

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2009

47. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Fraedrich **Die neuen erbschaftsteuerlichen Bewertungsregeln im Überblick**
- 48 Jacob/Scheifele **Keine Abgeltungsteuer auf den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG – ein steuerlicher Overkill**
- 53 Kleinebrecht **Erbschaftsteuerbegünstigungen für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem ErbStRG**
- 59 von Briel **Die Umsatzsteuernachschau (§ 27 b UStG) als strafrechtliche Vorermittlung?**
- 64 Jahn **Die Haftung des Geschäftsführers für Steuern und Sozialabgaben in Insolvenzsituationen im Lichte der aktuellen BGH- und Finanzrechtsprechung**

71 Veranstaltungen

Unkelbach-Tomczak **AG Steuerrecht im DAV: Jahresbericht 2008
Einsichten und Aussichten**

- 73 **Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht am 60. Deutschen Anwaltstag**

74 LiteraTour

76 Termine

I.

Die politische Farbenlehre gilt nicht mehr: Während Linke und Rechte, oft gemeinsam, nun Milliardenpakete zur Rettung der Welt und der Wirtschaft auflegen und das Geld rauspulvern, als hätten sie's wirklich, ist der vorsichtige Mahner gleichzeitig ein Verhinderer, ein Ewiggestriger. Wer vor Inflation und exzessiver Staatsverschuldung warnt, ist nicht nur das, sondern noch schlimmer: Ein Arbeitsplatzvernichter. In besseren Zeiten hieß es „Wer zuletzt lacht...“ Im Unglück Recht zu haben, ist aber allemal unlustig.

II.

Es ist immer wieder erstaunlich, wie eine subjektive Betroffenheit doch den Blickwinkel verändern kann: In Deutschland hieß es in der FAZ „Prinz Max im Visier deutscher Steuerfahnder“, im Liechtensteiner Vaterland „Deutschland greift Mitglied der Fürstenfamilie an“.

III.

Die ZRP hat wieder einmal den BGH dabei erwischt, wie er angeblich „Ersatzgesetzgeber“ spielt und „das Prinzip der Gewaltenteilung hinten anstellt“ (s. ZRP 2009, 32). Und dies bei der Standardisierung der Strafen für Steuerdelikte, die er in einem Grundsatzurteil im Dezember 2008 festgelegt hatte. Und das mit dem „Signal für die laufenden Verfahren in der sog. Liechtenstein-Affäre“ hat auch nicht so richtig geklappt.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin zusenden, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“. 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. Juni 2009.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Jennifer Fraedrich*, Rechtsanwältin in München; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Friedhelm Jacob* und *Matthias Scheifele*, beide Rechtsanwälte in Frankfurt; *Mario Kleinebrecht* und *Olaf von Briel*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **Dr. Klaus von Brocke**, Ernst & Young AG, München; RA/FAStR **Dr. Hans-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: BUCHprojekt 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 89,50 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Die neuen erbschaftsteuerlichen Bewertungsregeln im Überblick

Dr. Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, München*

1. Einleitung

Mit Beschluß vom 7. 11. 2006 hat das BVerfG bekanntermaßen das ErbStG für verfassungswidrig erklärt und im Hinblick auf eine Neuregelung verlangt, daß für die zu steuernden wirtschaftlichen Einheiten oder Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.¹ Dies sollte – so das BVerfG – dadurch erreicht werden, daß für die Bewertung ausschließlich auf den gemeinen Wert nach § 9 Abs. 1 BewG abgestellt wird. Die Schwierigkeiten, die die Ermittlung des gemeinen Werts in der Praxis aufwerfen kann, hat das BVerfG dabei erkannt. Dem Beschluß war daher zu entnehmen, daß der gemeine Wert vom Gesetzgeber zwar angestrebt, aber nicht immer erreicht werden muß (so jedenfalls ausdrücklich für die Bewertung bebauter Grundstücke).²

2. Systematik des neuen Bewertungsrechts

a. Generalverweis

Entsprechend diesen Vorgaben des BVerfG hat der Gesetzgeber i. R. d. Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) vom 24. 12. 2008³ die Bewertungsregelungen für erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Zwecke überarbeitet. Danach sieht § 12 Abs. 1 ErbStG weiterhin einen Generalverweis auf den ersten Teil des BewG vor, wo in § 9 BewG der gemeine Wert als grundsätzlicher Wertmaßstab festgelegt ist.

b. Vorrangige Sonderregeln

Vorrangig gelten jedoch die Regelungen des § 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG. Danach kommt es im Fall von

- Anteilen an Kapitalgesellschaften,
- Grundbesitz i. S. d. § 19 BewG (d. h. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke und Betriebsgrundstücke),
- inländischem Betriebsvermögen sowie
- Wirtschaftsgütern und Schulden

auf die gesondert festgestellten Werte am Bewertungsstich-

tag an, wenn das Feststellungsverfahren gem. § 151 BewG durchzuführen ist. Dies ist der Fall bei den Grundbesitzwerten, bei Betriebsvermögen und Anteilen am Betriebsvermögen i. S. d. §§ 96, 96, 97 BewG, bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 11 Abs. 2 BewG und bei sonstigen Vermögensgegenständen und Schulden, wenn sie mehreren Personen zustehen (§ 3 BewG). Nicht feststellungsbedürftig sind hingegen z. B. notierte Anteile an Kapitalgesellschaften. Hierfür gilt § 11 Abs. 1 BewG über die Verweisungsnorm des § 12 Abs. 1 ErbStG unmittelbar. Auch die Werte von Forderungen und Schulden, die nur einer Person zuzuordnen sind, müssen nicht gesondert festgestellt werden. In diesem Fall gilt § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 BewG. Für ausländischen Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen erklärt § 12 Abs. 7 ErbStG die Regelung des § 31 BewG für anwendbar. Danach ist der gemeine Wert i. S. d. § 9 BewG anzusetzen. Außerdem ist die Sonderregelung des § 12 Abs. 4 ErbStG n. F. für Bodenschätze zu beachten. Gehören diese nicht zum Betriebsvermögen, gelten die ertragsteuerlichen Werte.

c. Wertermittlung

Für die Wertermittlung selbst hat der Gesetzgeber im Zuge der Reform in den §§ 157 ff. BewG einen vollständig neuen 6. Abschnitt in das BewG eingeführt. Dort wird – anknüpfend an den Katalog des § 151 BewG – die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer gesondert geregelt. Die §§ 157 ff. BewG enthalten nunmehr sämtliche Bewertungsregeln für alle Vermögensarten. Insgesamt wurden fast 50 neue Paragraphen sowie zahlreiche Anlagen in das Gesetz aufgenommen. Entgegen den ursprünglichen Reformplänen⁴ sind keine Rechtsver-

* Dr. Jennifer Fraedrich ist Partnerin der Rechtsanwaltssozietät *Streck Mack Schwedhelm*, Köln, Berlin, München.

1 BVerfG 1 BvL 10/02 vom 7. 11. 2006, BStBl. 2007 II, 197.

2 In der Literatur werden Abweichungen von bis zu 20% bzw. 30% als zulässig angesehen. *Viskorf*, FR 2007, 624, 625; *Wachter*, BB 2007, 577, 577.

3 BGBl. 2008 I, 3018.

4 Regierungsentwurf vom 11. 12. 2007, BR-Drucks. 4/08.

ordnungen mehr vorgesehen.⁵ Damit hat der Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung getragen.⁶ Allerdings wurde der ursprüngliche, an die Wertermittlungsverordnung (WertV) angelehnte „Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes“ der Bundesregierung vom 8. 2. 2008⁷ inhaltlich übernommen.

3. Grundvermögen

a. Unbebaute Grundstücke

Unter der neuen Rechtslage stellt der Gesetzgeber für die Ermittlung des gemeinen Werts unbebauter Grundstücke regelmäßig auf die aktuellen Bodenrichtwerte ab. Der frühere Abschlag von 20 % ist entfallen. § 179 BewG sieht vor, daß stets der zuletzt vom Gutachterausschuß ermittelte Wert maßgebend ist. Das bedeutet, daß im gesamten Jahr 2009 die Werte zum 31. 12. 2008 zugrunde zu legen sein werden. Hinsichtlich der Ermittlung der Bodenrichtwerte werden nach § 196 BauGB die Gutachterausschüsse verstärkt in die Pflicht genommen.⁸ Es ist vorgesehen, daß jeweils zum Ende jedes zweiten Kalenderjahrs (nach den ursprünglichen Reformplänen zum Ende jeden Kalenderjahrs!) aufgrund der Kaufpreissammlung flächendeckend – und damit nicht mehr nur für Bauland – durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungsstands ermittelt werden. Darüber hinaus sind die Gutachterausschüsse nach § 196 BauGB nunmehr verpflichtet, Richtwertzonen zu bilden, die jeweils Gebiete umfassen, die nach Maß und Art der baulichen Nutzung weitgehend übereinstimmen. Für die Zwecke der erbschaftsteuerlichen Bewertung sind die Bodenrichtwerte allerdings nicht in jedem Fall unverändert zu übernehmen. Ausweislich der Gesetzesbegründung ist aus dem Bodenrichtwert ein Bodenwert je Quadratmeter Grundstücksfläche abzuleiten, wenn die lagetypischen Merkmale des zu bewertenden Grundstücks von denen des Bodenrichtwertgrundstücks abweichen.⁹

b. Bebaute Grundstücke

Das unter der alten Rechtslage für bebaute Grundstücke gültige vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Vervielfältiger von 12,5 wurde vom BVerfG ausdrücklich für verfassungswidrig erklärt, da es den gemeinen Wert i. d. R. nicht widerspiegele. Eine alternative Wertberechnungsmethode hat das BVerfG aber nicht vorgegeben. Im ErbStRG hat sich der Gesetzgeber nunmehr für ein differenziertes Bewertungssystem entschieden. Nach § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. §§ 151 Abs. 1 Nr. 1, 157 Abs. 3, 181 BewG ist zukünftig bei der Bewertung bebauter Grundstücke zwischen den folgenden Grundstücksarten, die im Gesetz im einzelnen definiert sind, zu unterscheiden:

- Ein- und Zweifamilienhäuser,

- Mietwohngrundstücke,
- Wohn- und Teileigentum,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischt genutzte Grundstücke,
- sonstige bebaute Grundstücke.

Für die Bewertung gibt § 182 BewG sodann drei verschiedene Bewertungsmethoden vor, die den Grundstücksarten im einzelnen zugeordnet werden:

- das Vergleichswertverfahren,
- das Ertragswertverfahren und
- das Sachwertverfahren.

Diese Bewertungsverfahren sind der auf Grundlage des § 199 BauGB ergangenen Wertermittlungsverordnung (WertV) – nahezu wortgleich – nachgebildet. Entgegen den ursprünglichen Reformplänen erfolgt in § 182 BewG jedoch kein Verweis mehr auf § 199 BauGB und die WertV. Stattdessen sind die einzelnen Bewertungsmethoden für die Zwecke der Erbschaftsteuer nunmehr unmittelbar und ausschließlich in den §§ 183 ff. BewG sowie in den Anlagen 21 bis 26 geregelt.

aa. Vergleichswertverfahren

Nach § 182 Abs. 2 BewG gilt für Ein- und Zweifamilienhäuser, Teileigentum und Wohnungseigentum grundsätzlich das Vergleichswertverfahren gem. § 183 BewG. Dabei wird der gemeine Wert eines Grundstücks regelmäßig aus den tatsächlich realisierten Kaufpreisen von anderen Grundstücken abgeleitet, die in Lage, Nutzung, Bodenbeschaffenheit, Zuschnitt und sonstiger Beschaffenheit hinreichend mit dem zu bewertenden Grundstück übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Als Grundlage sollen vorrangig die von den Gutachterausschüssen i. S. d. §§ 192 ff. BauGB mitgeteilten Vergleichspreise dienen. Alternativ sieht § 183 Abs. 2 Satz 1 BewG die Anwendung der von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichsfaktoren (z. B. Kaufpreis pro qm) vor.¹⁰ Belastungen privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Art bleiben nach § 183 Abs. 3 BewG beim Vergleichswertverfahren unberücksichtigt. Fehlen Vergleichswerte, ist gem. § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG für Ein- und Zweifamilienhäuser, Teileigentum und Wohnungseigentum das Sachwertverfahren heranzuziehen.

bb. Ertragswertverfahren

Auf Mietwohngrundstücke sowie Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem

⁵ Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, BT-Drucks. 16/11107, Seite 16.

⁶ Vgl. *Söffing*, DStZ 2008, 867, 868.

⁷ Sog. Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBV-BewV).

⁸ Vgl. auch *Drosdzol*, ZEV 2008, 10, 12.

⁹ BR-Drucks. 4/08, Seite 54.

¹⁰ Vgl. dazu auch *Drosdzol*, a. a. O., 13.

örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln läßt, soll gem. § 182 Abs. 3 BewG regelmäßig das Ertragswertverfahren angewandt werden. Dabei sind gem. § 184 BewG zunächst der Bodenwert nach § 179 BewG und der Gebäudeertragswert nach Maßgabe des § 185 BewG separat zu ermitteln und anschließend zu addieren.

Im einzelnen:

- Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist nach § 185 BewG vom Reinertrag des Grundstücks auszugehen, der als der Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten definiert wird.
- Die Ermittlung des Rohertrags wird wiederum in § 186 BewG geregelt, wonach die vereinbarte Jahresnettomiete bzw. die übliche Miete maßgeblich ist.
- Bei den Bewirtschaftungskosten sind gem. § 187 Abs. 1 BewG die Kosten für Verwaltung, Betrieb und Instandhaltung sowie das Mietausfallwagnis zu berücksichtigen. Aus Vereinfachungsgründen sind als Grundlage die Erfahrungssätze der Gutachterausschüsse i. S. d. §§ 192 ff. BauGB heranzuziehen. Stehen solche nicht zur Verfügung, gelten die pauschalierten Bewirtschaftungskosten gemäß Anlage 23.
- Der so ermittelte Reinertrag des Grundstücks ist nach § 185 Abs. 2 BewG um den Betrag zu mindern, der sich aus einer angemessenen Verzinsung des Bodenwerts ergibt. Die Verzinsung richtet sich dabei nach dem Liegenschaftszinssatz gem. § 118 BewG. Dies ergibt den Gebäude-reinertrag.
- Der Gebäudereinertrag ist schließlich nach Maßgabe des § 185 Abs. 3 BewG zu kapitalisieren. Dazu ist vorrangig auf die in der Anlage 21 vorgegebenen Vervielfältiger zurückzugreifen.
- Zusammengefaßt ergibt sich damit folgende Berechnungsmethode:

Jahresnettokaltmiete/übliche Miete
<u>./. Bewirtschaftungskosten (Anlage 23)</u>
= Reinertrag des Grundstücks
<u>./. Bodenwertverzinsung</u>
= Gebäudereinertrag
<u>× Vervielfältiger (Anlage 21)</u>
= Gebäudeertragswert
<u>+ Bodenwert (Bodenrichtwert × Grundstücksfläche)</u>
= Ertragswert des Grundstücks.

cc. Sachwertverfahren

In bezug auf Ein- und Zweifamilienhäuser, Teileigentum und Wohnungseigentum, wenn kein Vergleichswert vorliegt, für Mietwohngrundstücke sowie Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, wenn sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete nicht ermitteln läßt, und sonstige bebaute Grundstücke ist nach neuem Recht das sog. Sachwertverfahren anzuwenden (§ 182 Abs. 4 BewG). Bei der Anwendung des Sachwertver-

fahrens werden gem. § 189 BewG Bodenwert und Gebäudesachwert zunächst getrennt voneinander ermittelt; danach erfolgt die Multiplikation mit einer Wertzahl.

Im einzelnen:

- Für die Ermittlung des Bodenwerts gelten nach § 189 Abs. 2 BewG die Bestimmungen des § 179 BewG zu den unbebauten Grundstücken.
- Der Gebäudesachwert wird nach Maßgabe des § 190 BewG ermittelt. Danach ist von den Regelherstellungskosten, welche den gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit entspricht, auszugehen. Diese sind mit der sog. Brutto-Grundfläche zu multiplizieren. Details zur Berechnung der Brutto-Grundfläche sowie eine Aufstellung der Regelherstellungskosten (Preisstand 1. 1. 2007) – aufgeteilt nach Baujahr, Ausstattungsstandard gem. erläuternder Tabelle, mit/ohne Keller, mit/ohne Dachgeschoßausbau – enthält Anlage 24. In § 190 Abs. 1 Satz 5 BewG ist eine Ermächtigung für das Bundesministerium der Finanzen zur Aktualisierung der Anlage 24 durch Rechtsverordnung vorgesehen.
- Von dem so ermittelten Gebäuderegelerstellungswert ist nach § 190 Abs. 2 BewG eine sog. Altersminderung in Abzug zu bringen. Diese ergibt sich aus dem Alter des Gebäudes im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22. Der Gebäudesachwert entspricht mindestens 40% des Gebäuderegelerstellungswerts.
- Bodenwert und Gebäudesachwert ergeben den vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Dieser ist abschließend zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl i. S. d. § 191 BewG zu multiplizieren. Diese ergibt sich aus den Sachwertfaktoren, die von den Gutachterausschüssen nach § 192 ff. BauGB für das Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung abgeleitet wurden. Eine Aufstellung ist in Anlage 25 enthalten.
- Zusammengefaßt ergibt sich damit folgende Berechnungsmethode:

Regelerstellungskosten (Anlage 24)
<u>× Brutto-Grundfläche (Anlage 24)</u>
= Gebäuderegelerstellungswert
<u>./. Alterswertminderung (Anlage 22)</u>
= Gebäudesachwert
<u>+ Bodenwert (Bodenrichtwert × Grundstücksfläche)</u>
= vorläufiger Sachwert des Grundstücks
<u>× Wertzahl (Anlage 25)</u>
= Grundstückswert.

c. Sonderfälle

In den §§ 192 ff. BewG wird die Bewertung von grundvermögensbezogenen Sonderfällen geregelt. Konkret geht es um Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Grund und Boden, Grundstücke im Zustand der Bebauung sowie Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz.

d. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts

§ 198 BewG eröffnet den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, im Falle des Grundvermögens einen niedrigeren gemeinen Wert als den nach §§ 179, 182–196 BewG ermittelten Wert nachzuweisen. Hinsichtlich der Frage, wie dieser Nachweis zu führen ist, kann m. E. auf die Grundsätze zur alten Rechtslage unter § 146 Abs. 7 BewG a. F. zurückgegriffen werden. Bis ins Jahr 2006 sah diese Vorschrift eine dem § 198 BewG vergleichbare Regelung für bebaute Grundstücke vor. Nach der damaligen BFH-Rechtsprechung konnte der Nachweis durch Vorlage eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen oder durch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis geführt werden.¹¹ Dabei – so ist m. E. der Verweis in § 198 Satz 2 BewG zu verstehen – müssen allerdings die zugrunde gelegten Werte denen der aufgrund des § 199 Abs. 1 BauGB ergangenen Wertermittlungsverordnung (WertV) vergleichbar sein.¹² Dies hat insbesondere zur Folge, daß – entgegen den Regelungen im BewG (§ 183 Abs. 3 BewG) – Belastungen privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Art, wie z. B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte, wertmindernd angesetzt werden können.¹³ Insoweit ist allerdings zu beachten, daß diese dann nicht mehr bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs als Nachlaßverbindlichkeiten berücksichtigt werden dürfen (§ 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG).¹⁴

4. Betriebsvermögen/nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften

a. Allgemeines

In der früheren Bewertung von Betriebsvermögen hat das BVerfG den Hauptanstoßpunkt für die Verfassungswidrigkeit des alten ErbStG gesehen. Der Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte hat das BVerfG eine deutliche Absage erteilt. Dementsprechend ist nach dem neuen Recht gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. §§ 151 Abs. 1 Nr. 2, 95, 96, 109, 11 Abs. 2 BewG ausschließlich der gemeine Wert maßgeblich. Dabei sieht das ErbStRG eine Angleichung der Bewertung der Personenunternehmen an die der Kapitalgesellschaften vor. In beiden Fällen kommt nunmehr § 11 Abs. 2 BewG zur Anwendung. Danach wird der gemeine Wert in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet, die weniger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag liegen. Fehlen solche Vergleichsverkäufe, ist der Wert aufgrund der Ertragsaussichten oder einer anderen in den maßgeblichen Wirtschaftskreisen üblichen Bewertungsmethoden zu ermitteln.

b. Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Für die Unternehmensbewertung aufgrund der Ertragsaussichten gibt das neue BewG das vereinfachte Ertragswert-

verfahren als mögliche Bewertungsmethode vor. Einzelheiten sind in §§ 199 bis 203 BewG geregelt. Danach ist der Ertragswert aus dem zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag, multipliziert mit einem starren Kapitalisierungsfaktor, zu ermitteln (§ 200 Abs. 1 BewG).

aa. Ertragswert

Für die Berechnung des Jahresertrags soll nach § 201 Abs. 1 BewG der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag als Beurteilungsgrundlage herangezogen werden. Der Durchschnittsertrag wiederum ist möglichst aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten (§ 201 Abs. 2 BewG). Bei nachhaltigen Veränderungen des Unternehmens oder bei Neugründung kann nach § 201 Abs. 3 BewG auch ein kürzerer Zeitraum betrachtet werden. Für die Berechnung des Betriebsergebnisses ist nach § 202 BewG der steuerliche Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG als Ausgangsbetrag heranzuziehen. Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben außer Betracht. Auf diesen Betrag sind bestimmte Hinzurechnungen und Abzüge vorzunehmen, die im einzelnen in § 202 Abs. 1 BewG aufgelistet sind.¹⁵ Schließlich ist zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands ein Abschlag i. H. v. 30% vorgesehen (§ 202 Abs. 3 BewG). Auf den so ermittelten Jahresbetrag ist ein starrer Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) anzuwenden, der sich aus dem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5% zusammensetzt. Branchentypische Risiken, Zukunftsprognosen o. ä. werden damit nicht berücksichtigt.

bb. Sonderposten

Zusätzlich zu dem Ertragswert sind bestimmte Sonderposten ergänzend anzusetzen. Insbesondere wird sog. nicht betriebsnotwendiges Vermögen zusätzlich zum Ertragswert mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert bei der Unternehmensbewertung berücksichtigt (§ 200 Abs. 2 BewG). Die Gesetzesbegründung nennt in diesem Zusammenhang ein Mietwohngrundstück bei einem Produktionsunternehmen als Beispiel.¹⁶ Neben dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen nennt § 200 Abs. 3 BewG als weiteren Hinzurechnungsposten die vom Unternehmen gehaltenen Gesellschaftsbeteiligungen. Auch diese sind zusätzlich zu dem Ertragswert mit dem gemeinen Wert, der gesondert anhand der zulässigen Methoden zu ermitteln ist, anzusetzen.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

11 ► BFH II R 27/02 vom 8. 10. 2003, BStBl. 2004 II, 179.

12 Vgl. dazu auch BFH II R 27/02, a. a. O.

13 Vgl. auch Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 21/26.

14 Vgl. auch ► Hessisches FG 3 K 1340/02 vom 6. 9. 2005, DStR 2006, 1009 zu § 146 Abs. 7 BewG a. F.

15 Vgl. auch Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 28.

16 Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 27.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll dadurch einer Reduzierung des Ertragswerts durch Thesaurierungseffekte entgegengewirkt werden. Schließlich ist in § 200 Abs. 4 BewG eine Mißbrauchsregelung enthalten, wonach Wirtschaftsgüter, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden, ebenfalls gesondert zu berücksichtigen sind.¹⁷

c. Andere Bewertungsverfahren/Konkurrenzverhältnis

Wie sich eindeutig aus § 199 Abs. 1 BewG ergibt, ist die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nicht zwingend. Im Fall der offensichtlichen Fehlbewertung ist es sogar ausgeschlossen. Unter welcher Voraussetzung dies anzunehmen ist, läßt der Gesetzgeber allerdings offen.¹⁸ In der Literatur werden Abweichungen von bis zu 50% diskutiert.¹⁹ Streitigkeiten in der Praxis sind vorprogrammiert. Soweit nach § 11 Abs. 2 BewG andere Ertragswertverfahren und auch sonstige im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anerkannte nichtsteuerliche Bewertungsmethoden²⁰ für die Unternehmensbewertung herangezogen werden können, ist das Konkurrenzverhältnis ebenfalls unklar. Der Gesetzgeber läßt die Rechtslage vollkommen offen. Es stellt sich z. B. die Frage, ob es einen Vorrang für das gesetzlich geregelte vereinfachte Ertragswertverfahren gegenüber den sonstigen Ertragswertverfahren gibt. Auch ist fraglich, ob die nichtsteuerlichen Methoden nachrangig sind.²¹ Schließlich ist unklar, ob nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch das Finanzamt hinsichtlich der Bewertungsmethode ein Wahlrecht hat.²² Klarheit wird hier wohl erst die Rechtsprechung bringen.

d. Mindestwert

Für die Bewertung sieht das neue Recht eine Untergrenze vor. Als Mindestwert soll der sog. Substanzwert gelten. Dieser ist im Gesetz legal definiert als die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen Aktiva abzüglich der betrieblichen Schulden und sonstigen Abzüge (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Für die Praxis bedeutet dies, daß neben der regulären Bewertung stets eine Parallelberechnung durchgeführt werden muß.

e. Aufteilung

Im Fall von Anteilen an Personengesellschaften ist die Aufteilung des für das Gesamthandsvermögen ermittelten Ertragswerts nach den Maßgaben des § 97 Abs. 1 a BewG vorzunehmen. Dabei sind zunächst die Kapitalkonten zuzurechnen, sodann der verbleibende Wert nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen. Hinzu kommt das jeweilige Sonderbetriebsvermögen, das mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist.²³ Bei Kapitalgesellschaften erfolgt die Aufteilung gem. § 97 Abs. 1 b BewG nach dem Verhältnis

des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Gesellschaft am Bewertungsstichtag. Dies gilt grundsätzlich unabhängig von der tatsächlichen Einzahlung, es sei denn, hiernach richtet sich die Gewinnverteilung laut Gesellschaftsvertrag.

