

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2008

44. Ausgabe | 10. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

161 **Editorial**
Wagner

Beiträge

162 Jahn **Großzügige Änderungen im
Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht
durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung
des bürgerschaftlichen Engagements“ –
erste Erfahrungen**

167 Zacher **Die neue Abgeltungsteuer –
Ungereimtheiten bei Sachverhalten
mit Auslandsbezug**

171 Fraedrich **Die Erbschaftsteuer in der EU
– Ein Überblick über aktuelle
Entwicklungen**

176 Jülicher **Der Entwurf der Anteils-
bewertungsverordnung**

182 **TaxLawLinks**

183 **LiteraTour**

185 **Steuermelder**

193 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Nach einem moderaten Jahressteuergesetz und einem Gezerre um die Reform der Erbschaftsteuer torkelt der Gesetzgeber in ein Wahlkampfjahr. Inhaltslose Nachrichten im Wahlkampfgetöse werden sinnvolle Vorschläge ersetzen, während alle Beteiligten die einzig seligmachende Sinnhaftigkeit ihrer eigenen Ideen propagieren werden. Alles, was aus den anderen Ecken kommt, wird als unausgegoren oder gar gefährlich gebrandmarkt werden, selbst wenn es sich um altbekannte und vernünftige Verbesserungen handeln sollte. Ist also alles nichts Neues. Und nichts Schlechtes: Würde der Gesetzgeber das Steuerrecht eine Weile in Ruhe lassen, wäre dies durchaus hilfreich. Aber genau das wird voraussichtlich nicht passieren: Die Gesetzgebungsphilosophie 2009 lautet eher „Bevor wir nichts tun, tun wir lieber etwas Unsinniges“.

II.

Kaum hängt der erste Nebel in der Gegend rum, macht man sich trübe Gedanken. Zum Beispiel über „moderne“ Gesetzgebung. Werden Gesetze nur noch gemacht, um den Bürger zu drangsalieren? Das Anti-Raucher-Gesetz in Baden-Württemberg war ein leuchtendes, nein trübes, Beispiel dafür: Keine Wahlfreiheit für Wirte, alles wird verboten und der Bürger bevormundet (ohne Gedanken zu verschwenden über den nicht funktionierenden Vollzug). Die „Klatsche“ des BVerfG, ein verfassungswidriges Gesetz in die Welt gesetzt zu haben, nehmen die Politiker auch noch mit dem Hinweis hin, man habe sich so etwas ja auch gedacht. Mit „Gesetzgebungskunst“ hat dies schon lange nichts mehr zu tun. Wir haben allerdings Hochachtung vor Gesetzen, die seit über hundert Jahren gelten. Verfassungsgemäß.

III.

„Richtiges Auffassen einer Sache und Mißverstehen der gleichen Sache schließen einander nicht vollständig aus.“
(aus Franz Kafka, *Der Process*).

Ein schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Marc Jülicher*, Rechtsanwalt in Bonn; *Jennifer Fraedrich*, Rechtsanwältin in München; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **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: 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

Großzügige Änderungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ – erste Erfahrungen

Rechtsanwalt & Steuerberater Andreas Jahn, Meyer-Köring, Bonn

Das unter dem Motto „Hilfe für Helfer“ auf den Weg gebrachte „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ vom 10. 10. 2007¹ bringt eine Reihe von Veränderungen im Bereich der Gemeinnützigkeit mit sich und faßt die steuerlich anerkannten gemeinnützigen Zwecke in einem weitgehend abschließenden Katalog in § 52 Abs. 2 AO zusammen. Vor allem aber beim Spendenabzug des § 10 b EStG ergeben sich großzügige Neuerungen, die vor allem Stiftern und Spendern das Spenden erheblich versüßen werden. Der nachfolgende Beitrag faßt die wesentlichen Änderungen aufgrund des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements zusammen und gibt erste Erfahrungen wieder.²

1. Neuregelung und Vereinheitlichung des Katalogs gemeinnütziger Zwecke in § 52 Abs. 2 AO und Wegfall der bisherigen schwer nachzuvollziehenden Trennung steuerbegünstigter und spendenbegünstigter Zwecke mit Rückwirkung zum 1. 1. 2007

a. Katalog gemeinnütziger Zwecke

Bislang bereitete es nicht nur bei der steuerrechtlichen Betreuung gemeinnütziger Körperschaften, sondern auch bei allen Fragen der Abzugshöhe von Spenden erhebliche Schwierigkeiten, den in sich nicht schlüssigen Katalog auf förderungswürdige und besonders förderungswürdige Zwecke abzuklopfen. Damit ist es mit sofortiger Wirkung vorbei, sofern sich die gemeinnützigen Körperschaften bei der Formulierung der Satzungszwecke an den neuen Katalog der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO halten. Mit der Aufnahme der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO ist keine Einengung der bisher als besonders förderungswürdig anerkannten Zwecke nach Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV in der bis einschließlich 2006 geltenden Fassung verbunden. Textliche Abweichungen in § 52 Abs. 2 Nr. 3, 5, 9, 10, 13 und 15 sind redaktioneller Art.

Der Katalog ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung³ nicht abschließend, sondern enthält in Satz 2 eine Öffnungsklausel für solche Zwecke, durch welche die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird. Es bleibt abzuwarten, welche Zwecke hier in der Praxis Eingang finden werden. Organisationen, die eine Steuerbegünstigung anstreben, aber nicht unter den Katalog fallen, eröffnen sich so zumindest die Möglichkeit, den Zweck der Organisation durch die obersten Finanzbehörden der Länder für gemeinnützig erklären zu lassen. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher gesellschaftlicher Zwecke soll bundeseinheitlich abgestimmt werden.⁴ Zukünftig kann jede Körperschaft, die anerkannt Zwecke des § 52 Abs. 2 AO verfolgt, steuerlich abziehbare Zuwendungen (Spenden) entgegennehmen und sog. Spendenbescheinigungen erteilen.

§ 52 Abs. 2 lautet nunmehr wie folgt:

„(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;

¹ BT-Drs. 16/5200; BGBl I 2007, 2332.

² Zur Gesamtdarstellung siehe auch: Hüttemann, DB 2007, 2053; Melchior, DStR 2007, 1745; Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985.

³ BMF vom 21. 4. 2008, IV C 4 – S 0171/07/0038 BStBl 2008 I S. 582, Tz. 2 Buchstabe c).

⁴ BMF vom 21. 4. 2008, a. a. O., Tz. 2.5.

8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunks, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. ...“

Nach Auffassung des BMF kann die Allgemeinheit allerdings auch durch die Verfolgung von Zwecken, die hin-

sichtlich der Merkmale, die ihre steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, welche mit den in § 52 Abs. 2 aufgeführten Zwecken identisch sind, gefördert werden. Heute ist bereits gemeinnützigen Körperschaften und solchen, welche die Gemeinnützigkeit anstreben, zu empfehlen, ihre Satzung zu überprüfen und ggf. an den neuen Gesetzeswortlaut anzupassen.

b. Definitionen und Anwendungshinweise⁵

- Die Förderung von Kunst und Kultur umfaßt die Bereiche der Musik, der Literatur, der darstellenden und bildenden Kunst und schließt die Förderung von kulturellen Einrichtungen, wie Theater und Museen, sowie von kulturellen Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen, ein. Zur Förderung von Kunst und Kultur gehört auch die Förderung der Pflege und Erhaltung von Kulturwerten. Kulturwerte sind Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunstsammlungen und künstlerische Nachlässe, Bibliotheken, Archive sowie andere vergleichbare Einrichtungen.
- Die Förderung der Denkmalpflege bezieht sich auf die Erhaltung und Wiederherstellung von Bau- und Bodendenkmälern, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften anerkannt sind. Die Anerkennung ist durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle nachzuweisen.
- Zur Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer gehört auch die Errichtung von Ehrenmalen und Gedenkstätten.
- Zur Förderung der Tier- bzw. Pflanzenzucht gehört auch die Förderung der Erhaltung vom Aussterben bedrohter Nutztierassen und Nutzpflanzen.
- Die Förderung des Einsatzes für nationale Minderheiten im Sinne des durch Deutschland ratifizierten Rahmenabkommens zum Schutz nationaler Minderheiten und die Förderung des Einsatzes für die gemäß der von Deutschland ratifizierten Charta der Regional- und Minderheitensprachen geschützten Sprachen sind – je nach Betätigung im einzelnen – Förderung von Kunst und Kultur, Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde oder Förderung des traditionellen Brauchtums. Bei den nach der Charta geschützten Sprachen handelt es sich um die Regionalsprache Niederdeutsch sowie die Minderheitensprachen Dänisch, Friesisch, Sorbisch und das Romanes der deutschen Sinti und Roma.

