sur les sociétés (IS)“²⁰, nur für den Teil der Gewinne Anwendung finden, die den Kommanditisten zustehen²¹, werden die übrigen Gewinne unmittelbar bei

4 *Baconnier*, a. a. O., S. 75.

5 *Bonnard*, a. a. O., S. 139; *Luzz/App*, a. a. O., 249.

6 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Aufl. 2007, Rz. 1580; *Kußmaul/Schäfer*, IStR 2000, 161, 163.

7 Vgl. dazu: *Hellio/Thill*, Steuern in Frankreich, 2. Aufl., 2002, Rz. 207.

8 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3354.

9 *Bonnard*, a. a. O., S. 143; *Luzz/App*, a. a. O., 250.

10 *Baconnier*, a. a. O., S. 74; *Bonnard*, a. a. O., S. 143; *Luzz/App*, a. a. O., 250.

11 *Bonnard*, a. a. O., S. 143/144.

12 *Luzz/App*, a. a. O., 249; *Sonnenberger*, Französisches Handels- und Wirtschaftsrecht, 3. Aufl., 1997, Rz. III 143.

13 Vgl. *Baconnier*, a. a. O., S. 74; *Luzz/App*, a. a. O., 249; *Sonnenberger*, a. a. O., Rz. III 143.

14 *Luzz/App*, a. a. O., 250.

15 *Bonnard*, a. a. O., S. 148.

16 *Ripert/Roblot/Serlouten*, Traité de droit commercial – Tome 3 Droit fiscal des affaires, 5. Aufl., 1997, Nr. 31ff.

17 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 32.

18 Vgl. dazu: *Dolley/Richard*, Semaine juridique Ed. E 1986, 401; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 206. Gleiches gilt nach Art. 206-4 CGI für die Beteiligungsgesellschaft, „société en participation“, sowie für die dieser gem. Art. 238 bis L CGI steuerlich gleichgestellten faktischen Gesellschaft, „société de fait“, betreffend diejenigen Gesellschafter, die nur beschränkt haften oder der Finanzverwaltung unbekannt sind.

19 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique – fiscal – Impôt direct, Loseblattsammlung, 2005, DC-V, Nr. 15530.

20 Vgl. hierzu: [steueranwaltsmagazin](#) 2007, 131ff.

21 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 15610.

den Komplementären der Einkommensteuer, IR, unterworfen.²²

2. Besteuerung der Einzelunternehmen

Die Besteuerung der Einzelunternehmen in Frankreich ist derjenigen in Deutschland stark angenähert. Prägendes Merkmal ist gleichermaßen die fehlende rechtliche Verselbständigung des Einzelunternehmens.²³ Zwischen Inhaber und Unternehmen besteht eine zivil- und steuerrechtliche Identität, sog. „*théorie de l'unité*“.²⁴ Steuerlicher Adressat ist der Einzelunternehmer selbst.²⁵ Dieser unterwirft die Erträge aus seinem Unternehmen gemeinsam mit allen sonstigen Einkünften der Einkommensteuer, IR.²⁶ Im Gegensatz zu Deutschland und vielen anderen Staaten werden dabei im französischen Einkommensteuerrecht nicht nur Eheleute, sondern Steuerhaushalte, „*foyers fiscaux*“, gemeinsam veranlagt.²⁷ D. h., es werden auch Kinder und sonstige sozial und wirtschaftlich abhängige Personen für einkommensteuerliche Zwecke zusammengefaßt.²⁸

a. Gewinnermittlungsmethode

Einzelunternehmen können Einkünfte aus Gewerbe, BIC, Landwirtschaft, „*bénéfices agricoles (BA)*“, oder selbständiger Tätigkeit, „*bénéfices non commerciaux (BNC)*“, erzielen. Ausgangsgröße für die steuerliche Erfassung des Einzelunternehmens i. R. d. genannten Einkunftsarten ist der im Verlauf eines Geschäftsjahrs erwirtschaftete Gewinn oder Verlust. Dessen Ermittlung richtet sich nach der jeweils einschlägigen Einkunftsart, für die jeweils besondere Gewinnermittlungsmethoden gelten.²⁹ Zusätzlich sind die betrieblichen Veräußerungsgewinne dem Jahresergebnis hinzuzurechnen.³⁰

b. Laufende Unternehmenserträge

Für die Erfassung der laufenden Erträge eines Einzelunternehmens kommt es auf die Art der Tätigkeit an. Dies gilt auch für die Pflicht zur Buchführung, „*comptabilité*“. Deren konkrete Ausgestaltung richtet sich nach der jeweils einschlägigen Einkunftsart, d. h., es ist nach Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit und landwirtschaftlichen Einkünften zu unterscheiden.³¹

aa. Gewerbebetrieb

Ein Einzelunternehmen ist als gewerblich anzusehen, wenn der Einzelunternehmer eine Handels-, Industrie- oder Handwerkstätigkeit i. S. d. Art. 34 CGI ausübt. Auch bestimmte andere Tätigkeiten, wie z. B. regelmäßige Immobilienkäufe und -verkäufe oder die Vermietung möblierter Einrichtungen, werden in Art. 35 CGI kraft Gesetzes als gewerblich qualifiziert.

Beim Gewerbebetrieb erfolgt die Gewinnermittlung grundsätzlich nach dem „*régime réel simplifié*“ oder „*régime réel normal*“ durch Betriebsvermögensvergleich auf Grundlage der Handelsbilanz.³² In dieser sind alle Vermö-

güsgüter zu berücksichtigen, die dem Betrieb des Einzelunternehmens dienen, „*biens affectés à l'exploitation*“. Wie in Deutschland unterscheidet dabei das französische Steuerrecht bei Einzelunternehmen zwischen notwendigem, „*par nature*“, und gewillkürtem, „*par destination*“, Betriebsvermögen.³³ Das in der Handelsbilanz ermittelte Jahresergebnis wird für steuerliche Zwecke im Wesentlichen nur in Bezug auf die abzugsfähigen Betriebsausgaben verändert.³⁴ Im Gegensatz zu den einkommensteuerpflichtigen Gesellschaften besteht für Einzelunternehmen neben der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auch die Möglichkeit, den steuerlichen Gewinn ohne Erstellung einer den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Bilanz zu ermitteln. Kleine Einzelunternehmen können wahlweise das sog. „*régime des micro-entreprises*“ in Anspruch nehmen.³⁵ Danach beschränken sich die Buchführungspflichten auf die Vorlage eines Journals, welches die jährlichen Käufe und Verkäufe sowie die Geldeinnahmen und -ausgaben erfaßt.³⁶ Die Gewinnermittlung erfolgt dann pauschal anhand des Jahresumsatzes abzüglich eines Betriebskostenabschlags.³⁷

bb. Selbständige Tätigkeit

Unter die Einkunftsart der selbständigen Tätigkeit, BNC, fallen gem. Art. 92 CGI im wesentlichen die freien Berufe. Wie in Deutschland sind dies insbesondere die Ärzte, Rechtsanwälte und Steuerberater, die Architekten und Ingenieure sowie alle künstlerischen Berufe.³⁸ Im Rahmen des BNC erfolgt die Gewinnermittlung im Grundsatz durch Überschussrechnung, also durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und -ausgaben.³⁹ Alternativ kann der selbständige Einzelunternehmer aber auch eine ordentliche Bilanz

22 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 15615.

23 *Cozian*, Précis de fiscalité des entreprises, 30. Aufl. 2006/2007, Nr. 51.

24 *Cozian*, a. a. O., Nr. 51.

25 *Cozian*, a. a. O., Nr. 51.

26 *Cozian*, a. a. O., Nr. 52.

27 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 35.

28 Vgl. *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 182 ff.

29 *Baconnier*, a. a. O., S. 77; RUPPE in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einf. ESt., Rz. 192 (Juni 2006).

30 *Cozian*, a. a. O., Nr. 54; *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1600.

31 *Cozian*, a. a. O., Nr. 52.

32 *Cozian*, a. a. O., Nr. 52/62.

33 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 7734.

34 *Cozian*, a. a. O., Nr. 62.

35 Vgl. hierzu: *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 7620 ff.

36 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 7740.

37 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 7730.

38 *Cozian*, a. a. O., Nr. 542; *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1207.

39 *Cozian*, a. a. O., Nr. 547; *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1230; *Tillmanns* in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Loseblattsammlung, 2005, Rz. 125.

erstellen und den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, sog. „déclaration contrôlée“.⁴⁰ Bei kleinen Unternehmen besteht darüber hinaus die Möglichkeit, den Gewinn i. R. d. „micro-BNC“ pauschal anhand der Jahreseinnahmen unter Berücksichtigung eines Kostenabschlags zu ermitteln.⁴¹

cc. Landwirtschaftsbetrieb

Die Gewinnermittlungsmethode für landwirtschaftliche Erträge ist geprägt durch Vereinfachungen, die entsprechend der Größe der Betriebe variieren. Bei kleinen Unternehmen gilt ein Pauschalverfahren, „forfait agricole“. Danach schätzt die Finanzverwaltung die Gewinne unter Zugrundelegung der landwirtschaftlichen Ergebnisse des jeweiligen Départements.⁴² Eine Ermittlung des tatsächlichen Gewinns unterbleibt in diesem Fall vollkommen. Größere Betriebe müssen hingegen den Gewinn konkret ermitteln. Es gelten – je nach Größe des Unternehmens – die Regeln des „régime réel simplifié“ oder „régime réel normal“.⁴³

dd. Gemischte Tätigkeiten

Werden innerhalb eines Einzelunternehmens unterschiedliche Tätigkeiten ausgeübt, so finden die Regeln der jeweils einschlägigen Einkunftsart in dem Umfang Anwendung, wie die Tätigkeit ausgeübt wird.⁴⁴ Von diesem Grundsatz kann jedoch abgerückt werden, wenn eine Einkunftsart nur eine nebensächliche oder untergeordnete Rolle im Gesamtbetrieb spielt, sog. „profits accessoires“. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige nach Art. 75 CGI z. B. bestimmen, daß nur beiläufige gewerbliche Erträge dem Gesamtergebnis der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit hinzugerechnet werden.⁴⁵ Gleiches gilt nach der Finanzverwaltung für Selbständige, die nur nebensächlich gewerbliche Einkünfte erzielen.⁴⁶ Auch im Rahmen eines Gewerbebetriebs hat der Steuerpflichtige nach Art. 155 CGI die Möglichkeit, selbständige oder landwirtschaftliche Nebentätigkeiten als gewerblich zu qualifizieren.⁴⁷ In diesen Fällen finden also nur die Regeln für die jeweilige Haupttätigkeit Anwendung.

c. Veräußerungsgewinne

Gewinne, die aus der Veräußerung von Betriebsvermögen des Einzelunternehmens resultieren, sind ebenfalls Bestandteile der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage eines Einzelunternehmens. Sie werden als betriebliche Veräußerungsgewinne, „plus values professionnelles“, den laufenden Unternehmenserträgen hinzugerechnet.⁴⁸ Nur bei kleinen Einzelunternehmen sind die Veräußerungsgewinne steuerfrei.⁴⁹ Im übrigen ist für die steuerliche Erfassung zwischen kurzfristigen und langfristigen Veräußerungsgewinnen zu unterscheiden.⁵⁰ Insoweit gelten die Grundsätze der Körperschaftsteuer, IS.⁵¹

d. Verluste

Entsteht dem Steuerpflichtigen i. R. d. Einzelunternehmens ein Verlust, kann dieser im Veranlagungsjahr mit den anderen

positiven Einkünften verrechnet werden und ggf. auf die folgenden fünf Jahre vorgetragen werden (Art. 156-I CGI). Innerhalb der einzelnen Einkunftsarten sind jedoch noch folgende Besonderheiten zu beachten: Nach Art. 156-1 1° CGI können Verluste aus landwirtschaftlichen Betrieben mit anderen positiven Einkünften nur verrechnet werden, wenn letztere eine bestimmte Höhe aufweisen.⁵² Verluste aus einem selbständig tätigen Einzelunternehmen können nach Art. 156-1 2° CGI nur dann in demselben Veranlagungsjahr mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden, wenn es sich nicht um Liebhaberei handelt („caractère non professionnel“). Ansonsten bleibt nur die Möglichkeit eines Ausgleichs mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsart innerhalb von fünf Jahren.⁵³ Dasselbe gilt für Verluste aus einem Gewerbebetrieb, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst oder ein Mitglied aus dem Steuerhaushalt persönlich, direkt und ständig hierin tätig ist.⁵⁴

3. Besteuerung von Gesellschaften

Einkommensteuerpflichtige Gesellschaften unterliegen in Frankreich dem „régime de semitransparence“.⁵⁵ D. h., daß die von der Gesellschaft erwirtschafteten Erträge nicht bei dieser selbst der Besteuerung unterliegen, sondern den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden, für die Gewinnermittlung jedoch auf die Gesellschaft als solche abgestellt wird.⁵⁶ Den Gesellschaften wird damit zwar die Eigenschaft als eigenständiges Steuersubjekt der IR aberkannt, sie sind also steuerrechtlich transparent. Ihnen wird aber Steuersubjektsqualität zugesprochen, indem sie das Subjekt der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung darstellen.⁵⁷

40 Cozian, a. a. O., Nr. 548; Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1232; Tillmanns in Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 125.

41 Cozian, a. a. O., Nr. 549; Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 7750/1295.

42 Vgl. dazu: Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1461.

43 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1475.

44 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 72.

45 Vgl. dazu: Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1417.

46 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1208.

47 Vgl. dazu: Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 635.

48 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1600.

49 Vgl. Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1645.

50 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1655; Tillmanns in Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 101.

51 Vgl. dazu: steueranwaltsmagazin 2007, 131 ff.

52 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 88.

53 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 89.

54 Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 90; vgl. auch: Tillmanns in Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 50.

55 Derouin, Droit fiscal 1997, 1443, 1448; Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3300.

56 Cozian, a. a. O., Nr. 722; Lefebvre, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3300; Ripert/Roblot/Serlouten, a. a. O., Nr. 640.

57 Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 497; Ripert/Roblot/Serlouten, a. a. O., Nr. 640.

Diese Systematik ist mit der Besteuerung von Personengesellschaften in Deutschland vergleichbar. Allerdings besteht insoweit ein Unterschied, als die Personengesellschaften in Frankreich steuerlich als semitransparent behandelt werden, obwohl sie – anders als in Deutschland – gesellschaftsrechtlich den Status einer juristischen Person haben.⁵⁸

a. Einkommensteuerpflichtige Gesellschaftsformen

Die Gesellschaftsformen, die dem „régime de semitransparence“ der IR unterliegen, werden in Art. 8 CGI abschließend aufgezählt. Dabei handelt es sich im wesentlichen um die offene Handelsgesellschaft, SNC, und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, SC. Die Kommanditgesellschaft, SCS, unterliegt der Einkommensteuer, IR, soweit die Gewinnanteile der Komplementäre betroffen sind.⁵⁹ Gleiches gilt für die Beteiligungsgesellschaft, „société en participation“, und die faktische Gesellschaft, „société de fait“, in Bezug auf die Anteile derjenigen Gesellschafter, die unbeschränkt haften und der Finanzverwaltung bekannt sind.⁶⁰

Neben den Personengesellschaften werden von Art. 8 CGI auch einige Kapitalgesellschaften erfaßt. So unterliegen die EURL, also die GmbH, deren einziger Gesellschafter eine natürliche Person ist, und die SARL, die ausschließlich durch eine Familie betriebene GmbH, „SARL de famille“, ebenfalls dem „régime de semitransparence“.⁶¹ Der Katalog des Art. 8 CGI nennt schließlich auch die landwirtschaftliche EARL als einkommensteuerpflichtige Unternehmensform, wenn sie entweder nur aus Familienmitgliedern oder einer einzigen natürlichen Person besteht.⁶²

b. Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene

Steuerliche Ausgangsgröße für die Ertragsbesteuerung i. R. d. IR ist der Gewinn der Gesellschaft, „résultat social“.⁶³ Dessen Ermittlung erfolgt auf Ebene der einkommensteuerpflichtigen Gesellschaft, die insoweit als Steuersubjekt angesehen wird.⁶⁴ Bei der Gewinnermittlung sind zwei Größen zu betrachten: Die laufenden Unternehmenserträge und die Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen, „plus values“.

aa. Laufende Erträge

Gem. Art. 60 CGI wird der gesellschaftliche Gewinn im Grundsatz nach den Vorschriften für Einzelunternehmer ermittelt. Maßgeblich für die Art der Gewinnermittlung ist daher zunächst die Einkunftsart, der die Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen sind.

aaa. Bestimmung der Einkunftsart

Die Bestimmung der Einkunftsart auf Gesellschaftsebene richtet sich grundsätzlich gem. Art. 238 bis K – II CGI nach der Tätigkeit der Gesellschaft.⁶⁵ Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Er findet nur Anwendung, wenn es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen handelt. Ansonsten gelten die besonderen Regeln des

Art. 238 bis K – I CGI. Danach erfolgt in zwei Fällen die Gewinnermittlung nicht nach der Tätigkeit der Gesellschaft, sondern anteilig nach der der Gesellschafter.⁶⁶

(1) Unternehmen als Gesellschafter

Die Sonderregelung des Art. 238 bis K – I CGI kommt zum einen zur Anwendung, wenn es sich bei einem Gesellschafter entweder um eine Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft oder um ein sonstiges gewerbliches, industrielles, handwerkliches oder landwirtschaftliches Unternehmen handelt, das seinen Gewinn nach dem „régime réel simplifié“ oder „régime réel normal“ ermittelt und seine Anteile im Betriebsvermögen hält.⁶⁷ In diesem Fall richtet sich die Gewinnermittlung entsprechend dem Verhältnis der Anteile nach den Regeln der Einkunftsart, die auf die betreffenden Gesellschafter anzuwenden sind.⁶⁸ Sind also z. B. an einer Personengesellschaft körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen beteiligt, sind im Umfang ihrer Beteiligung die Regeln betreffend die gewerblichen Einkünfte, BIC, anzuwenden.⁶⁹ Dies führt dazu, daß die Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft nicht einheitlich, sondern entsprechend den jeweiligen Gesellschaftsanteilen nach verschiedenen Regeln erfolgen kann.⁷⁰ Die Personengesellschaft muß also ihre Gewinnermittlung ggf. nach ihren Gesellschaftern ausrichten. Dies kann auf Gesellschaftsebene zu einer anteiligen Anwendung der unterschiedlichen Methoden zur Gewinnermittlung führen.⁷¹

(2) Verschiedene Tätigkeiten

Zum anderen gilt Art. 238 bis K – I CGI, wenn die Gesellschaft selbst verschiedene Tätigkeiten ausübt, die entsprechend der einschlägigen Einkunftsart unterschiedlich steuerlich erfaßt werden. Auch in diesem Fall kommt es zu einer divergierenden Gewinnermittlung je nach Umfang der einzelnen Tätigkeitsbereiche. Eine mit der deutschen „Abfärbetheorie“ vergleichbare Systematik existiert in Frankreich

58 Vgl. *Derouin*, a. a. O., 1443, 1447; *Ripert/Roblot/Serlooten*, a. a. O., Nr. 36.

59 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3340.