5. Land- und Forstwirtschaft

a. Begriff

Für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gelten die §§ 158 ff. BewG. Erstmals wird der Begriff der Land- und Forstwirtschaft gesetzlich in § 158 BewG definiert. Der Sammelbegriff umfaßt neben der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft auch den Weinbau, den Gartenbau und die sonstigen Betriebszweige. Hinsichtlich des Umfangs bestimmt § 158 Abs. 1 BewG, daß alle Wirtschaftsgüter unter die Vermögensart fallen, die nach ihrer Zweckbestimmung am Bewertungsstichtag einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dauerhaft zur planmäßigen und ständigen Bewirtschaftung dienen. Beispiele sind in § 158 Abs. 3 BewG aufgelistet. Die Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von den sonstigen Vermögensarten erfolgt – trotz umfassender Neuregelungen – im Grundsatz nach bisher bewährten Kriterien.²⁴ Insoweit gelten die Regelungen der §§ 158 Abs. 4 und 5, 159 BewG.

b. Typisierendes Bewertungsverfahren

Für die Bewertung folgt das neue Recht einem typisierenden Verfahren, das sich am gemeinen Wert unter Berücksichtigung einer unterstellten Betriebsfortführung orientiert (sog. modifizierter Verkehrswert).²⁵ Als Bewertungsgrundlage dient der Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 168 Abs. 1 i. V. m. § 158 Abs. 2 BewG). Dieser ist gem. § 160 Abs. 1 BewG zu unterteilen in den Wert des Wirtschaftsteils, der Betriebswohnungen und des Wohnanteils. Die Bewertung erfolgt sodann für jeden Teil gesondert. Für die Bewertung der Betriebswohnungen bzw. des Wohnungsteils finden die Vorschriften für bebaute

17 Vgl. dazu auch Crezelius, DStR 2007, 2277, 2279; Eisele, ZEV 2007, 550, 552; Wachter, ZErB 2007, 442, 447.

18 Vgl. auch Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 26.

19 Hannes/Onderka, ZEV 2008, 173, 174.

20 Dies sind insbesondere die sog. Multiplikatorenmethode, die vergleichsorientierte Methode oder die Discounted-Cash-Flow-Methode. Vgl. dazu Kußmaul/Pfirmann/Hell/Meyering, BB 2008, 472.

21 Vgl. dazu auch Plitz, DStR 2008, 745, 747 f.

22 M. E. zu Recht ablehnend Hannes/Onderka; a. a. O., 174.

23 Vgl. auch Wiese/Lukas, GmbHR 2009, 57, 60.

24 Vgl. dazu auch BR-Drucks. 4/08, S. 69.

25 Vgl. dazu § 162 BewG; BR-Drucks. 4/08, S. 69.

Grundstücke²⁶ Anwendung. Für die Bewertung des Wirtschaftsteils kommt es nach § 162 Abs. 1 BewG auf den gemeinen Wert an. Dieser setzt sich aus den jeweiligen Wirtschaftswerten der unterschiedlichen Nutzungsarten wie Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau etc. (vgl. §§ 168 ff. BewG) zusammen. Die Wirtschaftswerte werden wiederum nach § 163 BewG durch ein typisierendes Reinertragswertverfahren ermittelt. Das bedeutet, daß nicht das individuell erwirtschaftete Ergebnis herangezogen wird, sondern der im allgemeinen normierte Reingewinn.²⁷ Dieser umfaßt das ordentliche Ergebnis abzüglich der gewöhnlichen Bewirtschaftungskosten und abzüglich eines angemessenen Lohnansatzes für den Betriebsinhaber bzw. weitere nicht entlohnte Arbeitskräfte (§ 163 Abs. 2 BewG). Dabei wird der Durchschnitt der letzten fünf Wirtschaftsjahre zugrunde gelegt. Für die Ermittlung des Reingewinns differenziert das Gesetz in § 163 Abs. 3 bis 10 BewG zwischen den unterschiedlichen Nutzungsarten (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, etc.). Dabei wird auf verschiedene Klassifizierungssysteme zurückgegriffen, mittels derer der Reingewinn pro Hektar ermittelt wird. Näheres ergibt sich aus den Anlagen 14 bis 18.²⁸ Der jeweilige Reingewinn ist nach § 163 Abs. 11 BewG mit einem Zinssatz i. H. v. 5,5% und einem Kapitalisierungsfaktor von 18,6 zu kapitalisieren. Sodann ist der pro Hektar ermittelte und kapitalisierte Reingewinn nach den Maßgaben des § 163 Abs. 12 BewG auf die Eigentumsfläche des Betriebs hochzurechnen.

c. Mindestwert

Durch Addition sämtlicher Wirtschaftswerte ergibt sich schließlich der Wert des Wirtschaftsteils (§ 165 Abs. 1 BewG). Allerdings verlangt § 165 Abs. 2 BewG den Ansatz eines Mindestwerts. Dieser setzt sich nach § 165 Abs. 2 BewG aus dem Wert für den Grund und Boden sowie dem Wert der übrigen Wirtschaftsgüter zusammen. Einzelheiten sind in § 164 Abs. 2 bis 7 BewG geregelt. Grundlage der Bewertung sind die aus der Agrarberichterstattung abgeleiteten regionalen Pachtpreise pro Hektar. Durch diesen Mindestwert soll sichergestellt werden, daß auch die Werthaltigkeit kleiner und mittlerer Betriebe mit nur einem geringen oder gar negativen Reinertrag erfaßt wird.²⁹ Aus Sicht des Steuerpflichtigen bedeutet dies wohl, daß jedenfalls in Grenzfällen stets zwei Wertberechnungen durchzuführen sind.

d. Individueller Wertnachweis

Unabhängig von den gesetzlichen Wertermittlungsmethoden besteht für den Steuerpflichtigen nach § 165 Abs. 3 BewG die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert

nachzuweisen. Durch den Verweis auf § 166 BewG wird allerdings der Liquidationswert als unterste Grenze normiert.³⁰

6. Sonstige Vermögenswerte

Kapitalforderungen und Schulden werden zukünftig weiterhin mit dem Nennwert angesetzt. § 12 Abs. 1 bis 3 BewG bleibt unverändert. Die Bewertung noch nicht fälliger Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen wird hingegen angepaßt. Der Ansatz mit $\frac{2}{3}$ der einbezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge ist abgeschafft. Stattdessen wird nunmehr nach § 12 Abs. 4 BewG auf den Rückkaufswert abgestellt werden.

7. Fazit

Bei der Neufassung des erbschaftsteuerlichen Bewertungsrechts hat sich der Gesetzgeber viel Mühe gemacht und versucht, dem Steuerpflichtigen durch umfangreiche Vorgaben die Wertfindung verfahrensmäßig zu erleichtern. Damit verbunden ist allerdings eine gewisse Starrheit und Pauschalierung, die insbesondere im Bereich der Unternehmensbewertung zu realitätsfremden Ergebnissen führt. Dies wiederum bedingt auf Seiten der Steuerpflichtigen die Notwendigkeit, individuelle, von den Gesetzesvorgaben abweichende Bewertungen durchzuführen, damit der Besteuerung zutreffende Werte zugrunde gelegt werden. Insgesamt ist daher davon auszugehen, daß es in der Praxis vermehrt zu Streitigkeiten über die Bewertung kommen wird und außerdem der Aufwand zur Ermittlung des zutreffenden gemeinen Werts auf Seiten des Steuerpflichtigen steigt. Die angestrebte Vereinfachung der Nachlaßbewertung dürfte der Gesetzgeber damit verfehlt haben.

26 § 167 i.V.m. §§ 182 bis 196 BewG.

27 Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 17.

28 Vgl. auch *Hutmacher*, ZEV 2008, 182, 183.

29 Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 19.

30 Bericht des Finanzausschusses vom 26. 11. 2008, a. a. O., Seite 20.

Keine Abgeltungsteuer auf den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG – ein steuerlicher Overkill

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater und Dr. Matthias Scheifele, Rechtsanwalt, Hengeler Mueller, Frankfurt/M.*

1. Einleitung

Unter den Voraussetzungen der §§ 7 bis 9 AStG führt die Beteiligung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners an einer niedrig besteuerten ausländischen Gesellschaft („Zwischengesellschaft“) dazu, daß bestimmte („passive“) Einkünfte der Zwischengesellschaft beim Anteilseigner als Dividendeneinkünfte erfaßt werden (Hinzurechnungsbetrag – „HZB“ – im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AStG). § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG ordnet an, daß für diese fingierte Dividende die Steuerbefreiungsvorschriften des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG nicht gelten. Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde der Katalog der nicht anwendbaren Vorschriften um § 32d EStG erweitert. Dadurch unterliegt der HZB nicht dem linearen Sondertarif von 25 % für private Kapitaleinkünfte, selbst wenn die Anteile an der Zwischengesellschaft zum Privatvermögen gehören. Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, daß diese Erweiterung des § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG im Prinzip systemgerecht ist, jedoch im Falle vermögensverwaltender Zwischengesellschaften mit Kapitaleinkünften in aller Regel zu einer Übermaßbesteuerung führt. Dies läuft dem gesetzgeberischen Willen zuwider und begegnet erheblichen verfassungs- und europarechtlichen Bedenken.

2. Sinn und Zweck des § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG

2.1 Bisherige Rechtslage: Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG

Der HZB gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG), wenn die Anteile an der ausländischen Zwischengesellschaft zum Privatvermögen des Anteilseigners gehören. Andernfalls führt der HZB zu Betriebseinnahmen. Nach alter Rechtslage ordnete § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG (i. d. F. des StSenkG¹ und UntStFG²) für diese fingierten Dividendeneinkünfte nur die Nichtanwendbarkeit des Halbeinkünfte- bzw. (nunmehr) Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG (bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern) und der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG (bei körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseignern) an. Der HZB unterliegt beim inländischen Gesellschafter daher

trotz der Dividendenfiktion der ungemilderten Besteuerung mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (jeweils zuzüglich SolZ) und – soweit in einer inländischen Betriebsstätte erzielt – mit Gewerbesteuer. Grund für diese Ausnahmen ist, daß auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft keine ausreichende steuerliche Vorbelastung gegeben ist. Nur wenn die Gewinne der ausländischen Kapitalgesellschaft einer ausreichenden Vorbelastung unterlegen haben, lasse sich die Anwendung des Halb- (bzw. nunmehr) Teileinkünfteverfahrens auf Ebene des Letztempfängers rechtfertigen.³ Andernfalls bestünde die Gefahr, daß die Hinzurechnungsbesteuerung leerliefe und obsolet wäre.⁴ Der Ausschluß der Steuerbefreiungen für Dividenden kompensiert also auf der Ebene des Anteilseigners die ungenügende Vorbelastung auf der Ebene der Zwischengesellschaft.

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg ist die in § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG angeordnete Nichtanwendbarkeit des § 3 Nr. 40 EStG allerdings nur deklaratorischer Natur. Die Nichtanwendbarkeit des Halb-/Teileinkünfteverfahrens ergebe sich bereits daraus, daß der HZB nach der Rechtsprechung des BFH⁵ keine „Einnahme“ im einkommensteuerrechtlichen Sinne (§ 8 Abs. 1 EStG) ist, sondern nur ein Einkünfteerhöhungsbetrag, der außerhalb der Überschußrechnung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 oder der Gewinnermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, also außerhalb des Anwendungsbereichs von § 3 EStG hinzuzurechnen ist. Daher seien auch andere Vorschriften des EStG, die Einnahmen voraussetzen, nicht anwendbar.⁶

* Friedhelm Jacob ist Partner, Dr. Matthias Scheifele ist Mitarbeiter im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Steuersenkungsgesetz v. 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433.

2 Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20. 12. 2001, BGBl. I 2001, 3858.

3 BT-Drucks. 14/2683, S. 132 und 133, BT-Drucks. 14/3366, S. 127.

4 Wassermeyer/Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 10 Rn. 202 (Stand: Sept. 2006).

5 ►► BFH v. 7. 9. 2005 IR 118/04, BStBl. II 2006, 537.

6 ►► FG Baden-Württemberg 3 K 142/06 v. 26. 3. 2008, DStRE 2008, 1507 (n. rkr., Rev. eingelegt, Az. beim BFH: I R 40/08).

2.2 Neuregelung durch Jahressteuergesetz 2008: Nichtanwendbarkeit des Abgeltungsteuersatzes (§ 32 d EStG)

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008⁷ (UntStRefG) wurde die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte – und damit auch von Dividenden aus Anteilen im Privatvermögen – umfassend neu geregelt. Die privaten Kapitaleinkünfte wurden aus dem System der synthetischen Einkommensteuer herausgelöst und einer eigenen Schedule zugeordnet (vgl. § 2 Abs. 5 b und § 32 d EStG). Für private Kapitaleinkünfte ist das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Es gilt ein linearer Sondertarif von 25%, und der Kapitalertragsteuerabzug hat abgeltende Wirkung (Abgeltungsteuer – „AbgSt“ – nach §§ 32 d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG). Aufgrund der Sondertarifung privater Kapitaleinkünfte wäre allerdings bei der Hinzurechnungsbesteuerung die ungenügende Vorbelastung der Zwischengesellschaft nicht mehr auf der Ebene des Anlegers kompensiert worden, jedenfalls bei Anteilen im Privatvermögen. Denn die fiktive Dividende hätte unter Anrechnung der ausländischen Steuer (§ 12 AStG) einer Gesamtbelastung von höchstens 26,375% (einschließlich SolZ) unterlegen, und eine spätere Gewinnausschüttung der Zwischengesellschaft wäre gemäß § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei gewesen. Die Gesamtbelastung wäre daher regelmäßig niedriger ausgefallen, als wenn der unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner die passiven Einkünfte selbst erzielt hätte und nach seinem persönlichen progressiven Steuertarif von maximal 47,475% (einschließlich SolZ) hätte versteuern müssen.⁸

Dieser Webfehler des UntStRefG im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung wurde durch das Jahressteuergesetz 2008⁹ (JStG 2008) behoben. Die Nichtanwendbarkeitsregel des § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG wurde darin um den Zusatz „§ 32 d“ EStG erweitert. Damit wird erreicht, daß der AbgSt-Tarif von 25% für private Kapitaleinkünfte (§ 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG) für den HZB nicht gilt. Dieser unterliegt demnach dem persönlichen Progressionstarif des Anteilseigners, also der „tariflichen ESt“ im Sinne von § 32 a EStG. Bei einem ESt-Grenzsteuersatz von 45% beträgt die ESt-Belastung (einschließlich SolZ) somit maximal 47,475%.¹⁰

Daß § 32 d EStG im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung nicht gilt, ist mit Blick auf die Regelungskonzeption der §§ 7–14 AStG im Prinzip verständlich. Der Gesetzgeber übersah bei der Neuregelung aber offenkundig den Sonderfall einer vermögensverwaltenden Zwischengesellschaft, die passive Kapitaleinkünfte erzielt. In diesem Fall kommt es infolge der Nichtanwendbarkeit des AbgSt-Tarifs zu einer nicht gerechtfertigten Übermaßbesteuerung des Gesellschafters (siehe dazu unten 2).

Die Entscheidung des FG Baden-Württemberg¹¹ wirft die Frage auf, ob der erweiterte § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG überhaupt konstitutiven Charakter hat oder ob er nur deklaratorisch bestätigt, daß § 32 d EStG nicht anwendbar ist. Man mag der Auffassung des FG Baden-Württemberg folgen, wonach Vorschriften des EStG, die Einnahmen voraussetzen, nicht auf den HZB anwendbar sind. Aber selbst dann wirkt § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG jedenfalls insoweit konstitutiv, als er die Nichtanwendbarkeit von § 32 d EStG anordnet. Denn bei § 32 d EStG handelt sich um eine Tarifvorschrift. Tatbestandlich und systematisch knüpft sie nicht an das Vorliegen von „Einnahmen“ an, sondern setzt lediglich private „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ voraus. Der HZB gehört zu den „Einkünften aus Kapitalvermögen“, jedenfalls kraft gesetzlicher Anordnung fiktiv. Damit fällt der HZB grundsätzlich in den Anwendungsbereich von § 32 d EStG. Ohne die Erweiterung des § 10 Abs. 2 Satz 3 EStG durch das JStG 2008 hätte der HZB daher bei Anteilen an der Zwischengesellschaft im Privatvermögen der AbgSt von § 25% unterlegen (§ 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG).

torisch bestätigt, daß § 32 d EStG nicht anwendbar ist. Man mag der Auffassung des FG Baden-Württemberg folgen, wonach Vorschriften des EStG, die Einnahmen voraussetzen, nicht auf den HZB anwendbar sind. Aber selbst dann wirkt § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG jedenfalls insoweit konstitutiv, als er die Nichtanwendbarkeit von § 32 d EStG anordnet. Denn bei § 32 d EStG handelt sich um eine Tarifvorschrift. Tatbestandlich und systematisch knüpft sie nicht an das Vorliegen von „Einnahmen“ an, sondern setzt lediglich private „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ voraus. Der HZB gehört zu den „Einkünften aus Kapitalvermögen“, jedenfalls kraft gesetzlicher Anordnung fiktiv. Damit fällt der HZB grundsätzlich in den Anwendungsbereich von § 32 d EStG. Ohne die Erweiterung des § 10 Abs. 2 Satz 3 EStG durch das JStG 2008 hätte der HZB daher bei Anteilen an der Zwischengesellschaft im Privatvermögen der AbgSt von § 25% unterlegen (§ 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG).

3. Beispiel für die Belastungswirkung

Die Gesamtbelastung, die sich nach dem geänderten § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG einstellt, soll durch das nachfolgende Beispiel veranschaulicht werden:

Die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person X hält im Privatvermögen 100% der Anteile an der ausländischen Gesellschaft Y, die passive Einkünfte i.S.d. § 8 AStG in Höhe von 100 erzielt. Die Ertragsteuervorbelastung der Gesellschaft Y beträgt 24,99. Es ist davon auszugehen, daß der HZB bei X der Maximalbelastung aus ESt + SolZ von 47,475% unterliegt. Welche steuerliche Belastung ergibt sich aus der Hinzurechnungsbesteuerung (dazu unten 3.1)? Entsteht eine zusätzliche Steuerbelastung, wenn es später tatsächlich zu einer Gewinnausschüttung kommt (dazu unten 3.2)?

3.1 Hinzurechnungsbesteuerung

Bei Anwendung der Abzugsmethode nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG (d. h. ohne Anrechnung nach § 12 AStG) ergibt sich folgende Belastung aus der Hinzurechnungsbesteuerung: (siehe Tabelle auf der Folgeseite)

7 Unternehmensteuerreformgesetz v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

8 Vgl. RegE zum JStG 2008, BT-Drucks. 16/6290, S. 93.

9 Jahressteuergesetz 2008 v. 20. 12. 2007 BGBl. I 2007, 3150.

10 Die Anwendungsregelung des § 21 Abs. 17 Satz 1 AStG führt dazu, daß die Neufassung des § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG (und damit die Nichtanwendbarkeit des § 32 d EStG auf Hinzurechnungsbeträge) jedenfalls nicht später als § 32 d EStG selbst (also am 1. 1. 2009) in Kraft tritt (§ 52 a Abs. 1 EStG). Daher wurde der Fehler so rechtzeitig behoben, daß es nicht zu einer vorübergehenden Anwendbarkeit des § 32 d EStG kommt.

11 Siehe Fn. 6.

Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 10 Abs. 3 AStG)	100
./. zu Lasten der Zwischengesellschaft von den passiven Einkünften und dem zugrunde liegenden Vermögen erhobene Steuern (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AStG)	./. 24,99 ¹²
= Hinzurechnungsbetrag	= 75,01
Maximalbelastung aus ESt + SolZ von 47,475 % (keine Anwendung des Sondertarifs von 25 % nach § 32 d EStG)	35,61
Gesamtbelastung (24,99 + 35,61):	60,60

Wendet man alternativ die (antragsgebundene) Anrechnungsmethode nach § 12 AStG¹³ an, ergibt sich folgende (geringere) Steuerbelastung:

Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 10 Abs. 3 AStG)	100
./. zu Lasten der Zwischengesellschaft von den passiven Einkünften und dem zugrunde liegenden Vermögen erhobene Steuern (§ 10 Abs. 1 Satz 1 AStG)	./. 24,99
+ zu Lasten der Zwischengesellschaft von den passiven Einkünften und dem zugrunde liegenden Vermögen erhobene Steuern (§ 12 Abs. 1 Satz 2 AStG)	+ 24,99
= Hinzurechnungsbetrag	100
Maximalbelastung mit ESt von 45 % (keine Anwendung des Sondertarifs von 25 % nach § 32 d EStG)	45,00
Anrechnung nach § 12 AStG:	./. 24,99 = 20,01
SolZ i.H.v. 5,5 % auf ESt nach Anrechnung	1,10
Gesamtbelastung (24,99 + 21,11)	46,10

3.2 Besteuerung der späteren Gewinnausschüttung

Schüttet die Y später¹⁴ Gewinn aus, führt dies beim X nicht zu einer zusätzlichen Steuerbelastung. Die bereits durch die Hinzurechnungsbesteuerung belasteten Einkünfte der Zwischengesellschaft sollen nicht ein zweites Mal als Dividendenbezug besteuert werden. Es gilt die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG.

Der Auffassung, daß die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG im Bereich der AbgSt nicht gilt,¹⁵ können wir nicht folgen. Zweifelsfrei unterliegt die spätere Ausschüttung der Y beim X dem gesonderten Steuertarif des § 32 d EStG. Der X erzielt insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die ausländische Dividende stellt grundsätzlich auch einen kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalertrag dar (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG); mangels inländischer auszahlender Stelle dürfte in den meisten Fällen gleichwohl keine Kapitalertragsteuer einzubehalten

sein (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Es stellt sich damit die Frage, ob und wie die Gewinnausschüttung nach Inkrafttreten von § 32 d EStG verfahrensrechtlich zu erfassen ist. Dabei ist zu beachten, daß das Besteuerungsverfahren bei Hinzurechnungssachverhalten zweigeteilt ist, und zwar in (i) das Feststellungsverfahren im Sinne des § 18 AStG i. V. m. §§ 179 ff. AO und (ii) das Veranlagungsverfahren. Im Rahmen des Feststellungsverfahrens hat der Gesellschafter der Zwischengesellschaft eine Feststellungserklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 AStG). Nach dem amtlichen Vordruck AST 1 B (04) sind darin auch die Gewinnausschüttungen zu erklären, für die die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG geltend gemacht wird. Diese Bezüge werden ebenfalls gesondert festgestellt (§ 18 Abs. 1 Satz 1 AStG). Fraglich ist aber, ob die Gewinnausschüttungen auch im Rahmen des eigentlichen Veranlagungsverfahrens in der ESt-Erklärung des Gesellschafters anzugeben sind. In den Vordrucken „Anlage KAP“ (Zeile 33) und „Anlage AUS“ (Zeile 7), wie sie noch für den VZ 2008 verwendet werden, wird der Betrag der Einnahmen aus ausländischen Dividenden „einschließlich freigestellter Einnahmen“ abgefragt. Es ist zweifelhaft, ob auch nach dem 31. 12. 2008 zugeflossene Gewinnausschüttungen, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei sind, zu erklären und in eine Veranlagung einzubeziehen sind. Denn § 32 d Abs. 3 Satz 1 EStG ordnet eine Veranlagung nur für „steuerpflichtige“ Kapitalerträge an. Hält man sich streng an den Gesetzeswortlaut, müßte für steuerfreie Kapitalerträge eine Veranlagung unterbleiben. Die Kapitaleinkünfte wären (wohl) auch nicht nach § 25 Abs. 1 EStG in die Veranlagung einzubeziehen, da hier von „Einkommen“ die Rede ist und § 2 Abs. 5 b EStG Kapitaleinkünfte vom Begriff des „Einkommens“ gerade ausnimmt.¹⁶ Daraus wird im Schrifttum – durchaus nachvollziehbar – geschlossen, daß (etwa nach § 3 Nr. 41 EStG) steuerfreie Kapitalerträge, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, auch nicht in der ESt-Erklärung anzugeben sind.¹⁷ Es darf gleichwohl bezweifelt werden, daß sich die Finanzverwaltung strikt an den Gesetzeswortlaut halten und ab dem VZ 2009 in der „Anlage KAP“ nur noch nach den „steuerpflichtigen Kapitalerträgen“ fragen wird.