Auf eine auf den ersten Blick nicht leicht zu erkennende Besonderheit in § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG ist noch hinzuweisen. Nicht abziehbar sind wie bisher Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die die bisher in Abschnitt B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV genannten Zwecke fördern, namentlich

⁵ Definitionen entnommen dem BMF-Schreiben vom 21. 4. 2008, Tz. 2.

- den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (vormals Nr. 4: Tier- und Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, traditionelles Brauchtum einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports).

Vom Abzugsverbot bei kulturellen Betätigungen sind nur die Mitgliedsbeiträge an Vereine betroffen, deren Mitglieder aktiv eigene kulturelle Betätigungen ausführen (die Gesetzesbegründung nennt beispielhaft Laientheater, Laienchor, Laienorchester), nicht aber an Fördervereine, die diese Kulturvereine fördern. Körperschaften zur Förderung kultureller Einrichtungen fördern nach Ansicht des Gesetzgebers grundsätzlich Kunst und Kultur und sind deshalb zu begünstigen, nicht aber solche Körperschaften, in denen diese zur fördernden Kultur selbst ausgeübt wird. Daher sind künftig nur Mitgliedsbeiträge an diese fördernden Körperschaften als Sonderausgaben abzugsfähig. Diese Differenzierung soll nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Buchführung der gemeinnützigen Einrichtungen erleichtern, Gestaltungsmöglichkeiten verhindern und den Finanzämtern in erheblichem Umfang Prüfungsaufwand ersparen.

Es sollte deshalb geprüft werden, für Vereine, deren Mitglieder aktiv eigene kulturelle Betätigungen ausführen, Fördervereine zu gründen, um die Mitgliedsbeiträge über diesen Umweg steuerlich absetzen zu können.

2. Neuregelung des Spendenabzugs

a. Inhalt der Neuregelung

Wesentliches hat sich im Bereich des Spendenabzugs verändert, und zwar in einer Großzügigkeit, die man vom Steuergesetzgeber sonst nicht gewohnt ist.

§ 10b Abs. 1 Satz 1 EStG ist grundlegend überarbeitet und vereinfacht worden. Die bisherige Höchstgrenze für den Sonderausgabenabzug von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine inländische öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist nunmehr auf 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte vereinheitlicht und angehoben worden (§ 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die bisherige Differenzierung zwischen 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte ist damit entfallen.

Die alternative Höchstgrenze für die steuerliche Begünstigung von Spenden aus Unternehmen ist auf 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter angehoben worden (§ 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Die bisherige sehr komplizierte Großspendenregelung mit dem bisher für Einzelspenden anzuwendenden Höchstbetrag in Höhe von 25 565 Euro ist weggefallen, ferner der für bestimmte Stiftungen geltende Höchstbetrag von 20 450 Euro. Weggefallen ist auch die Möglichkeit des früheren einjährigen Spendenrücktrags. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG überschreiten oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen – also zeitlich unbegrenzt – als Sonderausgaben abzuziehen.

Besondere Beachtung verdient die Neuregelung des § 10b Abs. 1 a EStG. Danach können Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden (*besonderer Abzugsbetrag*). Der besondere Abzugsbetrag bezieht sich auf den gesamten Zehnjahreszeitraum und kann der Höhe nach innerhalb dieses Zeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden. Bei Zusammenveranlagung kann dieser besondere Abzugsbetrag je Ehegatte in Anspruch genommen werden, zumindest ergibt sich aus der Gesetzesbegründung nichts Gegenteiliges. Eine lineare Verteilung ist nicht vorgeschrieben, so daß der Vortrag je nach Bedarf genutzt oder weiter vorgetragen werden kann, um möglichst gezielt nur die jeweils höchsten Progressionsstufen abzudecken.

Bislang galt ein Höchstbetrag von 307 000 Euro, der aber nur bei Neugründung einer Stiftung galt. Der neue Höchstbetrag von 1 Mio. Euro kann bei Gründung oder sonst jederzeit bei bestehender Stiftung in Anspruch genommen werden, solange die Zuwendung nur in den Vermögensstock fließt. Steuerbegünstigt sind deshalb nur Zuwendungen in das Grundstockvermögen und Zustiftungen. Zuwendungen in den Stiftungshaushalt, die zum laufenden Verbrauch bestimmt sind, werden im Rahmen des § 10b Abs. 1 a EStG nicht mehr begünstigt. Das Gesetz gibt keinen abschließenden Hinweis auf die Auswirkung dieser Einschränkung auf sog. Verbrauchsstiftungen, die im Laufe der Zeit auch den Vermögensstamm angreifen oder aufbrauchen dürfen. Gemeinnützigen Stiftungen, insbesondere Verbrauchsstiftungen, ist vorsorglich zu empfehlen, ihre Satzung zu überprüfen und ggf. – soweit stiftungsrechtlich

zulässig – an das neue Recht anzupassen, um zukünftig in den Genuß von steuerbegünstigten Großspenden zu gelangen.

b. Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf den Spendenanzug

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008⁶ ist die Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge eingeführt worden. Auf Kapitalerträge wird ein abgeltender Steuersatz i. H. v. 25 % erhoben; im Gegenzug entfällt ein Werbungskostenabzug, die Verlustverrechnung mit anderen Einkünften und – hier interessierend – jeder Sonderausgabenabzug. Kapitaleinkünfte beeinflussen ab 2009 nicht mehr den Gesamtbetrag der Einkünfte; eine Einkommensteuerveranlagung findet insoweit grundsätzlich nicht mehr statt. Eine Ausnahme gilt nach § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag für Kapitalerträge aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt oder beruflich für diese tätig ist.

Für die übrigen Kapitaleinkünfte helfen wohl auch die Veranlagungsoptionen in § 32 d Abs. 4 EStG und § 32 d Abs. 6 EStG (*Günstigerprüfung*) nicht weiter. Die Gesetzesbegründung spricht vielmehr dafür, daß die Spende zukünftig nur von den übrigen Einkünften abgezogen werden kann, die Gegenstand der Einkommensteuerveranlagung sind.⁷ Zumindest für § 32 d Abs. 4 EStG dürfte das wohl einhellige Meinung sein.⁸ Hinsichtlich der Günstigkeitsprinzips in § 32 d Abs. 6 EStG wird aufgrund des Wortlauts der Vorschrift teilweise vertreten, daß der Sonderausgabenabzug dann uneingeschränkt möglich sein soll.⁹

Dessen ungeachtet kann nach dem neuen § 2 Abs. 5 b Satz 2 Nr. 1 EStG auf Antrag der Höchstbetrag für abzugsfähige Spenden im Sinn des § 10 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unter Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte ermittelt werden, die dann in die Bemessungsgrundlage des Gesamtbetrags der Einkünfte einzubeziehen sind.

Damit Steuerpflichtige mit hohen, aber nahezu ausschließlichen Kapitaleinkünften dennoch in den Genuß des vollständigen Spendenabzugs des § 10 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 a EStG gelangen können, ist zu überlegen, Teile des Kapitalvermögens umzuqualifizieren und bspw. unter Ausnutzen des Teileinkünfteverfahrens in ein Betriebsvermögen (GmbH & Co. KG) einzulegen.¹⁰ Sollte das nicht möglich sein, ist zu überlegen, Großspenden bereits 2008 vorzuziehen, um den Spendenabzug noch nach altem Recht auszunutzen.

Bei Mischvermögen und der Bereitschaft, Vermögensbestandteile bspw. in Stiftungsmodelle einzubringen, muß

nun sorgsam darauf geachtet werden, daß nicht nur solche Vermögensbestandteile zurückbehalten werden, die der Abgeltungsteuer unterliegen. Hier ist nunmehr in jedem Einzelfall zu prüfen, bei welchem Vermögensmix der steuerlich sinnvollste Effekt im Wechselspiel zwischen Ertragsteuerbelastung, Spendenabzug und Abgeltungsteuer zu erzielen ist.

c. Erste Erfahrungen mit dem erhöhten Spendenabzug

Insbesondere § 10 b Abs. 1 a EStG steigert spürbar die Bereitschaft, gemeinnützigen Stiftungen Bar- und Sachspenden zuzuwenden. Der zusätzliche hohe Einkommensteuersparereffekt bei der Dotierung von Stiftungen macht Doppelstiftungsmodelle mit unternehmensverbundenen gemeinnützigen Stiftungen einerseits und Familienstiftungen bzw. Familiengesellschaften („*Familienpools*“) andererseits attraktiv. Die Bereitschaft, über Stiftungen als Instrumente der Vermögensplanung und -nachfolge nachzudenken, steigt merklich. Der Stiftungsmarkt und die Fundraisingszene sind hierauf bereits auf breiter Front angesprungen – nahezu keine einschlägige Organisation, die nicht mit den Möglichkeiten des neuen Rechts wirbt. Und bei geschickter Gestaltung scheinen derzeit sogar Modelle denkbar, bei denen der Steuerentlastungseffekt höher ist als die mit der Zuwendung verbundene „liquide Vermögenseinbuße“ des Zuwendenden.