60 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3345.

61 Vgl. zur vollständigen Auflistung: *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3303.

62 Vgl. *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1580.

63 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3310; *Ripert/Roblot/Serlooten*, a. a. O., Nr. 641.

64 Conseil d'Etat n° 144211 vom 4. 4. 1997, RFJ 1997, 303, 304; *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3310; *Ripert/Roblot/Serlooten*, a. a. O., Nr. 641.

65 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O.

66 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3313.

67 Vgl. *Léchenet*, Les petites affiches 1995, 4, 4.

68 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O.

69 Vgl. dazu: [steueranwaltsmagazin](#) 2007, 131 ff.

70 *Maia*, RJF 2000, 766.

71 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3314.

nicht. Allerdings besteht gem. Art. 155 CGI eine Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Anwendung der einzelnen Einkunftsarten. Danach kann die betroffene Gesellschaft beantragen, ihr Unternehmen insgesamt als gewerblich zu behandeln, wenn selbständige oder landwirtschaftliche Tätigkeiten nur nachrangig betrieben werden. Diese Möglichkeit besteht gleichermaßen im umgekehrten Fall, wenn eine gewerbliche Tätigkeit nur unterstützend zur selbständigen Tätigkeit ausgeübt wird.⁷²

bbb. Methoden der Gewinnermittlung

Nach Feststellung der einschlägigen Einkunftsart stellt sich die Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene wie folgt dar: Diese muß ihre weltweiten Einkünfte deklarieren.⁷³ Im Gegensatz zur Körperschaftsteuer, IS, gilt i. R. d. IR nicht das Territorialprinzip, sondern das Globalprinzip.⁷⁴ Soweit nach Art. 238 bis K – 1 CGI oder Art. 238 bis K – II CGI die Vorschriften über gewerbliche Einkünfte, BIC, anzuwenden sind, gelten – wie bei den körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften – ausschließlich die beiden Gewinnermittlungsmethoden des „régime réel simplifié“ und „régime réel normal“.⁷⁵ Das „régime de micro-entreprise“ ist nicht anwendbar.⁷⁶ Auch landwirtschaftliche Einkünfte müssen nach den Regeln des „régime réel simplifié“ und „régime réel normal“ ermittelt werden, d. h. es besteht die Pflicht zur ordentlichen Bilanzierung. Die Pauschalbesteuerung, „forfait agricole“, ist nicht zulässig.⁷⁷ Soweit die Gesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, kann eine Einnahmen-Überschußrechnung durchgeführt werden. Wahlweise besteht die Möglichkeit, nach den Grundsätzen der „déclaration contrôlée“ zu bilanzieren.⁷⁸

bb. Veräußerungsgewinne, „plus values“

Gewinne, die die Gesellschaft durch die Veräußerung von Gesellschaftsvermögen realisiert, fließen ebenfalls in das steuerliche Gesamtergebnis ein. Dies bedeutet, daß Veräußerungsgewinne und -verluste wie i. R. d. Körperschaftsteuer bei den laufenden Erträgen berücksichtigt werden. Es gelten die Regeln zu den betrieblichen Veräußerungsgewinnen, „plus values professionnelles“, so daß zwischen langfristigen und kurzfristigen Gewinnen zu unterscheiden ist.⁷⁹ Allerdings findet auch hier die Regelung des Art. 238 K bis CGI Anwendung. D. h., daß je nach Status des einzelnen Gesellschafters die auf diesen zutreffenden Regelungen zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen berücksichtigt werden müssen.⁸⁰ Dazu ist auf Gesellschaftsebene erforderlich, daß eine getrennte Erfassung von kurz- und langfristigen Veräußerungsgewinnen durchgeführt wird, um später eine genaue Zurechnung an die Gesellschafter zu ermöglichen.⁸¹

Das Regime der privaten Veräußerungsgewinne findet nur Anwendung, wenn die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend ist.⁸²

cc. Betriebsausgaben

Auf Gesellschaftsebene werden nur solche Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt, die mit der Gesellschaft im Zusammenhang stehen.⁸³ Aufwendungen, die die Gesellschafter persönlich in der Gesellschaft tätigen, beeinflussen das steuerliche Ergebnis auf Gesellschaftsebene nicht.⁸⁴ Gewinnmindernd können für die Gesellschaften insbesondere Abschreibungen und allgemeine Kosten für das Betriebsvermögen geltend gemacht werden. Rückstellungen können im Fall der Bilanzierung gebildet werden.⁸⁵ Gehälter und sonstige Leistungsvergütungen an außerhalb der Gesellschaft stehende Mitarbeiter sind ebenfalls uneingeschränkt abzugsfähig. Besonderheiten gelten für Gehälter, die an Ehegatten von Gesellschaftern gezahlt werden. Art. 154-II CGI begrenzt hier die Abzugsfähigkeit auf einen festgelegten Betrag, wenn der Ehestand der Gütergemeinschaft besteht. Der überschüssige Betrag wird dann dem Gewinnanteil des Ehegatten-Gesellschafters zugerechnet. Bei Zahlungen an Gesellschafter muß unterschieden werden: Handelt es sich um Zinsen auf Gesellschafterdarlehen oder Mietkosten für zur Verfügung gestellte Mobilien oder Immobilien, sind die Zahlungen auf Gesellschafterebene abzugsfähig.⁸⁶ Für Zinsen ist die Abzugsfähigkeit an die Angemessenheit geknüpft, die nach Art. 39-I 3° CGI wiederum an dem durchschnittlichen Jahreszins der Banken festgemacht wird.⁸⁷ Die an die Gesellschafter gezahlten Leistungsvergütungen und sonstigen gewährten Vorteile sind nicht vom gesellschaftlichen Gewinn abzugsfähig.⁸⁸

c. Besteuerung der Gesellschafter

Die auf Gesellschaftsebene ermittelten Gewinne werden zur steuerlichen Erfassung auf die Gesellschafter verteilt. Je nach persönlicher Steuerpflicht unterliegen sie dort der IS oder der IR. Im Gegensatz zu körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften sind die Gewinne von Personengesellschaften

72 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1208.

73 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 642.

74 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 62.

75 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3312; *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 644.

76 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3312.

77 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3312.

78 Die Option wird durch Erklärung des Geschäftsführers oder eines Gesellschafters wahrgenommen. *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 1232.

79 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, a. a. O., Rz. 3316.

80 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3316.

81 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3316.

82 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3316.

83 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3319.

84 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3319.

85 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 950 ff.

86 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 643.

87 Vgl. hierzu auch: *Cozian*, a. a. O., Nr. 725.

88 Conseil d'Etat n° 49437 vom 13. 5. 1988, RFJ 1988, 492.

und ihnen gleichgestellten Gesellschaftsformen auf Gesellschafterebene nicht erst dann steuerpflichtig, wenn eine Ausschüttung erfolgt. Die Besteuerung erfolgt unabhängig von einem tatsächlichen Zufluß in dem Jahr der Gewinnrealisierung durch die Gesellschaft.⁸⁹ Dieser Unterschied macht sich insbesondere bei der Kommanditgesellschaft, SCS, bemerkbar. Hier unterliegen die Gewinnanteile der Komplementäre der IR und diejenigen der Kommanditisten der IS.⁹⁰ Letztere werden erst zur Besteuerung herangezogen, wenn ihnen die Gewinne durch eine Ausschüttung tatsächlich zufließen.

aa. Gewinnanteil

Die Ausgangsgröße für die Gewinnverteilung ist der ermittelte steuerliche Gewinn der Gesellschaft. Von diesem sind in einem ersten Schritt die auf Ebene der Gesellschaft nicht abzugsfähigen Leistungsvergütungen, die an beschäftigte Gesellschafter gezahlt wurden, abzuziehen. In einem zweiten Schritt erfolgt die Verteilung dieses gekürzten Gesellschaftsgewinns nach den im Gesellschaftervertrag festgelegten Gesellschaftsquoten.⁹¹ Eine von den Gesellschaftsquoten abweichende Verteilung kann durch eine vor Ablauf des Geschäftsjahrs getroffene Gesellschaftervereinbarung festgelegt werden.⁹² Zusätzlich werden jedem Gesellschafter diejenigen Einkünfte zugerechnet, die er ggf. neben dem Gewinnanteil von der Gesellschaft erhalten hat.

aaa. Natürliche Personen als Gesellschafter

In Frankreich richtet sich die Qualifizierung der Einkünfte aus der Beteiligung an einer einkommensteuerpflichtigen Gesellschaft im Fall von natürlichen Personen grundsätzlich gem. Art. 238 bis K-II CGI nach der Gesellschaftstätigkeit.⁹³ Übt die Gesellschaft beispielsweise eine selbständige Tätigkeit aus, werden auch die Gewinnanteile bei den Gesellschaftern unter dieser Einkunftsart besteuert. Übt die Gesellschaft mehrere Tätigkeiten aus, erzielt auch der Gesellschafter – in Höhe seines Anteils – unterschiedliche Einkünfte.

bbb. Sonderfälle des Art. 238 K bis – I CGI

Wie schon auf Gesellschaftsebene wird die Systematik des Art. 238 bis K-II CGI durch die Regelung des Art. 238 bis K-I CGI durchbrochen. Handelt es sich bei einem Gesellschafter entweder um eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft oder um ein sonstiges gewerbliches, industrielles, handwerkliches oder landwirtschaftliches Unternehmen, das seine Gewinne nach dem „régime réel simplifié“ oder dem „régime réel normal“ ermittelt und die Anteile im Betriebsvermögen hält, richtet sich die Behandlung der Einkünfte aus den Gewinnanteilen – unabhängig von der Tätigkeit der Personengesellschaft – nach der Tätigkeit dieses beteiligten Unternehmens.⁹⁴ Die Einkünfte aus den Gewinnbeteiligungen werden bei den Gesellschaftern i. S. d. Art. 238 bis K – I CGI in den laufenden Ertrag integriert und entsprechend den dort anzuwendenden Regelungen besteuert.⁹⁵

(1) Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen

Handelt es sich bei einem Gesellschafter um ein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen, unterliegen die Gewinnbeteiligungen der Körperschaftsteuer, IS. Für die Besteuerung finden die Regeln für gewerbliche Einkünfte, BIC, Anwendung.⁹⁶ Werden den körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern i. R. d. Gewinnverteilung auch Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen zugewiesen, muß die Vorschrift des Art 238 K bis – I CGI ebenfalls berücksichtigt werden. Dies bedeutet, daß die auf Ebene der Gesellschaft ermittelten Veräußerungsgewinne auf Gesellschafterebene je nach Statut der Gesellschafter individuell nach den für diese geltenden Steuervorschriften besteuert werden.⁹⁷ Im Fall einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft sind daher die Regeln der „plus values professionnelles“ einschlägig, wonach z. B. die zugewiesenen langfristigen Veräußerungsgewinne nur dann ermäßigt besteuert werden, wenn es sich um veräußerte Gesellschaftsanteile handelt.⁹⁸

(2) Einkommensteuerpflichtige Unternehmen

Handelt es sich bei einem Gesellschafter um ein einkommensteuerpflichtiges Unternehmen, wird der diesem zugewiesene Gewinnanteil ebenfalls gem. Art. 238 bis K – I CGI i. R. d. Einkunftsart besteuert, die der eigenen Gewinnermittlung des Gesellschafter zugrunde liegt. Je nach Tätigkeit kommen die Regeln des BIC, BA oder BNC zur Anwendung.⁹⁹ Für Veräußerungsgewinne gilt das „régime des plus values professionnelles“.¹⁰⁰

bb. Leistungsvergütungen

Der auf obiger Grundlage errechnete Gewinnanteil eines jeden Gesellschafter ist je nach Status desselben zu ergänzen. Handelt es sich bei dem Gesellschafter um eine natürliche Person, gelten besondere Regeln, wenn er in der Gesellschaft gegen Entgelt tätig ist. In diesem Fall sind den Einkünften aus den Gewinnanteilen die individuellen Leistungsvergütungen und alle sonstigen Zuwendungen seitens der Gesellschaft hinzuzurechnen, die im allgemeinen Verteilungsschlüssel nicht berücksichtigt wurden.¹⁰¹ Dasselbe

89 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3318.

90 *Dolley/Richard*, Semaine Juridique Ed. E 1986, 401, 402.

91 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3318.

92 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3318.

93 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 649; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 498.

94 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 650/651; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 498.

95 *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 650/651.

96 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 498; *Ripert/Roblot/Serlouten*, a. a. O., Nr. 651.

97 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3316.

98 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 7440.

99 *Ripert/Roblot/Serlouten*, Nr. 650.

100 Unter den Voraussetzungen des ART. 151 septies CGI können die Veräußerungsgewinne auch steuerbefreit sein. *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, DC-V, Nr. 2070/2075.

101 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 1180.

gilt für Vergütungen des Ehepartners, soweit diese nach Art. 154 CGI auf Gesellschaftsebene nicht abzugsfähig waren. Die Besteuerung der Leistungsvergütungen folgt derjenigen der Gewinnanteile, d. h., sie werden als Beteiligung am erwirtschafteten Gesellschaftsgewinn betrachtet und nicht als Arbeitsentgelt.¹⁰² Ihre Besteuerung und ihre Qualifizierung richten sich also nach der Tätigkeit der Gesellschaft.¹⁰³

cc. Sonstige Einkünfte

Der Gesellschafter muß auch erhaltene Zinsen für Darlehen oder Mietzinsen für zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter versteuern. Soweit diese auf Ebene der Gesellschaft abzugsfähig waren, sind sie eigenständig als Kapitaleinkünfte, „revenus mobiliers“, bzw. Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung, „revenus fonciers“, einkommensteuerpflichtig.¹⁰⁴ Sind die Zinsen wegen Unangemessenheit auf Gesellschaftsebene nicht abzugsfähig, werden sie in den Gewinnanteil integriert und dort unter der einschlägigen Einkunftsart besteuert.¹⁰⁵

dd. Persönliche Aufwendungen

Unter bestimmten Voraussetzungen können die Gesellschafter persönliche Aufwendungen geltend machen. Voraussetzung für den Kostenabzug ist, daß der betreffende Gesellschafter seine Anteile im aktiven Betriebsvermögen hält.¹⁰⁶ Dies ist unproblematisch bei beteiligten Personen- und Kapitalgesellschaften oder Einzelunternehmen. Sie können die im Zusammenhang mit der Anschaffung ihrer Gesellschaftsanteile stehenden Kosten geltend machen (Finanzierungszinsen, Eintragungsgebühren, Notarkosten usw.).¹⁰⁷ Für Privatpersonen gilt Art. 151-I nonies CGI. Danach wird die Einschreibung der Gesellschaftsbeteiligung in ein fiktives Betriebsvermögen des Gesellschafters¹⁰⁸ fingiert, wenn dieser innerhalb der Gesellschaft seine berufliche Tätigkeit, „activité professionnelle“, ausübt.¹⁰⁹ Er darf also nicht als bloßer Kapitalanleger beteiligt sein. In diesem Fall besteht ebenfalls die Möglichkeit, Finanzierungskosten für den Erwerb und Erhalt der Beteiligung geltend zu machen sowie darüber hinaus die im Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit zu zahlenden Sozialabgaben und Kosten für den Arbeitsweg abzuziehen.¹¹⁰

ee. Veräußerung des Gesellschaftsanteils

Veräußert der Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil, richtet sich die Besteuerung des daraus entstehenden Gewinns abermals nach dem Status des Gesellschafters. Hält dieser seine Beteiligung im Betriebsvermögen, gelten die Regeln der „plus values professionnelles“.¹¹¹ Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns richtet sich nach den Regeln, die der

Gewinnermittlung der Gesellschaft zugrunde liegen.¹¹² Handelt es sich um eine natürliche Person, ist wiederum zu unterscheiden, ob diese in der Gesellschaft tätig ist oder nicht. Im ersten Fall greift die Fiktion des § 151 nonies CGI, so daß auch insoweit die Regeln der „plus values professionnelles“ gelten. Ist der Gesellschafter hingegen als bloßer Kapitalanleger anzusehen, realisiert er private Veräußerungsgewinne, „plus values privées“.¹¹³

ff. Verluste

Verluste der Gesellschaft werden wie Gewinne auf die beteiligten Gesellschafter verteilt.¹¹⁴ Dies gilt allerdings nur für gewöhnliche Verluste. Soweit die Gesellschaft aufgrund von aufgeschobenen Abschreibungen, ARD, Verluste realisiert, sind diese auf die Gesellschafterebene nicht übertragbar. Bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern mindern die zugewiesenen Verluste den Gesellschaftsgewinn und können im Fall des Überschusses auf die fünf Folgejahre vorgetragen werden. Bei einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern werden die Verluste vom Gesamteinkommen abgezogen und ggf. auch vorgetragen.¹¹⁵ Im Gegensatz zu der Verteilung eines positiven Gesellschaftsertrags ist die Möglichkeit eingeschränkt, bei Verlusten durch Individualvereinbarungen von dem Verteilungsschlüssel des Gesellschaftsvertrags abzuweichen. Es ist unzulässig, Verluste in einem größeren Umfang als dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Anteil zuzuweisen.¹¹⁶

102 Conseil d'Etat n° 22280 vom 28. 10. 1981, Droit fiscal 1982, 321; *Deroquin*, a. a. O., 1448.

103 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 2050/752.