12 Die Ertragsteuervorbelastung der der Hinzurechnung unterliegenden Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft liegt bei maximal 24,99%, vgl. § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG.

13 Die Ertragsteuer, mit der die fiktive Dividende der ausländischen Zwischengesellschaft vorbelastet ist, wird auf Antrag auf die ESt/KSt vom HZB angerechnet (§ 12 AStG i. V. m. § 34 c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 und 6 KStG). In diesem Fall erhöht sich der HZB um die Ertragsteuern, die auf den passiven Einkünften der ausländischen Gesellschaft lasten (sog. „gross-up“; § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG).

14 Innerhalb von sieben Jahren nach Ablauf des Jahres, für das ein HZB festgesetzt und besteuert wurde.

15 Schönfeld, IStR 2007, 666 f.

16 Baumgärtel/Lange, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 32 d EStG Rn. J 07-33 (Stand: Febr. 2008).

17 Baumgärtel/Lange, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 32 d EStG Rn. J 07-35 (Stand: Febr. 2008).

Selbst wenn die Gewinnausschüttungen der Zwischengesellschaft im Rahmen des Veranlagungsverfahrens tatsächlich zu erklären sein sollten, kann es im Ergebnis gleichwohl nicht zweifelhaft sein, daß sie materiell-rechtlich gemäß § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG von der Besteuerung auszunehmen sind. Die vollständige Steuerfreiheit der Gewinnausschüttung ist ein Gebot der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung, weil die passiven Gewinne der ausländischen Gesellschaft bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung voll besteuert wurden.¹⁸ Den Regelungen zur AbgSt läßt sich nicht entnehmen, daß der Gesetzgeber hiervon abweichen wollte. Auch die Veranlagungsoption des § 32d Abs. 6 EStG läßt keinen anderen Schluß zu. Es handelt sich um eine Sonderbestimmung für die Anwendung des persönlichen Progressionstarifs, die nicht die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungstatbeständen ausschließt. Im übrigen kämen die Veranlagungsfinanzämter schon wegen der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids (§ 18 Abs. 1 Satz 3 AStG i. V. m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO) nicht umhin, die darin getroffenen Feststellungen über die Grundlagen der Anwendung des § 3 Nr. 41 EStG zu befolgen und materiell-rechtlich umzusetzen.

Selbst im wohl eher seltenen Fall, daß die Gewinnausschüttung an sich der Kapitalertragsteuer unterliegt, weil die Anteile von einer inländischen Zahlstelle verwahrt werden, würde es zu keinem Steuerabzug und damit auch nicht zu einer Mehrbelastung kommen. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 EStG wäre auch im Abzugsverfahren zu beachten. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG enthält keinen Gesetzesbefehl, wonach beim Steuerabzug die Befreiung nach § 3 Nr. 41 EStG nicht zu beachten ist.¹⁹ Wird gleichwohl (zu Unrecht) Kapitalertragsteuer einbehalten, ließe sich die fehlende Steuerbarkeit der Kapitalerträge im Wege der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG feststellen. Die Vorschrift stellt sicher, daß im Rahmen der ESt-Veranlagung steuermindernde Faktoren berücksichtigt werden, die die auszahlende Stelle beim Kapitalertragsteuerabzug nicht beachtet hat. Sie enthält keine abschließende Aufzählung („insbesondere“). Im Ergebnis ist daher festzustellen, daß die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 41 EStG auch im Anwendungsbereich der AbgSt gilt und sich die Steuerbelastung im Falle der tatsächlichen Gewinnausschüttung nicht erhöht.²⁰

3.3 Resümee

Bei Anwendung der Anrechnungsmethode (§ 12 AStG) ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung, die in der Regel²¹ derjenigen entspricht, die bestünde, wenn der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter die Einkünfte der Zwischengesellschaft unmittelbar erzielt hätte. Keine solche Belastungsgleichheit ist aber in den Fällen gewährleistet, in denen die Zwischengesellschaft vermögensverwaltend tätig ist und passive Kapitalerträge (z. B. Zinsen) erzielt, die – hätte sie der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter

selbst erzielt – in den Anwendungsbereich der AbgSt fallen würden. Wird, wie von § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG angeordnet, der AbgSt-Tarif nicht angewendet, führt dies in aller Regel zu einer Übermaßbesteuerung. Würde in dem Beispiel oben zu 2.1 X die Kapitalerträge selbst (d. h. ohne Zwischenschaltung einer Auslandsgesellschaft) erzielen, betrüge die Gesamtbelastung mit AbgSt (zzgl. SolZ) nicht 46,10, sondern nur 26,375. Es ist damit für einen Gesellschafter, der die Anteile an der Zwischengesellschaft im Privatvermögen hält, bei entsprechendem Progressionstarif steuerlich deutlich teurer, Kapitaleinkünfte mittelbar über eine ausländische Zwischengesellschaft zu beziehen.

4. Bewertung der Übermaßbesteuerung

Diese durch § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG n. F. ausgelöste Mehrbelastung von Gesellschaftern vermögensverwaltender Zwischengesellschaften mit passiven Kapitaleinkünften steht in Widerspruch zum bekundeten Willen des Gesetzgebers und begegnet außerdem verfassungs- und europarechtlichen Bedenken.

4.1 Widerspruch zu Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung

Nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers soll der Sondertarif des § 32d EStG nicht gelten, damit der HZB beim Gesellschafter dem jeweils maßgebenden Steuersatz unterworfen wird.²² § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG schließt den Sondertarif nach § 32d EStG generell aus und läßt keine Ausnahmen zu. Das gesetzgeberische Ziel wird also in jenen Fällen verfehlt, in denen die passiven Einkünfte – hätte sie der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter selbst erzielt – eben diesem Sondertarif unterliegen würden. Hier wirkt sich die Hinzurechnungsbesteuerung als Strafbesteuerung aus (jedenfalls dann, wenn die ESt-Belastung des Gesellschafters aufgrund des persönlichen progressiven Steuertarifs über 25 % liegt). Diese Mehrbesteuerung läßt sich mit den grundlegenden gesetzgeberischen Zielen der Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne der §§ 7–14 AStG nicht vereinbaren. Danach soll die Hinzurechnungsbesteuerung ungerechtfertigten Steuervorteilen entgegenwirken, die sich Steuerinländer durch den Einsatz von Zwischengesell-

¹⁸ Intemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 41 EStG Rn. 2 (Stand: Okt. 2008).

¹⁹ Vgl. Ross, in: Dankmeyer/Giloy, Einkommensteuer, § 3 Rn. 10 (Stand: Juli 2003).

²⁰ Ebenso Intemann, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 41 EStG Rn. 4 (Stand: Okt. 2008). A. A. Schönfeld, IStR 2007, 666 f.: Steuerbelastung von insgesamt 73,85 %.

²¹ In bestimmten Fällen (z. B. Grundstücksinvestitionen über Auslandsgesellschaften) kann die Hinzurechnungsbesteuerung zu einer höheren Belastung führen, nachdem der deutsche KSt-Satz mit 15 % unter der Schwelle der Niedrigbesteuerung von 25 % liegt. Siehe hierzu Jacob, *steueranwaltsmagazin* 2007, 170 ff.

²² RegE zum JStG 2008, BT-Drucks. 16/6290, S. 93.

schaften verschaffen können. Es soll aber „zu keiner über die Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile hinausgehenden Steuererschwerung kommen“.²³ Oder anders gewendet: Die Hinzurechnungsbesteuerung soll unangemessene Steuervorteile ausgleichen, ohne darüber hinausgehende Mehrbelastungen aufzuerlegen.²⁴ Der BFH drückt dies so aus, daß Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung darin lägen, bestehende Besteuerungsansprüche zu sichern und ihrer Nichtbesteuerung aufgrund unangemessener Gestaltungen entgegenzuwirken. Daher – so folgerte der BFH im Zusammenhang mit Einkünften einer Zwischengesellschaft aus der Veräußerung eines Grundstücks – entspräche es nicht dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung, Vermögensmehrungen, die in der Person eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht steuerbare Einkünfte wären, dadurch in steuerbare umzuwandeln, daß man sie wie Gewinne behandelt und ermittelt.²⁵ Allgemeiner formuliert läßt sich daraus das Postulat ableiten, daß die durch die Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöste Belastung nicht höher sein darf als die Belastung, die bestünde, wenn der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter die passiven Einkünfte persönlich erzielt hätte. Oder verkürzt: Es soll die Steuerbelastung hergestellt werden, die ohne Einschaltung der Zwischengesellschaft bestehen würde.

4.2 Verfassungsrechtliche Bedenken

Die generelle Nichtanwendbarkeit von § 32d EStG schießt über das vorgenannte Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung hinaus, soweit es sich bei den passiven Einkünften um Kapitaleinkünfte handelt, die – wenn sie der Anteilseigner persönlich erzielen würde – dem ermäßigten Sondertarif im Sinne von § 32d EStG unterlägen. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist hier nicht mehr von ihrer Zielsetzung – Mißbrauchsverhinderung durch Belastungsgleichheit – gedeckt. Die Neufassung des § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG ist daher unverhältnismäßig und rechtsstaatlich bedenklich. Sie dürfte auch gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen. Liegt der persönliche ESt-Progressionstarif über dem Sondertarif von 25 %, wird der steuerpflichtige Anteilseigner der Zwischengesellschaft im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen benachteiligt, die Kapitaleinkünfte unmittelbar in ihrem Privatvermögen erzielen. Rechtfertigungsgründe hierfür sind nicht ersichtlich.

4.3 Europarechtliche Bedenken

Es bleibt abzuwarten, ob es dem Gesetzgeber mit Einführung der „Exkulpationsklausel“ in § 8 Abs. 2 AStG i. d. F. des JStG 2008 gelungen ist, die Vorgaben des EuGH aus der

„Cadbury Schweppes“-Entscheidung²⁶ so umzusetzen, daß sich die Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne der §§ 7–14 AStG mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbaren läßt.²⁷ Jedenfalls in bezug auf § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG i. d. F. des JStG 2008 bestehen unseres Erachtens schwerwiegende Bedenken, ob die Norm einer europarechtlichen Überprüfung standhielte. Denn infolge des generellen Ausschlusses des Abgeltungstarifs im Sinne von § 32d EStG stellt sich die Besteuerung von unmittelbar erzielten privaten Kapitaleinkünften günstiger dar, als wenn die Kapitaleinkünfte mittelbar über eine EU-/EWR-Zwischengesellschaft bezogen werden. Diese Diskriminierung der grenzüberschreitenden Investition dürfte sich kaum mit der Niederlassungs- (Art. 43 EG) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) vereinbaren lassen.

5. Fazit

Die von § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG angeordnete generelle Nichtanwendbarkeit des § 32d EStG auf den HZB führt im Falle von Gesellschaftern, die ihre Anteile an einer vermögensverwaltenden Zwischengesellschaft mit passiven Kapitaleinkünften im Privatvermögen halten, in aller Regel zu einer Übermaßbesteuerung. Diese tritt immer dann ein, wenn der 25%ige Sondertarif im Sinne von § 32d EStG für den unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner günstiger wäre als der persönliche ESt-Progressionstarif. Diese Mehrbelastung steht in Widerspruch zum gesetzgeberischen Willen und ist auch verfassungs- und europarechtlich bedenklich. Der Gesetzgeber ist somit aufgerufen, hier Abhilfe zu schaffen. Denkbar wäre dies in Form einer entsprechenden Ausnahmeregelung zu § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG, die klarstellt, daß § 32d EStG jedenfalls insoweit gilt, als sich der HZB aus passiven Kapitaleinkünften speist, die – hätte sie der Gesellschafter selbst erzielt – von § 32d EStG erfaßt wären.

23 RegE zum AStG, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 27 ff., 32, 83 f.

24 RegE zum AStG, BT-Drucks. VI/2883, Tz. 110.

25 Vgl. BFH v. 21. 1. 1998, BStBl. II 1998, 468, 471.

26 ►► EuGH, Urteil v. 12. 9. 2006, Rs. C 196/04, Slg. 2006, I-7995. Siehe dazu *Jacob/Link*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 90 ff.

27 Verneinend *Sedemund*, BB 2008, 696 ff.; *Dörfler/Ribbrock*, BB 2008, 205. Zweifelnd *Hammerschmitt/Rehfeld*, IWB, Fach 3, Gruppe 1, 2293, 2298 ff.; *Schmidt/Schwind*, NWB, Fach 2, 9713 ff. Im Hinblick auf die Erklärungsspflicht nach § 18 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 AStG zweifelnd auch *Schönfeld*, IStR 2008, 763.

Erbschaftsteuerbegünstigungen für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem ErbStRG

Mario Kleinebrecht, Rechtsanwalt, Diplom-Finanzwirt (FH), Söffing & Partner, Düsseldorf*

Zum 1. 1. 2009 ist das neue Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht in Kraft getreten.¹ Die Reform war erforderlich geworden, weil das BVerfG mit seiner Entscheidung vom 7. 11. 2006 das Erbschaft- und Bewertungsrecht in seiner bisherigen Fassung wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber aufgefordert hat, bis zum 31. 12. 2008 eine Rechtsgrundlage zu schaffen, die eine dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende Besteuerung gewährleistet.

Der folgende Beitrag stellt die Besteuerung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem ErbStRG dar und weist auf Schwierigkeiten der Gesetzesauslegung hin.

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben des BVerfG

Das BVerfG hat im wesentlichen in seinem Beschluß vom 7. 11. 2006² formuliert, daß das Erbschaft- und Bewertungsrecht in seiner bisherigen Fassung deshalb gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil die einzelnen Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Wertansätzen im Rahmen der Besteuerung der Erbschaft- und Schenkungsteuer einem einheitlichen Steuersatz unterworfen wurden. Eine dem Gleichheitssatz entsprechende Besteuerung sei nur dann gewährleistet, wenn auf Bewertungsebene alle Vermögensgegenstände gleichermaßen mit einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfaßt werden. Ist dies sichergestellt, bleibt es dem Gesetzgeber gleichwohl unbenommen, auf der sog. Verschonungsebene einzelne Vermögensgegenstände aus außerfiskalischen, lenkungsrechtlichen Erwägungen heraus steuerlich gegenüber anderen zu begünstigen (Verschonungsregelungen).

Diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben ist der Gesetzgeber nunmehr mit dem ErbStG insoweit gefolgt, als er ein Artikelgesetz geschaffen hat, das in Art. 2 die Änderungen des Bewertungsrechts und in Art. 1 die Änderungen des ErbStG enthält. Die nunmehr in einem eigenen Bewertungsabschnitt (§§ 157 ff. Bewertungsreformgesetz – BewRG) aufgenommenen Bewertungsvorschriften sollen gemäß den verfassungsrechtlichen Vorgaben eine Bewertung mit einem

an den gemeinen Wert angenäherten Wert sicherstellen. Darauf aufbauend hat sich der Gesetzgeber in den Regelungen der §§ 13 a, 13 b ErbStG für einzelne Steuervergünstigungen für unternehmerisches Vermögen ausgesprochen, die hinsichtlich ihrer Rechtfertigung einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten müssen. Die weitreichenden Steuervergünstigungen dürfen aber nicht dazu führen, daß Unternehmensvermögen gegenüber anderen Vermögensgegenständen nunmehr auf Verschonungsebene zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung führen.³ Vor diesem Hintergrund sind die strengen Voraussetzungen, die zur Steuerverschonung führen, zu würdigen.

II. Begünstigtes Vermögen

Grundvoraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 13 a ErbStG ist das Vorliegen von begünstigtem Vermögen.⁴ Nach § 13 a Abs. 1 Satz 1 ErbStG wird durch Verweis auf § 13 b Abs. 4 ErbStG der Verschonungsabschlag nur für begünstigtes Vermögen gewährt. Dies setzt zunächst eine Umschreibung desjenigen Vermögens voraus, das begünstigungsfähig ist. § 13 b Abs. 1 ErbStG definiert dieses Vermögen abschließend. In § 13 b Abs. 2 ErbStG folgt dann ein Ausnahmekatalog vom begünstigungsfähigen Vermögen.

1. Begünstigungsfähiges Vermögen

Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören neben dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 13 b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), das Betriebsvermögen (§ 13 b Abs. 1 Nr. 2

* RA Diplom-Finanzwirt (FH) Mario Kleinebrecht ist angestellter Rechtsanwalt in der überörtlichen Sozietät Söffing & Partner mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich.

1 Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG vom 24. 12. 2008, BGBl. I 2008, 3018.

2 Az. 1 BvL 10/02.

3 Zu dieser Frage der Verfassungswidrigkeit der bisherigen Bestimmungen des ErbStG mußte das BVerfG in seinem Beschluß nicht mehr näher eingehen, weil es bereits die Verfassungswidrigkeit auf Bewertungsebene bejahte.

4 Siehe auch Zipfel, BB 2007, 2651 (2655); J. Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12 (13).

ErbStG) sowie Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Neu ist, daß diese Vermögen nicht nur inländischen Bezug aufweisen müssen. Zur Verwirklichung einer Europarechtsharmonisierung erweitert das Gesetz die Begünstigung auch auf solche Vermögen, die in der EU oder einem Staat des EWR belegen sind, stellt in § 13a Abs. 7 ErbStG aber gleichzeitig erhöhte Mitwirkungspflichten an den Steuerpflichtigen für solches nicht inländische Vermögen. Unternehmensvermögen in Drittstaaten ist dagegen nicht begünstigungsfähig.

a. Betriebsvermögen

Zur Qualifizierung von Betriebsvermögen wird nach wie vor auf ertragsteuerliche Begriffe abgestellt. Dabei kann es sich um Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft handeln. Begünstigungsfähig ist nicht nur der ganze Gewerbebetrieb, sondern auch der Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil und ein Teil eines Mitunternehmeranteils sowie der Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA.

b. Anteile an Kapitalgesellschaften

Anteile an Kapitalgesellschaften stellen begünstigungsfähiges Vermögen dar, wenn im Steuerentstehungszeitpunkt der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war. Neu ist, daß die Mindestbeteiligung auch dadurch erreicht werden kann, daß auch Anteile anderer Gesellschafter einzubeziehen sind, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen (Verfügungsbeschränkung) und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben (Stimmrechtsbündelung).

Hält der Erblasser oder Schenker nicht unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, kann er die Anteile zu begünstigungsfähigem Vermögen machen, wenn er zusammen mit anderen Gesellschaftern die Anteile zu einer Mindestbeteiligung poolt. Hier ist aber Vorsicht geboten. Die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für Poolverträge sind noch nicht abschließend geklärt, so daß die Zusammenrechnung in Zukunft Anlaß zu Streitigkeiten geben könnte.⁵

Es wird bei den Poolverträgen, die im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts abgeschlossen werden, darauf zu achten sein, daß die Beteiligungen nicht zum gesamthänderisch gebundenen Vermögen führen und damit nur noch eine nicht begünstigungsfähige mittelbare Beteiligung besteht.⁶ Denn nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kommt eine Begünstigung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nur im Fall einer unmittelbaren Beteiligung in Betracht. Es ist bei der Vertragsformulierung auf eine

klare Formulierung zu achten. Die Anteile an der Kapitalgesellschaft müssen im alleinigen Eigentum der einzelnen Poolmitglieder verbleiben; sie dürfen nicht zum Gesamthandseigentum oder Miteigentum werden. Um den Nachversteuerungstatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG auszuschließen, sollte zudem die Möglichkeit der ordentlichen Kündigung bis zum Ablauf der Behaltensfrist vertraglich ausgeschlossen werden.⁷ Ferner ist im Poolvertrag selbstverständlich dafür Sorge zu tragen, daß sich die Poolmitglieder einer Verfügungsbeschränkung und einheitlichen Stimmrechtsausübung unterwerfen.

2. Ausnahmen

Das grundsätzlich begünstigungsfähige Unternehmensvermögen ist dann insgesamt nicht mehr begünstigungsfähig, wenn das Verwaltungsvermögen eine gewisse Größenordnung erreicht. Im Regelmodell darf das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Vermögens nach § 13b Abs. 1 ErbStG ausmachen. Wird die Grenze von 50 % nicht überschritten, so ist weiter zu prüfen, ob dieses Verwaltungsvermögen weniger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehörte. Solches Verwaltungsvermögen soll ebenfalls nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören, infiziert aber nicht das übrige Vermögen. Dieses Verwaltungsvermögen ist nicht Bestandteil des begünstigungsfähigen Vermögens und unterliegt damit nicht dem Verschonungsabschlag. Der Gesetzgeber will dadurch verhindern, daß der Erblasser durch gezielte, kurzfristige Zuführung von Verwaltungsvermögen unterhalb der 50 %-Grenze sein eigentlich nicht begünstigungsfähiges Vermögen in die Steuerverschonung bringt.

a. Verwaltungsvermögen

Das Gesetz führt in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG einen abschließenden Katalog von Verwaltungsvermögen auf.⁸

aa. Zur Nutzung überlassene Grundstücke

Grundstücke, Grundstücksteile und grundstücksgleiche Rechte, die an Dritte zur Nutzung überlassen werden, sind Verwaltungsvermögen. Dies gilt aber nicht, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb alleine oder zusammen mit anderen Gesellschaftern (Personengruppentheorie) nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung jeweils einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Verwaltungsvermögen ist auch dann nicht gegeben, wenn der Vermietungsgrundbesitz zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Erblassers oder Schenkers zählt und diese

⁵ Scholten/Korezkij, DStR 2009, 73 (76); ausführlich zu Poolverträgen Weber/Schwind, ZEV 2009, 16.

⁶ Die Finanzverwaltung geht in R 53 Abs. 2 Satz 3 ErbStR von einer mittelbaren Beteiligung aus, wenn sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft in einer vermögensverwaltenden Gesellschaft befinden.

⁷ Ebenso M. Söffing, DStZ 2008, 867 (872).

⁸ Vgl. hierzu eingehend Scholten/Korezkij, DStR 2009, 147 ff.

Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist. Des weiteren ist derartige Grundvermögen ausgenommen, das zum Betriebsvermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gehört, bei der der Hauptgeschäftszweck in der Vermietung von Wohnungen besteht und einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.

Das Gesetz sieht grundsätzlich die Betriebsverpachtung im ganzen als schädlich an, macht aber für bestimmte Fälle hiervon Ausnahmen.⁹

bb. Anteile an Kapitalgesellschaften

Ferner sind Anteile an Kapitalgesellschaften als Verwaltungsvermögen anzusehen, wenn die unmittelbare Beteiligung 25 % oder weniger beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG). Ausgenommen sind die Anteile, die dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Versicherungsunternehmens oder Kreditinstituts dienen.

cc. Beteiligungen an Gesellschaften mit über 50 % Verwaltungsvermögen

Des weiteren sind Beteiligungen an Gesellschaften, die zwar selber nicht unter § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG fallen, die ihrerseits aber über 50 % Verwaltungsvermögen haben, zum Verwaltungsvermögen zu zählen.

dd. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Endlich werden Wertpapiere und vergleichbare Forderungen als Verwaltungsvermögen qualifiziert. Derzeit noch nicht geklärt ist, wann eine Forderung mit Wertpapieren vergleichbar ist, zumal nicht jedes Wertpapier eine Forderung verbrieft. Nicht zum Verwaltungsvermögen zählen jedenfalls Geld- und Kundenforderungen.¹⁰

ee. Kunstgegenstände, Edelmetalle und ähnliches

Der Vollständigkeit halber sei nur hingewiesen auf die Zurechnung von Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, Bibliotheken, Münzen und Edelmetallen zum Verwaltungsvermögen.

b. Anteil Verwaltungsvermögen

§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG regelt, wie der Anteil des Verwaltungsvermögens bestimmt wird. Es ist die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in das Verhältnis zum gesamten Betriebsvermögenswert zu setzen. Dabei ist dem Stichtagsprinzip folgend auf die Wertverhältnisse zum Übertragungstichtag abzustellen. Hierbei werden jeweils gemeine Werte in ein Verhältnis gesetzt, die nach unterschiedlichen Wertermittlungsmethoden ermittelt wurden. Während der Betriebsvermögenswert nach dem Ertragswertverfahren ermittelt wird, findet dieses Verfahren auf die Bewertung der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens keine Anwendung. Es kann sich daher im Einzelfall als problematisch erweisen, daß ertrag-

schwaches Verwaltungsvermögen (z. B. Kunstsammlungen, Wertpapiere, Edelmetalle) unter Umständen überproportional bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögensanteils Niederschlag findet.¹¹

III. Steuervergünstigungen für unternehmerisches Vermögen

Wie bisher geht der Gesetzgeber davon aus, daß Unternehmensvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer umfassend von der Besteuerung verschont werden soll. Der Gesetzgeber gestaltet allerdings nunmehr entgegen der bisherigen Rechtslage (Betriebsvermögensfreibetrag und Bewertungsabschlag) die Steuervergünstigungen anders aus. Nach der gesetzlichen Grundkonzeption bleibt 85 % des begünstigten Betriebsvermögens von der Besteuerung verschont. Diese Begünstigung definiert § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG als Verschonungsabschlag. Die verbleibenden 15 % des Betriebsvermögens werden der Besteuerung unterworfen, es sei denn, der verbleibende Wert des Betriebsvermögens übersteigt nicht € 150 000. Diese zusätzliche Steuervergünstigung wird Abzugsbetrag genannt, § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Mit dieser Typisierung will der Gesetzgeber Klein- und Kleinstbetriebe von der Besteuerung ausnehmen.