3. Sonstige Neuerungen und Förderung des Ehrenamts

- In § 50 Abs. 2 EStDV ist der Betrag je Zuwendung, bis zu dem als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts genügt, von 100 Euro auf 200 Euro angehoben worden.
- Die Umsatzgrenze für den möglichen pauschalen Vorsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften beträgt jetzt 35 000 Euro. § 23 a UStG ermöglicht kleineren Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge pauschal mit einem Durchschnittssatz von 7 Prozent ihres steuerpflichtigen Gesamtumsatzes – mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs – zu berechnen, wenn sie nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig sind. Die Grenze von 35 000 Euro ist mit der ertragsteuerlichen

6 BGBl I 2007, 1912.

7 So auch *Schienke-Ohletz/Selzer*: Abgeltungsteuer und einkommensteuerrechtlicher Spendenabzug, DStR 2008, 136, 137 f.

8 Vgl. auch *Roth*, Unternehmensteuerreform 2008: Widerspruch zum Spendenabzug des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, FR 2008, 209, 214.

9 So: *Roth*, a. a. O., S. 215 f.

10 Vgl. das Beispiel bei *Schienke-Ohletz/Selzer*, a. a. O., S. 138.

Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) und der Zweckbetriebsgrenze des § 67 a Abs. 1 AO für Sportvereine harmonisiert. Die Regelung beruht als Vereinfachungsmaßnahme für Kleinunternehmer auf Artikel 281 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie.

- Schaffung eines neuen Freibetrags für Einnahmen aus allen nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich in Höhe von 500 Euro im Jahr (*Ehrenamtspauschale*).¹¹

Die Ehrenamtspauschale kann für jede Art von Tätigkeit für gemeinnützige Vereine, Verbände oder öffentliche Einrichtungen in Anspruch genommen werden, zum Beispiel für eine Tätigkeit als:

- Vereinsvorstand, Schatzmeister
- Platzwart, Gerätewart
- Reinigungsdienst
- Fahrdienst von Eltern zu Auswärtsspielen von Kindern

Die Ehrenamtspauschale ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die Tätigkeit muß der Förderung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Organisationen dienen.
- Die Tätigkeit muß nebenberuflich ausgeübt werden, allerdings durchschnittlich mindestens 20 Stunden im Monat.
- Zahlungen einer oder mehrerer Einrichtungen für nebenberufliche Tätigkeiten sind bis zur Höhe von 500 Euro pro Jahr und Person steuer- und sozialabgabenfrei, darüber hinausgehende Beträge sind zu versteuern.
- In § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG ist der *Übungsleiterfreibetrag* auf 2 100 Euro im Jahr angehoben worden.

Wer als Übungsleiter von der sogenannten *Übungsleiterpauschale* profitieren will, muß sich nicht zwangsläufig als Trainer in einem Sportverein engagieren. Die Vergünstigung kann auch bei folgenden Tätigkeiten in Anspruch genommen werden:

- Ausbildungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare Tätigkeiten
- künstlerische Tätigkeiten
- Pflege behinderter, kranker oder alter Menschen

Die Übungsleiterpauschale ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die Tätigkeit muß im Auftrag einer öffentlichen oder öffentlich-rechtlichen Institution, eines gemeinnützigen Vereins, einer Kirche oder vergleichbaren Einrichtung ausgeübt werden.
- Die Tätigkeit darf nicht im Hauptberuf ausgeübt werden, wobei eine Tätigkeit als nebenberuflich gilt, wenn sie zeitlich nicht mehr als ein Drittel eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt.

- Pro Person und Jahr können 2 100 Euro steuer- und sozialabgabenfrei hinzuverdient werden. Lediglich der diesen Freibetrag übersteigende Teil nebenberuflicher Einnahmen muß versteuert werden.

Freibeträge für Ehrenamtliche sind nicht kombinierbar. Die Ehrenamtspauschale darf nicht in Anspruch nehmen, wer bereits für dieselbe Tätigkeit eine Übungsleiterpauschale geltend macht – und umgekehrt.

- Der neu eingefügte § 3 Nr. 26 a EStG schafft einen neuen Freibetrag für Einnahmen aus allen nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 AO) in Höhe von 500 Euro im Jahr. Überschreiten die Einnahmen den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3 c EStG nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

4. Fazit

Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wird gerade im Bereich des Stiftungswesens wegen des drastisch erhöhten Sonderausgabenabzugs für Zuwendungen sein Ziel erreichen, nämlich das bürgerliche Engagement zu steigern. Das zeigen bereits erste Reaktionen aus der steueranwaltlichen Praxis. Wegen der hohen Abzugsbeträge und der Möglichkeit, Abzugsbeträge gezielt vorzutragen und bei Bedarf gezielt auszunutzen, kann die persönliche Einkommensteuerlast auf bis zu 10 Jahre hinaus gestaltet werden. In Kombination mit einem Doppelstiftungsmodell ist die Stiftung damit umso interessanter als Instrument der Nachfolgeplanung geworden und bringt nicht nur erbrechtliche und erbschaftsteuerliche Vorteile mit sich, sondern nunmehr auch noch beträchtliche Ertragsteuervorteile, die je Ehegatte und Dekade wiederholt genutzt werden können. Mögliche kontraproduktive Effekte der Abgeltungsteuer sind bei der Vermögenszusammensetzung vor und nach der Spende allerdings stets zu berücksichtigen.

Aber auch die Arbeit mit und für steuerbegünstigte Körperschaften ist durch die Neuordnung des § 52 AO sowie

¹¹ Vgl. hierzu: BMF 17. 7. 2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Buergerinnen_und_Buerger/Alltag__und__Ehrenamt/Ehrenamt/005_ehrenamt.html.

des § 10b Abs. 1 EStG erheblich transparenter und unkomplizierter geworden. Angesichts des Übergewichts der vom

Gesetzgeber gewährten Vorteile läßt sich die verlorengegangene Möglichkeit des Spendenrücktrags verschmerzen.

Die neue Abgeltungsteuer – Ungereimtheiten bei Sachverhalten mit Auslandsbezug

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

1. Einleitung

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen auf der Ebene von Privatanlegern ab 2009 einer Abgeltungsteuer von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) gem. § 32 d EStG. Mit der Abgeltungsteuer wird einerseits der Begriff der Kapitaleinkünfte erweitert und andererseits eine umfassende steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen eingeführt, unabhängig von der entsprechenden Halte- oder Laufzeit. Die konkrete Veranlagung von Kapitaleinkünften soll ab 2009 weitgehend vermieden werden. Unabhängig davon, ob man die Gesamtheit dieser Regelungen – gegebenenfalls im Kontext der gesamten Unternehmensteuerreform 2008 – als weiteren Beitrag zur gleichmäßigen Besteuerung und tatsächlichen Erhebung der geschuldeten Einkommensteuer unabhängig von der konkreten Ausgestaltung des Anlageinstruments ansieht¹, als Beitrag des Gesetzgebers zur Verminderung der Einkommensteuer auf Kapitalerträge und darüber hinaus als Maßnahme zur Verbesserung der Vertraulichkeit steuerlich relevanter Daten² oder umgekehrt als Erhöhung der persönlichen Steuerbelastung aller Dividendenempfänger³ bzw. gar als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip⁴ kritisiert, ist in jedem Falle festzustellen, daß selbst bei der unterstellten guten Absicht einer Vereinheitlichung und Vereinfachung der Besteuerung wiederum zahlreiche Ausnahmetatbestände und Sonderfälle in das Gesetz Eingang gefunden haben. Diese mögen z. T. den notwendigen Anpassungs- und Übergangsregelungen zum bisherigen System geschuldet sein. Zum Teil ist aber auch die fiskalische Absicht offensichtlich, tatsächliche oder vermeintliche sog. Steuerschlupflöcher zu schließen bzw. dem Fiskus ein gewisses Steuersubstrat in jedem Fall zunächst zu sichern, unabhängig davon, ob – ggf. unter erheblichem Aufwand des Steuerpflichtigen und der ggf. involvierten Kreditinstitute – (später) nachgewiesen werden kann, daß die entsprechende Steuerbelastung nicht bzw. nicht in dieser Höhe zutreffend ist oder gar eine

entsprechende Belastung bereits erfolgt ist. Besonders anfällig für die letztgenannten Bestrebungen sind naturgemäß Sachverhalte mit Auslandsbezug. Dort scheint – auch unter Berücksichtigung der europäischen Vorgaben und insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit – nach Ansicht des Gesetzgebers ein besonderes Bedürfnis zur mindestens einstweiligen Sicherung des Steuersubstrats gegen undurchschaubare Gestaltungen oder anderer potentiell zur Steuerverkürzung geeigneter Umstände zu bestehen.