104 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 793.

105 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 794.

106 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3319.

107 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3331.

108 Die juristische Einordnung des Art. 151 nonies CGI ist nicht eindeutig geklärt. Nach der h. M. erstellt der Gesellschafter keine tatsächliche Bilanz. Vielmehr soll die Vorschrift des Art. 151 nonies CGI allein der Gleichstellung in Bezug auf die Geltendmachung von persönlichen Aufwendungen dienen. *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 7695/7700 ff.

109 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 502.

110 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3319.

111 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3332. Einzige Ausnahme ist die vermögensverwaltende Gesellschaft, deren Beteiligungen als „plus values privées“ veräußert werden.

112 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3332.

113 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3334.

114 *Lefebvre*, Feuilles de documentation pratique, a. a. O., DC-V, Nr. 7380.

115 *Lefebvre*, Memento Pratique – Fiscal, Rz. 3324.

116 Cour administrative d'appell n° 2835 vom 22. 1. 1992, RFJ 1991, 283.

Gemeinschaftsrechtliches Aufräumen nach dem Anrechnungsverfahren

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

1. Anrechnungsverfahren und Gemeinschaftsrecht

Das vormalige körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren für Gewinnausschüttungen deutscher Gesellschaften hat sein Ende gefunden; für private Gesellschafter ist das an seine Stelle getretene Halbeinkünfteverfahren mit der ab 1. 1. 2009 geltenden Abgeltungssteuer wiederum Geschichte. Die Abwicklung von Streitigkeiten aus Betriebsprüfungen zum Anrechnungsverfahren hat nach den Erfahrungen der Praxis an Schärfe zugenommen.¹ Dabei spielt der Auslandsbezug und die Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht eine entscheidende Rolle. Daß das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts größten Bedenken begegnete, wird kaum noch bezweifelt. Der Anrechnungsausschluß für Ausländer war jedenfalls nicht ohne weiteres mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit zu vereinbaren. Die Bundesregierung sah diese Bedenken und begründete die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auch mit dessen gemeinschaftsrechtlicher Unbedenklichkeit.²

Obwohl solche Bedenken schon seit langem geäußert wurden,³ wurde während der Geltung des Anrechnungsverfahrens seine Anwendung zu Gunsten von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern und unionsansässigen Gesellschaften von der Rechtsprechung nicht thematisiert. Grund hierfür war nicht zuletzt, daß die meisten ausländischen Gesellschafter das deutsche Konzept akzeptieren konnten; ihnen brachte im Regelfall die Anrechnung keinen Vorteil. Auf diese Weise hatte sich der Europäische Gerichtshof bislang mit der diskriminierenden Nichtanwendung der Anrechnung nicht befaßt. Lediglich der EFTA-Gerichtshof hatte sich in der Rechtssache Fokus Bank⁴ dahin geäußert, daß der Ausschluß der Anrechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen mit den – auch im EWR geltenden – Grundfreiheiten nicht vereinbar sei. Die Entscheidung betraf den Ausschluß der Anrechnung von norwegischer Quellensteuer; zumindest die Formulierungen waren erstmals⁵ wörtlich auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer anwendbar. Diese Sicht hat der Europäische Gerichtshof mit einer Entscheidung zur Quellensteuer eindeutig für richtig erklärt.⁶

2. Die Anrechnung nach Manninen

Der Europäische Gerichtshof hat jedoch mit der Rechtsache *Manninen*⁷ eine andere Lösung für die Problematik der Körperschaftsteueranrechnung gefunden. Nach dieser Entscheidung ist der Sitzstaat des Gesellschafters zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aus der Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs dann verpflichtet, wenn er eine Anrechnung seiner inländischen Körperschaftsteuer gewährt. Diese Entscheidung in einem finnischen Fall läßt sich mit guten Gründen auf das deutsche System übertragen. Die Frage der Anwendung auf das frühere deutsche System ist für deutsche Aktionäre ausländischer Gesellschaften durch den Europäische Gerichtshof in Sachen *Meilicke*⁸ entschieden worden. Dies räumt in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes Gegenargumente, insbesondere der deutschen Finanzverwaltung, sehr deutlich aus. Die Konsequenz für die Beratung ist klar: Deutsche Steuerpflichtige können mit guten Aussichten auf Erfolg um die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer für die Zeiten des Anrechnungssystems streiten.

Man wird sich fragen müssen, welche Folgerungen noch aus diesen Erkenntnissen zu ziehen sind. Die häufig mögliche, aber auf die Staaten mit eigenem Anrechnungsverfahren beschränkte, Anrechnung im Heimatstaat des Gesellschafters nach *Manninen* schließt die Anrechnung im Staat der Gesellschaft auch für beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter denkgesetzlich nicht aus. *Manninen* ist im Zweifel kein exklusiver Weg zur Herstellung der Gleichbehandlung. Allerdings hat der Europäische Gerichtshof in

1 Der Verfasser führt allein vier große finanzgerichtliche Verfahren ausschließlich zum Anrechnungsverfahren, die nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens streitig geworden sind.

2 Siehe BT-Drs 14/2683, S. 94 f.

3 Beginnend mit *Knobbe-Keuk*, EC Tax Review 1992, 22.

4 Gutachten v. 23. 11. 2004, Rs E-1/04, IStR 2005, 55.

5 Daß grundsätzlich Quellensteuern und Zinszuschläge auf – nicht geschuldete – Quellensteuern ausländischen Gesellschaftern zu erstatten sind, dürfte seit dem Urteil des EuGH v. 13. 7. 1991, Rs C-330/91, Slg. 1993, I-4017, feststehen.

6 Urteil v. 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 „Denkavit“, EuZW 2007, 83.

7 Urteil vom 7. 9. 2004, Rs C-319/02.

8 Urteil v. 6. 3. 2007, Rs C-292/04, auf Vorlage des FG Köln, vom 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580.

einer weiteren Entscheidung für das britische Anrechnungssystem festgestellt, daß eine Ungleichbehandlung – im Ergebnis eine Beschränkung auf Freistellung von britischer Steuer – ausländischer Gesellschafter beim britischen Anrechnungssystem für die von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer zulässig ist.⁹ Die britische Belastung des Dividendenempfängers wird beseitigt, nicht aber die Belastung in der Person der ausschüttenden Gesellschaft. Es mag sein, daß nach den Aussagen des Gerichtshofes auch das vormalige deutsche System bei Ausschüttungen ins Ausland vertretbar erscheint. Die Frage könnte dauerhaft ungeklärt bleiben. Die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer in Deutschland lohnt sich für beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter zumeist nicht. Die Anrechnung im eigenen Sitzstaat dürfte für viele ausländische Gesellschafter attraktiver als der Kampf um eine deutsche Anrechnung sein.

3. Kampfplatz § 50 c EStG

Neben dem zentralen Thema des Anrechnungsausschlusses stellt sich die Frage nach den ihn ergänzenden Bestimmungen. Insbesondere § 50 c EStG, der das Anrechnungsverbot wirtschaftlich gegen Umgehungen und angeblichen Mißbrauch absichern sollte, ist zu betrachten. Die Wirkung des § 50 c EStG in seinen zahlreichen und ständig erweiterten Varianten unter Geltung des Anrechnungsverfahrens läßt sich kurz wie folgt beschreiben: Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, demnach nach deutschem Recht zur Anrechnung Berechtigter, sollte, wenn er seine Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft als Rechtsnachfolger eines beschränkt Steuerpflichtigen, im Regelfall eines Ausländers, erlangt hatte, den Betrag, den er nach deutschem Recht aus der Anrechnungsberechtigung eigentlich ziehen konnte, wirtschaftlich nicht an seinen nicht zur Anrechnung berechtigten Rechtsvorgänger weiterleiten können. Damit wird die Weitergabe einer wirtschaftlichen Position, die dem deutschen Anteilsinhaber nach deutschem Recht zustand und die er nach dem Erwerb von einem anrechnungsberechtigten Inländer ohne weiteres steuerlich wirksam weitergeben konnte, wegen der Ausländer-Eigenschaft seines Rechtsvorgängers verweigert. Angeknüpft wird damit an die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen Anteilsinhaber und Rechtsvorgänger. Mißlich war, daß ein die Anwendung des § 50 c EStG vermeidender Weg in Fällen des Erwerbs und insbesondere in Umwandlungsfällen nicht bestand.

Daß das Konzept des deutschen Rechts nur schwer vor den Grundfreiheiten der freien Niederlassung und des freien Kapitalverkehrs haltbar ist, liegt auf der Hand. Selbst wenn der primäre Ausschluß von Ausländern von der Körperschaftsteuer-Anrechnung noch zu rechtfertigen wäre, wäre der weitere Eingriff unter Anknüpfung daran, daß der

Anteil zuvor in der Hand eines Ausländers lag, schwerlich haltbar. Dennoch hat jüngst das Hessische Finanzgericht¹⁰ die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ausdrücklich bejaht. Die gewöhnliche Begründung der Verwaltung, daß die Aufrechterhaltung der „Einmalbelastung“ über § 50 c EStG gesichert werde, reicht zur Verteidigung nicht aus. Der Europäische Gerichtshof hat die „Einmalbelastung“, die der deutsche Gesetzgeber vehement zur Begründung von § 8 a KStG angeführt hatte, verworfen:¹¹ Die Finanzverwaltung hatte den Grundsatz der Einmalbelastung ausdrücklich vorgetragen;¹² darauf ist der Europäische Gerichtshof allenfalls mit der Formulierung eingegangen, daß „Steuermindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, mit dem eine Maßnahme gerechtfertigt werden kann, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwiderläuft.“¹³ Insoweit besteht Anlaß zu der Erwartung, daß Fälle zu § 50 c EStG in den verschiedensten Ausprägungen unter Anwendung des Gemeinschaftsrechts gegen die Finanzverwaltung entschieden werden.

Einen interessanten Zwischenweg zu § 50 c EStG hat nun das Finanzgericht München¹⁴ gewählt. Es zieht aus der Entscheidung *Manninen* den Gedanken, daß der ausländische Gesellschafter auch im Sinne des deutschen Rechts anrechnungsberechtigt ist, wenn er in seinem Sitzstaat aufgrund von *Manninen* eine Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer verlangen kann. Dieses Konzept des FG München ist beileibe keine Begriffsjurisprudenz, sondern versucht sich in einem Ausgleich der wirtschaftlichen Belastung. Der ausländische Gesellschafter in einem Staat, der seine eigene Körperschaftsteuer anrechnet, hätte bei Empfang der Ausschüttung aus der deutschen Gesellschaft eine Anrechnung auch der deutschen Steuer verlangen können. Indem er den Anteil auf den deutschen Gesellschafter überträgt, kommt es nicht zu dieser Anrechnung. Der deutsche Gesellschafter, der die Ausschüttung nebst Anrechnung erhält, darf den nun beim deutschen Gesellschafter entstehenden Anrechnungsvorteil nach § 50 c EStG nicht weiterleiten. Damit sind dem ausländischen Gesellschafter die durch *Manninen* gewährleisteten Anrechnungsrechte wirtschaftlich abgeschnitten. Indem das FG München ihn mit dem deutschen Anrechnungsberechtigten gleichstellt, stellt es den Zustand „gemäß *Manninen*“ wieder her. Das Urteil verwirft somit nicht die grundlegende Benachteiligung des

9 Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, HFR 2007, 294.

10 Urteil vom 2. 3. 2005, 4 K 3876/01, EFG 2006, 1122, Revision anhängig BFH I R 41/05, mit der Entscheidung ist in Kürze zu rechnen; in der mündlichen Verhandlung spielte das Gemeinschaftsrecht keine wesentliche Rolle.

11 EuGH v. 12. 12. 2002, Rs C-324/00 „Lankhorst-Hohorst“.

12 *Lankhorst-Hohorst*, Urteil Tz. 19.

13 *Lankhorst-Hohorst*, Urteil Tz. 36.

14 Urteil vom 10. 2. 2006, 8 K 5285/02, EFG 2006, 820, Revision eingelegt, I R 21/06 (Verfahren von *Verf.* geführt).

Ausländern, die durch den Ausschluß von der Anrechnung und durch die daran anknüpfenden Regelungen bewirkt wurde, sondern nur die Folgen, die durch die deutschen Ergänzungsbestimmungen bei in Deutschland steuerpflichtigen Personen herbeigeführt wurden. Dies wäre deutlich im Sinne des zitierten Urteils vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04.¹⁵ Wenn die Gründe des Urteils vom BFH bestätigt werden, gäbe es eine deutsche „Manninen-Linie“, die ggf. ohne weitere Vorlagen zum EuGH abgearbeitet werden könnte.¹⁶

Auffällig ist die bisher erkennbare Perspektive von Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung in den Fällen zu § 50 c EStG. Das Gemeinschaftsrecht spielte in den früheren Entscheidungen keine Rolle. In einigen Leitfällen mag dies dadurch bedingt gewesen sein, daß die Herkunftsstaaten nicht differenziert erkennbar waren¹⁷ oder die Problematik sich gerade in einem Nicht-EG-Staat zuspitzte.¹⁸ Auch soweit sich die Frage der Verträglichkeit mit dem Gemeinschaftsrecht aufdrängte, wurden die Entscheidungen auf das nationale deutsche Recht gestützt.¹⁹ Die Finanzverwaltung hatte in früheren Fällen eine höchstrichterliche Entscheidung zu § 50 c EStG gern vermieden. Auffällig war, daß Einspruchsentscheidungen relativ lange auf sich warten ließen. Im Fall FG Schleswig-Holstein²⁰ hatte das Finanzamt zunächst Revision eingelegt, diese dann aber – unter Inkaufnahme nicht unbeträchtlicher Kosten – zurückgenommen. Klägerseits war in der Revision abermals massiv zu Fragen des Gemeinschaftsrechts vorgetragen worden. Der Verdacht, daß die Finanzverwaltung einen „Dammbruch“ vermeiden wollte, mußte sich aufdrängen. In der jüngsten Zeit scheint die Finanzverwaltung diese Befürchtung nicht mehr für relevant zu halten. Einigungsbemühungen seitens der Steuerpflichtigen stoßen erkennbar auf wenig Resonanz. Dies mag in der Gewißheit begründet sein, daß Aussagen zum Gemeinschaftsrecht ohnehin nicht mehr zu vermeiden ist. Die bekannten Restfälle sind jedenfalls von einem solchen Gewicht, daß sie nicht als unbedeutende Nachwirkungen einer bereits aufgehobenen Norm

vernachlässigt werden können. Möglicherweise hat die Finanzverwaltung auch eine Zeitlang darauf gesetzt, daß eine Aussage des Europäischen Gerichtshofes nicht mehr zwingend zu einer Ex-tunc-Wirkung führte. Dies ist mit der Entscheidung *Meilicke* im erwarteten Umfang²¹ zurückgewiesen worden.

Es ist nicht abzusehen, wie der Bundesfinanzhof mit den Fragen des Gemeinschaftsrechts umgehen wird. Er mag eine Lösung im nationalen Recht suchen. Die Folgerung für die Beratung ist eindeutig: Im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkte sind Fälle des § 50 c EStG, die auch jetzt noch verstärkt in Betriebsprüfungen aufgegriffen werden, sofort anzugreifen. Die Linie des FG München – wenn sie denn aufrechterhalten werden kann – bietet jedenfalls eine begründete Aussicht, unabhängig von der weiteren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, erfolgreich die Anwendung des § 50 c EStG, die insbesondere in zahlreichen Umwandlungsfällen noch längere Zeit die Betriebsprüfungen und Gerichte beschäftigen wird, abzuwehren.

15 Siehe oben FN 9.

16 Nach dem Urteil des FG München werden mit dessen Gründen in dem konkreten Fall alle benachteiligenden Wirkungen des § 50 c EStG beseitigt, so daß eine weitergehende allgemeine Unanwendbarkeit der Vorschrift der Klägerin keinen weiteren Vorteil bringt. Der BFH könnte somit – ohne Nachteil für die Klägerin – dahinstehen lassen, ob die Auffassung des FG München den Grundfreiheiten in hinreichendem Umfang Genüge tut. Es darf aber erwartet werden, daß der BFH die interessierende Frage nicht auf sich beruhen lassen wird.

17 So etwa in den Fällen des Dividendenstrippings bei Börsenteilnehmern, z. B. BFH v. 15. 12. 1995, I R 29/97 BStBl. II 2000, 527; BFH 27. 8. 2003, I B 186/02, BFH/NV 2003 S. 1581; umfängliche Rspr. des FG Düsseldorf, so etwa vom 4. 3. 2002, 17 K 3669/98, EFG 2002, 654, m. Anm. *Herlinghaus*.