Abweichend von diesem Regelkonzept hat der Erwerber unternehmerischen Vermögens auch die Möglichkeit, zu einer 100%igen Steuerverschonung zu optieren. Jedoch wird der optionale Verschonungsabschlag an engere Voraussetzungen als der 85 % Regelverschonungsabschlag geknüpft.

1. Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG

Der Verschonungsabschlag wird für jede einzelne, unentgeltliche Übertragung begünstigten Betriebsvermögens gewährt. Seine Gewährung ist nicht auf einen Zeitraum begrenzt. Insoweit besteht kein Unterschied zum bisherigen Recht. Der Erwerber begünstigten Betriebsvermögens kann den Verschonungsabschlag also beliebig oft in Anspruch nehmen.

Der Regelverschonungsabschlag wird dabei von Amts wegen gewährt. Er ist nicht antragsgebunden. Selbst wenn dem Erwerber bereits am Besteuerungstichtag positiv bekannt ist, daß er die Begünstigungsvoraussetzungen voraussichtlich nicht einhalten wird, wird das begünstigte Betriebsvermögen zunächst von der Besteuerung verschont. Hierdurch entsteht dem Erwerber kein Nachteil. Seine anfängliche Steuerentlastung wird im Fall der Nachversteuerung

⁹ Zur Kritik hiergegen vgl. Hannes/Onderka, ZEV 2009, 10 (13).

¹⁰ Scholten/Korezkij, DStR 2009, 147 (150) m. W. N.

¹¹ J. Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12 (14); Scholten/Korezkij, DStR 2009, 147(148).

nicht nachträglich verzinst, da § 233 a AO für die Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Anwendung findet. Das ErbStG selbst sieht ebenfalls keine Nachverzinsung vor.

Der Regelverschonungsabschlag bleibt nur unter gewissen Voraussetzungen erhalten. Der Erwerber muß die Lohnsummenregelung und die Behaltensfrist einhalten. Schließlich kann er die Steuervergünstigungen nur in Anspruch nehmen, wenn er Endbegünstigter des übertragenen Betriebsvermögens ist, also weder zur Weiterleitung des begünstigten Vermögens verpflichtet ist noch im Rahmen einer Nachlaßteilung begünstigtes Vermögen auf einen Miterben übertragen muß (§ 13 a Abs. 3 ErbStG).

a. Lohnsummenregelung

Der Erwerber muß innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) die Mindestlohnsumme erreichen. Die Mindestlohnsumme definiert sich als 650% der Ausgangslohnsumme. Ausgangslohnsumme ist nach § 13 a Abs. 1 Satz 2 ErbStG die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung endenden Wirtschaftsjahre (nicht Kalenderjahre). Es gilt die Stichtagsbetrachtung. Es sind die Wirtschaftsjahre maßgeblich, die vor dem Besteuerungsstichtag enden; dies wird insbesondere bei von dem Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren relevant.

Die Lohnsummenfrist ist ebenfalls stichtagsbezogen zu berechnen. Wird begünstigtes Vermögen am 6. 5. 2009 übertragen, endet die Lohnsummenfrist mit Ablauf des 5. 5. 2016. Beachtenswert ist, daß das Lohnsummenerfordernis nicht pro rata temporis zu erfüllen ist, sondern kumuliert am Ende der Lohnsummenfrist eingehalten werden muß. Dies bedeutet eine wesentliche Erleichterung für den Erwerber. Er kann die Lohnsumme innerhalb der nächsten sieben Jahre nach dem Übertragungsstichtag ansparen. Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut „innerhalb“. Die kumulierte Lohnsumme ist dann am Ende der Lohnsummenfrist mit der Mindestlohnsumme abzugleichen.

Was unter Ausgangslohnsumme und kumulierter Lohnsumme zu fassen ist, wird von § 13 a Abs. 4 ErbStG vorgegeben. Lohnsumme umfaßt danach alle Vergütungen, die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfaßten Beschäftigten gezahlt werden. Darunter zu fassen sind nach den gesetzlichen Vorgaben auch solche Beschäftigte, die nicht typischerweise als Arbeiter oder Angestellte zu bezeichnen sind, wie z. B. der Erwerber von begünstigtem Vermögen, der angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer ist oder der Kommanditist ist, der mit seiner KG einen gesonderten Anstellungsvertrag abgeschlossen hat. Trotz der hiergegen erhobenen Kritik, daß bei diesen Personengruppen das politische Lenkungsziel der Arbeitsplatzsicherung leer läuft, sind die Vergütungen in die maßgebliche Lohnsumme einzubeziehen.

Zu den Vergütungen zählen neben Löhnen und Gehältern auch alle einmalig oder laufend gezahlten Geld- und Sachleistungen für erbrachte Arbeit. Ausdrücklich aufgezählt werden zudem Sozialbeiträge, Einkommensteuer und Zuschlagsteuern, Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Außer Ansatz bleiben jedoch Vergütungen an Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Die Aufzählung macht deutlich, daß der Gesetzgeber die Lohnsumme äußerst extensiv verstanden wissen will. Der Gesetzgeber geht sogar noch weiter. Es werden in die Lohnsumme auch mittelbare Lohnsummen einbezogen (§ 13 a Abs. 4 Satz 5 ErbStG). Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen an inländischen oder in der EU oder des EWR belegenen Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz im Inland, in der EU oder im EWR haben, und beträgt die Beteiligung mehr als 25%, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaften entsprechend dem Beteiligungsverhältnis in die Lohnsumme einzubeziehen. Vergütungen an Arbeitnehmer in Drittstaaten zählen hingegen nicht zu der maßgeblichen Lohnsumme.

Ausgenommen von dem Lohnsummenerfordernis sind wiederum Klein- und Kleinstbetriebe. Denn das Lohnsummenerfordernis kommt nur zum Tragen, wenn die Ausgangslohnsumme nicht € 0 beträgt oder der Betrieb mehr als zehn Beschäftigte hat (§ 13 a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Hier stellt sich die Frage, ob das Lohnsummenerfordernis gestalterisch umgangen werden kann. Denn anders als in Abs. 4 für die Lohnsummenberechnung stellt § 13 a Abs. 1 ErbStG für die Anwendung des Lohnsummenerfordernisses allein auf die Beschäftigtenzahl des Betriebes ab. Eine mittelbare Betrachtung erfolgt nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht, so daß es denkbar wäre, dem Lohnsummenerfordernis dadurch zu entgehen, daß eine Holdinggesellschaft mit weniger als 10 Beschäftigten zwischengeschaltet wird. Zunächst müßte sich für eine derartige Gestaltung ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund finden lassen, um nicht bereits an § 42 AO zu scheitern. Im übrigen läßt sich dies aber auch kaum mit dem lenkungspolitischen Zweck des Verschonungsabschlages in Abhängigkeit von der Lohnsumme vereinbaren. Bedingung für die weitgehende Verschonung ist, daß der Erwerber das Unternehmen fortführt. Als geeigneten Indikator hat der Gesetzgeber die Lohnsumme festgelegt. Von dem Erfordernis der Lohnsumme soll nur im Rahmen von Klein- und Kleinstbetrieben Abstand genommen werden. Eine Gestaltung, die diese Erfordernisse künstlich herbeiführt, verschleiert den Indikator für eine Unternehmensfortführung unter Beibehaltung der Arbeitsplätze. Es ist daher auch im Rahmen der Anwendung der Lohnsummenregelung nach § 13 a Abs. 1 ErbStG erforderlich, durch die Gesellschaftsstruktur hindurchzublicken und sämtliche Beschäftigte einzubeziehen.

b. Rechtsfolge bei Verstoß

Erreicht der Erwerber nach Ablauf der siebenjährigen Lohnsummenfrist nicht die Mindestlohnsumme, fällt der Regelverschonungsabschlag in dem prozentualen Umfang rückwirkend weg, in dem die kumulierte Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet, § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG. Hat der Erwerber beispielsweise lediglich 450% der Ausgangslohnsumme angespart, unterschreitet er die Mindestlohnsumme um 200%. Der ursprünglich gewährte 85%ige Regelverschonungsabschlag kürzt sich mit Wirkung für die Vergangenheit um 200/650 (30,77%). Bezogen auf die 85%ige Steuervergünstigung bedeutet dies für den Erwerber eine Nachversteuerung von 26,15% (30,77% von 85%). Das Unterschreiten der Mindestlohnsumme hat der Erwerber innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist beim zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG).

c. Behaltensfrist

Der Erwerber hat zum Erhalt des Regelverschonungsabschlags dafür Sorge zu tragen, daß er das begünstigte Vermögen über einen Zeitraum von sieben Jahren in seiner Person zusammenhält. Sowohl Verschonungsabschlag als auch Abzugsbetrag fallen rückwirkend weg, soweit der Erwerber innerhalb dieser Zeit gegen die Behaltensfrist verstößt (§ 13a Abs. 5 ErbStG). Das Gesetz zählt abschließend die Verstöße auf, die zu einer Nachversteuerung führen (sog. Nachversteuerungstatbestände). Die Tatbestände entsprechen weitestgehend den bisher bekannten Mißbrauchsregeln, die zum Wegfall des Bewertungsabschlags und Betriebsvermögensfreibetrag geführt haben.

aa. Einzelne Nachversteuerungstatbestände

Der Erwerber kann den Verschonungsabschlag nicht für begünstigtes Betriebsvermögen in Anspruch nehmen, das er innerhalb der Behaltensfrist an einen Dritten veräußert (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG). Als Veräußerung gilt auch die Betriebsaufgabe oder die Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen bzw. wenn sie anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.

In § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ErbStG ist die eine Nachversteuerung auslösende Überentnahme geregelt. Es erfolgt hier eine zeitraumbezogene Betrachtung. Der Erwerber darf bis zum Ende des letzten in die Behaltensfrist fallenden Wirtschaftsjahres nur Entnahmen bis zu € 150 000 getätigt haben. Neu aufgenommen ist die Regelung, daß bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft entsprechend zu verfahren ist. Versteht man nach dem Willen des Gesetzgebers die Nachversteuerungstatbestände in einem möglichst weiten Sinn, folgt daraus, daß unter Ausschüttungen nicht nur die offenen Gewinnausschüttungen gemeint sind, sondern auch die verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen sind.¹²

§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG ergänzt die Nr. 1 um Anteile an Kapitalgesellschaften, die begünstigtes Vermögen darstellen. Werden die Anteile veräußert oder die Kapitalgesellschaft aufgelöst, löst dies eine Nachversteuerung aus. Hierunter ist auch der Insolvenzfall zu fassen.¹³ § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG enthält gegenüber dem bisherigen Mißbrauchstatbestand eine Verbesserung zugunsten des Erwerbers. Zur Herstellung einer verbesserten Rechtsformneutralität stellen fortan Umwandlungsfälle aus der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder in eine andere Kapitalgesellschaft keine Mißbrauchstatbestände mehr dar. Damit werden alle Umwandlungsfälle insoweit gleichgestellt.

Ein neuer Nachversteuerungstatbestand ist in § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ErbStG aufgenommen. Er steht im Zusammenhang mit der Möglichkeit, Gesellschaftsanteile, die das erforderliche Quorum von mindestens 25% nicht erreichen, durch Verfügungsbeschränkungen oder Stimmrechtsbündelungen zu poolen und somit aus der grundsätzlichen Einordnung als Verwaltungsvermögen zu lösen und zum begünstigten Vermögen zu ziehen. Wird die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbindung innerhalb der Behaltensfrist aufgehoben, soll dies die Nachversteuerung rechtfertigen.

bb. Rückausnahme bei Reinvestition

Eine Veräußerung begünstigten Vermögens ist jedoch dann nicht schädlich, wenn der Erwerber den erzielten Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes begünstigtes Vermögen investiert, § 13a Abs. 5 Sätze 3 und 4 ErbStG. Das Gesetz spricht nur vom Verbleiben in der begünstigten Vermögensart. Eine Identität zwischen dem veräußerten Wirtschaftsgut und dem Wirtschaftsgut, in das investiert wird, ist nicht erforderlich. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll auch die Tilgung betrieblicher Schulden oder die Erhöhung von Liquiditätsreserven ausreichen, um einer Nachversteuerung zu entgehen. Vor diesem Hintergrund wird man die Frist von sechs Monaten auch als ausreichend bemessen ansehen können.

cc. Rechtsfolge bei Verstoß

Greift durch das Verhalten des Erwerbers ein Nachversteuerungstatbestand ein, so hat er diesen Sachverhalt dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats nach Tatbestandsverwirklichung schriftlich anzuzeigen (§ 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG). Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der angezeigte Vorgang zu keiner Nachversteuerung führt, § 13a Abs. 6 Satz 6 ErbStG. Der Verschonungsabschlag fällt pro rata in dem Verhältnis rückwirkend weg, in dem die verbleibende Behaltensfrist einschließlich des

¹² Siehe auch *M. Söffing*, DStZ 2008, 867 (870).

¹³ ► BFH, Urteil vom 21. 3. 2007 – II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321; vgl. ausführlich zur Insolvenz *Landsittel*, ZErB 2009, 11 (19).

Jahres, in dem die schädliche Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist steht. Veräußert der Erwerber den im Jahr 2009 erworbenen Betrieb im Jahr 2014, so fallen rückwirkend $\frac{3}{7}$ des Verschonungsabschlags weg.

2. Optionaler Verschonungsabschlag

Der Erwerber begünstigten Vermögens kann zur 100%igen Steuerbefreiung optieren. Die Gewährung der vollständigen Steuerverschonung ist anders als die Gewährung des Regelverschonungsabschlags antragsgebunden. Der Erwerber kann den Antrag bis zur Unanfechtbarkeit, also bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung erklären. Die Erklärung ist unwiderruflich. Nach zivilrechtlicher Betrachtung könnte der Erwerber seinen Antrag bereits nach Zugang der Erklärung bei der Finanzverwaltung nicht mehr zurückziehen. Sinnvoller erscheint es hingegen, auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der auf der Erklärung beruhenden Steuerfestsetzung abzustellen, da dem Erwerber bis zu diesem Zeitpunkt noch keine weitergehenden Steuervergünstigungen gewährt wurden, er also noch keine Vorteile erlangt hat.

Wer vom optionalen Verschonungsabschlag Gebrauch macht, hat nach § 13a Abs. 8 ErbStG engere Begünstigungsvoraussetzungen zu erfüllen. Die Behaltensfrist verlängert sich auf zehn Jahre. Ferner muß der Erwerber innerhalb einer Lohnsummenfrist von zehn Jahren eine Mindestlohnsumme von 1000% der Ausgangslohnsumme verdienen. Schließlich darf das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10% des gemeinen Wertes des Betriebes ausmachen.

3. Abzugsbetrag

Für den nicht begünstigten 15%igen Betriebsvermögenswert wird ein zusätzlicher Abzugsbetrag in Höhe von € 150 000 gewährt, der jedoch unter weiteren Voraussetzungen bis auf € 0 abgeschmolzen wird. Anders als der Verschonungsabschlag ist der Abzugsbetrag zeitraumbezogen. Er kann innerhalb von zehn Jahren für Erwerbe von derselben Person insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden (§ 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

Fraglich ist, ob der Erwerber den nicht vollständig verbrauchten Abzugsbetrag für weitere Erwerbe von derselben Person zum Ansatz bringen kann. Das Gesetz trifft keine Aussage dazu, ob ein nicht gänzlich verbrauchter Abzugsbetrag noch für spätere Vermögensübertragungen zur Verfügung steht. Zur bisherigen Rechtslage zum Betriebsvermögensfreibetrag vertrat die Finanzverwaltung in R 59 Abs. 1 Sätze 3 und 4 ErbStR die Auffassung, daß der Freibetrag auch bei nur teilweiser Inanspruchnahme durch den Erwerber gänzlich verbraucht ist. Die Auffassung wird man aus Gründen der Rechtsklarheit und Praktikabilität auf den Abzugsbetrag übertragen müssen. Im Wortlaut läßt sich in-

sofern eine Stütze für ein solches Verständnis finden, als in § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG das Wort „insgesamt“ fehlt. Für einen Verbrauch spricht ferner, daß der Gesetzgeber durch die zeitraumbezogene Betrachtung versucht, Steuergestaltung in Form von mehreren Zuwendungen unterhalb des Abzugsbetrages zu verhindern.

4. Rechtsfolgen bei Doppelverstoß

Derzeit unklar sind die Rechtsfolgen, wenn der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist eine schädliche Verfügung trifft und am Ende der Lohnsummenfrist die Mindestlohnsumme nicht erreicht hat. Es fragt sich in diesen Fällen des Doppelverstoßes, welche Nachversteuerungsfolgen eintreten.¹⁴ Das Gesetz trifft hierzu keine Aussagen. Es stellt die Sachverhalte der Nachversteuerung auch nicht in ein Rangverhältnis, sondern sie stehen nebeneinander.¹⁵ Nach dem erbschaft- und schenkungsteuerlichen Stichtagsprinzip erscheint es vorzugswürdig, zunächst solche Verstöße zu berücksichtigen, die stichtagsbezogen sind. Dies sind mit Ausnahme der Überentnahmenregelung die Nachversteuerungstatbestände des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 ErbStG. Die nachversteuerungsrelevanten Sachverhalte sind auch innerhalb eines Monats dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Führt die schädliche Verfügung zu einer Nachversteuerung, ist damit jedoch der Verstoß gegen die Mindestlohnsumme rechtlich noch nicht gewürdigt. In einem zweiten Schritt sind dann die zeitraumbezogenen Verstöße zu würdigen. Andernfalls blieben die Besteuerungsfolgen des § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG unberücksichtigt. Basis für die Nachversteuerung kann dann nur der nach verhältnismäßigem Wegfall verbliebene Verschonungsabschlag sein.¹⁶ Denn der Erwerber kann nur das nachversteuern müssen, was ursprünglich nicht der Besteuerung unterlag und auch noch nicht nachversteuert wurde.¹⁷

IV. Zusammenfassung

Mit der nunmehr einheitlichen Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände (insbesondere bei Grundstücken und unternehmerischen Vermögen) mit dem gemeinen Wert hat der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG verfassungskonform umgesetzt. Nunmehr werden alle Vermögensgegenstände mit einem an den gemeinen Wert zumindest angenäherten Wert mit einem einheit-

¹⁴ Zu den denkbaren Besteuerungsfolgen vgl. *Thonemann*, DB 2008, 2616 (2618).

¹⁵ *Thonemann*, DB 2008, 2616 (2618); *J. Lüdicke/Fürwentsches*, DB 2009, 12 (15).

¹⁶ Wohl auch *Hannes/Onderka*, ZEV 2009, 10 (15).

¹⁷ *J. Lüdicke/Fürwentsches*, DB 2009, 12 (15) treten dafür ein, in dem Fall des Doppelverstoßes die Mindestlohnsumme zeitanteilig zu kürzen und nur eine Unterschreitung der so gekürzten Lohnsumme zusätzlich zu sanktionieren.

lichen Steuersatz der Besteuerung unterworfen. Offen bleibt, ob der Gesetzgeber die Verschonungsregeln verfassungskonform ausgestaltet hat. Die zum Teil weitreichenden Vergünstigungen im Rahmen des Betriebsvermögens lassen Zweifel aufkommen, ob sich die Besteuerung auf Verschonungsebene verfassungskonform am Gleichheitssatz des Art. 3 GG ausrichtet. Der Gesetzgeber konnte sich bei der Ausgestaltung der Verschonungsregeln nicht an der Entscheidung des BVerfG orientieren, da die Entscheidung hierüber ausdrücklich offengelassen wurde.

In der konkreten Ausgestaltung bietet das Gesetz Möglichkeiten, in erheblichem Umfang von den Steuervergün-

stigungen Gebrauch zu machen, ohne den Erwerber unverhältnismäßig zu beschränken. Die Tatsache, daß Geld nicht zum Verwaltungsvermögen gehört, daß trotz schädlicher Verfügungen die Nachversteuerung nicht mit einem Fallbeileffekt droht und daß der Erwerber mittels der Reinvestitionsklausel marktrelevant umstrukturieren kann, entschärft die Verschonungsvoraussetzungen. Schließlich berücksichtigt das ErbStG auch – ohne daß hierauf vorstehend eingegangen wurde – die mögliche Doppelbelastung mit Ertragsteuer durch die Wiedereinführung der Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer in § 35 b EStG und den 30%igen Ertragsteuerabschlag bei der Ermittlung des Jahresertrages (§ 202 Abs. 3 BewG).

Die Umsatzsteuernachscha (§ 27 b UStG) als strafrechtliche Vorermittlung?

Olaf G. von Briel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Boxleitner von Briel, Düsseldorf

Obgleich die Vorschrift der Umsatzsteuernachscha (§ 27 b UStG) bereits mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG)¹ Rechtswirklichkeit wurde, fristet sie dennoch seit ihrer Einführung am 1. 1. 2002 in der steuerstrafrechtlichen Betrachtung ein Schattendasein. Dies ist umso verwunderlicher, als sich die Vorschrift im Abschnitt VII. des Umsatzsteuergesetzes befindet.² An einer eindeutigen Charakterisierung fehlt es nämlich insoweit, als unklar ist, ob es sich bei der Umsatzsteuer-Nachscha um eine rein steuerrechtliche Maßnahme unter den Regeln der Abgabenordnung oder um eine strafrechtliche Untersuchungshandlung handelt, auf die die Verfahrensvorschriften der Strafprozessordnung anzuwenden sind. Der Beitrag versucht zu sensibilisieren und bezieht Position angesichts der mehr als fragwürdigen Regelung.

1. Einführung

1.1. Allgemeines

Grundsätzlich ist jede staatliche (Ermittlungs-)Tätigkeit ein Eingriff in die Rechte des Bürgers, dem durch die Abgabenordnung (z. B. §§ 90, 200 AO) Mitwirkungspflichten auferlegt sind. Die Möglichkeit der Wahrung der Rechte hängt von der Verfahrensordnung ab, mittels derer der Eingriff und einhergehende Einschränkungen erfolgen. Der Gesetzgeber der Abgabenordnung 1977 hat sich dafür entschieden, daß jedes Verfahren seiner eigenen Ordnung unterliegt (§ 393 Abs. 1 AO).

1.2. Die steuerrechtliche Überprüfung der steuererheblichen Tatsachen des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung

So stellt auch die steuerliche Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO einen (steuerrechtlichen Ermittlungs-)Eingriff der Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen dar. Diese ist stets nur zulässig zur Erfüllung der Aufgaben nach § 85 AO. Es muß eine Steuerpflicht in Betracht kommen und ein Kontroll- oder Aufklärungsbedürfnis bestehen. Nach § 85 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, daß Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (§ 85 AO). Nach h. M. ist es aber grundsätzlich nicht Zweck einer Außenprüfung, Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zu erforschen.³ Dies begründet sich darin, daß § 200 AO eine umfassende Mitwirkungspflicht für den Steuerpflichtigen statuiert, die seitens der Finanzbehörden in den Grenzen des § 393 Abs. 1 AO durch Maßnahmen nach §§ 328 AO (Zwangsgeld, Ersatzvornahme, unmittelbarer Zwang) erzwingbar ist. Da sich nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung die Rechte und

1 Art. 1 Nr. 9 Gesetze zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Gesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz) v. 19. 12. 2001, BGBl. I 2001, 3922, 3923.