Da trotz dieses Argwohns jedoch gewisse europarechtliche Vorgaben offensichtlich durchaus Eingang in das gesetzgeberische Bewußtsein gefunden haben, welche wiederum partiell zu einer äußerst vorsichtigen Behandlung solcher Sachverhalte im Rahmen der neuen Besteuerung von Kapitalanlagen bei Privatanlegern⁵ geführt haben, kommt es teilweise zur Schlechterstellung inländischer Anleger gegenüber ausländischen Privatanlegern, andererseits wiederum zu potentiellen Benachteiligungen von deutschen Anlegern mit ausländischen Kapitaleinkünften bzw. solchen Steuerpflichtigen, die – z. B. bedingt durch einen Wohnsitzwechsel, aber auch z. B. durch Erbfälle etc. – ausländische Kapitalanlagen oder zumindest deren Erträge vom Ausland ins Inland transferieren (müssen).

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

- 1 So das BMF in seiner Veröffentlichung vom 11. 10. 2007 zur Besteuerung bei den verschiedenen Möglichkeiten zur Vermögensanlage, vornehmlich Kapitalanlage nach dem Einkommensteuerrecht bis 2008 und ab 2009 unter Berücksichtigung der Abgeltungsteuer
- 2 Vgl. *Behrens*, BB 2007, S. 1025, mit allerdings kritischer Beurteilung.
- 3 So *Rädler*, DB 2007, S. 988, 993.
- 4 *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, S. 1322, 1326.
- 5 Im folgenden werden dementsprechend die Verhältnisse bei Kapitalanlagen im Privatvermögen, nicht jedoch bei gewerblichen Einkünften im Rahmen von Personengesellschaften bzw. bei Einkünften von Kapitalgesellschaften behandelt.

2. Nachteile für inländische Kapitalanleger einerseits ...

Nach der derzeit noch geltenden Besteuerung von Kapitaleinkünften beträgt die maximale Spitzenbelastung von privaten Aktionären (einschl. Solidaritätszuschlag und sog. Reichensteuer, jedoch ohne Berücksichtigung der Kirchensteuer) 23,74 %. Werbungskosten können z. B. bei Zinserträgen aus Anleihen in vollem Umfang, bei Dividenden zur Hälfte abgezogen werden. Außerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG und den inzwischen auch von der Rechtsprechung des BFH⁶ als im Sinne einer Verhinderung von Mißbräuchen zu weitgehend kritisierten und teleologisch wieder reduzierten Problemfällen der sog. Finanzinnovationen sind Veräußerungsgewinne auch für finanzkräftige Privatinvestoren steuerfrei, soweit nicht § 17 EStG eingreift. Vorstößen der Finanzverwaltung zur entsprechenden Umqualifizierung privater Wertsteigerungsgewinne außerhalb dieser besonderen Tatbestände in allgemeine gewerbliche Einkünfte werden von der Rechtsprechung der Finanzgerichte ebenso kritisch beurteilt,⁷ wie auch (spiegelbildlich) die (Um-)Verlagerung von Veräußerungsverlusten in die betriebliche Sphäre durch entsprechende Zuordnung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen nur unter sehr engen Grenzen zugelassen wird. Zukünftig sind Veräußerungsgewinne gem. § 20 Abs. 2 n. F. EStG nicht nur generell steuerpflichtig, sondern zugleich auch im Verlustfall nicht mit anderen Einkünften verrechenbar. Selbst innerhalb der Kapitaleinkünfte sind noch verschiedene Verlustverrechnungstöpfe für den einzig zugelassenen Verlustvortrag zu bilden, da der Fiskus offensichtlich die Verrechenbarkeit der „bösen“ Verluste aus Aktiengeschäften mit etwaigen „guten“ Einkünften aus „normalen“ Kapitaleinkünften fürchtet. All dies trifft Spitzeninvestoren in besonderem Maße. Dort fallen häufig nicht unerhebliche Werbungskosten an, sei es in Form von Beratungskosten für Investmentberatung oder Depotverwaltung oder eigene Verwaltungstätigkeiten im Rahmen von family offices, sei es im Rahmen der Fremdfinanzierung entsprechender Anlagen zur Ausnutzung der Zinsdifferenz zwischen Darlehens- und Anlageverzinsung. Diese Investoren werden im übrigen nicht nur im Hinblick auf die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Einschränkung der Verlustzurechnungsmöglichkeiten besonders negativ getroffen, sondern auch bei nüchterner Betrachtung der Steuersätze. So steht z. B. bei privaten Aktienanlagen eine Spitzenbelastung auf der Ebene des Anlegers in Höhe der oben bereits genannten 23,74 % nach bisheriger Rechtslage zukünftig ein Steuersatz von 26,38 % (einschl. Solidaritätszuschlag) gegenüber; dies entspricht einer Erhöhung des Grenzsteuersatzes um 11,12 %. Daß bei Spitzensteuersätzen im Falle von reinen Zinseinkünften gegenüber der bisherigen Rechtslage der Versteuerung mit dem vollen Steuersatz durchaus eine nicht unbedeutende Belastung eintritt, soll nicht verschwiegen werden. Allerdings gehören gerade private Großinvestoren

typischerweise nicht zu demjenigen Anlegertypus, welcher allein auf laufende Zinserträge setzt, die bei nüchterner Betrachtung unter Einbeziehung der Inflation oft noch nicht einmal den Vermögenserhalt gewähren können. Selbst soweit sog. Buy-and-Hold-Strategien bei Rentenpapieren angewandt werden, liegt diesen im betreffenden Anlagesegment doch bisher regelmäßig eine Mischkalkulation aus (begrenzter) laufender Ertragerwartung und entsprechender Wertsteigerung zum Einlösungstermin zugrunde, insbesondere bei niedrig verzinslichen Anlagen.

All dies führt zu einer – vorsichtig formuliert – durchaus eingeschränkten Euphorie über die Neuerungen in den Kreisen deutscher Privatinvestoren, die z. T. bereits als „Stiefkinder“ der Reform bezeichnet werden.⁸

Deren Regelungen unterliegt allerdings derjenige nicht, der z. B. als ausländischer Portfolioaktionär in Deutschland Anlagegeschäfte tätigt. Bisher unterlag er mit seinen deutschen Aktien – ohne Anwendung eines DBA – einem Steuersatz von 20 %. Die neue Abgeltungsteuer erhöht zwar scheinbar diesen Prozentsatz auf 25 %; soweit jedoch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingreift, reduziert sich diese Belastung durch eine Quellenbesteuerung in der Regel auf maximal 15 %; Solidaritätszuschlag fällt nicht an. Bei Zinserträgen liegt die Belastung oft sogar darunter, Steuersätze von 0–15 % kommen je nach DBA zur Anwendung.⁹ Dieser Steuersatz bleibt trotz der Steuererhöhung für die inländischen Aktionäre für ausländische Portfolioaktionäre erhalten. Darüber hinaus verbieten Doppelbesteuerungsabkommen vielfach die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in Deutschland, so daß diese nicht zur Bemessungsgrundlage herangezogen werden dürfen.¹⁰

Es verwundert daher nicht, daß insoweit bereits verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten lebhaft diskutiert werden. Eine mögliche Reaktion auf die Bedenken sowohl im Hinblick auf Steuersystematik wie auch die an Artikel 3 GG zu messende Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte¹¹ für private Spitzeninvestoren kann regelmäßig ein – echter – Wohnsitzwechsel ins Ausland sein, wenn die Besteuerung im neuen Wohnsitzstaat sehr niedrig ist.¹² Die zweite Möglichkeit besteht ggf. in der