18 Vgl. BFH v. 17. 5. 2000, I R 19/98, BStBl. II 2000, 618 (USA).

19 FG Schleswig-Holstein v. 26. 9. 2001, I 83/98, EFG 2002, 91.

20 FG Schleswig-Holstein (Fn. 19).

21 Siehe *Kokott/Enze*, NJW 2006, 177, (183).

Liechtenstein

Zum Bankgeheimnis: Eigentlich sollte es „Bankkundengeheimnis“ heißen. Die Regierung vertritt die Ansicht, es in der Gesetzessprache beim Begriff „Bankgeheimnis“ zu belassen. „Zum einen handelt es sich um einen altbewährten Begriff, der nicht nur im Gesetz bzw. im Recht, sondern auch bei der Bevölkerung tief verankert ist – wohingegen der Begriff „Bankkundengeheimnis“ in der

Regel nur in Fachkreisen Verwendung findet. Zum anderen handelt es sich, gerade wegen seiner allgemeinen Bekanntheit, beim „Bankgeheimnis“ um einen nach wie vor werbewirksamen Begriff“, so die Regierung in einer Stellungnahme an den Landtag vom August 2007 (Stellungnahme der Regierung Nr. 89/2007 vom 21. 8. 2007, S. 17).
(Red.)

Die Schätzung im Steuerstrafverfahren im Überblick

Rechtsanwälte Dr. Jürgen Wessing, Fachanwalt für Strafrecht, und Matthias Katzung, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, Düsseldorf

Das Steuerstrafverfahren und das Besteuerungsverfahren sind zwei eigenständige Verfahrensarten, für die die jeweils für sie geltenden Vorschriften anzuwenden sind (§ 393 Abs. 1 AO). Beide Verfahren laufen zeitlich häufig parallel zueinander, sie werden in wesentlichen Verfahrensabschnitten von der gleichen Behörde, der Steuerfahndung, geführt, § 208 AO. Die Verfahren unterliegen aber jeweils eigenen Regelungen, die einander unter dem Gesichtspunkt der Effizienz der Besteuerung widersprechen. In der Praxis wird diese gesetzlich geforderte Schizophrenie oft nicht gelebt, es ist eine Prädominanz des Steueranspruches festzustellen.

Unterschiede ergeben sich vor allem aus den andersgearteten Normzielsetzungen und Verfahrensgrundsätzen. Ziel des Besteuerungsverfahrens ist es, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 S. 1 AO). Dies erfordert ein Steuerermittlungsverfahren. Es gelten die allgemeinen Bestimmungen über die Steuerermittlung, insbesondere also die §§ 85 ff., 193 ff., 208 AO.¹ Ergänzt werden die Vorschriften durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO, §§ 134 ff. AO und §§ 149 ff. AO). Nach §§ 85, 88 AO ist die Finanzbehörde verpflichtet, die für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu ermitteln (Untersuchungsgrundsatz). Dabei sind insbesondere die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung zu beachten.

Im Steuerstrafverfahren gelten die allgemeinen Regeln des Strafverfahrens, § 385 Abs. 1 AO. Im Strafverfahren wird die Finanzbehörde entweder selbständig (§ 386 Abs. 2 i. V. m. § 399 Abs. 1 AO) oder für die Staatsanwaltschaft tätig. Es gilt das Legalitätsprinzip, d. h., der Staat ist bei Kenntniserlangung von einer Straftat zur Ermittlung verpflichtet.² Von Amts wegen sind die belastenden und entlastenden Tatsachen zu beschaffen (§ 160 Abs. 2 StPO). Der beschuldigte Steuerpflichtige steht im Steuerstrafverfahren jedem anderen Beschuldigten im Strafprozess gleich und kann nach strafprozessualen Grundsätzen nicht mit staatlichem Zwang zur Selbstbelastung, zur Aussage gegen sich selbst, gezwungen werden, §§ 136, 136 a StPO.³

Das Prinzip des „nemo tenetur se ipsum accusare“ ergibt sich zentral aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 GG und hat

somit Verfassungsrang.⁴ Im Spannungsverhältnis zum strafrechtlichen Grundsatz, nicht selbst an der Überführung der eigenen Person mitwirken zu müssen, steht die Verpflichtung zur Mitwirkung des Beschuldigten im Besteuerungsverfahren. Nach § 393 Abs. 1 S. 1 AO gelten grundsätzlich weiterhin die allgemeinen steuerlichen Mitwirkungspflichten etwa nach § 90 Abs. 1 (Mitwirkungspflichten der Beteiligten durch vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung) und § 200 Abs. 1 AO (Auskunftserteilung, Urkundsvorlegung, Erläuterung).⁵ Das Nemo-Tenetur-Prinzip befreit hiervon unter materiell-steuerlichen Gesichtspunkten nicht.⁶ Andererseits dürfen jedoch zur Durchsetzung der steuerlichen Mitwirkungspflicht keine Zwangsmittel eingesetzt werden, wenn dies zu einer „Selbstbelastung“ des Steuerpflichtigen führen würde (§ 393 Abs. 1 S. 2 AO).⁷ Daneben enthält § 393 Abs. 2 S. 1 AO ein Beweisverwertungsverbot bezüglich solcher Informationen, die den Strafverfolgungsbehörden aus den Steuerakten des Steuerpflichtigen bekannt werden und die der Steuerpflichtige „in Erfüllung steuerlicher Pflichten“ offenbart hat.

Die vom Gesetzgeber vorgesehene Beibehaltung der Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren – auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens – führt zur Kollision der geltenden Verfahrensprinzipien, insbesondere wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen. Dabei geht es zum einen um die Frage, ob nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts gegen den Steuerpflichtigen (§ 33 AO) aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) überhaupt ein Steueranspruch besteht (z. B. § 13 Abs. 1 UStG) und nach welchen Grundsätzen und Methoden die Höhe – z. B. im Fall unterbliebener Mitwirkung des Steuerpflichtigen – ermittelt werden kann und darf. Zum anderen geht es um die Frage, ob und in welchem Umfang der durch die Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden durch Schätzung

1 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 393 Rn. 13.

2 Randt in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 385 Rn. 17.

3 Vgl. Streck/Spatscheck wistra 1998, 334, 335.

4 BVerfGE 56, 37, 49

5 BVerfGE 56, 37, 49

6 BFH NV 2006, 122

7 Streck, Steuerfahndung, 3. Auflage, Rn. 24 f., 463 ff.

ermittelte Steueranspruch zum Gegenstand des Strafvorwurfs gemacht werden kann und nach welchen Grundsätzen das zuständige Strafgericht im Strafverfahren entscheidet.

I. Steuerliche Beweislastregeln und Schätzung⁸

1. Regelbeweismaß

In Übereinstimmung mit dem Prozeßrecht wird im Besteuerungsverfahren das Prinzip der vollen Wahrheitsüberzeugung als Regelbeweismaß angewandt,⁹ der Besteuerung ist grundsätzlich der Sachverhalt zugrunde zu legen, der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklicht wurde (erwiesene Besteuerungsgrundlagen). Absolute Gewißheit über das tatsächlich Geschehene ist dabei nicht erforderlich.¹⁰ Eine Komplementärgröße zum Regelbeweismaß stellt die Beweislast dar. Kann die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen trotz Heranziehung des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung und trotz Ausschöpfung aller Beweismittel nicht ermitteln oder berechnen, hat sie nach Maßgabe des § 162 AO zu schätzen. Im Rahmen der Schätzung wird durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen durch die Finanzbehörde versucht, die Besteuerungsgrundlagen dem Grunde und der Höhe nach möglichst zutreffend festzustellen. Geschätzt wird – unter Verzicht auf eine vollständige Sachverhaltsaufklärung – wenn eine sichere Feststellung trotz aller entsprechender Bemühungen nicht möglich ist.¹¹ Die Gewißheit wird ersetzt durch eine Schätzung, wobei ein geringerer Grad der Gewißheit bei der Feststellung des für die Besteuerung wesentlichen Sachverhaltes genügt.¹² § 162 AO statuiert damit eine gesetzliche Beweismaßreduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit.¹³ Ziel der steuerlichen Schätzung ist es, denjenigen Betrag zu bestimmen, welcher der Wirklichkeit am nächsten kommt und damit die größte Nähe zu den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen hat.¹⁴

2. Beweislast/Beweisregel

Nach einer Entscheidung des BFH vom 20. 3. 1987¹⁵ trägt in der Regel das Finanzamt die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen, die den Steueranspruch begründen oder erhöhen. Der Steuerpflichtige hat die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken. Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflicht, begründet dies keine Beweislast, kann aber im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu negativen Schlüssen führen.¹⁶ Die Beweislastverteilung kommt aber erst dann zum Tragen, wenn sich die maßgeblichen Tatsachen auch nicht im Wege einer Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO bestimmen lassen.

II. Strafrechtliche Beweismaßstäbe

1. Beweismaß

Der Strafrichter ermittelt den Sachverhalt nach den Regeln für den Strafprozeß. Er muß die Besteuerungsgrundlagen, die für Grund und Umfang der Steuerverkürzung maßgebend sind, aufgrund freier Beweiswürdigung nach § 261 StPO selbständig ermitteln. Tatsachen bzw. Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen müssen vom Strafrichter in einer Weise festgestellt werden, daß sie zu seiner Überzeugung als erwiesen anzusehen sind.¹⁷ Verbleiben Zweifel, gilt der In-dubio-pro-reo-Grundsatz. Dieser Grundsatz ist keine Beweisregel, die den Richter zwingt, von mehreren möglichen Schlußfolgerungen stets die dem Angeklagten günstigste zu wählen.¹⁸ Jedoch kann die Überzeugungsbildung nicht durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ersetzt werden. Mit hin: Im Rahmen der Entscheidungsfindung sind Schätzungen zulässig, solange der Strafrichter unter Ausnutzung aller geeigneten Erkenntnisgrundlagen zu der Überzeugung gelangt, daß bestimmte Mindestbeträge mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verkürzt worden sind.¹⁹

2. Beweisregel

Im Strafverfahren gilt der Grundsatz in dubio pro reo bis zur rechtskräftigen Feststellung der strafrechtlichen Verfehlung.²⁰ Für eine Verurteilung bedarf es der Überzeugung des Gerichts über den feststellbaren, oft vom steuerlichen Mehrergebnis abweichenden Verkürzungsbetrag. Das Strafgericht hat das Hinterziehungsvolumen selbst zu berechnen und die Besteuerungsgrundlagen nach Steuerart und Zeitraum darzustellen.²¹

III. Die Technik der Schätzung im Strafverfahren und im Besteuerungsverfahren

Sowohl im Besteuerungsverfahren als auch im Strafverfahren müssen die für eine Entscheidungsfindung notwendigen Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden. Die

8 Vgl. dazu in jüngerer Zeit *Erb*, steueranwaltsmagazin 2007, 122, 122 f. m. w. N.

9 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 1.

10 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 58

11 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 2.

12 Vgl. BFH BStBl. 1989 II 462, 463.

13 Vgl. *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 21 Rn. 214.

14 *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 58.

15 BStBl. 1987 II 679.

16 BFH BStBl. 1989 II 462.

17 Vgl. BGH wistra 1992, 147.

18 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 16.

19 Vgl. *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Auflage, § 23 Rn. 74.

20 Vgl. *Randt* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 385 Rn. 20.

21 BGHSt 37, 340, 343.

Ermittlung kann in beiden Verfahren mittels einer Schätzung – unter Beachtung der jeweiligen Verfahrensgrundsätze – erfolgen.

1. Besteuerungsverfahren

Die gesetzliche Grundlage für die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung findet sich in § 162 AO. Nach § 162 Abs. 1 AO sind Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie nicht von der Finanzbehörde ermittelt oder berechnet werden können. In Abs. 2 heißt es weiter, daß insbesondere dann zu schätzen ist, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag, diese verweigert oder die nach den Steuergesetzen zu führenden Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann bzw. diese nach § 158 AO nicht der Besteuerung zugrundegelegt werden können. Ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß und ist die sachliche Richtigkeit zu beanstanden, ist eine Schätzung zulässig.²² Zur Überprüfung der Kassen- bzw. Buchführung setzen die Finanzämter zunehmend den sogenannten Chi-Quadrat-Test ein. Der Chi-Quadrat-Test ist eine stochastische Methode zur Überprüfung wahrheitsgemäßer Angaben des Steuerpflichtigen, z. B. bei den Betriebseinnahmen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ein eindeutiges Ergebnis des Chi-Quadrat-Tests dazu führen, die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu verwerfen. Eine Schätzung wäre danach möglich. Nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 14. 8. 2003, Az: 8 V 2651/03 E, U – EFG 2004, 9, 10 f. – ist der Chi-Quadrat-Test keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode, eine Einnahmenmanipulation sicher zu belegen. Demgegenüber ist es im Besteuerungsverfahren – wie im Strafverfahren – ein primäres Interesse des Steuerpflichtigen, die Korrektheit seiner Buchführung zu verteidigen. Denn: Wo nicht geschätzt werden kann, kann weder besteuert noch bestraft werden. Die Auswahl der Schätzungsmethode liegt im – überprüfbar – Ermessen der Finanzbehörde. Sie muß sich für die Methode entscheiden, die die größte Gewähr dafür bietet, mit zumutbarem Aufwand das wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen.²³ Dabei steht der Finanzbehörde eine Vielzahl von Methoden zur Verfügung.

2. Strafverfahren

Im Strafverfahren gilt grundsätzlich gleiches: Strafrecht ist Blankettstrafrecht. Deshalb muß sich der im Strafverfahren tätige Richter selbst mit den blankettausfüllenden Normen des materiellen Steuerrechts befassen und diese auf den Einzelfall anwenden.²⁴ Wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden können, sind sie unter Beachtung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) vom Tatrichter selbst zu schätzen. Zur Durchführung der Schätzung kommen die auch im Besteuerungsverfahren anerkannten – erforderlichenfalls kombiniert anzuwenden-

den – Schätzungsmethoden in Betracht, einschließlich der Heranziehung der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen.²⁵ Die Schätzungen der Finanzbehörden darf der Tatrichter nur dann übernehmen, wenn er von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist.²⁶

IV. Schätzungsmethoden

In der Praxis haben sich verschiedene Methoden der Schätzung entwickelt. Kommen diese zu unterschiedlichen Ergebnissen, muß überprüft werden, welche Methode die größte Wahrscheinlichkeit, die beste Annäherung an die Wahrheit aufweist. Diese Prüfung richtet sich beispielsweise nach der unterschiedlich breiten Sachverhaltsbasis und der Harmonisierung mit anderen Erkenntnissen. In der Folge soll ein Überblick über die gängigen Schätzungsmodelle entwickelt werden.

1. Externer Betriebsvergleich/Richtsatzsammlung

Unter einem externen Betriebsvergleich versteht man den Vergleich des zu prüfenden Betriebes mit anderen Betrieben. Ein Einzelbetriebsvergleich ist regelmäßig nicht möglich, da herangezogene Vergleichsbetriebe hinsichtlich Betriebsgröße, Geschäftsgebaren, Organisation, Absatzmöglichkeiten, Kundenstamm, Lieferanten bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsjahr vergleichbar sein müssen. Problematisch ist zudem, daß das Steuergeheimnis der Verwertung der Zahlen des anderen Betriebes entgegenstehen könnte. Der äußere Betriebsvergleich erfolgt deswegen regelmäßig anhand der Richtsatzsammlungen. Die von der Finanzverwaltung erstellten Richtsatzsammlungen basieren auf den durch Prüfungserfahrungen gewonnenen Vergleichszahlen. Die Werte des zu prüfenden Betriebes (z. B. Umsatz, Rohgewinn) werden mit den Angaben der Richtsatzsammlung verglichen.²⁷ Dabei sind Besonderheiten, die den zu prüfenden Betrieb im Unterschied zum Durchschnitt der anderen prägen, zu berücksichtigen. Vergleiche mit anderen Betrieben haben schon deshalb regelmäßig eine geringere Beweiskraft als die in der Folge beschriebenen internen Betriebsvergleiche. Bei ordnungsgemäßer Buchführung darf eine Schätzung nicht allein damit begründet werden, daß die erklärten Beträge von der Richtsatzsammlung abweichen (siehe oben III 1.).

Auch im Strafverfahren kommt die Heranziehung der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen

22 Vgl. BFH BStBl. 1992 II, 55 BFH NV 1991, 724.

23 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 52.

24 Vgl. BGH NSTZ 2007, 595.

25 Vgl. BGH wistra 2007, 345.

26 BGH, a. a. O.; wistra 2001, 308, 309; BGH StV 1992, 260.

27 Vgl. Dörn, wistra 1993, 1, 3.

im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Betracht.²⁸ Dabei muß das Strafgericht nachvollziehbar begründen, auf welcher Grundlage der zugrunde gelegte Rohgewinnaufschlagsatz ermittelt wurde.