2 UStG: Abschn. VII. Durchführung, Bußgeld-, Straf-, Verfahrens-, Übergangs- und Schlußvorschriften.

3 Tipke/Kruse, AO, Vor § 139, Rdnr. 27.

Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften richten (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO), sind Zwangsmittel nach § 328 AO im Besteuerungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist (§ 393 Abs. 1 Satz 3 AO). Ergeben sich nämlich während einer Außenprüfung zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, oder besteht die Möglichkeit, daß ein Strafverfahren durchzuführen ist, ist die Prüfung zu unterbrechen, der Steuerpflichtige zu belehren und ihm das Verfahren bekanntzugeben und die für die Bearbeitung zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten (§ 10 BpO 2000). Ein Verstoß führt zu einem Verwertungsverbot im Strafverfahren.⁴

Die in § 393 AO getroffene Regelung ist von Verfassung wegen geboten. Ein Staat, der von seinen Bürgern nicht nur die Offenbarung der persönlichen Verhältnisse, sondern sogar die Versteuerung gesetzwidriger Einkünfte verlangt (§ 40 AO), muß dafür Sorge tragen, daß die Erfüllung der steuerlichen Pflicht dem Betroffenen nicht zum (strafrechtlichen) Nachteil gereicht.⁵ Im Strafprozeß ist unstreitig, daß staatlicher Zwang zur Selbstbelastung unzulässig ist und die in §§ 136, 136a StPO getroffene Regelung Ausdruck des Grundsatzes „nemo tenetur se ipsum accusare (prodere)“ ist, der Verfassungsrang genießt.⁶ Der Grundsatz ergibt sich aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 GG.⁷ Teilweise wird zusätzlich auf Art. 20 Abs. 3 GG und die mit dem Nemo-tenetur-Prinzip gewährleistete Sicherung eines rechtsstaatlichen Verfahrens hingewiesen, in dem der Beschuldigte im Gegensatz zum Inquisitionsprozeß nicht zu seiner Überführung beitragen muß. Das Verbot eines Zwanges zur Selbstbelastung ergibt sich zudem aus Art. 14 Abs. 3 g des Internationalen Pakts über staatsbürgerliche und politische Rechte vom 16. 12. 1966, ratifiziert durch Gesetz vom 17. 12. 1973.⁸ Nicht zuletzt ist Art. 6 Abs. 1 MRK einschlägig.

Der Gesetzgeber hat nun mit § 27 b UStG (Umsatzsteuer-Nachscha) eine Vorschrift der Eingriffsverwaltung in das Gesetz eingestellt, deren Wesen zunächst bestimmt werden muß, um die Wahrung der Rechte des Betroffenen i.S. effektiven Rechtsschutzes gewährleisten zu können.

2. Umsatzsteuer-Nachscha – § 27 b UStG

2.1. Norminhalt

Nach § 27 b Abs. 1 UStG können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Grundstücke und

Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Umsatzsteuer-Nachscha). Dies soll eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer sicherstellen. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Soweit dies zur Feststellung einer steuerlichen Erheblichkeit zweckdienlich ist, haben die von der Umsatzsteuer-Nachscha betroffenen Personen den damit betrauten Amtsträgern auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Umsatzsteuer-Nachscha unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen (§ 27 b Abs. 2 UStG).

2.2. Gesetzgeberischer Anlaß für die Umsatzsteuer-Nachscha

Der Gesetzgeber hat mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) vom 19. 12. 2001⁹ auf den Umstand reagiert, daß in steigendem Ausmaß die bedeutendste Einnahmequelle von Bund, Ländern und Gemeinden – die Umsatzsteuer – durch betrügerische Handlungen geschmälert wird.

Dabei stellt für den Gesetzgeber die Umsatzsteuer-Nachscha nach § 27 b UStG einen gewichtigen Baustein im verabschiedeten Maßnahmenkatalog zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges dar.

Zielsetzung des Gesetzgebers

Das mit dem StVBG verfolgte Ziel wird durch die Bundesregierung wie folgt umschrieben:

- Schutz des steuerlichen Unternehmers vor Wettbewerbsverzerrungen, die durch den gezielten Mißbrauch des Steuerabzugs entstehen.
- Erhöhung des Verfolgungsdrucks gegenüber organisierten Umsatzsteuerbetrügern zum Schutze bestehender legaler Arbeitsplätze und zur Sicherung der Steuerbasis in Deutschland.
- Schutz des Umsatzsteueraufkommens.

Dieses Ziel kann nach Ansicht der Bundesregierung durch die Optimierung des umsatzsteuerlichen Kontroll- und Sicherungssystems erreicht werden. Hierzu sollen die folgenden Maßnahmen ergriffen werden:

⁴ BFH, wistra 2002, 270.

⁵ Joecks, Franzen/Gast/Joecks, § 393, Rdnr. 8.

⁶ BVerfG 56, 37, 49.

⁷ BVerfG 56, 37; 66, 1; BGHSt 31, 304.

⁸ BGBl. II 1533.

⁹ Verkündet im BGBl. am 27. 10. 2001, BGBl. I 2001, 3922; BStBl. I 2002, 32.

- Beschleunigung des Informationsflusses mit Hilfe unmittelbarer Anzeigepflicht gegenüber den Finanzämtern.
- Beschleunigung der zwischenstaatlichen Amtshilfe, soweit die Umsatzsteuer betroffen ist.
- Sicherheitsleistung, die in bestimmten Fällen das Risiko von Steuerausfällen reduzieren hilft und gleichzeitig die Liquidität der Unternehmer schont.
- Einführung eines Haftungstatbestandes für Fälle des Umsatzsteuerbetruges (Karussellgeschäfte)
- Einführung einer allgemeinen Nachschau für den Bereich der Umsatzsteuer zur frühzeitigen Feststellung von Firmen, die primär zur Schädigung des Fiskus genutzt werden.
- Beschleunigung der Prüfungsabläufe bei Umsatzsteuerprüfungen bei Landesfinanzbehörden mit Hilfe einer zentralen Koordinierungsstelle beim Bundesamt für Finanzen.
- Verbreiterung der Informationsbasis über umsatzsteuerliche Betrugsstrategien mit Hilfe einer zentralen Auswertungsstelle beim Bundesamt für Finanzen.¹⁰

In diesem gesamten Maßnahmenkatalog, der seitens der Bundesregierung geschaffen wurde, ist die Umsatzsteuer-Nachscha nach § 27 b UStG ihrer Ansicht nach ein wichtiger Bestandteil. Denn nach Auffassung der Bundesregierung reichen die bestehenden Bestimmungen wie Umsatzsteuer-Sonderprüfung und Außenprüfung nicht aus, um dem ausufernden Umsatzsteuerbetrug wirksam zu begegnen. Nachdem zunächst die Einführung einer allgemeinen Nachschau in die Abgabenordnung beabsichtigt war, entschied sich der Gesetzgeber im StVbG dafür, eine Umsatzsteuer-Nachscha direkt in das Umsatzsteuergesetz aufzunehmen.

2.3. Einzelheiten zur Umsatzsteuer-Nachscha

Die Umsatzsteuer-Nachscha ist keine Betriebsprüfung i. S. v. §§ 193 ff. AO. Sie soll lediglich einer schnellen Überprüfung der Sachverhalte dienen und tritt neben die weiterhin bestehende Möglichkeit der Umsatzsteuer-Sonderprüfung und der Außenprüfung. Ziel der Umsatzsteuer-Nachscha ist, daß sich die Finanzbehörde einen Eindruck über die tatsächlichen Verhältnisse, das tatsächlich eingesetzte Personal und den tatsächlichen Geschäftsablauf verschaffen kann. In der Praxis soll die Umsatzsteuer-Nachscha insbesondere zur zeitnahen Überprüfung von geltend gemachten Vorsteueransprüchen eingesetzt werden. War es den Finanzbeamten früher nur erlaubt, durch die Fenster der Unternehmen zu schauen, so sollen sie heute die Geschäftsräume betreten dürfen.

Das Betretungsrecht muß durch einen erlaubten Zweck gedeckt sein. Eine Nachschau „ins Blaue“ hinein ist folglich nicht zulässig. So soll ein allgemeiner Verdacht, z. B. Erkenntnisse bzgl. des Umsatzsteuermisbrauches im Bereich des Kfz-Reimports, nicht eine Umsatzsteuer-Nachscha bei allen Händlern rechtfertigen, die derartige Geschäfte betreiben.

Fraglich ist, ob die Geschäftsräume auch gegen den ausdrücklichen Willen des Inhabers betreten werden dürfen.

Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung, also nur in Ausnahmefällen, betreten werden (§ 27 b Abs. 2 S. 1 UStG). Diese Einschränkung macht § 27 b Abs. 1 S. 1 UStG nicht. Daraus wird geschlossen, daß Geschäftsräume nach der Intention des Gesetzgebers auch gegen den Willen des Geschäftsführers betreten werden dürfen – notfalls mittels Amtshilfe durch die Polizei.¹¹

Höhere Hürden sind für die Umsatzsteuer-Nachscha in Wohnräumen aufgestellt. Diese dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Es müssen den Finanzbehörden also konkrete Hinweise vorliegen, daß allein durch das sofortige Betreten der Wohnräume umsatzsteuerrelevante Tatsachen ermittelt werden können, die im Fall eines späteren Vorgehens nicht mehr vorhanden sind. Die Hürde erscheint jedoch dann relativ unproblematisch, wenn der umsatzsteuerliche Unternehmer Geschäftsunterlagen in seinen Privaträumen aufbewahrt.

Die betroffenen Personen sind verpflichtet, den mit der Nachschau betrauten Amtsträgern Bücher und Aufzeichnungen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen.

Die allgemeine Mitwirkungspflicht gem. §§ 90, 97 AO stellt also nunmehr nach § 27 b Abs. 2 UStG eine auf die Umsatzsteuer-Nachscha zugeschnittene Pflicht der Mitwirkung dar. Die neue Regelung stellt eine Verkürzung des Vorlageverfahrens dar, da die Vorlage der Unterlagen sofort und unmittelbar im Zuge der Umsatzsteuer-Nachscha zu erfolgen hat.

Da die Umsatzsteuer-Nachscha lediglich einer zeitnahen fortlaufenden Kontrolle dienen soll, steht sie nicht einer Außenprüfung gleich. Obwohl die Vorschrift des § 27 b UStG keine Feststellung dazu trifft, welcher Zeitraum von der Nachschau betroffen ist, ist davon auszugehen, daß die Nachschau gegenwartsbezogen ist. Da die Kontrolle bereits abgeschlossener Vorgänge im Zuge der Außenprüfung erfolgt, bezieht sich eine Nachschau auf noch nicht beschiedene Voranmeldungszeiträume. Damit können im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachscha wohl auch nur die Unterlagen eingesehen werden, die sich auf entsprechende Zeiten beziehen.

Die Zweckdienlichkeit der Vorlage der aufgeführten Unterlagen muß sich aus objektiven Gesichtspunkten er-

¹⁰ BT-Drs. 14/6883.

¹¹ *Gast-de Haan*, PStR 2002, 264; a.A. *Hentschel* NJW 2002, 1703.

geben und entsprechend von der Finanzverwaltung nachgewiesen werden.

Da die Umsatzsteuer-Nachschau materiell keine Außenprüfung ist, ist ein Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV der betreffenden Steuerpflichtigen nach §§ 146, 147 AO nicht zulässig.

Jedoch wird die Möglichkeit eröffnet, zu einer Außenprüfung überzugehen. Denn wenn die bei der Umsatzsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlaß geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 AO) zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden. Auf den Übergang der Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen (§ 27 b Abs. 3 UStG). Hierdurch soll insbesondere ermöglicht werden, daß die in der Nachschau gewonnenen Erkenntnisse weiter verwertet werden können. Zwar ist auf den Übergang zur Außenprüfung schriftlich hinzuweisen, da aber auf eine Prüfungsanordnung verzichtet wird, sind der Finanzbehörde mit der Umsatzsteuer-Nachschau erweiterte Prüfungsbefugnisse gegeben.

Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Umsatzsteuer-Nachschau nicht. Das bloße Betreten oder die Besichtigung von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. Ein Betreten der Grundstücke und Räume ist während der Geschäftszeit und Arbeitszeit zulässig.

3. Steuerrechtliches oder strafrechtliches Instrument der Finanzbehörden?

Bei allem Verständnis für das gesetzgeberische Ziel darf jedoch nicht übersehen werden, daß die Umsatzsteuer-Nachschau wichtige verfahrensrechtliche Regelungen umgeht. Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung verpflichtet und die Finanzbehörden können ohne Prüfungsanordnung und ohne Durchsuchungsbeschluß tätig werden und eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen einfordern. Denn durch die nicht erforderliche Vorankündigung wird bei der Umsatzsteuer-Nachschau stark auf einen Überraschungseffekt gesetzt. Die Finanzbehörde wird somit in die Lage versetzt, den „verdächtigen Steuerpflichtigen“ scharf zu kontrollieren. Denn Maßnahmen „ins Blaue“ hinein sind unzulässig, so daß also ein gewisser „Verdacht“ bereits gegen den Steuerpflichtigen bestehen muß, um die Nachschau zu rechtfertigen. Der betroffene Unternehmer hat aber bei der Umsatzsteuer-Nachschau gerade nicht die Möglichkeit, sich auf eine kommende Prüfung einzustellen.

Die Gefahr ist nicht von der Hand zu weisen, daß grundsätzlich steuererhörliche Unternehmer mit einer Umsatzsteuer-Nachschau überzogen werden und sich hieraus möglicherweise Ansatzpunkte für andere Maßnahmen wie Außenprüfung oder Fahndungsprüfung ergeben können;

ungeachtet der Problematik, wenn sich der „Verdacht“ der Finanzbehörde im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau bestätigt.

Der Maßnahmenkatalog, der Ansatz für eine Umsatzsteuer-Nachschau gibt, stellt möglicherweise nicht nur einen „steuerrechtlichen Anfangsverdacht“ dar, der es rechtfertigen soll, die steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen. Denn neben den steuerrechtlichen Ansatz verfolgt der Gesetzgeber insbesondere auch den Zweck vorbeugender Verbrechensbekämpfung; sie ist also eine steuerliche Maßnahme mit präventiver Wirkung („zeitnahe cursorische Kontrolle“).¹²

Problematisch bei der Umsatzsteuer-Nachschau ist, daß sie im Rahmen des StVBG, also im Rahmen strafrechtlicher Intention seitens des Gesetzgebers, in das Umsatzsteuergesetz eingestellt worden ist. Der Maßnahmenkatalog, der Ansatz für die Umsatzsteuer-Nachschau gibt, stellt insoweit einen „steuerrechtlichen Anfangsverdacht“ dar, der es rechtfertigen soll, die steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen.

Grundsätzlich ist der Eingriff in den geschützten Bereich der Wohnung nach Art. 13 GG nur bei Durchsuchungsbeschlüssen oder durch gesetzliche Regelungen wie die Außenprüfung möglich ist. Die Umsatzsteuer-Nachschau ermöglicht also hier ohne einen entsprechenden gesetzlichen Vorbehalt bzw. eine richterliche Kontrolle den Eingriff (Richtervorbehalt) in ein Grundrecht. Es könnte also insoweit durch die Finanzbehörde über die Umsatzsteuer-Nachschau die richterliche Kontrolle (Durchsuchungsbeschluß) bzw. Anordnung einer Außenprüfung umgangen werden (Mißbrauchsgefahr). Im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau besteht die Möglichkeit, eine Außenprüfung anzuordnen, bzw. bei dem entsprechenden Verdacht in eine Steuerfahndungsprüfung nahtlos überzugehen. Ein Mißbrauch ist damit grundsätzlich nicht ausgeschlossen.

Die Erforschungspflicht des § 160 Abs. 1 StPO wird durch den Anfangsverdacht gem. § 152 Abs. 2 StPO ausgelöst, der „zureichende tatsächliche Anhaltspunkte“ für das Vorliegen einer verfolgbaren Straftat voraussetzt. Nach dem Legalitätsprinzip sind die Finanzbehörden gem. §§ 386, 399 AO verpflichtet, Steuerstraftaten zu ermitteln, wenn ein Anfangsverdacht gegeben ist. Den Strafverfolgungsbehörden ist bei der Frage, ob zureichende tatsächliche Anhaltspunkte ein Einschreiten erfordern, kein Ermessen eingeräumt, weil das im Ergebnis auf die Anerkennung des Opportunitätsprinzips hinauslaufen würde.¹³ Vielmehr ist der Anfangsverdacht an einen unbestimmten Rechtsbegriff geknüpft,¹⁴ bei dessen Ausfüllung Staatsanwaltschaft und

¹² Vgl. auch *Matthes* in *Kohlmann*, § 397, Rdnr. 36.

¹³ *Beulke*, *Löwe-Rosenberg*, § 152, Rdnr. 28.

¹⁴ BVerfG, NJW 1984, 1451 = NStZ 1984, 228.

Polizei ein beträchtlicher Beurteilungsspielraum eingeräumt ist.¹⁵ Bei seiner Anwendung sind auch kriminalistische Kenntnisse und Erfahrungen von Bedeutung.¹⁶ Insoweit wirkt der Leitfaden des BMF hinsichtlich relevanter Verdachtsmomente indiziell für die Annahme eines Anfangsverdachts. Liegt der Anfangsverdacht aber vor, so ergibt sich daraus die Pflicht zum Einschreiten. Dieses Einschreiten ist der Sache nach stets ein Ermittlungsverfahren. Es richtet sich entweder gegen Unbekannt oder gegen einen bestimmten Verdächtigen, dem die Rechte des Beschuldigten nicht dadurch genommen werden dürfen, daß man die erste Phase eines Ermittlungsverfahrens, in der der Anfangsverdacht noch verhältnismäßig vage ist und angenommen werden kann, er werde sich alsbald wieder zerstreuen, terminologisch als Vorermittlungen verselbständigt. Ein solches Vorermittlungsverfahren ist der Strafprozeßordnung fremd.¹⁷ Von Vorermittlungen, die noch kein Einschreiten i. S. d. § 152 Abs. 2 StPO darstellen, läßt sich dann sprechen, wenn die Polizei ihr bekannt gewordenen Umstände, z. B. eine Strafanzeige, ohne weitere Maßnahmen der Staatsanwaltschaft zur Entscheidung über das weitere Vorgehen übermittelt oder wenn die Staatsanwaltschaft lediglich behördenintern die ihr bekannten Verdachtsgründe in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht daraufhin überprüft, ob sie überhaupt ein Einschreiten rechtfertigen. Hauptanwendungsfall sind sog. informatorische Befragungen, bei denen die Strafverfolgungsorgane zwar aktiv werden, aber nicht, weil sie bereits eine bestimmte Tatbegehung für möglich halten, sondern weil sie sich über das Geschehen orientieren müssen.¹⁸ Wird hingegen die Plattform der einfachen informatorischen Befragung verlassen und zu Zwangsmaßnahmen übergegangen, so erhält dadurch das staatliche Vorgehen ein so starkes Gewicht, daß die gleichzeitige Ablehnung eines Anfangsverdachts unmöglich ist.¹⁹ Eine Umsatzsteuer-Nachschau beruht neben dem Betretungsrecht auch auf der zwangsweisen Durchsetzung des Mitwirkungsrechts des Steuerpflichtigen. Die Maßnahme kann also ergeben, daß sich der Verdacht nicht erhärtet oder zu treffend war.

Damit spricht m. E. mehr für die Annahme einer strafprozessualen Maßnahme mit der Konsequenz, daß der Betroffene von Anfang an wie ein Beschuldigter zu behandeln ist und mithin eine Mitwirkungspflicht im Rahmen des § 393 Abs. 1 AO nicht erzwingbar ist. Wegen Umgehung des Richtervorbehalts bei Ermittlungsmaßnahmen mit

strafrechtlichem Hintergrund („frühzeitige Feststellung von Firmen, die primär zur Schädigung des Fiskus genutzt werden“) und Umgehung der Vorschriften für die Außenprüfung ist § 27 b UStG nicht geeignet, rechtmäßige Handlungen zu ermöglichen. Damit sind die im Steuer- oder im Strafverfahren gewonnenen Erkenntnisse nicht verwertbar.

Dieses Ergebnis wird m. E. auch nicht durch den Vergleich mit der Nachschau nach § 210 AO in Frage gestellt. Auch wenn § 210 Abs. 2 Satz 2 AO keine Formvorschriften enthält, besteht Einigkeit, daß die Formvorschriften der §§ 102 ff. StPO beachtet werden sollen.²⁰ Eine Beschlagnahme sieht § 210 Abs. 2 AO nicht vor; ebensowenig Personendurchsuchungen. Uneinigkeit besteht hinsichtlich der Frage, ob es sich bei der Nachschau und Durchsuchung i. S. d. § 210 Abs. 2 AO um strafprozessuale oder steuerverfahrensrechtliche Maßnahmen handelt.²¹

4. Fazit

Die Umsatzsteuer-Nachschau ist ein Instrument der strafprozessualen Vorermittlungen. Da es hinsichtlich strafrechtlich relevanter Sachverhalte eine allgemeine Möglichkeit der Vorermittlungen in der StPO nicht gibt, sind derart gewonnene Erkenntnisse nicht verwertbar, weil eine Umgehung des Nemo-tenetur-Prinzips und Richtervorbehalts damit einherginge. Ungeachtet dessen ist die Norm wegen Verstoßes gegen das Zitiergebot verfassungswidrig.²²

15 BGHSt 38, 228; BGH, StV 1990, 180.

16 Meyer-Goßner, § 152, Rdnr. 4.

17 Keller/Griesbaum, NSTZ 1990, 417; Beulke, in: Löwe-Rosenberg, § 152, Rdnr. 33.

18 BGH, NSTZ 1983, 86.

19 Beulke, in: Löwe-Rosenberg, § 152, Rdnr. 34.

20 Tipke/Kruse, AO, § 210, Rdnr. 7.

21 Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 210, Rdnr. 7.

22 Rechtsstaatliche Bedenken hat auch der Bund Deutscher Finanzrichter geäußert: Stellungnahme des Bundes Deutscher Finanzrichter vom 3. 10. 2001 zum Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10. 9. 2001 – BT-Drucksache 14/ 6883, Anlage zum Wortprotokoll der öffentlichen Anhörung vom 10. 10. 2001, Protokoll Nr. 106; der § 27 b UStG und das Zitiergebot des Art. 19 I 2 GG war Monate später am 26. 4. 2002 Thema einer Anhörung im Deutschen Bundestag, BT-Drs. 14/8944.

Die Haftung des Geschäftsführers für Steuern und Sozialabgaben in Insolvenzsituationen im Lichte der aktuellen BGH- und Finanzrechtsprechung

Andreas Jahn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Meyer-Köring, Bonn*

1. Vorbemerkung

Nach der Entwicklung der Rechtsprechung zur Haftung des Geschäftsführers einer GmbH und entsprechend des Vorstands einer AG¹ in der insolvenzrechtlichen Krise der Gesellschaft, die den Geschäftsführern und Vorständen scheinbar nur vor die Wahl zwischen Pest und Cholera stellte, gab zunächst der II. Zivilsenat des BGH mit seiner geänderten Rechtsprechung vom 14. 5. 2007² einen Anlaß zum Aufatmen. Die nachfolgende Zivilrechtsprechung hat diese Linie übernommen, so daß allmählich Rechtssicherheit eintritt. Diese neue Zivilrechtsprechung zieht allerdings eine verschärfte steuerrechtliche Haftung für rückständige Lohnsteuern nach sich, wie das Urteil des BFH vom 23. 9. 2008³ belegt. Anderen Regeln wiederum folgt die Haftung für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuern, wieder anderen die Haftung für Zinsen und Säumniszuschläge. Außerdem brachte das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG) vom 23. 10. 2008,⁴ wesentliche Gesetzesänderungen im GmbHG, AktG und vor allem der InsO mit sich, die sich auf die Haftung auswirken.