6 Vgl. etwa ►► BFH, Urteil vom 20. 11. 2006, Az. VIII R 97/02, DB 2007, S. 437 ff.

7 Vgl. zuletzt etwa ►► FG Köln, Urteil vom 1. 3. 2008, 9 K 7050/02 DStR-E 2008, S. 13 ff., Revision beim BFH eingelegt.

8 Vgl. Loos, DB 2007, S. 705 im Hinblick auf Portfolioaktionäre; ähnlich auch Rädler, in: DB 2007, S. 988 ff.

9 Vgl. hierzu Rädler, a. a. O., S. 989.

10 Zu den Einzelheiten vgl. Salomon/Rieger, DB 2002, S. 2671 ff.

11 Vgl. hierzu die in Fußnote 8 Genannten, jeweils a. a. O.

12 Vgl. zu den entsprechenden Empfehlungen Rädler, a. a. O., S. 989 und 992.

Schaffung – nach wie vor in der steuerlichen Qualifikation insoweit vorrangiger – gewerblicher Einkünfte, was insbesondere bei „gewerblichen Dividendeneinkünften“ (jedoch nicht bei Zinserträgen) sowohl bei gewerblichen Mitunternehmenschaften wie auch bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft (hier jedoch regelmäßig nur dann, wenn die Dividenden in der Gesellschaft thesauriert werden können) zu erheblichen Steuerbelastungsvorteilen führt, soweit nennenswerte Werbungskosten – Verzeihung, natürlich Betriebsausgaben – bzw. Finanzierungskosten anfallen. Der gewerbliche Investor hat zudem die Möglichkeit, Wertverluste in der Bilanz im Wege der Abschreibung bereits dann steuerlich geltend zu machen, wenn sie noch nicht durch eine Veräußerung realisiert worden sind. Dies gilt insbesondere unter der Geltung der neuen Rechtsprechung des BFH zur Teilwertabschreibung bei Kursverlusten börsennotierter Aktien des Finanzanlagevermögens.¹³

Als Zwischenergebnis zeigt sich, daß die erheblichen Dissonanzen in der Systemgerechtigkeit der „neuen“ Besteuerung von Kapitalerträgen nicht nur im Vergleich der Einkunftsarten untereinander und sogar zwischen verschiedenen Erträgen auf starke Bedenken hinsichtlich des Ziels der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stoßen. Darüber hinaus wird der „normale“ Inlandsinvestor, der nicht zu den hier im Detail nicht diskutierbaren neuen ertragsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten greift, insbesondere im Bereich hoher Steuersätze gegenüber dem DBA-geschützten Auslandsinvestor bei im übrigen vergleichbarer Situation benachteiligt. EU-rechtlich mag man hier von einer unbeachtlichen Inländerdiskriminierung sprechen. Dieser Befund ist jedoch nicht nur steuersystematisch ungerecht, sondern auch standortpolitisch verfehlt und letztlich auch dem fiskalischen Interesse langfristig abträglich.

3. ... und Benachteiligung deutscher Steuerpflichtiger mit ausländischen Kapitaleinkünften andererseits

Im Bezug auf Privatanleger wird vielfach argumentiert, daß die Gesamtheit der Neuregelungen zur Abgeltungsteuer im speziellen und im Rahmen der Unternehmensteuerreform im allgemeinen zu einer fast durchgehend geringeren steuerlichen Gesamtbelastung führen würden. Zwar ist richtig, daß der Steuersatz der Abgeltungsteuer als solcher zunächst gerade für Bezieher hoher Einkommen attraktiv scheint; es wurde jedoch schon eingangs darauf hingewiesen, daß diese auch auf nationaler Ebene z. B. bei Dividendeneinkünften durch den ersatzlosen Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens und der damit verbundenen Verdoppelung der Bemessungsgrundlage, zusätzlich noch verbunden mit der Abschaffung des Werbungskostenabzugs, wohl ein Danaergeschenk ist. Dagegen wird z. T. auch die Senkung der Körperschaftsteuerbelastung auf 15 % ins Feld geführt. Dabei

wird jedoch nicht nur übersehen, daß schon auf der Ebene der die Kapitalerträge generierenden Gesellschaft zahlreiche Gegenfinanzierungsmaßnahmen eingeführt worden sind, wie z. B. der Wegfall der degressiven Abschreibung oder die Einführung der Zinsschranke. Für Besitzer von Portfoliobeteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU- oder nicht EU-Ausland muß dabei zusätzlich gesehen werden, daß diese von etwaigen steuerlichen Entlastungen auf der Ebene der die Kapitalerträge generierenden Gesellschaft – mögen Sie im Ergebnis groß sein oder nicht – nicht profitieren. Auch bei Zinseinkünften aus ausländischen Quellen können sich deutsche Entlastungsmaßnahmen nicht in der Weise auswirken, daß aufgrund etwaiger steuerlicher Minderbelastungen attraktivere Zinssätze gewährt und entsprechende Auszahlungen an deutsche Anleger generiert werden könnten.¹⁴

Die in Zukunft auch für Privatanleger generell eingreifende Besteuerung der Veräußerungsgewinne wirkt sich darüber hinaus bei Auslandsanlagen praktisch besonders nachteilig aus, da schon verfahrenstechnisch zunächst die Pflichtveranlagung gem. § 32 d Abs. 3 EStG eingreift. Die propagierte verfahrenstechnische Vereinfachungs- und materiellrechtliche Abgeltungswirkung ist damit per se nicht gegeben. Ebenso können Verluste bei ausländischen Kapitalanlagen nur im Rahmen des § 32 d Abs. 4 EStG zur Verlustverrechnung mit positiven Einkünften herangezogen werden. Es sind hierbei in der Praxis erhebliche praktische Probleme zu befürchten. Man darf gespannt darauf sein, ob die Finanzämter ihnen mitgeteilte ausländische Veräußerungsgewinne im Veranlagungsverfahren ebenso dankbar akzeptieren, wie sie im Ausland erlittene Verluste mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die im Inland erzielt wurden, verrechnen werden. Es stehen hier keine standardisierten Erklärungen und Mitteilungsverfahren zur Verfügung, wie sie inländischen Banken jetzt vom Fiskus umfänglich aufgebürdet worden sind.

Selbst demjenigen, der – ggf. durch die Mühen des Nachweises laufender ausländischer Erträge und ausländischer Veräußerungsgewinne wie -verluste bekehrt – seine Kapitalerträge im Rahmen eines deutschen Depots erwirtschaftet, droht Ungemach. Auch bei der Übertragung von einem Depot auf ein anderes Depot sind umfängliche Nachweispflichten zu erfüllen, damit alle potentiellen Veräußerungsgewinne erfaßt werden. Die tatsächlichen Anschaffungskosten, die unmittelbare Auswirkung auf das Entstehen eines steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts haben, darf nämlich auch die inländische Depotbank gem. § 43 a Abs. 2 EStG nur dann berücksichtigen, wenn die abgebende inländische oder ausländische Stelle ihr eine entsprechende förmliche Bescheinigung ausstellt. Ausländische

13 ►► BFH, Urteil vom 26. 9. 2007, 1 R 58/06 (DStR 2008, S. 187).