2. Interner Betriebsvergleich

Beim internen Betriebsvergleich findet ein Vergleich von Zahlen des geprüften Betriebes verschiedener Zeiträume statt (Rohgewinnvergleich, Reingewinnvergleich).²⁹

a) Vergleich mit Vorjahreswerten

Die Zahlen des zu prüfenden Jahres werden mit den entsprechenden Zahlen der Vorjahre des gleichen Betriebes verglichen. Es handelt sich um eine recht grobe Schätzungsmethode.³⁰ Es ist darauf zu achten, das veränderten Verhältnissen auch ausreichend Rechnung getragen wird. Der Vorjahresvergleich findet seine Rechtfertigung als Schätzungsmethode darin, daß den Erklärungen des Steuerpflichtigen, die dieser für die Vorjahre nach bestem Wissen und Gewissen abzugeben hatte, stets ein gewisses Gewicht beizumessen ist.³¹

b) Nachkalkulation durch Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes

Es handelt sich um eine vor allem in der Gastronomie häufig verwendete Schätzungsmethode. Zunächst wird der Jahreswareneinkauf ermittelt. Daneben wird anhand der Speisekarte unter Anwendung von Erfahrungssätzen bei einem Teil der Getränke und Speisen beispielhaft der durchschnittliche Rohgewinnaufschlagsatz berechnet und dieser auf den Wareneinkauf aufgeschlagen. Weicht das Ergebnis von den Zahlen der Buchführung ab, erfolgen entsprechende Hinzuschätzungen. Bei Handelsbetrieben wird, durch Hochrechnung des aufgliederten Wareneinsatzes mit den betriebspezifischen Aufschlagsätzen, ermittelt, welcher Sollumsatz hätte erzielt werden können.³² Für Dienstleistungsbetriebe werden die den Arbeitnehmern bezahlten produktiven Stunden zzgl. der produktiven Mindeststunden und der Materialeinsatz nach dem im Betrieb üblichen Kalkulationsschema auf den möglichen Sollumsatz hochgerechnet.³³ Um mit einer Nachkalkulation eine formal ordnungsgemäße Buchführung entkräften zu können, muß die Nachkalkulation selbst den Anforderungen an eine formelle Ordnungsmäßigkeit entsprechen.³⁴

c) Zeitreihenvergleich – Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes für einzelne Zeitabschnitte

Der Zeitreihenvergleich ist ein Vergleich betrieblicher Daten, die sich wegen gegenseitiger Abhängigkeit gleich zu entwickeln pflegen (Wareneinsatz und Umsatz). Er geht von den betriebsinternen Daten aus, was gegenüber einer Schätzung nach Richtsätzen genauer ist. Mit dem Zeitreihenvergleich wird überprüft, ob auch eine wochenweise Untersuchung der Rohgewinnaufschläge eines Betriebes

schlüssig zum durchschnittlich erklärten Rohgewinnaufschlag des Kalenderjahres führt. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung hat den Zeitreihenvergleich als zulässige Schätzungsmethode anerkannt.³⁵ Das Verfahren stützt sich dabei zuvorderst auf die Annahme, daß es praktisch unmöglich ist, nicht verbrauchten Wareneinkauf exakt den nicht verbuchten Erlösen zuzuordnen, weswegen sich bei unterjähriger Betrachtungsweise Auffälligkeiten im Bereich des Rohgewinnaufschlages feststellen lassen.

Für jede Kalenderwoche eines Jahres wird separat durch Aufteilung/Zuordnung aus den gebuchten Wareneinkäufen und Betriebseinnahmen der erzielte Rohgewinnaufschlag ermittelt. Ergeben sich Abweichungen von den in der Buchführung erfaßten Erlösen, besteht Anlaß zu der Vermutung, daß die Buchführung sachlich nicht richtig ist, wobei nicht jede Auffälligkeit auf Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Buchführung hindeutet. Beim Zeitreihenvergleich ist die Unterstellung problematisch, daß der gesamte bzw. immer der gleiche Anteil am Wareneinkauf zur Erlöserzielung verwandt wird. Saisonale Schwankungen, Verderb, besondere Umstände etc. berücksichtigt die Schätzungsmethode nicht. Aus dieser Erkenntnis ergibt sich eine Vielzahl von Verteidigungsansätzen.

3. Geldverkehrsrechnung/Vermögenszuwachsrechnung

Diese Schätzungsmethoden basieren auf der Überlegung, daß ein Steuerpflichtiger nicht mehr Mittel verbrauchen kann, als ihm durch Einnahmen oder Vermögen zur Verfügung stehen. Ergibt sich ein nicht aufzuklärender Überschuß an verbrauchten Geldern, so rechtfertigt dies die Annahme, daß diese Mittel aus un versteuerten Einkünften stammen.³⁶

Beide Verprobungsmethoden vollziehen die Geldflüsse nach und werden durch die finanzgerichtliche Rechtsprechung anerkannt;³⁷ sie können auch einer strafgerichtlichen Schätzung dienen.³⁸ Die Schätzungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung unterscheidet sich von derjenigen der Geldverkehrsrechnung lediglich dadurch, daß bei ersterer die Mittelverwendung für Vermögensanlagen stärker betont wird. In einer Gesamtvermögenszuwachs-

28 BGH wistra 2007, 345.

29 Vgl. Dörm, wistra 1993, 1, 3.

30 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 54.

31 Vgl. BFH NV 1989, 636.

32 Vgl. Dörm, wistra 1993, 1, 3.

33 Vgl. Dörm, a. a. O., 1, 3.

34 Vgl. BFH BStBl. 1992 II, 55.

35 Vgl. FG Münster: Urteil vom 17. 2. 1999, Az. 10 K 3407/98 E, G, U, F.

36 BFH BStBl. 1974 II 591.

37 BFH BStBl. 1990 II 268.

38 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 59.

rechnung bleiben die Barentnahmen- und -einlagen außer Ansatz. Die Betriebsvermögen können mit den Kapitalkontenwerten angesetzt werden, sofern die Rechnung um die Sachentnahmen und -einlagen berichtigt wird. Die Anforderungen an eine Geldverkehrsrechnung sind streng: Überschaubarer Vergleichszeitraum (höchstens 3 Jahre), Ansatz von Anfangs- und Endbeständen, keine Berücksichtigung

von Verhältnissen außerhalb des Vergleichszeitraums, Unterscheidung zwischen Gesamt- und Teilrechnung, Vollständigkeit.³⁹ Die Qualität beider Berechnungen hängt von den zur Verfügung stehenden Informationen ab. Da diese wesentlich auch das Privatvermögen betreffen und hier keine Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht besteht, können sich erhebliche Fehlerquellen ergeben.

V. Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei Schätzungen im Steuerstrafverfahren und im Besteuerungsverfahren

Steuerstrafverfahren	Besteuerungsverfahren
Der Grundsatz in „in dubio pro reo“ gilt im Steuerstrafverfahren ⁴⁰ auch bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch das Strafgericht.	In Fällen, in denen Steuerhinterziehung vorgeworfen wird und vom Finanzamt Schätzungen durchgeführt wurden, gilt nach dem Urteil des BFH vom 14. 8. 1991 ⁴¹ der Grundsatz „in dubio pro reo“ auch im Besteuerungsverfahren.
Im Steuerstrafverfahren gibt es keine „actio illicita in causa“ (Haftung aus provozierendem Verhalten). ⁴² Das Fehlen irgendwelcher Unterlagen kann nicht dazu führen, daß Unsicherheiten zum Nachteil des Beschuldigten ausgehen müssen. Es ist unzulässig, aus der fehlenden Mitwirkung des Beschuldigten nachteilige Folgerungen zu ziehen, insbesondere Zuschläge wegen der Unsicherheit der Schätzung vorzunehmen. ⁴³	Im Besteuerungsverfahren kann insbesondere bei der Verletzung der Mitwirkungspflichten die Finanzverwaltung in dem gegebenen Schätzungsrahmen an die oberste Grenze gehen. ⁴⁴ Die Schätzung darf jedoch nicht zu einer Strafsteuer führen und gegen das Willkürverbot verstoßen. ⁴⁵
Die in der gerichtlichen Praxis häufig bestehenden Unsicherheiten über die Richtigkeit der Schätzung eröffnen dem Verteidiger Handlungsalternativen und die Möglichkeit zu Absprachen im Prozeß. Die im Besteuerungsverfahren erfolgte Schätzung kann akzeptiert werden, sofern ein erheblicher Sicherheitsabschlag durch das Strafgericht erfolgt, der im Ergebnis für den Beschuldigten günstiger sein kann, als auf einer genaueren Ermittlung oder Absicherung der Schätzung durch präzise Schätzmethoden zu bestehen ⁴⁶ . Daneben besteht die Möglichkeit, die exakte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Absicherung des Schätzungsergebnisses zu verlangen, da das Strafgericht alle seine die Schätzung tragenden Umstände im einzelnen und nachprüfbar im Urteil darstellen und begründen muß.	In Schätzungsfällen besteht in der Regel Unsicherheit über schwierig zu ermittelnde tatsächliche Umstände. Die Voraussetzungen für eine tatsächliche Verständigung über die Besteuerungsgrundlagen dürften in aller Regel vorliegen. Eine tatsächliche Verständigung ermöglicht dem Steuerpflichtigen, sich über den Umfang der zu entrichtenden Steuern Gewißheit zu verschaffen. Eine Neigung der Finanzbehörden, die tatsächliche Verständigung an den tatsächlichen finanziellen Möglichkeiten des Steuerschuldners auszurichten, ist durchaus feststellbar. Eine Einigung im Besteuerungsverfahren ohne Einbeziehung eines parallelen Strafverfahrens wäre ein Kunstfehler.
Im Strafverfahren werden Feststellungen aus dem Besteuerungsverfahren über ein Schätzungsergebnis häufig vom Strafgericht mit einem Sicherheitsabschlag versehen und zum Gegenstand des Strafvorwurfs gemacht, ⁴⁷ ohne eigene Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen und zum Erwiesensein zu treffen. Im Streitfall ist das Gericht zur Anwendung des In-dubio-Satzes durch das Verlangen genauer Aufklärung zu zwingen.	Im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Richter eine eigene Schätzungsbefugnis (§ 96 FGO) und entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das Finanzgericht ermittelt die Besteuerungsgrundlagen und stellt diese per Urteil fest. Die pauschale Übernahme des Schätzungsergebnisses der Finanzbehörde abzüglich eines Sicherheitsabschlages erfolgt nicht.
In Schätzungsfällen gilt die strafprozessuale Grundregel des § 261 StPO, wonach das Gericht allein nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung entscheidet. ⁴⁸ Eine strafrechtliche Verurteilung setzt danach voraus, daß der Strafrichter die tatsächlichen Grundlagen, auf denen die Steuerpflicht beruht, feststellt und eine sichere Erkenntnis von der Richtigkeit der geschätzten Besteuerungsgrundlagen besitzt. Erst auf der Basis dieser notwendigen Überzeugungsbildung kann er zu einer strafrechtlichen Verurteilung gelangen.	In Schätzungsfällen erfolgt über § 162 AO eine gesetzliche Beweismaß-Reduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit. ⁴⁹ Die steuerliche Schätzung soll denjenigen Betrag bestimmen, der die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

39 Vgl. Dörn, wistra 1993, 1, 2 f.

40 Simon in Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht 2. Auflage, S. 54 und Randt in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 385 Rn. 20.

41 BFH BStBl. 1992 II 128.

42 Joecks wistra 1990, 52, 55.

43 Vgl. Simon in Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, S. 55.

44 Vgl. BFH BStBl. 1967 II 349.

45 Vgl. BFH BStBl. 2001 II 381, 382 f.

46 Simon in Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, S. 55 f.

47 Vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht/Kommentar, § 370 Rn. 497

48 Vgl. Erb, steueranwaltsmagazin 2007, 122, 127.

49 Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 1.

VI. Fazit

Zur Durchführung der Schätzung im Steuerstrafverfahren kommen auch die im Besteuerungsverfahren anerkannten Schätzungsmethoden in Betracht. Beide Verfahren stehen von Gesetzes wegen unabhängig und gleichrangig neben-

einander. Aufgrund der für jedes Verfahren geltenden Verfahrensgrundsätze und Prozeßrechtsmaxime besteht ein Spannungsverhältnis. Das Schätzungsergebnis des Besteuerungsverfahrens läßt sich trotz Anwendung gleicher Methoden nicht ohne weiteres auf das Steuerstrafverfahren „übertragen“.

Jahresbericht

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV: Jahresbericht 2007

Rückblick und Ausblick

Rückblickend war das Jahr 2007 sehr ereignisreich. Der Gesetzgeber hielt alle Unternehmen, Unternehmer und Privatpersonen mit dem Gesetzgebungsverfahren zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008, dem Jahressteuergesetz 2008, dem Erbschaftsteuergesetz und einigen anderen großen und kleinen Gesetzesänderungen nicht nur im Steuerrecht in Bewegung. Neben gerne angenommenen Änderungen wie der Senkung von Steuern sind aber leider auch einige nachteilige Änderungen zu verarbeiten. So wird der z. B. der Körperschaftsteuersatz einerseits von 25 % auf 15 % gesenkt. Gleichzeitig wird andererseits beispielsweise die Zins-schranke eingeführt, aufgrund welcher Zinsen für Darlehen nur noch bis zur Höhe von 1 Mio. Euro abzugsfähige Betriebsausgaben sind. Verlustvorträge von Kapitalgesellschaften gehen nach dem neuen § 8 c KStG verloren. Die ab 2009 geltende Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte ist je nach vorherigem Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen vorteilhaft oder nachteilig. Reisekosten und Ansparschreibungen wurden vollständig neu geregelt. Die Rechtsprechung des EuGH, BFH und der Finanzgerichte klärte viele Zweifelsfragen im Steuerrecht, leider nur die im Rahmen der Verfahren gestellten Fragen. Das BMF erließ einige neue Schreiben zur Anwendung steuerlicher Bestimmungen. Dadurch werden sicher einige Rechtsstreitigkeiten vermieden, möglicherweise andere gerade erst verursacht.

Überdies drängte sich der Eindruck auf, daß Gesetzgebungsverfahren zunehmend interaktiv gestaltet werden. Gesetzesentwürfe werden vorgestellt, von verschiedenen Interessengruppen zerplückt, vom Ministerium geändert, wieder kritisiert, erneut vom Ministerium geändert, noch

mal geprüft, wieder geändert und so fort. Hat ein Gesetz die Zustimmung des Bundestages erlangt, beginnt diese Diskussion im Bundesrat erneut. Dennoch ist mit dem so zustande gekommenen Ergebnis niemand wirklich zufrieden und Rechtsstreitigkeiten sind vorprogrammiert.

Die AG Steuerrecht bot ihren Mitgliedern und dem interessierten Publikum zwei gute Möglichkeiten, sich mit den neuen Gesetzen, Gesetzesänderungen und der aktuellen Rechtsprechung intensiv auseinanderzusetzen: Das Seminar „*Steueranwalt International*“ fand vom 26. bis 28. April 2007 auf Mallorca statt. Im Herbst wurde am 2. und 3. November 2007 der 14. *Steueranwaltstag* in Berlin veranstaltet. Beide Veranstaltungen erfüllten die Voraussetzungen für Fortbildungsveranstaltungen nach der Fachanwaltsordnung. Die Teilnehmer erhielten eine Teilnahmebescheinigung.

Im Rahmen des Seminars „*Steueranwalt International*“ wurde der erste Teil der Einführung in das Internationale Steuerrecht gewidmet. Für alle Kolleginnen und Kollegen, die sich mit der Materie vertraut machen oder Kenntnisse wieder auffrischen wollten, war dieser Teil gut geeignet. Unmittelbar im Anschluß daran bot der zweite Teil die Möglichkeit, die vorhandenen Kenntnisse auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts zu vertiefen. Obwohl der Tagungsort eher ein verlängertes Wochenende unter Mallorcas Frühlingssonne zu versprechen schien, war das Tagungsprogramm umfangreich und straff gefaßt und ließ keine Zeit zur Erholung frei. Reise- und Übernachtungskosten waren zudem günstiger als in Deutschland.

Um nationale steuerrechtliche Themen ging es bei dem *Steueranwaltstag 2007*. Organschaft, Steuern in der Insolvenz,

aktuelle Fragen der Steuerhaftung, Mißbrauchstatbestände im nationalen und internationalen Steuerrecht, das REIT-Gesetz, steuerliche Gestaltungen unter Berücksichtigung des erwarteten reformierten Erbschaftsteuergesetzes, die Abgeltungssteuer und schließlich als Teile der Unternehmensteuerreform die Zinsschranke, der Untergang von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften und die Funktionsverlagerung und internationale Einkunftsabgrenzung beschäftigten die Teilnehmer.

Zum Gelingen dieser Fortbildungsveranstaltung trug das Tagungshotel Dorint Sofitel Schweizer Hof in der Buda-pester Straße mit seinen angenehmen Räumlichkeiten, der guten Verpflegung der Teilnehmer und der entspannten Tagungsatmosphäre wesentlich bei.

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht gab im Jahr 2007 in zweimonatlicher Folge wieder insgesamt sechs Hefte des **steueranwaltsmagazins** mit den wechselnden Schwerpunkten Allgemeines Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Steuerstrafrecht und Europarecht heraus. Das im Juni erschienene Heft 3 enthielt als Themenheft Beiträge zu Mißbrauchstatbeständen. Die übrigen Hefte brachten Aufsätze zu aktuellen Themen und Grundsatzfragen der Schwerpunktgebiete.

Das **steueranwaltsmagazin** erfreut sich zunehmender Beliebtheit bei Abonnenten außerhalb des Mitgliederkreises und hat sich zu einer zitierfähigen Fachzeitschrift entwickelt.

Die Homepage der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht www.steuerrecht.org wird fortlaufend aktualisiert und ist eine gute Fundstelle für neue Informationen beispielsweise über Veranstaltungen, Rechtsprechung, Gesetzgebung und andere interessante Steuerrechtsthemen. Außerdem wird das **steueranwaltsmagazin** der vergangenen Jahre zur Verfügung

gestellt. Über die Homepage kann der Geschäftsführende Ausschuß der Arbeitsgemeinschaft für besondere Anliegen oder Fragen angesprochen werden.

Ausblick

Die AG Steuerrecht wird in diesem Jahr wieder die Tagungen „*Steueranwalt International*“ (24. bis 26. April 2008 auf Mallorca) und „*Steueranwaltstag*“ (31. 10. bis 1. 11. 2008 in Berlin) durchführen. Das Programm wird auf der Homepage und im Veranstaltungskalender der Deutschen Anwalt-Akademie bekanntgegeben (*siehe auf Seite 28 in diesem Heft*).

Zum *Deutschen Anwaltstag* (DAT) vom 1. bis 3. Mai 2008 wird die AG Steuerrecht am 1. Mai 2008 vormittags einen umfangreichen Beitrag liefern. Für die Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte, die weniger mit dem Steuerrecht befaßt sind, werden Vorträge zu folgenden Themen gehalten:

- Was tun, wenn der Prüfer kommt? Anwaltskanzleien in der Betriebsprüfung aus standes- und steuerrechtlicher Sicht
- Rechtsformwahl für Anwaltskanzleien aus steuerlicher und standesrechtlicher Sicht.