Mit diesem Beitrag soll als Handreichung für betroffene Organe und deren Berater der derzeitige Stand der Zivil- und Finanzrechtsprechung zur Haftung von Geschäftsführern und Vorständen in der Krise der Gesellschaft für Lohnsteuern, Sozialabgaben und sonstige Abzugssteuern,⁵ Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer sowie Zinsen und Säumniszuschläge zusammengetragen und unter Berücksichtigung des MoMiG dargestellt werden.⁶

2. Die Haftung des Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft bei Zahlung von Steuern und Sozialabgaben

Ausgangspunkt der Betrachtung ist die geänderte Rechtsprechung des BGH zum Verbot der Schmälerung der Insolvenzmasse (= „Massesicherungspflicht“, § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG,⁷; § 92 Abs. 2 und 3, § 93 Abs. 2 und 3 Nr. 6 AktG,⁸ § 130 a Abs. 2 HGB⁹). Mit Urteil des BGH vom 14. 5. 2007¹⁰ hat der II. Zivilsenat im Interesse der Einheit der Rechtsordnung seine bisherige restriktive Auslegung der Entlastungs-

vorschriften der § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG a.F. und § 92 Abs. 3 Satz 2 AktG a.F.¹¹ und seine Rechtsprechung zur Pflichtwidrigkeit der Zahlungen von Sozialabgaben und Lohnsteuern durch einen Geschäftsführer in der insolvenzrechtlichen Krise aufgegeben.

a. Rechtsprechungslage des BGH bis zum 14. 5. 2007

Das Verbot der Schmälerung der Insolvenzmasse verpflichtet den Geschäftsführer zum Ersatz für solche Zahlungen, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung geleistet werden. Zu Lasten des Geschäftsführers, der in der insolvenzrechtlichen Krise der Gesellschaft Zahlungen aus ihrem Gesellschaftsvermögen leistet, wird vermutet, daß er dabei nicht mit der von einem Vertretungsorgan zu fordernden Sorgfalt gehandelt hat.¹² Nach

* *Andreas Jahn* ist Partner der Sozietät *Meyer-Köring*, Bonn, www.meyer-koering.de.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Nachfolgend zusammenfassend und stellvertretend für beide Rechtsformen auch nur „der Geschäftsführer“ genannt.

2 BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, DStR 2007, 1174, m. Anm. *Goette*.

3 ► BFH, Urteil vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07, DB 2009, S. 101.

4 BGBl 2008 Teil I Nr. 48, S. 2026ff., vom 28. 10. 2008.

5 Bspw. Aufsichtsratssteuer § 50 a Abs. 4 EStG i.V.m. § 73 e EStDV.

6 Siehe hierzu ausführlich: *Heeg*, Der GmbH-Geschäftsführer in der Vor-Insolvenz – Höchststrichterlich geklärt? – Masseerhaltung, Lohnsteuerhaftung und Strafbarkeit wegen Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen, DStR 2007, 2134; jedoch durch neueste Rechtsprechung des BFH schon wieder teilweise überholt.

7 Ab dem 1. 11. 2008: § 15 a Abs. 1 InsO, § 64 Satz 2 GmbHG; nachfolgend wird im Text zum besseren Verständnis noch die Paragraphenbezeichnung vor Geltung des MoMiG verwendet. Auf die gesetzlichen Änderungen wird in den Fußnoten verwiesen.

8 Ab dem 1. 11. 2008: § 15 a Abs. 1 InsO, § 92 Abs. 2, § 93 Abs. 2 und 3 Nr. 6 AktG.

9 Ab dem 1. 11. 2008: § 15 a Abs. 1 InsO, § 130 a Abs. 1 HGB.

10 BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, a.a.O.

11 Ab dem 1. 11. 2008: § 64 Satz 2 GmbHG und § 92 Abs. 2 Satz 2 AktG – s. o. Fußnote 7.

12 Seit dem 1. 11. 2008 trifft die Geschäftsführer nach § 64 Satz 3 GmbHG die gleiche Verpflichtung für Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen mußten, es sei denn, dies war auch bei Beachtung der in § 64 Satz 2 GmbHG bezeichneten Sorgfalt nicht erkennbar. Entsprechende, nahezu wortgleiche Änderungen finden sich für die AG in § 92 Abs. 2 Satz 3 AktG n.F. und für die GmbH & Co. KG in § 130 a Abs. 1 Satz 3 HGB n.F.

§ 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG a. F. (ebenso wie nach § 92 Abs. 3 Satz 2 AktG a. F. und § 130 a Abs. 2 Satz 2 HGB a. F.) kann er diese Vermutung durch den Nachweis widerlegen, daß die von ihm in der Insolvenzsituation bewirkte Leistung mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar war. Gerade das aber konnte einem Geschäftsführer nach der bisherigen Rechtsprechung des II. Zivilsenats insbesondere auch bei der Zahlung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung und von Lohnsteuern nicht gelingen.

Denn nach der bis dahin geltenden Senatsrechtsprechung war der Geschäftsführer einer GmbH nach § 64 Abs. 2 GmbHG und entsprechend der Vorstand einer AG nach § 92 Abs. 2 und 3, § 93 Abs. 2 und 3 Nr. 6 AktG regelmäßig der Gesellschaft bzw. dem Insolvenzverwalter wegen Verstoßes gegen die Verpflichtung der Massesicherung zum Ersatz verpflichtet, wenn er im Stadium der Insolvenzzreife Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung, Lohnsteuer oder Umsatzsteuer abführte.¹³

Kam er demgegenüber seiner Massesicherungspflicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG nach und behielt Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge ein und führte auch die Umsatzsteuer nicht ab, verletzte er damit unweigerlich seine gesetzliche Pflicht zur Abführung der Arbeitnehmeranteile aus §§ 28 d, 28 e Abs. 1 SGB IV und §§ 266 a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB bzw. zur Zahlung der Lohnsteuer oder auch Umsatzsteuer aus § 41 a EStG, § 18 UStG i. V. mit §§ 69, 34 AO.

Im konkreten Fall vom 14. 5. 2007 ging es um in der insolvenzrechtlichen Krise durch den Vorstand gezahlte Sozialversicherungsbeiträge, weswegen ihn der spätere Insolvenzverwalter nach § 92 Abs. 2 und 3, § 93 Abs. 2 und 3 Nr. 6 AktG (a. F.) auf Schadensersatz in Anspruch nahm. Im Fall der Nichtzahlung hätte der Vorstand allerdings wegen einer Straftat nach § 266 a Abs. 1 und/oder Abs. 3 StGB ernsthaft mit einer strafrechtlichen Verfolgung rechnen müssen. Andererseits ist hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge nach ständiger Rechtsprechung § 266 a StGB zugleich als Schutzgesetz im Sinn des § 823 Abs. 2 StGB zu qualifizieren.¹⁴ Der Geschäftsführer ist der Sozialkasse gegenüber zum Schadensersatz verpflichtet, wenn er die auf die ausgezahlten Löhne entfallenen Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung nicht zahlt. Der unglückliche Vorstand hätte bei Nichtzahlung also nicht nur strafrechtliche Konsequenzen, sondern auch eine zivilrechtliche Schadensersatzverpflichtung zu befürchten gehabt. In der insolvenzrechtlichen Krise der Gesellschaft konfligiert diese straf- und haftungsbewehrte Zahlungspflicht evident mit dem wiederum schadensersatzbewehrten Masseerhaltungsgebot der §§ 92 Abs. 2 und 3, 93 Abs. 2 und 3 Nr. 6 AktG (§ 64 Abs. 2 GmbHG, § 130 a Abs. 2 HGB – jeweils a. F.).

In der Rechtsprechung des BGH war lange unklar, wie dieser für den Geschäftsführer fatale Konflikt aufzulösen war. Während insbesondere der 5. Strafsenat des BGH im Hinblick auf die Strafandrohung des § 266 a StGB unverändert den Vorrang der Ansprüche der Sozialkassen vertritt,¹⁵ räumte der II. Zivilsenat dem Gebot der Masseerhaltung und Massesicherung im Interesse aller Gläubiger der insolventen Gesellschaft Vorrang ein.

Zur Begründung führte der II. Zivilsenat aus, das naheliegende Bestreben des Geschäftsführers, durch Zahlungen von Sozialleistungen und Steuern sich einer persönlichen deliktischen Haftung aus § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 266 a StGB, aus §§ 34, 69 AO oder der Bestrafung nach § 266 a StGB zu entziehen, sei kein im Rahmen der § 92 Abs. 3 AktG, § 64 Abs. 2 GmbHG beachtlicher Umstand.¹⁶ Vielmehr seien die den Interessen der Gesamtheit der Gesellschaftsgläubiger dienenden Spezialnormen der § 92 Abs. 3 AktG, § 64 Abs. 2 GmbHG vorrangig. Dies hatte der Senat damit begründet, daß der Maßstab für ein pflichtgemäßes Verhalten des Vertretungsorgans sich nicht allein nach dessen allgemeinen Verhaltenspflichten bestimme, bei seiner Amtsführung Recht und Gesetz zu wahren; der Maßstab sei vielmehr an dem besonderen Zweck der § 92 Abs. 3 AktG, § 64 Abs. 2 GmbHG auszurichten, die verteilungsfähige Vermögensmasse einer insolvenzreifen Gesellschaft im Interesse der Gesamtheit der Gläubiger zu erhalten und eine zu ihrem Nachteil gehende bevorzugte Befriedigung einzelner Gläubiger zu verhindern. Die Befriedigung der Gläubiger solle dem später eingesetzten Insolvenzverwalter überlassen bleiben, der im eröffneten Verfahren für eine gleichmäßige und rangrichtige Bedienung der offenen Forderungen zu sorgen hat. Aus dieser Sicht des mit § 92 Abs. 3 AktG, § 64 Abs. 2 GmbHG verfolgten Zwecks erschien es dem Senat näherliegend, die in diesen Vorschriften niedergelegten Pflichten als allgemeinem Interesse dienend im Rahmen der Pflichtenkollision des Vertretungsorgans – trotz der fehlenden Strafbewehrung – vorrangig anzusehen, zumal nach der Abschaffung des Vorrangs der Forderungen der Sozial- und Finanzkassen durch die Einführung der Insolvenzordnung 1999 keine Rechtfertigung mehr dafür bestehe, der Pflicht zur Erfüllung der dort bestehenden Forderungen deswegen durchschlagende Bedeutung beizumessen, weil sie sich hinsichtlich der Sozialversicherungsforderungen auf die Strafvorschrift des § 266 a StGB zurückführen ließe.¹⁷

13 BGH, Urteil vom 18. 4. 2005 – II ZR 61/03, DStR 2005, 978; zusammenfassende Darstellung in: BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, a. a. O.

14 BGH, Urteil vom 18. 4. 2005 – II ZR 61/03, DStR 2005, 978.

15 Vgl. BGH, Beschluß vom 9. 8. 2005 – 5 StR 67/05, DStR 2005, 1867, m. Anmerkung Goette, und auch BFH, Urteil vom 27. 2. 2007 – VII R 67/05, NZI 2007, 599.

16 Vgl. die Darstellung der bisherigen Argumentation in: BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, DStR 2007, 1174.

17 Goette, Anm. zu BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, DStR 2007, 1174; vgl. auch BGH v. 18. 4. 2005, II ZR 61/03, DStR 2005, 978.

Dem folgt der 5. Strafsenat des BGH allerdings nur für die Zeitspanne, während derer der Geschäftsführer oder Vorstand die Sanierungsfähigkeit der Gesellschaft prüfen darf, ohne schon gegen die Insolvenzantragspflicht zu verstoßen.¹⁸ Nach dieser Frist nimmt der 5. Strafsenat die Strafbarkeit des Geschäftsführers an, der trotz bestehender Insolvenzreife die Arbeitnehmeranteile nicht abführt. Der während der Insolvenzantragsfrist nach der strafrechtlichen Judikatur gegebene Rechtfertigungsgrund entfällt rückwirkend, wenn der Geschäftsführer die Frist verstreichen läßt, ohne einen Insolvenzantrag zu stellen. Dann ist er verpflichtet, die rückständigen Arbeitnehmeranteile nachzuzahlen und die künftigen Anteile zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen abzuführen. Folgerichtig müßte danach zu Lasten des Geschäftsführers zugleich auch wieder die zusätzliche zivilrechtliche Haftung über § 823 Abs. 2 BGB i.V. mit § 266 a StGB, was aber noch nicht höchstrichterlich geklärt ist.¹⁹

Der Geschäftsführer sah sich deshalb einer unausweichlichen persönlichen Haftungszwickmühle ausgesetzt: Um der Strafbarkeit und einer daraus folgenden Schadensersatzverpflichtung zu entgehen, mußte er zahlen; wenn er zahlte, machte er sich zwar nicht strafbar, aber diesmal im Hinblick auf seine Massesicherungspflicht schadensersatzpflichtig. Nach dem *Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung* kann aber ein und dasselbe Verhalten nicht einerseits strafrechtlich geboten und zugleich andererseits zivilrechtlich haftungsbegründend sein.

b. Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung des II. Zivilsenats

Mit Rücksicht hierauf ist der II. Zivilsenat im Interesse der durch die bisherige Unsicherheit stark belasteten Organmitglieder umgeschwenkt und folgt der vor allem von dem 5. Strafsenat vorgezeichneten Linie.²⁰ Seither kann es dem Geschäftsführer nicht angesonnen werden, die Massesicherungspflicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG (§ 92 Abs. 3 AktG) zu erfüllen und fällige Leistungen an die Sozialkassen oder die Steuerbehörden nicht zu erbringen, wenn er sich dadurch strafrechtlicher Verfolgung aussetzt.²¹ Sein die entsprechenden sozial- und steuerrechtlichen Vorschriften befolgendes Verhalten muß deswegen im Rahmen der bei § 92 Abs. 3 AktG, § 64 Abs. 2 GmbHG anzustellenden Prüfung als mit den Pflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar angesehen werden. Im Ergebnis führt dies faktisch dazu, daß entgegen den Intentionen InsO über den Umweg der außerhalb der InsO angeordneten Strafbewehrung bei Nichtzahlung bestimmter Verbindlichkeiten doch wieder eine Privilegierung einer bestimmten Gruppe von Gesellschaftsgläubigern, nämlich Sozialkassen und Steuerfiskus, stattfindet.

Die Entscheidung bezieht sich ausdrücklich auch auf Lohnsteuern, obwohl § 266 a StGB explizit keine Straf-

androhung für Lohnsteueranteile enthält (§ 266 a Abs. 3 Satz 2 StGB). Allerdings scheint der BGH die Sanktionierung als Ordnungswidrigkeit (§ 380 AO) gleichermaßen ausreichend. Dann aber wird man die Privilegierung analog für alle Arten von Abzugsteuern annehmen müssen. Beispielfähig zu nennen ist hier die als Abzugsteuer ausgestaltete Aufsichtsratssteuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG i. V. m. § 73 e EStDV.

Ob nach Auffassung des II. Zivilsenats auch andere Steuerarten privilegiert sein sollen (insbes. USt und KSt), bleibt derzeit noch ungeklärt.

Zumindest bleibt so viel festzuhalten, daß Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber für die in der Insolvenzsituation an die Sozial- und Finanzkassen geleisteten Zahlungen grundsätzlich nicht mehr wegen Verletzung der Massesicherungspflicht haften. Das ist jüngst wiederholt durch den BGH bestätigt worden.²² Geschäftsführern und Vorständen ist deshalb dringend anzuraten, auch in der Krise der Gesellschaft vorrangig Lohnsteuern, sonstige Abzugsteuern und Sozialabgaben abzuführen, wenn sie einer zivil- und strafrechtlichen Haftung entgehen wollen.

c. Ergänzend: Subjektive Seite des Haftungstatbestandes bei Verstoß gegen die Massesicherungspflicht in anderen Fällen

Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf eine Besonderheit der bereits zitierten weiteren aktuellen Entscheidung des BGH vom 5. 5. 2008.²³ Dort nahm der Insolvenzverwalter den Geschäftsführer über § 64 Abs. 2 GmbHG wegen Zahlungen für verbundene Unternehmen in Anspruch, die die zahlende Insolvenzschuldnerin zuvor von diesen verbundenen Unternehmen kraft eines Treueverhältnisses übernommen, aber nicht auf gesonderten Treuhandkonten, sondern auf den allgemeinen Geschäftskonten verwaltet hatte (Folge: kein Aussonderungsrecht nach § 47 InsO). Hier zog wiederum der II. Zivilsenat des BGH eine Parallele zu seiner Entscheidung vom 14. 5. 2007 und der für den Geschäftsführer früher aussichtslosen Haftungssituation im Fall einer Haftungszwickmühle. Denn auch hier hatte der

18 In der Regel die 3-Wochen-Frist, seit dem 1. 11. 2008: § 15 a Abs. 1 InsO; bis dahin u. a. § 64 Abs. 1 GmbHG, § 92 Abs. 2 AktG und § 130 a Abs. 1 Satz 3 HGB; vgl. BGH, Beschluß vom 9. 8. 2005 – 5 StR 67/05, DStR 2005, 1867, m. Anmerkung Goette.

19 Dagegen OLG Naumburg, Urteil vom 9. 5. 2007 – 5 U 21/07 (n. rkr., Rev. eingelegt BGH – II ZR 162/07), DStR 2007, 2226; siehe auch Goette, Anm. zu BGH, Beschluß vom 9. 8. 2005 – 5 StR 67/05, DStR 2005, 1867.

20 BGH, Urteil vom 14. 5. 2007 – II ZR 48/06, DStR 2007, 1174, m. Anm. Goette.

21 Vgl. auch BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07, DStR 2008, 1492.

22 Vgl. zwischenzeitlich auch BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07, DStR 2008, 1492.; Urteil vom 5. 5. 2008 – II ZR 38/07, DStR 2008, 1346.

23 BGH, Urteil vom 5. 5. 2008 – II ZR 38/07 DStR 2008, 1346.

Geschäftsführer nur die Wahl, die Zahlungen nicht auszuführen und sich damit einer Strafverfolgung wegen Veruntreuung der Treuhandmittel auszusetzen oder aber zu zahlen und damit gegen das Gebot der Massesicherung zu verstoßen. Der BGH führt zu solchen Treuhandkonstellationen aus:

„Auch der Bekl. war in einer vergleichbaren Lage, als er die Entscheidung zu treffen hatte, entweder die eingegangenen Zahlungen der anderen Konzerngesellschaften absprachegemäß zur Befriedigung von deren Gläubigern zu verwenden oder sie für das bevorstehende Insolvenzverfahren der Schuldnerin zurückzuhalten. Kraft des Treueverhältnisses zu den anderen Gesellschaften, das aufgrund der einverständlichen Weiterleitung von allein diesen zustehenden Geldern begründet worden war, oblag ihm die Pflicht, fremde, nämlich die Vermögensinteressen der anderen Gesellschaften wahrzunehmen. Diese Pflicht hätte er verletzt, wenn er die Zahlungen unterlassen und so die Gelder für die Insolvenzmasse der Schuldnerin gesichert hätte. In dieser Lage hatte die Massesicherungspflicht nicht Vorrang vor den – auch durch § 266 StGB geschützten – Interessen der anderen Konzerngesellschaften. Das Verhalten des Bekl. entsprach vielmehr der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns. Daß er sich als Geschäftsführer der anderen Gesellschaften nach § 64 Abs. 2 GmbHG ersatzpflichtig gemacht haben mag, spielt im Verhältnis zu der Schuldnerin keine Rolle.“

Der Vollständigkeit halber ist des weiteren auf die Entscheidung wiederum des II. Zivilsenats des BGH vom 5. 11. 2007²⁴ hinzuweisen, in der ein weiterer wichtiger Hinweis darauf gegeben wird, in welchen sonstigen Fällen der Grundsatz der Massesicherung durchbrochen ist und eine Haftung des Geschäftsführers ausscheidet. Der BGH nimmt das in Fällen an, in denen durch die Zahlungen größere Nachteile für die Insolvenzmasse abgewendet werden sollten.²⁵ Das kommt insbesondere bei den Zahlungen auf die Wasser-, Strom- und Heizrechnungen in Betracht. Ohne solche Zahlungen müßte der Betrieb des Unternehmens ansonsten im Zweifel sofort eingestellt werden, was jede Chance auf Sanierung oder Fortführung im Insolvenzverfahren zunichte machte, zumindest aber erheblich erschwerte. Dann sind solche Zahlungen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar im Sinne des § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG.

3. Die Haftung gegenüber Sozialversicherungsträgern

Die Gefahr von Schadensersatzforderungen Dritter verbleibt folglich, wenn der Geschäftsführer dennoch der Massesicherungspflicht den Vorrang einräumt und Zahlungen nicht leistet.

a. Haftungsvoraussetzungen

Ohne daß hier auf alle haftungsbegründenden Voraussetzungen im einzelnen eingegangen werden soll, haftet der Geschäftsführer nach gefestigter Rechtsprechung für pflichtwidrig rückständige Sozialabgaben nach § 823 Abs. 2 BGB i. V. mit § 266 a StGB.²⁶ Das gilt erst recht nach der vorzitierten Entscheidung des BGH vom 14. 5. 2007. Auf eine Pflichtenkollision im Hinblick auf die ihn treffende Massesicherungspflicht kann sich der Geschäftsführer nicht mehr berufen.

Die Haftung entfällt nur dann, wenn die Gesellschaft über keine liquiden Mittel mehr verfügt hatte und deshalb ohnehin keine Zahlungen leisten konnte.²⁷

Vorsatz und Verschulden unterstellt die Rechtsprechung regelmäßig.²⁸ Bewußtsein und Wille, von der gebotenen Abführung der Beiträge bei Fälligkeit abzusehen, sind nach den für den bedingten Vorsatz geltenden Regeln vorhanden, wenn der Geschäftsführer eine für möglich gehaltene Beitragsvorenthaltung billigt und nicht auf die Erfüllung der Ansprüche der Sozialversicherungsträger hinwirkt.²⁹

War ein Geschäftsführer nicht Alleingeschäftsführer, entlastet ihn das nicht. Als Geschäftsführer ist er für die Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Pflichten der Gesellschaft, zu denen die Abführung der Sozialversicherungsbeiträge gehört, unabhängig von der internen Zuständigkeitsverteilung oder einer Delegation auf andere Personen verantwortlich.³⁰ Wenn die Zahlung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung dem Ressort eines anderen Geschäftsführers zugewiesen oder auf Angestellte übertragen ist, muß der Geschäftsführer im Rahmen der ihm verbliebenen Überwachungspflicht tätig werden, sobald Anhaltspunkte bestehen, daß die Erfüllung der Aufgaben durch den intern zuständigen Geschäftsführer oder den mit der Erledigung beauftragten Angestellten nicht mehr gewährleistet ist, und durch geeignete Maßnahmen die Abführung der Sozialversicherungsbeiträge sicherstellen sowie die Einhaltung der

24 BGH, Beschluß vom 5. 11. 2007 – II ZR 262/06 DStR 2008, 1246.

25 Vgl. auch BGH v. 8. 1. 2001, II ZR 88/99, DStR 2001, 175.

26 BGH, Beschluß vom 14. 7. 2008 – II ZR 238/07, DStR 2008, 2169; Urteil vom 18. 4. 2005 – II ZR 61/03, DStR 2005, 978.

27 Vgl. dazu BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492 und v. 18. 4. 2005, II ZR 61/03, DStR 2005, 978 sowie v. 25. 9. 2006, II ZR 108/05, DStR 2006, 2185.

28 Vgl. zuletzt: BGH, Urteil vom 29. 9. 2008 – II ZR 162/07, NZI 2009, 71: „Der Bekl. handelte vorsätzlich. Denn es ist davon auszugehen, daß er mit Wissen und Wollen zumindest seine entsprechende Überwachungspflicht verletzt hat“.

29 BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492; v. 21. 1. 1997, VI ZR 338/95, DStR 1997, 546; v. 9. 1. 2001, VI ZR 407/99, BGH, DStR 2001, 633.

30 BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492; BGH v. 15. 10. 1996, VI ZR 319/95, DStR 1996, 2029; v. 9. 1. 2001, VI ZR 407/99, DStR 2001, 633.

Pflicht überwachen.³¹ Anlaß für konkrete Überwachungsmaßnahmen bieten insbesondere eine finanzielle Krisensituation oder ungeordnete Verhältnisse im Geschäftsablauf innerhalb der Gesellschaft. Ein Indiz dafür, daß sich ein Geschäftsführer nicht mehr darauf verlassen kann oder darf, daß die Sozialversicherungsbeiträge pünktlich abgeführt werden, sieht der BGH in der Kenntnis des Geschäftsführers, daß sich „die allgemeine Finanzlage der Gesellschaft verschlechtert“ hat, oder auch darin, daß die Buchhaltung nicht auf einem aktuellen, geordneten Stand war und bspw. die dafür zuständige Mitarbeiterin ausgewechselt wurde.³²

Die Forderung der Sozialversicherungsträger beruht dann zusätzlich auf einer vorsätzlichen unerlaubten Handlung im Sinne des § 302 Abs. 1 InsO. Dafür genügt es zwar nicht, daß der Geschäftsführer vorsätzlich handelt, vielmehr muß auch die Schadensfolge vom Vorsatz umfaßt sein. Wer aber vorsätzlich der Einzugstelle Beiträge zur Sozialversicherung vorenthält, nimmt auch die Schädigung der Sozialversicherungsträger in Kauf und hat damit auch Vorsatz hinsichtlich der Schadensfolge, so der BGH.³³

b. Von der Haftung umfaßte Ansprüche

Davon zu unterscheiden ist die Frage, für welche Ansprüche der Sozialkassen der Geschäftsführer haftet. § 266 a Abs. 1 StGB erfaßt seinem eindeutigen Wortlaut nach nur Beiträge im engeren Sinne. Dies hat jetzt auch der BGH noch einmal mit Beschluß vom 14. 7. 2008³⁴ ausdrücklich klargestellt und bekräftigt, daß sich die Haftung nicht auf Säumniszuschläge bezieht, die hier von einer Krankenkasse über § 24 Abs. 1 SGB IV verfolgt wurden. § 24 Abs. 1 SGB IV ist kein Schutzgesetz i. S. des § 823 Abs. 2 BGB.