14 Vgl. *Loos*, BB 2007, S. 704, 706, dort insbesondere Fußnote 14.

Bescheinigungen darf das deutsche Kreditinstitut wiederum nur berücksichtigen, wenn die abgebende Stelle aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens liegt. Jede andere Form des Nachweises – mag sie auch materiell zutreffend sein – ist entsprechend der ausdrücklichen Regelung in § 43 a Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zulässig. Ist jedoch eine zulässige Nachweisung nicht erfolgt, so kommt nach Satz 7 der vorbezeichneten Vorschrift ein Steuerabzug von 30 % auf den Veräußerungs- oder Einlösungsbetrag der betreffenden Kapitalanlage zur Anwendung. Auch diese Regelung bewegt sich sicher schon im Grenzbereich zwischen einer im zulässigen Rahmen formalisierten Nachweismechanik und einer materiell belastenden und ggf. auslandsanlage-diskriminierenden Regelung, die großräumig bestimmte ausländische Einkünfte zunächst einer tendenziell deutlich höheren Besteuerung unterwirft, um dann dem Steuerpflichtigen im nachhinein die Last der Einzelnachweisung und des Rückforderungsverfahrens aufzubürden.¹⁵

Völlig unübersichtlich wird die Situation bei ausländischen Investmentfonds, insbesondere bei solchen, bei denen Erträge ganz oder z. T. thesauriert werden. Details hierzu können an dieser Stelle nicht ausgebreitet werden. Schon der intensive Schriftwechsel zwischen den Spitzenverbänden der deutschen Finanzwirtschaft und dem BMF – zur Klärung von bereits jetzt absehbaren Zweifelsfragen im Vorgriff auf die kommenden Regelungen (!)¹⁶ – spricht Bände. So soll z. B. eine doppelte Besteuerung der akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträge dadurch begegnet werden, daß der Steuerpflichtige in einem Begleitschreiben zu seiner Steuerzahlung darauf hinweist, daß er die schon in den Vorjahren angefallenen ausschüttungsgleichen Erträge ja schon im Veranlagungsverfahren jeweils angegeben habe, weshalb sie nunmehr von dem jetzt dargestellten Gesamtbetrag wieder abzuziehen seien. Die schon jetzt absehbaren Problemfälle liegen auch keineswegs in dem grundsätzlich begrüßenswerten Umstand begründet, daß im Rahmen des von inländischen Depotstellen durchzuführenden Abzugsverfahrens auch die tatsächliche oder fiktive ausländische Quellensteuer gem. §§ 32 d Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5, 43 Abs. 3 Satz 1 EStG anzurechnen ist. Auch hier steht das BMF auf dem Standpunkt, daß in Zweifelsfällen derart aufwendige Nachweis- bzw. Recherchemaßnahmen für das potentiell anrechnungswillige deutsche Kreditinstitut im Interesse seiner Kunden eingreifen, daß allzu großes Engagement bei den Kreditinstituten ob der hohen Anforderungen wohl gebremst werden wird.¹⁷ Wenn etwa das BMF von den depotführenden Stellen verlangt, „zum Zwecke der erleichterten Nachprüfung durch die Finanzverwaltung die jeweiligen ausländischen Erträge, die darauf jeweils entfallenden ausländischen Steuern sowie etwaige nicht anrechnungsfähige Beträge ausländischer Steuern gesondert aufzuzeichnen“ und (bei fiktiven Quellensteuern) sogar eine Einzelprüfung der Vergleichbarkeit ausländischer

Steuern (selbst aus Nicht-DBA-Staaten) einschl. der jeweils anrechenbaren Höchstbeträge verlangt¹⁸, wird deutlich, daß ein „reibungsloses Verfahren“ jedenfalls bei Auslandskapitalerträgen allenfalls in Standardfällen des europäischen Auslands die Regel sein wird. Immerhin kann der private Kapitalanleger gem. § 32 d Abs. 4 EStG auch bei Auslands-sachverhalten stets sein Recht im Veranlagungsverfahren suchen. Daß der Gesetzgeber offensichtlich selbst noch keine ganz genaue Vorstellung davon hatte, in welchen Fällen ein solches Verfahren notwendig werden könnte, zeigt die offene Formulierung im Rahmen der Antragsmöglichkeit. Die dort genannten Fälle werden mit der Wendung „insbesondere“ eingeleitet, was nach allgemeinem juristischem Sprachgebrauch stets eine gewisse Unsicherheit über den tatsächlichen Regelungsumfang indiziert.

4. Fazit

Schon die materielle Wirkung der Einführung der Abgeltungsteuer zu einem scheinbar attraktiven Steuersatz von 25 % muß bei genauem Hinsehen differenziert beurteilt werden. Auch der verfahrensrechtliche und durch die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gebotene Grundgedanke, eine möglichst gleichmäßige, zugleich aber auch einfache Steuererhebung zu gewährleisten, ist allenfalls im Bereich der „Standardsachverhalte“ bei der Erzielung von laufenden Kapitalerträgen bzw. Veräußerungsgewinnen in diesem Bereich gewährleistet. Der Privatinvestor, der entsprechend den Zielsetzungen der EU Kapitalanlagen mit Auslandsbezug gleichrangig gegenüber inländischen Anlagemöglichkeiten in Betracht zieht, stößt schnell auf verfahrensrechtliche Besonderheiten, die zumindest den Vereinfachungseffekt stark beeinträchtigen – wenn nicht negieren –, darüber hinaus aber auch zum Teil zu echten materiellen Ungleichbehandlungen führen. Verwundert muß er dabei ggf. feststellen, daß im spiegelverkehrten Fall des ausländischen Privatinvestors mit deutschen Kapitalanlagen in vielen Fällen gegenüber dem Steuerinländer verfahrensrechtlich vorteilhafte und materiell weniger belastende Regelungen eingreifen. Beides kann nicht den großen Zielen der Unternehmenssteuerreform entsprechen. Zuzugeben ist, daß die Unterschiede im Verhältnis zu den anderen EU-Mitgliedsstaaten nicht ganz so groß erscheinen wie im Verhältnis zum übrigen Ausland. Berücksichtigt man jedoch, daß der EuGH in seiner Entscheidung vom

15 Vgl. auch kritisch *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, S. 1322, 1324.

16 Vgl. hierzu etwa BMF-Schreiben vom 5. 6. 2008, Az. IV C1-S1980-1/08/10008;

17 Vgl. auch hierzu den Schriftwechsel zwischen den Spitzenverbänden der Finanzwirtschaft und dem BMF, so z. B. gem. Schreiben vom 14. 12. 2007, Az. IV B8-S2000/07/0001 und vom 13. 6. 2008, Az. IV C1-S2000/07/0009.

18 Vgl. den Abschnitt II „Anrechnung ausländischer Quellensteuer im Steuerabzugsverfahren“ auf S. 8 ff. des vorstehend erstgenannten BMF-Schreibens.

18. 12. 2007¹⁹ die starke Annäherung der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit (auch) in Bezug auf Drittstaaten betont hat²⁰, erscheint auch dies als schwache Rechtfertigung. Auslandsverhältnisse erscheinen auch bei den Kapitalerträgen in den Augen des Gesetzgebers offensichtlich leider immer noch als „Ausnahmefälle“, bei denen eine klar und

einfach strukturierte Behandlung hinter der Befürchtung des Verlustes von Besteuerungsmöglichkeiten zurückzutreten hat.

19 C-101/05 A.

20 Hierzu etwa *Eicker*, *steueranwaltsmagazin* 2008, S. 91, 95.

Die Erbschaftsteuer in der EU – Ein Überblick über aktuelle Entwicklungen

Dr. Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, München*

I. Einleitung

Bekanntermaßen steht in Deutschland das Erbschaftsteuerrecht vor einer der wohl einschneidendsten Reformen seiner Geschichte. Nachdem das Bundesverfassungsgericht durch Beschluß vom 7. 11. 2006 das geltende ErbStG als verfassungswidrig verworfen hat, ist der Gesetzgeber verpflichtet, bis Ende 2008 ein neues Gesetz zu schaffen.¹ Nach derzeitigem Stand wird dies gelingen, wenngleich der Zeitplan des deutschen Gesetzgebers durchaus als „sportlich“ bezeichnet werden kann. Der letzte Entwurf der Bundesregierung für das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes datiert vom 28. 1. 2008.² Nachdem während der ersten Beratungsphase im Frühjahr dieses Jahres keine Einigkeit in den Gesetzgebungsgremien erreicht werden konnte, wurde eine Koalitionsarbeitsgruppe eingesetzt. Diese soll nun bis Ende September eine Einigung über die noch streitigen Punkte erzielen.³ Betroffen sind vor allem die Verschonungsregelungen im Unternehmensbereich. Es zeichnet sich ab, daß es deutliche Kürzungen bei der bisher geplanten Haltefrist geben wird.⁴ Sodann sieht der Zeitplan vor, daß die Reformpläne Ende Oktober den Bundestag und Anfang November den Bundesrat passieren. Das neue Erbschaftsteuerrecht soll dann zum 1. 1. 2009 in Kraft treten. Parallel zu dieser Entwicklung in Deutschland haben sich auch in anderen EU-Staaten wie Österreich, Italien und Frankreich Reformprozesse im Bereich des Erbschaftsteuerrechts vollzogen. Diese werden im folgenden Beitrag in den Grundzügen dargestellt.