Das **steueranwaltsmagazin** wird im Jahr 2008 Themenhefte zum Erbschaft- und Unternehmensteuerrecht herausgeben. Für das Jahr 2009 ist ein Themenheft zum Europarecht geplant. Für die Homepage soll ein neues Konzept erstellt werden.

*Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak,
Fachanwältin für Steuerrecht,
Frankfurt a. M. und Kiedrich*

Meldungen ◀◀

Schweiz und Europa

Zinsbesteuerung – ein Flop? EU-Steuerrückbehalt in CHF

Belgien	108 925,30	Litauen	20 063,72	Tschechische	
Dänemark	48 931,31	Luxemburg	46 245,37	Republik	132 215,75
Deutschland	7 293 024,81	Malta	8 693,61	Ungarn	72 357,11
Estland	369,21	Niederlande	123 544,81	Zypern	14 653,08
Finnland	9 040,40	Österreich	1 366 505,33	Total	11 133 011,21
Frankreich	221 486,18	Polen	76 685,89		
Griechenland	83 637,19	Portugal	63 391,75		
Großbritannien	371 593,84	Schweden	84 353,81		
Irland	14 008,52	Slowakei	122 754,37		
Italien	566 938,30	Slowenien	48 779,99		
Lettland	20 600,05	Spanien	214 211,50		

(Quelle: www.llv.li/llv-stv-intern_steuerrecht-eu_zinsbesteuerung-statistik_2006.htm)

(Red.)

Veranstaltungen

Veranstaltungen der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV

Steueranwalt International 2008

24.–26. April 2008 Mallorca (Spanien)

Block A:	24. April 2008	Grundlagen des internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern) (6,5 Std.)
	25. April 2008	Grundlagen des internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern/Umsatzsteuer) (3,5 Std.)
Block B:	25. April 2008	Aufbauseminar internationales Steuerrecht (Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Spezialfragen des DBA-Rechts und der Immobilienanlage) (4 Std.)
Block C:	26. April 2008	Steuerliche Gestaltungen beim Gang in das Ausland für Unternehmen (3,5 Std.) Steuerliche Aspekte bei Immobilieninvestitionen im In- und Outbound-Fall (2,5 Std.)
Referenten:		Prof. Dr. Bert Kaminski, Universität Greifswald; Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg; Rechtsanwalt/Steuerberater Andreas Jahn, Bonn; RA/FAStR Dr. Martin Wulf, Berlin; RA/StB Friedhelm Jacob, Frankfurt am Main
Leitung:		RA/FAStR/FAHuGesR Kirsten Bäumel, RA/StB Friedhelm Jacob
Anmeldung:		DeutscheAnwaltAkademie Berlin, Tel. 030 – 72 61 53 – 120 Buchbar sind Block A/B/C o. Block A/B o. Block B/C.

Deutscher Anwaltstag

1.–3. Mai 2008 in Berlin

Die AG Steuerrecht im DAV bietet Vorträge mit Themen an, die für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte konzipiert sind und in der Praxis häufig wiederkehrende Fragen behandeln.

1. Mai:	9.00 – 13.00 Uhr:	
	9.00 – 10.45 Uhr	Was tun, wenn der Prüfer kommt? Anwaltskanzleien in der Betriebsprüfung aus standes- und steuerrechtlicher Sicht Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn, Bonn Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Berlin
	11.15 – 13.00 Uhr	Rechtsformwahl für Anwaltskanzleien aus steuerlicher und standesrechtlicher Sicht Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Sabine Unkelbach-Tomczak, Frankfurt a. M. Rechtsanwalt Sebastian Korts, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Vorankündigung: 15. Steueranwaltstag 31. 10./1. 11. 2008 in Berlin

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Eggers/Flore/Harenberg

Handbuch des Fachanwalts für Steuerrecht,

Wolters Kluwer Deutschland, Neuwied, 2007, 1237 Seiten

Unterscheidet sich nun ein Handbuch für den Fachanwalt von allgemeinen Steuerrechts-Handbüchern? Ganz gewaltig sogar: Nicht nur über 20 Autoren, davon die meisten aus der beratenden Praxis, wollen die Verbindungslinien zwischen steuerrechtlicher Theorie und den Bedürfnissen der beratenden Zunft herstellen. Gemeint ist der Rechtsanwalt, der im Steuerrecht berät, gestaltet und streitet. Hier sind alle klassische Themen enthalten, aber auch Themen, die man hier nicht vermutet, etwa die Verfassungsbeschwerde oder der Auskunftsverkehr mit dem Ausland. In seiner Themenzusammensetzung könnte dieses Buch durchaus einen Standard setzen. (JW)

Hefermehl/Köhler/Bornkamm

Wettbewerbsrecht

25. Aufl., C. H. Beck Verlag, München, 2007, 1665 Seiten

Klassiker sind schwierig in ihrer Handhabung. Entweder stößt man sie vom Sockel oder man huldigt ihnen. Dazwischen liegt ein Wust rechtlicher Materie, die kaum überschaubar ist, dennoch von den Autoren zwischen die Buchdeckel gepreßt werden konnte. Und nicht nur das: Der Kommentar gibt Antwort auf Fragen, die durch das UWG 2004 hinzugekommen sind. Auch zu Steuervorschriften: Diese hätten „grundsätzlich nicht den Zweck, das Marktverhalten zu regeln“. Ein Unternehmer, der Steuern hinterzieht und sich dadurch einen Wettbewerbsvorsprung vor seinen ehrlichen Mitbewerbern verschafft, handelt daher nicht zugleich unlauter“, so Köhler in Anm. 11.39. zu § 4 UWG. (JW)

Plewka/Marquardt

Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach UmwG, UmwStG, SStEG

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2006, 478 Seiten

Es handelt sich um ein Arbeitshandbuch mit Beispielen, Checklisten, Ablaufplänen und Mustern. Sofern man dies nicht mit der umfassenden grundlegenden rechtlichen Information verwechselt, ist dieses Buch in der Praxis sicher gut zu gebrauchen. Zumal es auch die grenzüberschreitenden Fragen berücksichtigt. Und das macht ja nicht jedes Buch, zumal das nationale Recht ohnehin schon kompliziert genug ist. (JW)

Haase

Internationales und Europäisches Steuerrecht – Schwerpunkte

Bd. 17/5, C. F. Müller Verlag, 2007, 320 Seiten

Wie gerade erwähnt: Deutsches Steuerrecht ist kompliziert genug. Allerdings ist die Globalisierung natürlich nicht aufzuhalten, was aber nicht mit dem Export des deutschen Steuerrechts kompensiert werden sollte. Der größte Teil des Buches betrifft naturgemäß das Internationale Steuerrecht, das durch Europäisches Recht ergänzt wird. Es beschreibt darüber hinaus die Europäischen Grundfreiheiten, die in den Köpfen der nationalen Steuerstrategen ab und zu mal wieder eine Rolle spielen sollten. (JW)

Ostertun/Reimer

Wegzugsbesteuerung/Wegzugsberatung

C. H. Beck Verlag, München, 2007, 285 Seiten

Erst vor wenigen Wochen erschien ein Aufsatz mit dem schönen Titel „Merkwürdigkeiten der Wegzugsbesteuerung“. Merkwürdig eben auch, daß Fragen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, mithin die grundlegenden Prinzipien des EG-Vertrages, in vielen früher abgeschotteten Staaten des früheren Ostblocks liberaler gesehen werden als im ach so freiheitlichen Deutschland, dessen Steuergesetzgebung sich wenig um europarechtliche Kriterien schert. Diese oder ähnliche Gedanken haben wohl auch die Autoren inspiriert: Neben den zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen legen die Autoren gesteigerten Wert auf die Beschreibung des Beratungsgesprächs. Sie stellen angesichts

ca. einer Million ausgewanderter Deutscher in den letzten etwa 10 Jahren nicht zu Unrecht fest: Des Lebens Vielfalt spiegelt sich im Wegzug. (JW)

Häger/Elkemann-Reusch

Mezzanine Finanzierungsinstrumente

2. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007, 372 Seiten

Wer nicht weiß, was „Mezzanine“ bedeutet, soll einmal in Wien in die Häuser hineingehen und die Beschilderung beobachten. Auf den Zwischenabsätzen zwischen einzelnen Stockwerken befinden sich manchmal die Hinweise „Mezzanine“. Nun, hier geht es um Finanzierungsinstrumente, die eine Mischung aus Eigen- und Fremdkapital darstellen. Nach den wirtschaftlichen Grundlagen werden rechtliche, steuerliche und bilanzielle Fragen der „mezzaninen“ Finanzierungsinstrumente aufgezeigt. Dies sind u. a. Stille Beteiligungen, Genußrechte, Nachrangdarlehen und Wandelanleihen. Nach der 1. Auflage 2004 erschien nun die 2. Auflage im Jahr 2007 und schien insoweit dem Vorwort Recht zu geben, in dem ein Vorstandsmitglied der IKB Deutsche Industriebank AG von „wachsender Bedeutung für den Mittelstand“ sprach. (JW)

Richter

Kapitalgesellschaften und EuGH-Rechtsprechung

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007, 509 Seiten

Wieder haben wir es mit internationalen Aspekten zu tun, nämlich mit den Auswirkungen der Rechtsprechung des EuGH auf Ertragsteuer sowie auf Handels- und Gesellschaftsrecht. Selbst als Habilitationsschrift beschränkt sich das Buch auf wenige, bedeutsame Urteile der letzten Jahre. Es erläutert gründlich die Argumentationen der Klageparteien und die praktisch bedeutsamen Auswirkungen. Der Gewinn dieses Buches liegt in seiner Ausführlichkeit. Allerdings konnten wir uns immer noch nicht mit Gliederungsziffern wie 4.2.3.5.2.1.2 anfreunden. (JW)

Moritz

Neue BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Finanzinnovationen

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2007, 28 Seiten

Hier handelt es sich um eine kurze Sonderveröffentlichung aus der Reihe Aktuelles Steuerrecht. Beschrieben werden sechs BFH-Urteile aus dem Jahr 2006, die mit Anmerkungen und Beratungshinweisen versehen werden. (JW)

Leitner/Toifl

Steuerstrafrecht International

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, und Verlag Linde in Wien, 2007, 135 Seiten

Unter diesem Titel würde man sich kaum das vorstellen, was dann wirklich folgt. Eine zweisprachige Auflistung der nationalen Regelungen zum Steuerstrafrecht. Englisch links, deutsch rechts. Und dann Erläuterungen aus ausgewählten Rechtsordnungen. Warum Kroatien und Slowenien enthalten sind und Großbritannien und Frankreich nicht (die USA aber doch), erschließt sich dem Leser allerdings nur dadurch, daß beide Autoren aus Österreich stammen. (JW)

Bender/Nack/Treuer

Tatsachenfeststellung vor Gericht

3. Aufl., C. H. Beck Verlag, München, 358 Seiten

In diesem uneingeschränkt zu empfehlenden Klassiker nehmen die Autoren die Spur auf, um zwischen Wahrheit und Lüge zu unterscheiden. Mit Hilfe eines Kataloges von Wahrheitskriterien und Lügensignalen kann dies auch der psychologisch ungebildete Anwalt nachspielen. Eine nachvollziehbare Feststellung der Autoren lautet: Der Mensch läßt kaum etwas unversucht, sein seelisches Gleichgewicht aufrechtzuerhalten – notfalls auch gegen die Realität. Bei Mißerfolgen kennt man im wesentlichen zwei Arten der Rationalisierung: Die „saure-Trauben-Rationalisierung“, also die nachträgliche Abwertung eines Zieles, das man nicht erreichen konnte. Andererseits die „süße-Zitronen-Rationalisierung“, bei der man in einer an sich unbefriedigenden Situation Vorteile sucht und diese in den Vordergrund stellt. Um das seelische Gleichgewicht wiederherzustellen, neigt der Mensch gerne dazu, negative Ereignisse in positive – mindestens neutrale – umzudeuten. Jammern war gestern – heute heißt es: Schöner scheitern. (JW)

Walkenhorst

Praktikerhandbuch Umsatzsteuer

NWB-Verlag, Herne/Berlin, 2007, 607 Seiten

Was ist eine umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im ganzen? Wann ist die unternehmerische Leistung im Inland steuerpflichtig? Wie sind Reihengeschäfte umsatzsteuerlich zu behandeln? Welchen Anforderungen muss eine ordnungsgemäße Rechnung genügen? Diese in der beratenden Praxis laufend auftauchenden Fragen beantwortet dieses Fachbuch in durch viele Beispiele angereicherter und dadurch verständlicher Form. Das Fachbuch verfolgt eine prüfungsschematische Gliederung in Anlehnung an den gesetzlichen Aufbau des Umsatzsteuergesetzes und ist schon deswegen insbesondere auch

als Einsteigerwerk nur zu empfehlen. Aber auch für den mit dem Umsatzsteuerrecht bereits vertrauten Praktiker bietet es eine zusammenfassende Darstellung zur schnellen Einarbeitung in den jeweiligen, aktuell aufbereiteten Themenkomplex. Als überaus tauglich dürften dabei vor allem auch die aktuellen Literaturangaben in den einzelnen Kapiteln des Buches einzustufen sein.

Seinen besonderen Wert erhält das Buch nicht zuletzt dadurch, daß es die aktuellen Entwicklungen in der Gesetzgebung und Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in kompakter Form zusammenfassend darstellt. Daß das Praxisbuch in seiner Erstauflage dennoch bereits über 600 Seiten umfaßt, ist dabei allein der Komplexität des Umsatzsteuerrechts geschuldet.

(Dr. Matthias Söffing, Niels Worgulla)

Waza/Uhländer/Schmittmann

Insolvenzen und Steuern

NWB-Verlag, Herne-Berlin, 7. Auflage 2007, 550 Seiten

Das Praxishandbuch zur Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz, in dem auch bereits das Gesetz zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 eingearbeitet ist, berücksichtigt den Rechtsstand bis Mai 2007. Es gibt zuverlässig Antworten auf nahezu alle Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Besteuerung insolventer Unternehmen und Privatpersonen ergeben, und eignet sich dabei als Hilfestellung für Insolvenzverwalter, Steuerberater, Rechtsanwälte, Insolvenz- und Finanzrichter sowie Verwaltungs- und Wirtschaftspraktiker.

Im vorangestellten allgemeinen Teil des Buches wird ein Überblick über das Regelinsolvenzverfahren und das Besteuerungs- und Erhebungsverfahren in der Insolvenz vermittelt. Ferner widmen sich die Autoren auch den Fragen der Durchsetzung von Steuerforderungen, den Rechnungslegungspflichten des Insolvenzverwalters, der Schuldbefreiung sowie der abgabenrechtlichen Haftungsinanspruchnahme. Daran anschließend beleuchten die Verfasser die einzelnen Steuerarten auf den insolvenzrechtlichen Hintergrund und runden das Werk mit einem Blick auf die Tätigkeit des Insolvenzverwalters ab. Wertvoll sind zudem die zahlreichen, aktuellen Fundstellen, die bei Bedarf einen vertiefenden Einstieg ermöglichen. Die durch Schaubilder, Synopsen und praktische Fälle aufgelockerte Darstellung erleichtert den schnellen Einstieg in die komplexe Materie. In der Praxis hat sich das Buch bereits etabliert, was schon die mittlerweile 7. Auflage des Werks klar verdeutlicht. Dennoch kommt man nicht umhin, die Praxistauglichkeit mit jeder neuen Auflage wiederholt zu würdigen und das Buch auch in der aktuellen Auflage zu empfehlen.

(Dr. Matthias Söffing, Niels Worgulla)

In der nächsten Ausgabe u. a. *Joecks/Miebach* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Bd. 4; *Messerer*, Unternehmensteuerreform 2008; *Ernst & Young*, Die Unternehmensteuerreform 2008; *Breithecker/Förster/Klapdor*, Unternehmensteuerreformgesetz 2008; *Dahmen-Lösche/Klinger*, Finanzvorsorge für Frauen.

Redaktion

Meldungen ◀◀

Deutschland

Deutscher Finanzgerichtstag

Beim 5. Deutschen Finanzgerichtstag in Köln am 21. 1. 2008 stellte einer der Redner treffend fest, es sei wirklich mal eine Vereinfachung des Steuerrechts, wenn der Gesetzgeber einmal nichts tun würde. Nicht alle Anwesenden haben gelacht.

Der 6. Deutsche Finanzgerichtstag wird am 19. Januar 2009 wiederum in Köln stattfinden. Dieses Mal wird ein Workshop „Brennpunkte des Steuerrechts aus deutscher und ausländischer Sicht“ vorgeschaltet, der am 3. 11. 2008 im Finanzgericht Köln stattfinden soll. *(Red.)*

Halbeinkünfteverfahren: im Veranlagungszeitraum 2001 realisierte Liquidationsverluste wesentlich Beteiligter

Prof. Dr. Jachmann

Abstract: Im Veranlagungszeitraum 2001 realisierte Auflösungsverluste wesentlich Beteiligter unterliegen ebenso wie Veräußerungsverluste noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren. § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 c EStG erfordern insoweit entsprechend dem Normzweck eine einschränkende Auslegung.