Säumniszuschläge können dem Geschäftsführer auch nicht, soweit sie auf Arbeitnehmerbeiträge entfallen, als pauschalierter Folgeschaden der von § 266 a Abs. 1 StGB erfaßten Beitragsvorenthaltung in Rechnung gestellt werden, weil damit der nur beschränkte Schutzzweck des § 266 a Abs. 1 StGB gesetzwidrig erweitert würde. Zudem handelt es sich bei den Säumniszuschlägen nicht nur um den Ausgleich des säumnisbedingten Schadens des Sozialversicherungsträgers. Sowohl für § 24 Abs. 1 SGB IV als auch für den dieser Vorschrift als Vorbild dienenden § 240 AO ist allgemein anerkannt, daß mit den Säumniszuschlägen vor allem ein „Druckmittel eigener Art“ bezweckt ist, das den Beitrags- bzw. Steuerschuldner zu rechtzeitiger Zahlung anhalten soll.³⁵ Der Anspruch auf Zahlung von Säumniszuschlägen kann nur gegen die Gesellschaft als Beitragsschuldner, nicht aber gegen deren Geschäftsführer geltend gemacht werden. Eine § 69 Satz 2 AO entsprechende Vorschrift fehlt dem SGB.

Dagegen schuldet der Geschäftsführer Verzugszinsen (§ 288 BGB) auf die von ihm im Wege des Schadensersatzes

gemäß § 823 Abs. 2 BGB, § 266 a Abs. 1 StGB zu zahlenden Arbeitnehmerbeiträge, allerdings erst ab Mahnung (§ 286 ZPO).³⁶

4. Die Haftung gegenüber dem Steuerfiskus

Gemäß § 69 Satz 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 AO haften Geschäftsführer, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Insoweit ist allerdings nach den verschiedenen Steuerarten und deren Erhebungsart zu differenzieren.

a. Haftung für Lohnsteuern

Soweit es Lohnsteuern, Kirchenlohnsteuer und darauf entfallenden Solidaritätszuschlag (und folgerichtig auch andere Abzugsteuern) angeht, zeigt das Urteil des BGH vom 14. 5. 2007 bereits Auswirkungen, die zu einer verschärften Haftung führen, wie das Urteil des BFH vom 23. 9. 2008³⁷ zeigt.

Geschäftsführer trifft die Pflicht, für eine fristgerechte Anmeldung und Abführung der von der GmbH geschuldeten Lohnsteuer zu sorgen (§ 41 a Abs. 1 EStG). Durch den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist ein Geschäftsführer rechtlich nicht gehindert, die Lohnsteuer abzuführen. Allein der Antrag schränkt den Geschäftsführer in seiner Verfügungsbefugnis nicht ein. Sind im Zeitpunkt der Lohnsteuer-Fälligkeit noch liquide Mittel zur Zahlung der Lohnsteuer vorhanden, besteht die Verpflichtung des Geschäftsführers zu deren Abführung so lange, bis ihm durch Bestellung eines (starken) Insolvenzverwalters oder Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verfügungsbefugnis entzogen wird.³⁸

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH stellt die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten im Regelfall eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der

31 BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492; BGH v. 15. 10. 1996, VI ZR 319/95, DStR 1996, 2029; v. 9. 1. 2001, VI ZR 407/99, DStR 2001, 633.

32 BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492.

33 BGH, Urteil vom 2. 6. 2008 – II ZR 27/07 DStR 2008, 1492; v. 21. 6. 2007, IX ZR 29/06, NJW 2007, 2854.

34 BGH, Beschluß vom 14. 7. 2008 – II ZR 238/07, DStR 2008, 2169; Urteil vom 11. 6. 1985 – VI ZR 61/84, NZA 1986, 142.

35 ►► BFH v. 9. 7. 2003, V R 57/02, BStBl II 2003, 901.

36 BGH, Beschluß vom 14. 7. 2008 – II ZR 238/07, DStR 2008, 2169.

37 BFH, Urt. vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07; DB 2009, S. 101.

38 BFH, Urt. vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07; DB 2009, S. 101.

Geschäftsführerpflichten dar.³⁹ Zahlungsschwierigkeiten der GmbH ändern weder etwas an dieser Pflicht des Geschäftsführers, noch schließen sie sein Verschulden bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH aus. Reichen die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Befriedigung der arbeitsrechtlich geschuldeten Löhne (einschließlich des in ihnen enthaltenen Steueranteils) nicht aus, so darf der Geschäftsführer die Löhne nur entsprechend gekürzt auszahlen und muß aus den dadurch übrigbleibenden Mitteln die auf die gekürzten (Netto-) Löhne entfallende Lohnsteuer an das Finanzamt abführen.⁴⁰

Es ist auch nicht erheblich, daß nach der Rechtsprechung des BGH regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist, wenn die Liquiditätslücke des Schuldners 10 % oder mehr seiner fälligen Gesamtverbindlichkeiten beträgt, sofern nicht ausnahmsweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, daß die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig beseitigt wird,⁴¹ denn für die Frage, ob die Pflichtverletzung des Geschäftsführers für den Steuerausfall kausal ist, weil der Fiskus mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens der GmbH ohnehin leer ausgegangen wäre, kommt es allein darauf an, ob bei Fälligkeit der Steuerforderung der geschuldete Betrag zur Auszahlung verfügbar ist. Die Pflichtverletzung des Geschäftsführers begründet allerdings dann keine Haftung nach §§ 69, 34 AO, wenn der Steuerausfall mangels ausreichender Zahlungsmittel der Gesellschaft unabhängig davon eintritt, ob Steueranmeldungen fristgerecht eingereicht und die geschuldeten Steuerbeträge innerhalb der gesetzlich hierfür bestimmten Fristen entrichtet worden sind.⁴²

Verschärfend ist die Haftung entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung nunmehr auch nicht mehr ausgeschlossen, wenn die Nichtzahlung der fälligen Steuern in die dreiwöchige Schonfrist fällt, die dem Geschäftsführer zur Massesicherung ab Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG eingeräumt ist. Dies bezeichnet der VII. Senat des BFH in seinem Urteil vom 23. 9. 2008 ausdrücklich als „Fortentwicklung der Senatsrechtsprechung im Hinblick auf die geänderte Rechtsprechung des BGH im Urteil vom 14. 5. 2007, II ZR 48/06, DStR 2007, 1174“.⁴³ Bislang hatte der BFH im Einklang mit dem 5. Strafsenat des BGH vertreten, daß das zivilrechtliche Zahlungsverbot des § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG eine Haftung wegen Nichtzahlung fälliger Steuern „allenfalls“ innerhalb der dreiwöchigen Schonfrist, die dem Geschäftsführer zur Massesicherung ab Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG eingeräumt ist, ausschließt.⁴⁴

Die subjektive Voraussetzung der Haftung nach § 69 AO (zumindest grobe Fahrlässigkeit bei der die Haftung begründenden Pflichtverletzung) ist nach der Finanzrecht-

sprechung regelmäßig zu bejahen, wenn die auf die ausgezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuern nicht abgeführt werden. Die objektive Pflichtwidrigkeit des Verhaltens eines gesetzlichen Vertreters indiziert im allgemeinen den Schuldvorwurf.⁴⁵ Das schließt allerdings nicht aus, daß besondere, vom Geschäftsführer glaubhaft zu machende Gründe im Einzelfall die Pflichtverletzung entschuldigen oder nur den Vorwurf leichter Fahrlässigkeit rechtfertigen. Die Hürde liegt allerdings hoch, denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Frage des Verschuldens bei der Abführung einbehaltener Lohnsteuer streng zu beurteilen.⁴⁶ Der Grund dafür liegt im System des Lohnsteuerabzugsverfahrens begründet. Die abzuführende Steuer ist ein bei der Lohnzahlung zurückbehaltener Teil des Lohnes der Arbeitnehmer. Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer (§ 38 Abs. 2 EStG). Der Arbeitgeber zieht die Lohnsteuer nur treuhänderisch für den Arbeitnehmer und den Steuereinkünfte ein; es handelt sich mithin für ihn um wirtschaftlich fremde Gelder, die er nicht sach- und zweckwidrig selbst verwenden darf. Die Nichtabführung der Lohnsteuer verletzt daher im allgemeinen ohne weiteres die Pflicht der den Arbeitgeber vertretenden Person, dafür zu sorgen, daß die Steuer aus den von ihm verwalteten Mitteln des Arbeitgebers entrichtet wird. Die Verletzung dieser Verpflichtung ist regelmäßig grob fahrlässig⁴⁷ und schuldhaft.

Auf mangelnde Kenntnisse des Steuerrechts kann sich ein Geschäftsführer nicht berufen. Verstöße aufgrund mangelnder Kenntnisse sind grundsätzlich grob fahrlässig.⁴⁸ Bei mangelnder Sachkunde in Steuersachen ist der Geschäftsführer verpflichtet, fremde Hilfe durch einen Angehörigen eines rechts- oder steuerberatenden Berufs in Anspruch zu nehmen. In diesem Fall hat er dann die Pflicht, die Personen,

39 BFH, Urte. vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07; DB 2009, S. 101;

►► v. 27. 2. 2007 – VII R 67/05, DStRE 2007, 1129;

►► Beschluß vom 9. 12. 2005 – VII B 124-125/05, DStRE 2006, 560.

40 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 27. 2. 2007 – VII R 67/05, NZI 2007, 599; v. 21. 12. 1998, VII B 175/98 (NV), BFH/NV 1999 S. 745, m.w.N.;

►► FG des Saarlandes 15. 1. 2008, 2 K 2338/01, SIS 08 13 47.

41 Vgl. insoweit BGH, Urteil vom 24. 5. 2005 – IX ZR 123/04, DStR 2005, 1616.

42 BFH, Urte. vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07; DB 2009, S. 101 und BFH, Urteil vom 6. 3. 2001 VII R 17/00, BFH/NV 2001, 1100, m.w.N.

43 BFH, Urte. vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07 BeckRS 2008 24003518; DB 2009, S. 101.

44 BFH, Urte. vom 27. 2. 2007 – VII R 67/05, NZI 2007, 599.

45 Ständige Rechtsprechung, ►► BFH 4. 12. 2007, VII R 18/06 (NV) BFH/NV 2008 S. 521; v. 19. 9. 2007, VII R 39/05 (NV), BFH/NV 2008 S. 18; Urteil vom 27. 2. 2007 – VII R 67/05, NZI 2007, 599;

►► vom 25. 7. 2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540, m.w.N.

46 FG des Saarlandes 15. 1. 2008, 2 K 2338/01, SIS 08 13 47, m.w.N.

47 Vgl. auch zusammenfassend und z. T. ablehnend, *Tipke/Kruse, Loose, AO*, 117. Lieferung, Nov. 2008, § 69 Tz-40 ff.

48 ►► FG München 28. 6. 2007, 14 K 934/06, rkr., SIS 08 03 71: „Falls er diese – wie er behauptet – nicht gehabt hat, hätte er die Geschäftsführertätigkeit bei einer GmbH nicht übernehmen dürfen (vgl. auch BFH-Beschluß vom 4. 3. 1986 VII S 33/85, BStBl II 1986, 384)“.

denen er die Erledigung der ihm auferlegten steuerlichen Pflichten übertragen hat, laufend und sorgfältig zu überwachen, so daß er ein Fehlverhalten rechtzeitig erkennen kann.⁴⁹ Grobe Fahrlässigkeit soll danach vorliegen, wenn der Geschäftsführer in Kenntnis des Umstandes, daß er die Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft nicht selbst oder durch von ihm ausreichend überwachte Hilfspersonen gewährleisten kann, das Amt des Geschäftsführers beibehält.⁵⁰

Auch nach der Finanzrechtsprechung tritt eine Haftungsbegrenzung selbst dann nicht ein, wenn mehrere Geschäftsführer untereinander Aufgabenverteilung vereinbart haben; gerade in der finanziellen Krise lebt die uneingeschränkte Gesamtverantwortung jedes einzelnen Geschäftsführers wieder auf. Fühlt sich ein Geschäftsführer von der Wahrnehmung seiner Geschäftsführerpflichten ausgeschlossen, hat er das Amt des Geschäftsführers sofort niederzulegen, um sich vor einer Haftung abzusichern.⁵¹

Eine haftungsbegründende Pflichtverletzung wird bereits darin gesehen, daß der Geschäftsführer die Löhne ungekürzt ausgezahlt und Mittel zur Begleichung der Lohnsteuerschuld nicht vorausschauend bereitgehalten hat.⁵² Dies entspricht dem Grundsatz der Vorsorge bzw. vorausschauenden Bereithaltung, wie ihn die Finanzrechtsprechung voraussetzt. Danach ist der Geschäftsführer auch dazu verpflichtet, bereits vor Fälligkeit von Steuerforderungen Vorsorge für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit zu treffen.⁵³

Kurzum kann man davon ausgehen, daß immer dann grobe Fahrlässigkeit indiziert wird, wenn nicht ausnahmsweise besondere Entlastungsgründe vorgetragen werden können.

Und schließlich ist zwischenzeitlich auch die lange umstrittene Frage geklärt – und zwar zulasten des Geschäftsführers, daß hypothetische Kausalverläufe keine Berücksichtigung finden. Die Haftung des Geschäftsführers entfällt nicht infolge einer im Falle der Entrichtung der Lohnsteuer zum Fälligkeitstermin möglichen Anfechtung der Zahlung durch den Insolvenzverwalter nach §§ 129 ff. InsO. Die bloße Möglichkeit der Insolvenzanfechtung hindert nicht, den durch die pflichtwidrige Nichtabführung eingetretenen Steuerausfall dem Geschäftsführer zuzurechnen.⁵⁴

Bei der Haftungshöhe gelten für die Lohnsteuer Besonderheiten. Der sonst herrschende Grundsatz der anteiligen Tilgung von Steuerschulden findet nur modifiziert Anwendung und führt regelmäßig zu einer höheren, wenn nicht gar vollen Haftung. Während z. B. bei der Umsatzsteuer der Geschäftsführer nur verpflichtet ist, bei Zahlungsschwierigkeiten die Umsatzsteuer im gleichem Umfang zu tilgen wie die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger, bemißt sich die

Haftungsquote bei der Lohnsteuer nur nach dem möglichen Umfang einer anteiligen Befriedigung des Finanzamts und der Arbeitnehmer, mithin nach der auf die tatsächlich ausbezahlten (Netto-) Löhne zu entrichtenden Lohnsteuer.⁵⁵ Zahlt also der Geschäftsführer den ungekürzten Lohn aus, haftet er auch für die Lohnsteuer ungekürzt.

Entsprechendes wird auch für alle sonstigen Abzugsteuern gelten.⁵⁶

b. Haftung für sonstige Steuern und Nebenforderungen

Gemäß § 69 i. V. m. § 34 AO haften Geschäftsführer, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Zu diesen Pflichten gehört die fristgerechte Entrichtung der geschuldeten Körperschaftsteuer und -vorauszahlungen (§ 31 Abs. 2 KStG i. V. m. § 37 Abs. 1 EStG), der Umsatzsteuer und -vorauszahlungen (§ 18 Abs. 1 UStG) sowie der sonstigen Steuern und der Nebenleistungen. Insoweit gelten gegenüber der Lohnsteuer grs. keine Besonderheiten.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist außerhalb der Abzugsteuern der haftungsbegrenzende Grundsatz der anteiligen Tilgung zu beachten. Dieser besagt, daß der gesetzliche Vertreter nach § 69, § 34 AO nur in dem Umfang in Anspruch genommen werden kann, in dem er bei der Tilgung der Gesamtverbindlichkeiten das Finanzamt gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt hat. Denn verlangt wird von einem GmbH-Geschäftsführer, daß er in Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zu einer in etwa anteiligen Befriedigung des Finanzamts und der übrigen Gläubiger verwendet.⁵⁷

Ein Geschäftsführer verletzt die ihm gegenüber dem Fiskus obliegenden Pflichten schon dann, wenn er sich

49 ►► FG Köln 15. 3. 2006, 13 V 931/06, EFG 2008 S. 1758.

50 BFH, Beschluß vom 18. 1. 2008 VII B 63/07, BFH/NV 2008, 754, m. w. N.; ►► Beschluß vom 20. 4. 2006 VII B 280/05, BFH/NV 2006, 1441, m. w. N.

51 BFH, Beschluß vom 20. 4. 2006 VII B 280/05, BFH/NV 2006, 1441.

52 BFH, Beschluß 4. 7. 2007, VII B 268/06 (NV), BFH/NV 2007 S. 2059.

53 FG München 16. 6. 2007, 14 K 2590/06, rkr., SIS 08 03 55; vgl. auch BFH, Urteil vom 11. 3. 2004 VII R 19/02, BStBl II 2004, 967, m. w. N.

54 Vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 23. 9. 2008 – VII R 27/07 BeckRS 2008 24003518; DB 2009, S. 101, und grundlegend: BFH 4. 12. 2007, VII R 18/06 (NV) BFH/NV 2008 S. 521; Urteil vom 19. 9. 2007 VII R 39/05, BFH/NV 2008, 18, m. w. N.; v. 5. 6. 2007, VII R 65/05, BStBl 2008 II S. 273.

55 ►► FG Köln 12. 9. 2005, 8 K 5677/01, EFG 2006, 86; = SIS 06 06 21, m. w. N.

56 Ablehnend auch für die LSt, *Tipke/Kruse, Loose*, AO, 117. Lieferung, Nov. 2008, § 69 Tz. 41.

57 BFH 4. 12. 2007, VII R 18/06 (NV) BFH/NV 2008 S. 521, m. w. N.

durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise vorsätzlich oder fahrlässig außerstande setzt, eine bereits entstandene, aber erst künftig fällig werdende Steuerforderung im Zeitpunkt der Fälligkeit zu tilgen. Ist dies nicht geschehen, so liegt im Umfang des die durchschnittliche Tilgungsquote unterschreitenden Differenzbetrages eine schuldhaftige Pflichtverletzung vor, für die der Geschäftsführer als Haftungsschuldner einzustehen hat.⁵⁸

Diese ursprünglich zur Haftung nicht entrichteter Umsatzsteuer entwickelten Grundsätze gelten auch für die übrigen Steuern, d. h. alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 37 AO – mit Ausnahme der

Lohnsteuer (und anderer Abzugsteuern) – und grundsätzlich auch für Nebenleistungen wie Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge und Zinsen, die infolge der Pflichtverletzung entstanden sind.⁵⁹ Neben diesen Besonderheiten kann auf die oben unter 3. a) dargestellte Rechtsprechung verwiesen werden.

58 FG München 16. 6. 2007, 14 K 2590/06, rkr., SIS 08 03 55 unter Verweis auf BFH-Beschluß vom 16. 2. 2006, VII B 122/05 BFH/NV 2006, 1051-1052.

59 Vgl. hierzu BFH 4. 12. 2007, VII R 18/06 (NV) BFH/NV 2008 S. 521, m. w. N.; vom 1. 8. 2000, VII R 110/99, BStBl 2001 II S. 271, m. w. N.

Veranstaltungen

AG Steuerrecht im DAV: Jahresbericht 2008 Einsichten und Aussichten

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

Einsichten

Einsichten in nationale Steuerrechtsthemen, in internationale Steuerrechtsfragen und in berufsspezifische Steuerregelungen erhielten die Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV und darüber hinaus alle Interessierten im Jahre 2008 in drei Veranstaltungen der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV.

Den Auftakt bildete das dreitägige Seminar „*Steueranwalt International*“, das vom 24. bis 26. 4. 2008 auf Mallorca mit verändertem Konzept stattfand. Nach dem ersten Teil (1 ½ Tage) mit Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts, die im wesentlichen Fragen der Doppelbesteuerungsabkommen und die die internationale Besteuerung betreffenden Vorschriften des EStG, KStG, UStG und der AO sowie das Außensteuergesetz betrafen, folgten im zweiten Teil (½ Tag) Vorträge zu ausgewählten aktuellen

Fragen der Gesetzgebung und EuGH-Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht mit einem Schwerpunkt im Umsatzsteuerrecht. Die Teilnehmer beteiligten sich rege mit Beiträgen und weiterführenden Diskussionen und nutzten die Möglichkeiten zum Erfahrungsaustausch. Der dritte Teil war der Vertiefung von Spezialthemen des internationalen Steuerrechts gewidmet. Den Teilnehmern wurden die Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf deutsche und ausländische REITs sowie steuerliche Gestaltungen für Unternehmen beim Gang in das Ausland präsentiert.

Die Beiträge können im *Tagungsband „Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2008/2009“* nachgelesen werden, der allen Mitgliedern der AG Steuerrecht zugesandt wurde. Auch Nichtteilnehmer und Nichtmitglieder können das Buch beim Boorberg-Verlag beziehen.

► Veranstaltungen

Die zweite Fortbildungsveranstaltung wurde im Rahmen des *Deutschen Anwaltstages in Berlin* am Vormittag des 1. Mai 2009 angeboten. In dem Vortrag „Anwaltskanzleien in der Betriebsprüfung aus standes- und steuerrechtlicher Sicht“ erhielten die Kolleginnen und Kollegen Informationen zum Ablauf einer Betriebsprüfung und Hinweise zu den zu ergreifenden Maßnahmen, wenn der Betriebsprüfer kommt, um Mandantenunterlagen oder die eigene Kanzlei steuerlich zu prüfen. Im Anschluß daran gab es einen Überblick über die gesellschaftsrechtlichen, standesrechtlichen und steuerrechtlichen Kriterien, die bei der Rechtsformwahl für Anwaltskanzleien entscheidend sein können.

Die gesetzgeberischen Aktivitäten im Steuerrecht waren im Jahr 2008 wieder so umfangreich, daß der Versuch, diese auch nur annähernd vollständig darzustellen, den Rahmen dieses Berichts sprengen würde. Einige Schwerpunkte der Steuergesetzgebung sollen aber doch hervorgehoben werden. Besonders intensiv diskutiert wurden die Auswirkungen der ab dem 1. 1. 2009 geltenden *Abgeltungsteuer* und die Frage, wie die durch sie drohenden steuerlichen Belastungen zu vermeiden seien. So schienen aufgrund einer Lücke im neuen Gesetzestext zunächst Dachfonds von der Abgeltungsteuer verschont zu bleiben. Der Gesetzgeber hat diese jedoch kurz vor Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens geschlossen und damit den Lebensversicherungen zu einer neuen Chance bei der Geldanlage verholfen. Die Abgeltungsteuer betrifft aber nicht nur die Privatleute, sondern in erheblichem Umfang alle Formen von Unternehmen – Einzelunternehmer, Personen- und Kapitalgesellschaften. Die Kritik richtet sich vor allem gegen die steuerlichen Belastungen, die den Unternehmen im Zusammenhang mit der übrigen Unternehmensbesteuerung in Teilbereichen nicht unerhebliche Nachteile bringen.

Die ab dem 1. 1. 2007 erheblich reduzierte *Pendlerpauschale* wurde vom Bundesverfassungsgericht im Dezember 2008 als grundgesetzwidrig erklärt. Damit trat rückwirkend die vor dem 1. 1. 2007 geltende Pendlerpauschale wieder in Kraft. Die Finanzämter werden eine Flut von Änderungen der Einkommensteuererklärungen zu bearbeiten und erhebliche Beträge zurückzahlen haben. Nachdem bereits im Jahre 2007 das *BilMoG* im Entwurf zur Diskussion stand und Gegenstand vieler Fachartikel und Fortbildungsveranstaltungen war, wurde die Verabschiedung des Gesetzes im Oktober 2008 auf den Sommer 2009 verschoben.

Das seit dem Jahr 2007 im Gesetzgebungsverfahren befindliche *MoMiG* trat nach Streichung einiger geplanter Änderungen und Einfügung vieler überraschender gesetzgeberischer Änderungen im Sommer 2008 dann doch am 1. 11. 2008 in Kraft. Seitdem ist es zulässig, „kleinere“ GmbHs in der besonderen Ausgestaltung der „Unternehmensgesellschaft (mit beschränkter Haftung) – UG“ mit einem Stammkapital zwischen 1 Euro und 24 999 Euro zu

gründen und bei einer Zahl von bis zu drei Gesellschaftern ein vereinfachtes Gründungsverfahren mit gesetzlichem Musterprotokoll zu wählen. Erwähnt seien beispielsweise auch der Wegfall der Bestimmungen zum Eigenkapitalersatz, die verschärfte Geschäftsführerhaftung und die neu eingeführte inländische Geschäftsanschrift. Weitere Änderungen der großen *GmbH-Reform* betreffen nicht nur die „großen“ und „kleinen“ GmbHs. Die Änderungen betreffen u. a. auch das HGB, Aktiengesetz, UmwandlungsG, die AO; ZPO, InsO und die KostO.