II. Abschaffung der Erbschaftsteuer in Österreich

1. Wegfall zum 1. 8. 2008

Ähnlich der Situation in Deutschland hat in Österreich der dem deutschen BVerfG vergleichbare Verfassungsgerichtshof

die österreichische Erbschaftsteuer im März 2007 für verfassungswidrig erklärt.⁵ Der österreichische Gesetzgeber erhielt eine Reparaturfrist bis zum 31. 7. 2008, die von den Koalitionsparteien ÖVP/SPÖ jedoch nicht genutzt wurde. Sie haben sich angesichts des vergleichsweise geringen Erbschaftsteueraufkommens auf ein klares Nein zur Erbschaftsteuer festgelegt.⁶ Damit gibt es seit dem 1. 8. 2008 in Österreich keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr.

2. Konsequenzen für deutsch-österreichische Erbfälle

Für die deutsch-österreichischen Erbfälle hat das Auslaufen der österreichischen Erbschaftsteuer weitreichende Konsequenzen. Hintergrund ist das im Jahr 1955 zwischen Deutschland und Österreich vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts (DBA). Dieses hat gegenüber dem deutschen Fiskus eine umfangreiche Abschirmungswirkung entfaltet, die von zahlreichen deutschen Übersiedlern genutzt wurde. Nun ist diesem „Steuerparmodell“ ein Ende bereitet.

a. Die Rechtslage unter dem DBA

Das DBA zwischen Deutschland und Österreich auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (nicht Schenkungsteuer!) folgte als einziges Erbschaftsteuer-DBA der Freistellungsmethode. Das bedeutete, daß die einzelnen Vermögenswerte einem der beiden Staaten zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesen wurden und der jeweils andere Staat auf Grundlage

* Streck Mack Schwedhelm, Köln, Berlin, München.

1 BVerfG BvL 10/02 vom 7. 11. 2006, BStBl. 2007 II, 192.

2 BT-Drucks. 16/7918.

3 Handelsblatt vom 19. 6. 2008.

4 Handelsblatt vom 25. 7. 2008.

5 VfGH G 54/06 – 15 u. a. vom 7. 3. 2007, ZEV 2007, 237.

6 Vgl. dazu *Steiner*, *ErbStB* 2007, 147, 149; *ders.* ZEV 2007, 239, 240.

des Art. 7 DBA hierauf allenfalls i. R. d. Progressionsvorbehalts – bezogen auf die ihm zur Besteuerung überlassenen Nachlaßwerte – zugreifen konnte (Anmerkung: In Deutschland bezieht sich der Progressionsvorbehalt gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Dabei stellte die Erfassung des Nachlaßvermögens in Österreich für den Steuerpflichtigen regelmäßig die günstigere Besteuerungsform dar. Das österreichische Erbschaftsteuerrecht wies gegenüber dem deutschen erhebliche Vorteile auf, insbesondere für große Vermögen. So wurde in Österreich z. B. Kapitalvermögen weitestgehend erbschaftsteuerfrei gestellt (Portfolio-Kapitalvermögen, Forderungswertpapiere und Bankeinlagen). Außerdem galten im Vergleich zu Deutschland deutlich günstigere Steuersätze bis zu maximal 15% in der Steuerklasse I (Ehegatten und Kinder).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Steuervorteile war die Zuweisung des Nachlaßvermögens an den österreichischen Fiskus. Hier unterschied das DBA zwischen den einzelnen Vermögensarten. Im Fall des Betriebsvermögens und des Grundvermögens richtete sich die Zuordnung allein nach der Belegenheit. Das bedeutete, daß in Österreich belegene Grundstücke und Betriebsstätten – unabhängig vom Wohnsitz des Erblassers oder Erbens – der österreichischen Erbschaftsteuer unterlagen (Art. 3 Abs. 1, Art. 4 DBA). Für sonstige Vermögenswerte lag das Besteuerungsrecht beim österreichischen Fiskus, wenn der Erblasser – unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit – seinen Wohnsitz oder bei mehreren Wohnsitzen seinen Lebensmittelpunkt in Österreich hatte (Art. 5 DBA). Daraus resultierte, daß ein potentieller Erblasser durch Verlegung seines Wohnsitzes (bzw. Mittelpunkts der Lebensinteressen) nach Österreich sofortige Schutzwirkung vor der deutschen Erbschaftsteuer hinsichtlich des „sonstigen Vermögens“ erlangte. Dieser Effekt trat auch ein, wenn – wie es in der Praxis häufig der Fall war – die Erben in Deutschland zurückblieben.⁷

Im Ergebnis konnte also durch die Verlagerung des Wohnsitzes bzw. des Lebensmittelpunkts nach Österreich für Kapitalvermögen sogar vollständige Erbschaftsteuerfreiheit erreicht werden. Handelte es sich um solche Kapitalwerte, die in Österreich erbschaftsteuerfrei gestellt waren, war es dem deutschen Staat versagt, diese Besteuerungslücke zu schließen. Denn der Schutz vor dem deutschen Zugriff nach den Regeln des DBA bestand unabhängig davon, ob in Österreich tatsächlich eine Besteuerung erfolgte. Eine sog. „virtuelle Doppelbesteuerung“ genügte.⁸

b. Keine Fortgeltung des DBA

Der eher rechtstheoretischen Diskussion, ob das DBA wegen Zweckfortfalls schon aus sich heraus seine Wirkung verliert, wenn es mangels Erbschaftsteuer in Österreich keine Doppelbesteuerung mehr zu vermeiden gibt, hat das Bundesfinanzministerium (BMF) schon im Jahr 2007 einen Riegel vorge-

schieben. Es hat das DBA zum 1. 1. 2008 gekündigt und damit erst gar nicht die Abschaffung der Erbschaftsteuer in Österreich abgewartet. Die leise Hoffnung, unter Ausnutzung des Prinzips der „virtuellen Doppelbesteuerung“ zukünftig ggf. vollkommen steuerfrei in Österreich vererben zu können, ist damit gestorben. Auch die ursprüngliche Absicht Österreichs, für die zu einem bestimmten Stichtag bereits in Österreich ansässigen Deutschen einen uneingeschränkten Fortbestand – d. h. über den 31. 7. 2008 hinaus – der günstigen Vermögensübertragung nach österreichischem Erbschaftsteuerrecht zu gewährleisten, ist am Widerstand Deutschlands gescheitert.

c. Zukünftige Erbfälle

Der Wegfall des DBA führt dazu, daß die früheren erbschaftsteuerlichen Vorteile durch eine Wohnsitzverlagerung des Erblassers nach Österreich nicht mehr zur Anwendung kommen, solange die Erben in Deutschland zurückbleiben oder auch nur ein Nebenwohnsitz des Erblassers in Deutschland existiert. Ohne das DBA greift für diese Fälle die Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wonach eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland besteht.

Um also zukünftig der deutschen Erbschaftsteuer zu entgehen, müssen sowohl der Erblasser als auch die Erben ihren Wohnsitz in Deutschland vollständig aufgeben. Zusätzlich muß die Fünf-Jahres-Frist des § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG im Zeitpunkt des Erbfalls abgelaufen sein.⁹ Aber selbst wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, verbleibt es bei einer beschränkten Erbschaftsteuerpflicht in Deutschland, die sich insbesondere auf Kapitalvermögen erstreckt (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Besondere Vorsicht ist in Zukunft aus Sicht der österreichischen Grenzpendler geboten. Nach dem Wegfall des DBA müssen diese beachten, daß allein durch das Unterhalten eines Zweitwohnsitzes in Deutschland – z. B. aus beruflichen Gründen – die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausgelöst wird. Mangels DBA treffen die Erben dann die vollen erbschaftsteuerlichen Folgen in Deutschland, obwohl nach österreichischem Recht keine Steuer mehr anfällt.

III. Wiedereinführung der Erbschaftsteuer in Italien

1. Historie

Die Erbschaftsteuer in Italien hat in den letzten Jahren eine wahre „Achterbahnfahrt“ erlebt. Zuerst wurde das Erbschaftsteuerrecht im Jahr 2000 – unter der Regierung von *Romano Prodi* – umfangreich überarbeitet. Dabei wurde die

⁷ Steiner, a. a. O.

⁸ Zehetner, in: Debatin/Wassermeyer, DBA-Erbschaftsteuer Österreich, Art. 1, Rz. 10 (Okt. 2006).