Anlaß: BFH-Urteil vom 27. 3. 2007 Az. VIII R 25/05

I. Sachverhalt

Der Kläger war seit den 1980er Jahren neben einem weiteren Gesellschafter zu 50 v. H. (= 75 000 DM) an der X-GmbH (künftig GmbH) beteiligt. Beide Gesellschafter waren zu Geschäftsführern bestellt. Der Kläger hielt seine Beteiligung im Privatvermögen. Die GmbH machte Jahresabschlüsse nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. November bis 31. Oktober des Folgejahres. Mit Beschluß vom 22. 10. 2001 lösten die Gesellschafter die GmbH mit Wirkung zum 31. 10. 2001 auf und bestellten sich zu Liquidatoren. Die GmbH hatte ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt. Das Anlagevermögen und der Warenbestand waren bereits im Jahr 2000/Anfang 2001 veräußert worden. Das am 22. 4. 2002 über das Vermögen der GmbH eröffnete Insolvenzverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

Der mit seiner Ehefrau zusammen veranlagte Kläger machte mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 einen Auflösungsverlust aus seiner Beteiligung in Höhe von 143 481 DM geltend (Verlust des Stammkapitals in Höhe von 75 000 DM und 68 481 DM für die Ablösung einer durch Bürgschaften gesicherten Kontokorrentschuld, die von den Gesellschaftern im Januar 2002 beglichen worden sei). Das beklagte FA berücksichtigte den Verlust bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2001 nicht. Der Einspruch hatte ebenfalls keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2003). Das FG gab der Klage mit in EFG 2005, 1347 veröffentlichtem Urteil teilweise statt. Das FA wendet sich ausschließlich gegen die Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens. Das FA sieht – anders als noch im finanzgerichtlichen Verfahren – nunmehr ebenfalls den Auflösungsverlust als bereits im Streitjahr 2001 realisiert an.

II. Begründung der Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Das FG hat im Ergebnis zu Recht den Verlust des Stammkapitals durch den Kläger in voller Höhe als Auflösungsverlust im Streitjahr 2001 berücksichtigt.

1. Gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 und § 52 Abs. 34 a Satz 1 2. Halbsatz EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Anteilseigner in den letzten fünf Jahren am Kapital der Gesellschaft wesentlich (d. h. im Streitfall nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu mindestens 10 v. H.) beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Entsprechendes gilt für die aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Verluste (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 4. 11. 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl. II 1999, 344; vgl. zu den Voraussetzungen BFH-Urteile vom 25. 1. 2000 VIII R 63/98, BFHE 191, 115, BStBl. II 2000, 343; vom 12. 12. 2000 VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761 zum Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlustes und einer ausnahmsweise früheren Realisierung vor Abschluß eines Liquidationsverfahrens). Gegen die Annahme des FG, daß der Auflösungsverlust danach bereits im Zeitpunkt der Auflösung der GmbH am 31. 10. 2001 – ausnahmsweise – realisiert worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2001 VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl. II 2002, 731), wendet sich auch das FA als Revisionskläger nicht mehr.

2. Das FA erhebt ausschließlich Einwendungen gegen die Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens und den dementsprechenden Ansatz des Auflösungsverlustes in voller Höhe. Die rechtliche Würdigung des FG ist indes im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

a) Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 c Satz 1 EStG ist die Hälfte des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes i. S. des § 17 Abs. 2 EStG steuerfrei. Satz 1 ist nach Satz 2 dieser Vorschrift entsprechend in den Fällen des § 17 Abs. 4 EStG anzuwenden. Diese Regelung ist nach § 52 Abs. 4 b Nr. 2 EStG i. d. F.

des Gesetzes vom 23. 12. 2002 (BGBl. I 2002, 4621) erstmals auf Erträge i. S. des § 3 Nr. 40 Satz 1 c (Sätze 1 und 2) EStG nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das KStG i. d. F. StSenkG 2001/2002 gilt, anzuwenden. Bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr wird das neue Körperschaftsteuerrecht somit erstmals 2001 angewendet. Bei nicht dem Kalenderjahr entsprechendem Wirtschaftsjahr wird das neue Körperschaftsteuerrecht nach § 34 Abs. 2 KStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2002 angewandt, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 1. 1. 2001 begonnen hat. Veräußerungen werden bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren somit erstmals nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert, wenn die Veräußerung im Jahr 2002 erfolgt, bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr für Veräußerungen im Jahr 2003.

Hingegen ist nach § 34 Abs. 11 Satz 1 KStG i. d. F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dez. 2001 (BGBl. I 2001, 3858) und nach § 34 Abs. 14 Satz 1 KStG i. d. F. des Fünften Gesetzes zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. 7. 2002 (BGBl. I 2002, 2715 – dort inhaltsgleich übernommen) das neue Körperschaftsteuerrecht erstmals auf Liquidationen anzuwenden, deren Besteuerungszeitraum im Jahr 2001 endet. Diese Anordnung entspricht dem allgemeinen Grundsatz, daß für den gesamten Besteuerungszeitraum das zum Ende des Liquidationszeitraums geltende Recht anzuwenden ist (vgl. *Gosch/Lambrecht*, KStG § 34 Rn. 155). Nach § 11 Abs. 1 KStG wird der Besteuerungszeitraum abweichend von § 7 Abs. 4 KStG nicht kalenderjahrbezogen bestimmt, sondern als der die gesamte Abwicklung umfassende Zeitraum, der allerdings nach Satz 2 dieser Vorschrift den Zeitraum von drei Jahren nicht übersteigen soll.

Besteuerungszeitraum ist somit grundsätzlich nicht das einzelne Kalenderjahr, sondern der gesamte Abwicklungszeitraum (BFH-Urteil vom 22. 2. 2006 I R 67/05, BFHE 213, 301). Auf der Ebene der Körperschaft ist die Liquidationsbesteuerung somit nach den Regeln des Halbeinkünfteverfahrens vorzunehmen. Grundsätzlich wird die Anwendung des neuen Körperschaftsteuerrechts auf der Ebene des Anteilseigners von der Besteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft abhängig gemacht (vgl. *Crezelius*, Der Betrieb – DB – 2001, 221, 222).

b) Die besondere Anwendungsregelung in § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht sich sowohl auf Veräußerungsgewinne/-verluste i. S. von § 17 Abs. 1 EStG als auch auf Auflösungs-/Gewinne/-verluste i. S. von § 17 Abs. 4 EStG, denn sie nimmt auf die gesamte Regelung zum Halbeinkünfteverfahren in § 3 Nr. 40 Satz 1 c EStG Bezug (so zutreffend *Oltmanns*, in: DB 2005, 2713, 2714). Da die Anwendungsregelung für die erstmalige Anwendung des Halbeinkünfte-

verfahrens indes an das Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft, nicht jedoch an den Besteuerungszeitraum der Gesellschaft anknüpft, wird die Frage unterschiedlich beantwortet, ab welchem Zeitpunkt das Halbeinkünfteverfahren auf den Anteilseigner in Liquidationsfällen anzuwenden ist.

c) Überwiegend (vgl. *Pung/Dötsch* in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 17 Rn. 214 f., m. w. N.; *Jünger*, Betriebs-Berater – BB – 2002, 1178, 1183; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 25. Aufl., § 17 Rn. 11) wird die Auffassung vertreten, daß während des Liquidationszeitraums kein Wirtschaftsjahr mehr besteht, weil der Besteuerungszeitraum kein Wirtschaftsjahr darstelle, so daß die Sonderregelung des § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 EStG, die gerade ein Wirtschaftsjahr voraussetzt, gar nicht anwendbar sei. Dementsprechend sei die Grundregel des § 52 Abs. 1 EStG i. d. F. des StSenkG 2001/2002 anzuwenden, so daß ein ab dem Veranlagungszeitraum 2001 erzielter Gewinn oder Verlust i. S. des § 17 Abs. 4 EStG dem neuen Körperschaftsteuerrecht und damit dem Halbeinkünfteverfahren unterfalle.

aa) Die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 26. 8. 2003 IV A 2 – S 2760 – 4/03, BStBl. I 2003, 434 Tz. 1, und vom 31. 3. 2004 IV A 6 – 6 – S 2244 – 5/04, DB 2004, 1289) vertritt ebenfalls diese Auffassung. Dies hat zur Folge, daß für Gewinne oder Verluste i. S. des § 17 Abs. 4 EStG neues Recht stets ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gelten würde.

bb) Zum Teil wird die Auffassung vertreten, die Kapitalgesellschaft habe nach § 270 des Aktiengesetzes oder § 71 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) auch nach ihrer Auflösung jährliche Abschlüsse aufzustellen. Diese Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahre seien auch für die erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens maßgebend. Auch eine in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft habe ein nicht mit dem Besteuerungszeitraum in § 11 KStG identisches Wirtschaftsjahr. § 11 KStG verlängere nur den Veranlagungszeitraum, nicht indes das Wirtschaftsjahr. Der Besteuerungszeitraum könne mithin nicht für die (erstmalige) Anwendung auf Sachverhalte nach § 17 Abs. 4 EStG maßgebend sein. Vielmehr bleibe das Geschäfts-/Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft unverändert. Nach § 71 GmbHG seien für das Wirtschaftsjahr handelsrechtlich weiterhin Abschlüsse aufzustellen. Dieses Wirtschaftsjahr müsse auch für die Anwendung des neuen Rechts und damit für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens oder noch des alten Körperschaftsteuerrechts maßgebend sein (vgl. *Frotscher* in: *Frotscher*, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 17 Rn. 110).

Indes haben die in § 71 Abs. 1 GmbHG vorgeschriebenen Liquidationsbilanzen lediglich den Charakter einer Vermögensermittlungsbilanz und dienen nicht der Gewinn-

ermittlung (BFH-Urteil vom 17. 7. 1974 I R 233/71, BFHE 113, 112, BStBl. II 1974, 692). Der Regelung kann somit auch nicht für die steuerliche Gewinnermittlung, die sowohl in § 11 Abs. 1 KStG für die Kapitalgesellschaft als auch für den Anteilseigner in § 17 Abs. 4 EStG jeweils eigene steuerrechtliche Regelungen bereitstellt, entnommen werden, daß die handelsrechtlich weiterhin zu bildenden Wirtschaftsjahre gleichermaßen für steuerliche Zwecke gelten.

cc) Schließlich vertreten das FG im Ausgangsverfahren und das FG Düsseldorf mit Urteil vom 13. 9. 2005 9 K 745/04 E, Revision unter dem Az. VIII R 60/05) die Ansicht, als Wirtschaftsjahr im Sinne der Übergangsregelungen in § 52 Abs. 34 a, Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 und Abs. 8 a EStG sei der steuerliche Gewinnermittlungszeitraum nach Maßgabe des § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG anzusehen. Danach sei das KStG a. F. nicht nur auf Liquidationen anzuwenden, deren Besteuerungszeitraum bereits vor dem 1. 1. 2000 begonnen habe und erst im Jahr 2001 ende, sondern unter bestimmten Voraussetzungen auch auf erst im Jahr 2001 begonnene Liquidationen (vgl. *Semmler/Zimmermann*, DB 2006, 1804, 1806).

3. Der Senat teilt nicht die Auffassung, während der Liquidation verdränge die Sonderregelung in § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG über den Besteuerungszeitraum das Bestehen eines „Wirtschaftsjahres“. Ebenso wenig können – wie ausgeführt – aus der handelsrechtlichen Verpflichtung, während der Liquidation gemäß § 71 Abs. 1 GmbHG Jahresabschlüsse aufzustellen, Schlußfolgerungen für das Besteuerungsverfahren gezogen werden. Veranlagungs- und Gewinnermittlungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr (vgl. § 7 Abs. 3 und 4 KStG), § 11 Abs. 1 KStG regelt für den Fall einer Liquidation eine Ausnahme von diesem Grundsatz. Zweck der Ausnahmeregelung ist es, den gesamten während der Abwicklung entstandenen Gewinn einheitlich zu ermitteln und im Interesse der Verwaltungsvereinfachung in einer einzigen Veranlagung zu erfassen und zu besteuern. Grundsätzlich ist, sofern die Auflösung nicht zum Schluß des laufenden Wirtschaftsjahres erfolgt, ein Rumpfwirtschaftsjahr, das vor dem Tag der Auflösung endet, zu bilden (BFH-Urteile in BFHE 113, 112, BStBl. II 1974, 692; vom 22. 10. 1998 I R 15/98, BFH/NV 1999, 829).

Allerdings läßt die Finanzverwaltung es zu, steuerlich kein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden und statt dessen die Zeit vom Beginn des laufenden Wirtschaftsjahres bis zur Auflösung in den Abwicklungszeitraum einzubeziehen (Abschn. 51 (1) Satz 3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien – KStR – 2004). Zwar wird für dieses Wahlrecht eine Rechtsgrundlage vermißt, indes wird es aus Vereinfachungsgründen als zweckmäßig beurteilt (vgl. *Blümich/Hofmeister*, § 11 KStG Rn. 38, m. w. N.). Da – anders als für die in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft – bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns/-verlustes gerade keine laufende (vgl. auch BFH-Urteile vom 9. 3. 1983 I R 202/79, BFHE 138, 81,

BStBl. II 1983, 433; vom 8. 12. 1992 VIII R 99/90, BFH/NV 1993, 654), sondern lediglich eine einmalige, stichtagsbezogene Gewinnermittlung erfolgt, läßt sich der Normzweck des § 11 Abs. 1 KStG gerade nicht auf § 17 Abs. 4 EStG übertragen.

4. Der Senat vertritt die Auffassung, daß eine allein am Wortlaut orientierte Lösung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und deshalb im Wege einer teleologischen Reduktion der Regelungen in § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 Satz 1 c Satz 2 EStG bereits im Veranlagungszeitraum 2001 entstandene Auflösungsverluste ebenso wie offene Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne/-verluste in voller Höhe steuerlich zu berücksichtigen sind.

a) Eine den Wortlaut korrigierende Auslegung wird dann zugelassen, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluß gerechtfertigt ist, daß der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt worden ist. Weichen Gesetzeswortlaut und -zweck voneinander ab, so ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung ihrem Zweck entsprechend einzuschränken, sofern sich das Gesetz gemessen an seinem Zweck als planwidrig zu weitgehend erweist. Hingegen kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewußten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (vgl. BFH-Urteile vom 4. 12. 2001 III R 47/00, BFHE 197, 233, BStBl. II 2002, 195; vom 17. 2. 1994 VIII R 30/92, BFHE 175, 226, BStBl. II 1994, 938; vom 1. 3. 2005 VIII R 25/02, BFHE 209, 275, BStBl. II 2005, 436, m. w. N.). Für die Besteuerung im Veranlagungszeitraum 2001 auf der Ebene des Anteilseigners wird im Schrifttum überwiegend eine unübersichtliche Rechtslage reklamiert (vgl. *Crezelius*, DB 2001, 221).

b) Es ist weder dem Wortlaut des § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 EStG noch der Entstehungsgeschichte dieser Regelung zu entnehmen, daß der Gesetzgeber, obwohl er ohne Einschränkung § 3 Nr. 40 Satz 1 c EStG in Bezug genommen hat, den Tatbestand in § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG aus dem Anwendungsbereich hätte ausklammern wollen. Vielmehr hat der Gesetzgeber durch die in § 3 Nr. 40 Satz 1 c Satz 2 EStG angeordnete entsprechende Anwendung des Satzes 1 dieser Vorschrift auf Fälle des § 17 Abs. 4 EStG und ebenso durch die in § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG angeordnete entsprechende Anwendung der Regelungen in § 17 Abs. 1 bis 3 EStG die Absicht zum Ausdruck gebracht, wirtschaftlich als vergleichbar eingestufte Sachverhalte auch steuerlich gleich zu behandeln, d. h. das Halbeinkünfteverfahren frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 zur Anwendung zu bringen. Die vollständige Bezugnahme in § 52 Abs. 4 b Satz 1 Nr. 2 EStG auf § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG würde indes leerlaufen, wäre von vornherein in den Fällen des § 17 Abs. 4 EStG vom Fehlen eines Wirtschaftsjahres auszugehen (so zutreffend, DB 2005, 2713, 2715).

c) Der Gesetzgeber hat u. a. mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des StSenkG 2001/2002 auf 1 v. H. seine Konzeption der Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungen absichern wollen. Offene Gewinnausschüttungen unterliegen frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 dem Halbeinkünfteverfahren (vgl. BFH-Urteil vom 1. 3. 2005 VIII R 92/03, BFHE 209, 285, BStBl. II 2005, 398; v. *Beckerath*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 3 Nr. 40 Rn. B 40/62). Die Absenkung wurde vom Finanzausschuß des Bundestages (BT-Drs. 14/3366, S. 118, Einzelbegründung zu § 17 EStG) damit begründet, daß § 17 EStG künftig grundsätzlich sicherstellen solle, daß es nicht durch Veräußerung der Beteiligung möglich sein solle, die Halbeinkünftebesteuerung auf der Ebene des Anteilseigners, der seine Anteile nicht in einem Betriebsvermögen halte, zu vermeiden. Sowohl in systematischer als auch in zeitlicher Hinsicht hat der Gesetzgeber deshalb den Gleichlauf bei der Besteuerung von Gewinnausschüttung und Veräußerung aufeinander abgestimmt (vgl. § 52 Abs. 34 a EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge – StEuglG – vom 19. 12. 2000, BGBl. I 2000, 1790, BStBl. I 2001, 3; BFH-Beschluß vom 14. 2. 2006 VIII B 107/04, BFHE 212, 285, BStBl. II 2006, 523; BFH-Urteil in BFHE 209, 285, BStBl. II 2005, 398).

Der Gesetzgeber geht in den Fällen der Anteilsveräußerung von einer Totalausschüttung aus, die er der offenen Gewinnausschüttung steuerlich gleichstellen will (BT-Drs. 14/2683, S. 120; BFH-Urteil in BFHE 209, 285, BStBl. II 2005, 398; *Crezelius*, DB 2001, 221, 225; *Nacke* in: *Herrmann/Heuer/Raupach* – HHR –, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 136). Grundsätzlich wird nicht mehr zwischen Quelleneinkünften und Veräußerungsgewinn unterschieden. Bei der Veräußerung werden thesaurierte Gewinne über den Kaufpreis abgegolten. Wirtschaftlich entspricht die Veräußerung einer letzten Dividendenausschüttung an den Veräußerer. Der Veräußerungsgewinn wird deshalb wie eine antizipierte (Total-)Gewinnausschüttung behandelt.

d) Der Gesetzgeber hat indes auch die Veräußerungserstattungsbestände der Veräußerung steuerlich gleichgestellt. Dies hat er sowohl in § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG durch Anordnung der entsprechenden Anwendung der Abs. 1 bis 3 des § 17 EStG auf den Tatbestand der Auflösung der Kapitalgesellschaft als auch in § 3 Nr. 40 Satz 1 c Satz 2 EStG, mit dem die entsprechende Anwendung des die Veräußerung regelnden Satzes 1 bestimmt wird, eindeutig zum Ausdruck gebracht (vgl. auch *Blümich/Ebling*, § 17 EStG Rn. 245; *Pung/Dötsch* in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 17 Rn. 202).