Ein weiteres Großprojekt der Steuergesetzgebung konnte kurz vor Ablauf der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist abgeschlossen werden: Am 1. 1. 2009 trat die kurz vorher beschlossene *Erbschaftsteuerreform* in Kraft. Damit sind die seit über zwei Jahren dauernden verfassungsrechtlichen Diskussionen über das neue Erbschaftsteuergesetz allerdings nicht abgeschlossen. Die Praxis wird nun die Anwendungstauglichkeit testen.

Angesichts dieser umfangreichen Steuergesetzgebung fiel die Abschaffung des § 370 a AO, welcher die *bandenmäßige und gewerbsmäßige Steuerhinterziehung* unter Strafe stellte, und die Neueinführung des § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO, aufgrund dessen nun die bandenmäßige Erlangung von Umsatz- und Verbrauchsteuervorteilen strafbar ist, sowie die damit zusammenhängenden Änderungen der Straftatbestände der AO kaum auf.

Erste Erfahrungen mit dem *Unternehmensteuerreformgesetz 2008* und dem *Jahressteuergesetz 2008* waren Gegenstand fortgesetzter Diskussionen in Rechtsprechung und Literatur.

Die dritte Fortbildungsveranstaltung, den Steueranwalts-tag am 31. 10. und 1. 11. 2008 in Berlin, widmete die AG Steuerrecht diesen aktuellen Entwicklungen im nationalen Steuerrecht. Bekannte Referenten wie VRIbGH *Prof. Dr. Wulf Goette*, *Prof. Dr. Georg Crezelius*, *Prof. Dr. Norbert Herzig*, *Prof. Dr. Roman Seer*, VizeP und VRIbFH *Hermann-Ulrich Viskorf*, MinDir FinMin NRW *Dr. Steffen Neumann*, Leitender Oberstaatsanwalt *Folker Bittmann*, RA/StB *Andreas Jahn* und RA/FAStR *Dr. Martin Wulf* gewährten Einsichten in die gesetzlichen Änderungen und die aus ihnen resultierenden neuen Rechtsfragen, die künftig zu klären sein werden. Der Vortrag zum „*Gewerbesteuerrecht nach der Unternehmensteuerreform 2008*“ rundete das Themenspektrum ab.

Der Tagungsband „*Steueranwalt 2008/2009*“ wird diese Vorträge wiedergeben. Den Mitgliedern der AG Steuerrecht im DAV wird ein Exemplar zur Verfügung gestellt. Zu beziehen ist der Tagungsband im Boorberg Verlag.

Für jede dieser drei Veranstaltungen erhielten die Teilnehmer eine *Teilnahmebescheinigung*, weil die Voraussetzun-

gen für Fortbildungsveranstaltungen nach der Fachanwaltsordnung zu erfüllen waren.

Das **steueranwaltsmagazin** erschien im Jahr 2008 zweimonatlich mit sechs Heften. Diese enthielten Beiträge in den Rubriken Allgemeines Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Steuerstrafrecht und Europarecht.

Die *Homepage* der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht kann im Internet unter „www.steuerrecht.org“ gefunden werden. Sie bietet neben Informationen zu Veranstaltungen der AG Steuerrecht auch Hinweise auf aktuelle Rechtsprechung und Gesetzgebung. Im Archiv können ältere Beiträge nachgelesen werden. Außerdem wird das **steueranwaltsmagazin** der vergangenen Jahre zur Verfügung gestellt. Der Geschäftsführende Ausschuß der Arbeitsgemeinschaft kann über die Homepage direkt kontaktiert werden.

Aussichten

Die AG Steuerrecht wird im Jahr 2009 wieder eine Veranstaltungstrilogie anbieten.

1. Das Seminar „*Steueranwalt International*“ wird vom 23. 4.–25. 4. 2009 in Zusammenarbeit mit der DeutschenAnwaltAkademie (DAA) wieder auf *Mallorca* (Hotel Punta Negra, Costa d’*en* Blanes) stattfinden. Die Veranstaltung ist wieder in drei Blöcke eingeteilt: Einführung, Aktuelles

und Spezialthemen. Anmeldungen werden von der DAA entgegengenommen.

2. Bei dem *60. Deutschen Anwaltstag* (21.–23. 5. 2009) in *Braunschweig* werden den Kolleginnen und Kollegen am Vormittag des 22. 5. 2009 Lösungsvorschläge zu anwaltspezifischen Steuerfragen vorgestellt. Zunächst werden die gesellschafts- und steuerrechtlichen Folgen des Eintritts in eine Sozietät und des Austritts aus einer Sozietät dargestellt. Danach wird erörtert, ob die als Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker und Betreuer tätigen Angestellten und Sozien Auslöser für Gewerbe- und Umsatzsteuerprobleme der Anwaltssozietät sein können.
3. Der „*Steueranwaltstag*“ wird am 30. und 31. 10. 2009 in Berlin in Zusammenarbeit mit der DeutschenAnwaltAkademie (DAA) aktuelle und grundlegende Steuerthemen präsentieren. Die Tagung findet wieder im renommierten Traditionshotel „*Adlon*“ statt.

Weitere Informationen wie z.B. das Programm, die Themen und die Referenten zu diesen Veranstaltungen können auf der Homepage der AG Steuerrecht nachgelesen werden unter „www.steuerrecht.org“.

Das **steueranwaltsmagazin** wird im Jahre 2009 wieder sechs Themenhefte herausbringen, die den Mitgliedern der AG Steuerrecht zugesandt werden.

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht am 60. Deutschen Anwaltstag

21. bis 23. Mai 2009 in Braunschweig

Freitag, 22. Mai 2009

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV bietet im Rahmen des 60. DAT für Interessierte Vorträge zu häufig wiederkehrenden Fragen des Steuerrechts, Gesellschaftsrechts und anwaltlichen Berufsrechts an. Am Freitag, dem 22. Mai 2009, offerieren wir steuerrechtliche Hinweise für die tägliche Kanzleiarbeit. Die Referenten sind allesamt erfahrene Praktiker und Mitglieder des Geschäftsführenden Ausschusses der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV. Die Teilnahme hat über den Theoriegewinn hinaus einen weiteren Vorteil: Es wird ein Nachweis für die Fortbildung nach der Fachanwaltsordnung ausgestellt.

22. Mai 2009: 9.00 – 13.00 Uhr

9.00 – 11.00 Uhr **Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen?**
Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht *Sabine Unkelbach-Tomczak*,
Frankfurt am Main
Rechtsanwalt und Steuerberater *Dr. Matthias Söffing*, Düsseldorf

11.00 – 11.30 Uhr Pause

11.30 – 13.30 Uhr **Angestellte und Sozien als Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker und Betreuer – Auslöser für Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerprobleme?**
Rechtsanwalt und Steuerberater *Andreas Jahn*, Bonn
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Martin Wulf*, 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.

Cloer/Lavrelashvili

Einführung in das Europäische Steuerrecht

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2008, 312 Seiten

Dieses Buch sei allen empfohlen, die von Europarecht nicht viel Ahnung haben, naturgemäß mitreden wollen („Centros, Überseering, Inspire Art“ mit anschließendem bedeutungsvollen Stirnrunzeln und Augenbrauenhochziehen), hierfür wenig Zeit haben und nicht viel Geld ausgeben wollen. Was, wie so oft, an der Qualität des Inhalts keinen Abbruch tut. Selbst dem Gesetzgeber sei die Lektüre anempfohlen, könnte man dann einmal Grundfreiheiten, Richtlinien und „soft law“, Abkommen und EuGH-Urteile in ihrer Bedeutung richtig einordnen. (JW)

Semler/v. Schenck

Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder

3. Aufl., C. H. Beck Verlag, München 2009, 985 Seiten

Werbung von Hilmar Kopper muß nun nicht mehr sein. Ausrufezeichen-gespickte Werbeszenarien biederster Art („Man kann sich gar nicht mehr vorstellen, daß sich Aufsichtsratsmitglieder noch ohne dieses Handbuch zurechtfinden könnten“) sind plump und kontraproduktiv.

Trotzdem ist dieses Buch einfach gut: Es vermittelt und ergänzt das notwendige Wissen, das ein Aufsichtsrat heute haben muß – in Zeiten der galoppierenden Unternehmenskrisen reicht es nicht aus, sich bequeme Gedanken über Compliance-Fragen oder über die business judgement rule zu machen. Fragen müssen auch schnell und kompetent beantwortet werden. Im Gegensatz zu vielen Kommentaren bietet dieses Buch weitgehend echte Hilfestellung.

Trotz des Vorworts.

Kreft

Insolvenzordnung

5. Aufl., C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2008, 2 161 Seiten

Dieser Heidelberger Kommentar wird von einem Herausgeber und mittlerweile 12 Autoren verantwortet, immerhin schon in 5. Auflage. Sein handlicher Umfang droht an seine Grenzen zu geraten. Dies hat selbstverständlich auch damit zu tun, daß der Gesetzgeber mit einem der gefürchteten „Vereinfachungsgesetze“ auch im Insolvenzrecht zahlreiche Änderungen und Ergänzungen verursachte, wobei immer noch unklar blieb, ob dies irgend etwas vereinfacht hat. Damit müssen nicht nur die Kommentatoren des Steuerrechts, sondern nun auch des Insolvenzrechts leben.

Der anhaltende Trend zum Selbstzitat (instruktiv die Kommentierung von § 108 InsO) steht allerdings umgekehrt proportional zur Bedeutung der Sache. (JW)

Nicolini

Berichtswesen und Informationsmanagement

6. Aufl., C. H. Beck Verlag, München 2009, 159 Seiten

Dem geprüften Bilanzbuchhalter wird das Fach „Berichterstattung; Auswerten und Interpretieren des Zahlenwerks für Managemententscheidungen“ abverlangt. Für Vorstände und Aufsichtsräte sollte dies ebenfalls zur Pflicht werden. Kann man doch volkswirtschaftliche Zusammenhänge auf einem Minimum belassen – auch wenn niemand weiß, was „Deckungsgrad C“ bedeutet, wird man durch die Wirtschaftskrise kommen. Für die vergleichende Analyse von Jahresabschlüssen findet sich hier aber einiges Wissenswerte für Management und Aufsicht eines Unternehmens. (JW)

Leistikow

Das neue GmbH-Recht

C. H. Beck Verlag, München 2009, 246 Seiten

Schon in steueranwaltsmagazin 2009, 24 ff. besprochen wir zwei Bücher zum neuen GmbH-Recht. Von einem Buch, das ein Rechtsanwalt schreibt, wird man anderes erwarten als von einem Bundesrichter oder einem FH-Professor. Hier also einer, der die „Lobby der deutschen Notare im Deutschen

Bundestag“ anspricht, der sich fragt, ob die GmbH-Reform ohne den Siegeszug der Limited ebenfalls in Schwung gekommen wäre, der die Frage der Verlagerung der Verantwortung auf die Geschäftsführer aufwirft. Dies führt dazu, daß dem beschreibenden Teil ein würdiger Teil folgt. Und dies ist wichtiger als manche Detailinformation. (JW)

Spörlein/Tausend/Ballreich

Handbuch für den Geschäftsführer der GmbH

19. Aufl., Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2009, 640 Seiten

Vor einem derart umfangreichen Werk in bereits 19. Auflage kann man vorerst nur den Hut ziehen, auch wenn man es noch nicht analysiert hat. Die Selbstverständlichkeit, daß MoMiG, BilMoG und die ErbSt-Reform eingearbeitet wurden, ist selbstverständlich. Dies läßt das Eigenlob „Damit bleibt das Handbuch (...) unentbehrlich“ (fast) verblassen, ebenso die Bezeichnung des gesellschaftsrechtlichen Teils als „Handelsrecht“. Bezeichnend für die Wichtigkeit der Aufarbeitung der Rechtsmaterie ist die Tatsache, daß sich ungefähr die Hälfte des Buches mit dem Steuerrecht befaßt, also mit der Bilanz und der Steuerpflicht der GmbH, KSt und USt sowie den Haftungsfragen, ergänzt durch sozialversicherungsrechtliche Fragen und einen Teil, der Vertragsmuster anbietet. Praxisnah, aber nicht unentbehrlich. (JW)

Miras

Die neue Unternehmergeellschaft

C. H. Beck Verlag, München 2008, 122 Seiten

Das kleine Schmuttelkind aus der Familie der verschiedenen Rechtsformen, nicht ganz Limited, nicht ganz GmbH, beschreibt der Autor auf vergleichsweise wenigen Seiten umfassend und mit einem Formulareil versehen. Er beschreibt auch zahlreiche mögliche Probleme der künftigen Praxis, bezeichnenderweise auch die Frage der Kapitalaufbringung. Bleibt die offene Frage, ob denn wirtschaftliches Handeln nicht immer mit dem nötigen Kapital unterlegt sein sollte, was andernfalls immer die Frage aufwirft, ob der UG-„Unternehmer“ seinen Ausflug in die Wirtschaftswelt nicht lieber unterlassen sollte. (JW)

Bunnemann/Zirngibl

Auswirkungen des MoMiG auf bestehende GmbHs

C. H. Beck Verlag, München 2008, 291 Seiten

Natürgemäß sehen die vielen Bücher zum MoMiG unter verschiedenen Blickwinkeln auf die Materie. Hier versuchen die Autoren, allesamt Rechtsanwälte, einen praxisorientierten Überblick auf die Auswirkungen der gesetzgeberischen Bemühungen zu geben. Gerade die internationalen Bezüge

sind hervorragend einfach und übersichtlich beschrieben. Auch der Wortschatz des geneigten Lesers wird durch den „inhabilen Geschäftsführer“ bereichert. (JW)

v. Horstig/Jaschinki/Ossola-Haring

Die kleine AG

2. Aufl., C. H. Beck Verlag, München 2009, 290 Seiten

Seit der Einführung der Vorschriften über die sog. Kleine AG im Jahr 1994 sind viele Bücher zu dieser Thematik erschienen. Dieses erscheint nun in 2. Auflage, ist übersichtlich, praxisnah und mit Listen und Hinweisen versehen. Leider bringt dieses Buch nicht nur Klarheit, sondern an einigen Stellen auch Verwirrung: Warum muß im Vorwort der Ausruf stehen „Wirtschaft ist Praxis“, um diese Weisheit auch noch mit einem Ausrufezeichen zu krönen? Warum betrifft das Muster für die Einladung nicht die Ad-hoc-Einladung nach § 121 Abs. 6 AktG, sondern die ordentliche Einberufung? Auch ein Muster für ein handhabbares Aktienregister hätten wir uns gewünscht. Allerdings sind die Ausführungen über die Besteuerung auf dem neuesten Stand, der die Abgeltungssteuer berücksichtigt. Immerhin. (JW)

Hamann/Sigle

Vertragsbuch Gesellschaftsrecht

C. H. Beck Verlag, München 2008, 749 Seiten

Der Titel ist vielleicht etwas unglücklich gewählt, weil er sich nicht sofort erschließt. Also: Das Vertragsbuch ist nur zum Teil ein Vertragsmusterbuch, also nicht nur eine Aneinanderreihung von Vertragsmustern, sondern eine Abfolge von Themen, die in etwa dem Lebenszyklus eines Unternehmens entsprechen. Umfangreiche Formulierungsbeispiele sind darin enthalten. Die ca. 15 Praktiker haben sich auf das Gesellschaftsrecht konzentriert, ohne daß steuerrechtliche Aspekte fehlen würden. Der Umfang des Buches und die Komplexität der behandelten Themen sind in einer perfekten Balance.

Haack/Campos Nave

Die neue GmbH

NWB-Verlag, Herne, 2008, 143 Seiten

Am 1. 11. 2008 sind umfangreiche Änderungen des GmbH-Rechts durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen – MoMiG“ in Kraft getreten. „Die neue GmbH“ stellt die GmbH nach dem MoMiG im Vergleich zur englischen Limited, der in der Gestaltungspraxis beliebtesten europäischen Auslandsgesellschaft, dar.

► Termine

Das als „NWB Brennpunkt“ erschienene Werk beginnt mit einer Übersicht über die GmbH-Reform, die nach Angabe des Gesetzgebers von der „Gründung bis zur Insolvenz“ reicht. Die anschließende Einzeldarstellung des neuen GmbH-Rechts sowie der durch den Companies Act von 2006 reformierten Limited verschaffen dem Leser einen aktuellen und schnellen Überblick über die konkurrierenden Gesellschaftsformen. Besonders hilfreich ist dabei der parallele Aufbau der Abschnitte über GmbH und Limited. Die einzelnen Erläuterungen zur Limited beinhalten jeweils einen Rechtsformvergleich zur GmbH und bieten damit eine sehr gute Unterstützung bei der Entscheidung für eine der beiden Rechtsformen. Abgerundet wird „Die neue GmbH“ durch eine tabellarische Gegenüberstellung von GmbH und Limited sowie mit einer Synopse wichtiger, durch das MoMiG geänderter Vorschriften (GmbHG, HGB,

InsO). „Die neue GmbH“ bietet eine kompakte und praxisgerechte Darstellung des neuen GmbH-Rechts in Abgrenzung zur Limited, die sich sowohl an Unternehmer als auch deren Berater richtet.

Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla

In der nächsten Ausgabe u. a. Münchner Kommentar, **Bilanzrecht**, Band I; Fachlehrgang Steuerrecht, **Steuerrecht I EStG, KSt, GewSt**, Band I; *David u. a.*, **Gesellschaftsrecht, Vertragsgestaltung/Prozessführung**, *Henn u. a.*, **Handbuch des Aktienrechts**; *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, **Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz**.

Redaktion

Termine

Mai 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer, Notarass. Dr. Jörg Ihle	5. 5. 2009, Hannover	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratungsbedarf nach der GmbH-Reform	Notar Thomas Wachter	5. 5. 2009, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Michael Picco	5./6. 5. 2009, Münster	AWA Außenwirtschafts- Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 75 61
Umwandlungen nach dem SEStEG – Praxisfälle	Dipl.-Fw Dirk Krohn	7. 5. 2009, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Verrechnungspreisbildung in der Praxis	StB Dr. Dirk Brüninghaus, VRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, Rolf Schreiber	7. 5. 2009, München	EUROFORUM Sonja Meyer Tel.: 0211/96 86 35 39 Fax: 0211/96 86 40 40
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR u. Strafr Olaf G. von Briel, RA/FAStrafr Dr. Hilmar Erb	8. 5. 2009, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Beate Straubel Tel.: 030/726 15 31 32 Fax: 030/726 15 31 11 straubel@anwaltakademie.de
Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht 2009	RA/StB Dr. Jan-Pieter Naujok	8. 5. 2009, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Bank- und Kapitalmarktrecht	RA Prof. Dr. Klaus F. Bröker	8. 5. 2009, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kompaktseminar Internationales Steuerrecht	Franz Hruschka, RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	8. 5. 2009, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung	RA/FAStR Boris Kuder	8./9. 5. 2009, Dortmund	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Strategien und Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht	alternativ: RA/FAStR Dr. Uwe-Jürgen Bohlen, Dr. Jost Schützeberg	8./9. 5. 2009, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts	RA Robert Hörtnagl, RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt	11. 5. 2009, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Benchmarking für Steuerberater	Dipl.-Bw Josef Weigert	13. 5. 2009, Neumarkt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die optimale Testamentsgestaltung nach der Erbrecht- und der Erbschaftsteuerreform	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, Dipl.-Fw Karlheinz Müller	14. 5. 2009, Stuttgart	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Stiftungsvermögen – Anlagestrategien und neueste Trends für die Stiftungsverwaltung	Dipl.-Ökonom Holger Benke, Dr. Cordula Haase-Theobald	14. 5. 2009, Düsseldorf	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
NWB Steuerrecht aktuell	RiFG Dr. Alois Th. Nacke, RA/StB Dipl.-FW Dr. Alexander Kratzsch	14. 5. 2009, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49
Steuerrecht in der Praxis: Personengesellschaften 2008/2009	StB Dipl.-Fw Hubert Frey	14./15. 5. 2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht in der Praxis: Kapitalgesellschaften 2009	StB/WP Dpl.-Bw Harald Dörfler	14./15. 5. 2009, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuer- fahndung	RA/FAStR Dipl.-Fw Dr. Peter Gußen	15. 5. 2009, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Erarbeitung der unterhalts- rechtlichen Leistungsfähigkeit anhand von Steuer- und Gewinnermittlungsunterlagen	RA/FAStR u. ArbeitsR/Notar Wolfgang Arens	15. 5. 2009, Nürnberg	DeutscheAnwaltAkademie Angelika Günther Tel.: 030/726 15 31 27 Fax: 030/726 15 31 11 guenther@anwaltakademie.de
Die Stiftung als attraktive Nachfolgeregelung 2009	Prof. Dr. Kay-Michael Wilke	15. 5. 2009, Köln	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der GmbH-Besteuerung	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	19. 5. 2009, Hamburg	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechnungslegung nach IFRS	StB Prof. Dr. Klaus Hahn, Douglas Nelson	26./27. 5. 2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Verdeckte Gewinn- ausschüttung	RA/FAStR/StB Dr. Ralf Kohlhepp, Ralf Neumann, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	27. 5. 2009, Wiesbaden	EUROFORUM Sonja Meyer Tel.: 0211/96 86 35 39 Fax: 0211/96 86 40 40
Kostenweiterbelastung im Konzern	StB Dr. Eduard Forster, RA Klaus Trejo	27. 5. 2009, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	28. 5. 2009, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Praxisforum Insolvenzen und Steuern – aktuelle Problemfelder des Insolvenzsteuerrechts	StB Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Prof. Dr. Christoph Uhländer, Ltd. RD Thomas Waza	29. 5. 2009, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2009

Die optimale Testamentsgestaltung nach der Erbrecht- und der Erbschaftsteuerreform	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, Dipl.-Fw Karlheinz Müller	4. 6. 2009, Dresden	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbschaftsteuer aktuell	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	5. 6. 2009, Hamburg	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Bank- und Kapitalmarktrecht	RA Prof. Dr. Klaus F. Bröker	5. 6. 2009, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Körperschaftsteuer-Erklärung 2008	StB Dipl.-Fw Ortwin Posdziech	5. 6. 2009, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht 2009	RA/StB Dr. Jan-Pieter Naujok	5. 6. 2009, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung – Gestaltungsempfehlungen und Steuerfallen	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	5. 6. 2009, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Marko Böhme Tel.: 030/726 15 31 25 Fax: 030/726 15 31 11 boehme@anwaltakademie.de
Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung	RA/FAStR Boris Kuder	5./6. 6. 2009, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Praxisforum Insolvenzen und Steuern – aktuelle Problemfelder des Insolvenzsteuerrechts	StB Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Prof. Dr. Christoph Uhländer, Ltd. RD Thomas Waza	6. 6. 2009, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer international	Erwin Boumans, RA/StB Dr. Ulrich Gründwald	15./16. 6. 2009, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts	RA Robert Hörtnagl, RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt	16. 6. 2009, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht für Unternehmen	RiBFH Dr. Christoph Wäger	16. 6. 2009, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern bei Mergers & Acquisitions	RA Andreas Benecke, LL.M., StB Dr. Bettina Bokeloh, StB Dr. Patrick Meisel	16. 6. 2009, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Energie- und Stromsteuer 2009	StB Dipl.-Kfm. Frank Eichhorn, Dipl.-Wirt.-Ing. Matthias Raacke, RA Daniel Schiebold, Dipl.-Ing. Dr. Ingela Tietze, Dipl.-Kff. Dr. Tanja Utescher-Dabitz	16./17. 6. 2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Benchmarking für Steuerberater	Dipl.-Bw Josef Weigert	17. 6. 2009, Düsseldorf	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Testament und Schenkung vor dem Hintergrund der Erbchaftsteuerreform und der Unternehmensteuerreform	RA/Notar Prof. Dr. Thomas Reith	19./20. 6. 2009, Timmendorfer Strand	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das neue Haftungsrecht des GmbH-Gesellschafters und Geschäftsführers nach MoMiG und INSO-Reform	RA/FAInsR Rainer Ferslev	20. 6. 2009, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Norbert Neu, ORR Ralf Neumann, RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	23. 6. 2009, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht aktuell	RiFG Dr. Nils Trossen	26. 6. 2009, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Bilanzrecht aktuell	StB Prof. Dr. Günther Strunk	26. 6. 2009, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de