Die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven, die – nicht anders als bei der Veräußerung im Veranlagungszeitraum 2001 auch bei einem im Veranlagungszeitraum 2001 realisierten Auflösungsgewinn – im wesentlichen noch

unter der Geltung des alten Körperschaftsteuerrechts gebildet und entsprechend besteuert worden sind, werden durch die Liquidation realisiert (vgl. *Ommerborn/Altendorf*, Neue Wirtschafts-Briefe – NWB – Fach 3, S. 11193; *Frotscher* in: *Frotscher*, a. a. O., § 17 Rn. 110; *Pung/Dötsch* in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 17 Rn. 202). Weder die auf die Beteiligung gemachten Anschaffungskosten noch der hierdurch erwirtschaftete Gewinn stehen bei einem im Jahr 2001 realisierten Auflösungsverlust in einem Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren (vgl. *Schwedhelm/Olbing/Binnwies* in: *GmbH-Rundschau* 2005, 1517, 1531). Der Gesetzgeber geht wie bei der Veräußerung des Anteils von einer Totalausschüttung aus (vgl. *HHR/Nacke*, § 3 Nr. 40 EStG Rn. 136).

Dieser systematische Zusammenhang würde jedoch in sachwidriger Weise vernachlässigt, wenn bei gleichen Realisationszeitpunkten Veräußerungsgewinne frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2002 – bei abweichendem Wirtschaftsjahr sogar erstmals nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2002/2003 (vgl. *HHR/Eilers/Schmidt*, § 17 EStG Rn. 1) –, wirtschaftlich vergleichbare Liquidationsgewinne/-verluste hingegen allein deshalb, weil auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ein vom Wirtschaftsjahr abweichender Liquidationszeitraum nach § 11 Abs. 1 KStG besteht, bereits im Veranlagungszeitraum 2001 vom Halbeinkünfteverfahren erfaßt würden.

Der Liquidationsverlust ist im Rahmen der besonderen stichtagsbezogenen Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG auf den Zeitpunkt seiner Entstehung – endgültig – zu ermitteln (BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 654). Davon bleibt die Ermittlung des Liquidationsgewinns oder -verlustes bei der Körperschaft selbst (§ 11 KStG) sowie die Ermittlung dessen, was dem Anteilseigner aus dem Vermögen der GmbH ggf. zuzuteilen oder zurückzuzahlen ist (vgl. § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) unberührt (BFH-Urteile in BFH/NV 1993, 654; vom 2. Oktober 1984 VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl. II 1985, 428). Die steuerliche Be- bzw. im Falle eines Verlustes die Entlastung muß sich nach Ansicht des Senats sachgerecht nach dem Zeitpunkt der Realisation des Veräußerungsgewinns/-verlustes oder Auflösungsgewinns/-verlustes ausrichten. Die Entstehungsgeschichte, insbesondere die Gesetzesmaterialien, geben keinen eindeutigen Hinweis darauf, daß der Gesetzgeber in bewußter rechtspolitischer Entscheidung im Veranlagungszeitraum 2001 realisierte Liquidationsgewinne/-verluste bereits den Regeln des Halbeinkünfteverfahrens hätte unterwerfen wollen.

e) Die Entstehung eines Auflösungsverlustes setzt die zivilrechtliche Auflösung der Kapitalgesellschaft voraus, z. B. durch einen – auch formlos zulässigen – Auflösungsbeschluß gemäß § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG. Der späteren Eintragung der Auflösung in das Handelsregister kommt dann lediglich deklaratorische Bedeutung zu (§ 65 GmbHG).

Indes ist damit allein noch nicht der Tatbestand in § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG verwirklicht, wie offenbar *Oltmanns* in: DB 2005, 2713, 2716 meint. Vielmehr setzt die Entstehung des Verlustes des weiteren voraus, daß mit Zuteilungen und Rückzahlungen gemäß § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht mehr zu rechnen ist und feststeht, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende wesentliche Aufwendungen anfallen werden (BFH-Urteile in BFHE 184, 374, BStBl. II 1999, 344, m. w. N.; in BFHE 197, 394, BStBl. II 2002, 731; BFH-Beschluß vom 28.1.2002 VIII B 63/01, BFH/NV 2002, 646). Im Falle der Auflösung einer Kapitalgesellschaft durch Eröffnung des Konkurses oder des Insolvenzverfahrens über deren Vermögen steht regelmäßig erst im Zeitpunkt der Vollbeendigung, d. h. der Beendigung der Liquidation, fest, ob es zu einem endgültigen Liquidationsverlust kommen wird. Ausnahmsweise kann aber auch in diesem Fall bereits vor Abschluß des Liquidationsverfahrens ein Liquidationsverlust beim Anteilseigner zu berücksichtigen sein (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 761; in BFHE 191, 115, BStBl. II 2000, 343, m. w. N.; BFH-Beschluß vom 18.5.2005 VIII B 11/04, BFH/NV 2005, 1810). Dies ist gleichermaßen unter den oben genannten Voraussetzungen der Fall (BFH-Urteile in BFHE 197, 394, BStBl. II 2002, 731; vom 1.3.2005 VIII R 46/03, BFH/NV 2005, 2171, mit umfangreichen Nachweisen).

Eine Kapitalgesellschaft kann trotz vorhandener Aktivwerte auch dann in diesem Sinne als vermögenslos und damit ggf. als aufgelöst angesehen werden, wenn der wesentlich beteiligte Gesellschafter mit einer Auskehrung von Gesellschaftsvermögen im Rahmen der Vermögensverteilung nach § 72 GmbHG nicht mehr rechnen konnte. Diese Beurteilung beruht auf der besonderen Zwecksetzung des § 17 EStG. Danach ist eine Kapitalgesellschaft bereits dann vermögenslos, wenn die Aktiva zwar für eine Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger, nicht aber auch für eine Verteilung unter den Gesellschaftern ausreichen (BFH-Urteile vom 21.1.2004 VIII R 8/02, BFH/NV 2004, 947; VIII R 2/02, BFHE 205, 117, BStBl. II 2004, 551; BFH-Beschluß in BFH/NV 2002, 646, m. w. N.).

Die unterschiedliche steuerrechtliche Erfassung von Liquidationsgewinnen oder -verlusten auf der Ebene des Anteilseigners im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG einerseits und bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft während des Abwicklungszeitraums andererseits verdeutlicht zusätzlich den entstehenden und sachlich nicht hinreichend begründbaren Widerspruch, wenn nach dem deutlich zum Ausdruck gelangten gesetzgeberischen Willen der Gleichstellung von zum gleichen Zeitpunkt verwirklichten Veräußerungsvorgängen und Liquidationsvorgängen auf der Ebene des Anteilseigners dieses gesetzgeberische Ziel indes weitgehend leerliefe und es dadurch zu schwerwiegenden unterschiedlichen steuerlichen Belastungsunterschieden käme, weil

auch die Besteuerung des Anteilseigners an den vom Gesetzgeber im Interesse der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für in Liquidation befindliche Körperschaften in § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG zusammengefaßten Gewinnermittlungs- und Besteuerungszeitraum gebunden wäre (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 213, 301; *HHR/Klein*, § 11 KStG Rn. 5, 6 und 41).

Anders als bei der in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft, die auch während der Abwicklung grundsätzlich eine laufende Gewinnermittlung (vgl. § 71 Abs. 1 GmbHG) durchzuführen hat, ist der selbst bei einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Liquidation (vgl. *HHR/Eilers/Schmidt*, § 17 EStG Rn. 276) nach den (handelsrechtlichen) Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung stichtagsbezogen zu ermittelnde Auflösungsgewinn oder -verlust bereits im Zeitpunkt der Realisation endgültig zeitlich festgelegt. Die stichtagsbezogene Gewinnermittlung zum Zeitpunkt der Veräußerung oder der Liquidation der Gesellschaft erlaubt mithin keine Differenzierung (vgl. BFH-Urteil vom 5.10.2004 VIII R 64/02, BFH/NV 2005, 54). Eine weitere Gewinn- oder Verlustermittlung in späteren Veranlagungszeiträumen – wie bei der Körperschaft – ist beim Anteilseigner ausgeschlossen (BFH-Urteil in BFHE 191, 115, BStBl. II 2000, 343). Vielmehr sind allenfalls rückwirkende Korrekturen des Sachverhalts auf den Realisationszeitpunkt nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 21.12.1993 VIII R 69/88, BFHE 174, 324, BStBl. II 1994, 648; in BFH/NV 2005, 54; in BFH/NV 1993, 654).

f) Eine sachgerechte Lösung hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung bei der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Ebene des Anteilseigners erfordert es danach, auch im Kalenderjahr 2001 nach den vom BFH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für den Realisationszeitpunkt entstandene Liquidationsverluste noch nicht im Halbeinkünfteverfahren – also nur zur Hälfte – steuerlich zu berücksichtigen (so im Ergebnis ebenfalls *Frotscher* in: *Frotscher, a. a. O.*, § 17 Rn. 110; *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, GmbHR 2005, 1517, 1531, die insoweit auch einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geltend machen und das Halbeinkünfteverfahren jedenfalls nicht auf im Veranlagungszeitraum 2001 abgeschlossene Liquidationsverfahren anwenden wollen).

5. Nach den vom FA nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angefochtenen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) ist im Streitfall der der Höhe nach unstrittige Auflösungsverlust bereits im Streitjahr 2001 realisiert worden, so daß das FG im Ergebnis zu Recht der Klage insoweit stattgegeben hat.

Termine

März 2008

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Konzernsteuerquote optimieren	StB Dr. Jan Dierk Becker, Dr. Hans Georg Raber, StB Volker Stein	4. 3. 2008, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	Alternativ: Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Dr. rer. pol. Thomas Möller, Michael Picco, RA Dr. Thomas Weiss	5.–6. 3. 2008, Münster	AWA Außenwirtschafts-Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Energie- und Stromsteuer 2008	StB Dipl.-Kfm. Frank Eichhorn, Dipl.-Wirt.-Ing. Matthias Raacke, RA Daniel Schiebold, StB Dipl.-Kff. Dr. Tanja Utescher-Dabitz	5.–6. 3. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell I	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	5. 3. 2008, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell II	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	6. 3. 2008, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Unternehmens-tätigkeit & Steuern	RA/FAStR/FA H.- u. GesR Sebastian Korts, MBA, M.I. Tax, Prof. Dr. Bert Kaminski	6. 3. 2008, Stuttgart	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55
Umsatzsteuerrecht spezial	StB Dipl.-Fw Hubert Frey, Dipl.-Fw Mathias Szabó	7. 3. 2008, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de
Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt	RA/StB Dr. Ulrich Grünwald, Dipl.-Fw Ralf Sikorski	7. 3. 2008, Nürnberg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240 08 70 Fax: 030/24 00 87 99
Steueroptimale Strukturierung von Großvermögen	RA/StB Dr. Frank Hannes, RA/FAErbR Dr. Stephan Scherer, RA/StB Dr. Klaus Stein	11. 3. 2008, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen 2008	RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger, Prof. Dr. Wolfgang Joecks, WP/StB Prof. Dr. Roman Leitner, RD Wolfgang Lübke, RA/FAStR u. Strafr Dr. Karsten Randt	13.–14. 3. 2008, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Unternehmens- und Erbschaftsteuerreform 2008	RA/FAStR Dr. Bernd Schulze-Borges, RA/FAStR Ralf Thesing	14. 3. 2008, Aschheim-Dornach	DeutscheAnwaltAkademie Beate Straubel Tel. 030/726 15 3132 Fax 030/726 15 3111 straubel@anwaltakademie.de
Aktuelles Steuerrecht 2008 – Unternehmenssteuerreform, Jahressteuergesetz, Erbschaftsteuerreform – Aktuelle Änderungen im Überblick	RA/FAStR/StB Wolf-Dieter Tölle	14. 3. 2008, Leipzig	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Rechtsformwahl: GmbH oder GmbH & Co KG?	RA/FAStR Mathias Wenzler	14. 3. 2008, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Der Steuerberaterregreß	RA/FAStR Boris Kuder	15. 3. 2008, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer und SAP®	Manfred Mayer, Johann Lichtenberger, StB Annette Pogodda	18.–19. 3. 2008, München	Management Circle AG Bettina Gräf Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 anmeldung@managementcircle.de
Die Erbschaftsteuerreform	RA/FAStR u. Notar Berthold Franken	28.–29. 3. 2008, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie André Szibele Tel.: 030/726 15 31 30 Fax: 030/726 15 31 11 szibele@anwaltakademie.de

April 2008

Umsatzsteuer für international tätige Unternehmen	Matthias Feldt, Karl-Heinz Haydl, Ferdinand Huschens, StB Dipl.-Fw Nicole Looks, StB Dipl.-Fw Ursula Slapio	1. 4. 2008, Bergisch-Gladbach	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Besteuerung von Kapitaleinkünften und privaten Veräußerungsgeschäften	Dipl.-Fw Hartmut Loy	4. 4. 2008, München	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelles Steuerrecht 2008 – Unternehmenssteuerreform, Jahressteuergesetz, Erbschaftsteuerreform – Aktuelle Änderungen im Überblick	RA/FAStR/StB Wolf-Dieter Tölle	4. 4. 2008, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Non-profit-Organisationen: Beratung unter steuerlichen und „gesellschaftsrechtlichen“ Aspekten	StB Christel Fries, RA Dr. K. Jan Schiffer	4. 4. 2008, Bonn	DeutscheAnwaltAkademie Beate Straubel Tel. 030/726 15 31 32 Fax 030/726 15 31 11 straubel@anwaltakademie.de
Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform	RA/StB Joachim Breithaupt, StB Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	4.–5. 4. 2008, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Der Steuerberaterregreß	RA/FAStR Boris Kuder	5. 4. 2008, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RD Markus M. Schmidt	5. 4. 2008, Bonn	DeutscheAnwaltAkademie Beate Straubel Tel. 030/726 15 31 32 Fax 030/726 15 31 11 straubel@anwaltakademie.de
Umsatzsteuer international	StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB Dipl.-Vw./Dipl.-Fw Alexander Thoma	8. 4. 2008, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Energie- und Stromsteuer 2008	StB Dipl.-Kfm. Frank Eichhorn, Dipl.-Wirt.-Ing. Matthias Raacke, RA Daniel Schiebold, StB Dipl.-Kff. Dr. Tanja Utescher-Dabitz	8.–9. 4. 2008, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht	RA/StB Dr. Jan-Pieter Naujok	10. 4. 2008, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH in der Praxis	Dr. Gerhard Ege, RA/StB Dr. Heinrich Hübner, Notar a.D. Prof. Dr. Hans-Joachim Priester, Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt	14.–16. 4. 2008, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Erbschaftsteuer aktuell – steuer- und zivilrechtliche Umsetzung des neuen Rechts	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Dr. Eckhard Wälzholz	16. 4. 2008, München	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erarbeitung der unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit anhand von Steuer- und Gewinnermittlungsunterlagen	RA/FAStR u. Notar Wolfgang Arens	18. 4. 2008, Leipzig	DeutscheAnwaltAkademie Angelika Günther Tel. 030/726 15 31 27 Fax 030/726 15 31 11 guenther@anwaltakademie.de

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Auswirkungen aktueller Entwicklungen im Steuerrecht im Zusammenhang mit der Gestaltung von Verfügungen von Todes wegen und von vorweggenommener Erbfolgen, vor dem Hintergrund der Erbschaft- und Unternehmenssteuerreform	RA/Notar Prof. Dr. Thomas Reith	18. 4. 2008, Dortmund	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimale Strukturierung von Großvermögen	RA/StB Dr. Frank Hannes, RA/FAErbR Dr. Stephan Scherer, RA/StB Dr. Klaus Stein	21. 4. 2008, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96863547 Fax: 0211/96864040 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Aspekte der Wertpapieranlagen im Privatvermögen	Peter Löbig	21.–22. 4. 2008, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732162 Fax: 069/2732200
Latente Steuern	Ralf Geisler, Annette Lott, WP Dr. Robert Wienken	24. 4. 2008, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99627030 Fax: 06196/99627045
Steueranwalt International 2008 der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht	RA/StB Friedhelm Jacob, RA/StB Andreas Jahn, Prof. Dr. Bert Kaminski, StB Prof. Dr. Günther Strunk, RA/FAStR Dr. Martin Wulf	24.–26. 4. 2008, Mallorca	DeutscheAnwaltAkademie Daniel von Bronewski Tel. 030/726153120 Fax 030/726153111 d.vonbronewski@anwaltakademie.de
Einspruch und Klage im Steuerrecht	RA/FAStR Boris Kuder	25. 4. 2008, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen (unter Berücksichtigung der Unternehmenssteuerreform)	RA/FAStR Dr. Axel Gretzinger, RA/FAStR Dr. Bernd Schulze-Borges	25. 4. 2008, Mannheim	DeutscheAnwaltAkademie Beate Straubel Tel. 030/726153132 Fax 030/726153111 straubel@anwaltakademie.de
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR u. StrafR Olaf G. von Briel, RA Dr. Hilmar Erb	25. 4. 2008, Bremen	DeutscheAnwaltAkademie Detlef Zabel Tel. 030/726153122 Fax 030/726153111 zabel@anwaltakademie.de