⁹ Vgl. dazu auch Jülicher, ZEV 2008, 64.

frühere Nachlaß- und Erbanfallsteuer durch eine proportionale Erbschaft- und Schenkungsteuer ersetzt und ein progressiver Steuertarif eingeführt. Diese Neuerungen waren jedoch keine 1 ½ Jahre in Kraft. Im Oktober 2001 wurde die Erbschaftsteuer – nunmehr unter der Regierung von *Silvio Berlusconi* – vollkommen abgeschafft.¹⁰ Ende 2006 – erneut unter der Regierung von *Romano Prodi* – wurde die Erbschaftsteuer dann wieder eingeführt. Dabei wurde letztendlich das im Jahr 2001 abgeschaffte Erbschaftsteuerrecht mit wenigen Änderungen wieder in Kraft gesetzt. Das neue Recht findet auf Erbfälle seit dem 3. 10. 2006 Anwendung.¹¹

2. Grundzüge des neuen Erbschaftsteuerrechts

a. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

In Italien knüpft die Erbschaftsteuerpflicht ausschließlich an der Ansässigkeit des Erblassers an. War dieser im Zeitpunkt des Todes in Italien ansässig, unterliegt der gesamte Nachlaß, unabhängig von der Belegenheit, der italienischen Erbschaftsteuer. Ansässigkeit i. d. S. wird mit dem Wohnsitz als Ort des gewöhnlichen Aufenthalts gleichgesetzt, der sich vorrangig nach dem Mittelpunkt der familiären und gesellschaftlichen Beziehungen richtet.¹² Fehlt es an einer Ansässigkeit in Italien, unterliegen nur die dort befindlichen Vermögensgegenstände der Erbschaftsteuer. Dabei ist für die örtliche Zuordnung auf eine gesetzliche Vermutungsregelung zurückzugreifen, wonach insbesondere in öffentlichen Registern eingetragene Güter (z. B. Immobilien, Fahrzeuge) als in Italien belegen gelten.¹³

b. Sachlicher Umfang der Steuerpflicht

Grundsätzlich sind sämtliche dem Nachlaß zugehörige Vermögensgegenstände und Rechte in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer einzubeziehen. Für bestimmte Bereiche sind jedoch Befreiungen vorgesehen. So sind insbesondere Übertragungen zugunsten des Staates, anerkannter gemeinnütziger Vereinigungen oder Stiftungen oder auch zugunsten von politischen Parteien von der Steuerpflicht ausgenommen. Außerdem gibt es Verschonungsregelungen für Unternehmensnachfolger. Diese sehen vor, daß die Übertragung von (Teil-)Betrieben und Anteilen an Personen- bzw. Kapitalgesellschaften steuerfrei bleibt, wenn der Erbe ein Abkömmling des Erblassers ist und er den Betrieb für mindestens fünf Jahre fortführt bzw. die Anteile entsprechend lange hält.¹⁴

c. Bewertung

Für die Bewertung der Nachlaßgegenstände ist zu unterscheiden: Bei Immobilien ist grundsätzlich der Verkehrswert anzusetzen, wobei in der Praxis die Angabe des deutlich niedrigeren Katasterwerts nicht beanstandet wird. Bewertungsgrundlage für Unternehmen ist der Buchwert des Reinvermögens der letzten erstellten Handelsbilanz unter Berücksichtigung der Wertänderungen bis zum Todeszeitpunkt. Stille Reserven bzw. ein Firmenwert bleiben

außer acht. Werden lediglich Unternehmensanteile übertragen, ist der Unternehmensnettowert entsprechend der Quote anzusetzen. Bei börsennotierten Unternehmen sind die übertragenen Anteile mit dem durchschnittlichen Börsenwert des letzten Quartals vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers zu bewerten. Diese bewertungsmäßige Schlechterstellung gegenüber nicht börsennotierten Unternehmen wird bereits als verfassungswidrig kritisiert.¹⁵ Es bleibt daher abzuwarten, ob es in Italien zu der gleichen Situation wie in Deutschland oder Österreich kommen wird.

d. Steuertarif und Freibeträge

Steuersatz und Freibetrag sind in erster Linie abhängig vom Verwandtschaftsverhältnis. Handelt es sich bei den Erben um den Ehegatten oder Verwandte in direkter Linie, gilt nach Abzug eines persönlichen Freibetrags i. H. v. je 1 Mio. € ein Steuersatz von 4%. Der Steuersatz erhöht sich bei Verwandten in der Nebenlinie auf 6%, wobei Geschwistern zusätzlich ein Freibetrag i. H. v. 100 000,- € gewährt wird. Bei allen sonstigen Personen gilt ein Steuersatz i. H. v. 8% ohne Freibetrag.¹⁶ Neben der Belastung mit Erbschaftsteuer ist in Italien zu beachten, daß insbesondere beim Übergang von Immobilien zusätzlich Hypothekar- und Katastersteuern anfallen können.¹⁷

3. Deutsch-italienische Erbfälle

a. Fälle der Doppelbesteuerung

Erbfälle, die Berührungspunkte sowohl zur italienischen als auch zur deutschen Erbschaftsteuer aufweisen, sind in einer Vielzahl von Gestaltungen denkbar. Klassisch ist die Konstellation, daß ein Deutscher in der Toskana ein Ferienhaus besitzt. Im Todesfall fällt dann bezüglich dieser Immobilie in Italien Erbschaftsteuer an, während gleichzeitig der deutsche Staat Erbschaftsteuer auf den gesamten Nachlaß erhebt. Ebenso ist eine Doppelbesteuerung möglich, wenn ein Erblasser mit deutscher Staatsangehörigkeit von Deutschland nach Italien auswandert. In den ersten fünf Jahren nach dem Wegzug bleibt es nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbSt bei einer unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, während in Italien durch die dortige Ansässigkeit ebenfalls die unbeschränkte Steuerpflicht begründet wird. Eine solche doppelte unbeschränkte Steuerpflicht entsteht ferner, wenn der Erblasser zum Todeszeitpunkt in Italien

¹⁰ Vgl. dazu *Cubeddu/Wiedemann/Wiedemann*, in: Süß, Erbrecht in Europa, 2. Aufl., 2007, Rz. 218; *Conci/Psaier*, ZEV 2007, 420.

¹¹ *Conci/Psaier*, a. a. O., 420.

¹² *Cubeddu/Wiedemann/Wiedemann*, in: Süß, a. a. O., Rz. 240.

¹³ *Cubeddu/Wiedemann/Wiedemann*, in: Süß, a. a. O., Rz. 242.

¹⁴ *Cubeddu/Wiedemann/Wiedemann*, in: Süß, a. a. O., Rz. 219.

¹⁵ *Conci/Psaier*, a. a. O., 421.

¹⁶ Vgl. dazu auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 21 Rz. 106 (Okt. 2007).

¹⁷ Vgl. dazu *Reiß*, ZErB 2007, 146.

lebt und der Erbe in Deutschland. Hintergrund ist, daß das deutsche Erbschaftsteuerrecht die unbeschränkte Steuerpflicht auch an die Ansässigkeit der Person des Erben knüpft (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

b. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Doppelbesteuerung in diesen Fällen wird allein durch das Verfahren der Anrechnung gemildert. Ein deutsch-italienisches Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt es nicht. In Deutschland richtet sich die Anrechnung nach § 21 ErbStG, wobei allerdings zu beachten ist, daß ggf. entstehende Hypothekar- und Katastersteuern nicht anrechnungsfähig sind.¹⁸ Auch in Italien kann ausländische Erbschaftsteuer, die auf im Ausland belegene Vermögensgegenstände erhoben wird, angerechnet werden, allerdings – wie in Deutschland – nur bis zur Höhe der entsprechenden italienischen Erbschaftsteuer.

IV. Reform der Erbschaftsteuer in Frankreich

1. Reformgesetz und DBA

In bezug auf Frankreich sind im Bereich der Erbschaftsteuer zwei Neuerungen zu verzeichnen. Zum einen hat der französische Gesetzgeber zum Ende des Jahres 2007 umfassende Reformen verabschiedet, durch die insbesondere die Steuerbefreiungen erheblich ausgeweitet wurden. Zum anderen haben Deutschland und Frankreich am 12. 10. 2006 erstmalig ein Doppelbesteuerungsabkommen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer verabschiedet. In Deutschland ist der Ratifizierungsprozeß abgeschlossen.¹⁹ Das Inkrafttreten hängt jedoch von dem Austausch der Ratifikationsurkunden ab (Art. 19 DBA). Soweit ersichtlich hat dieser bislang nicht stattgefunden.²⁰

2. Die Grundzüge des französischen Erbschaftsteuerrechts

a. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Ähnlich der deutschen Rechtslage wird in Frankreich die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht nicht nur von der Person des Erblassers, sondern auch von der des Erben abgeleitet. Anknüpfungspunkt ist jeweils der steuerliche Hauptwohnsitz im Todeszeitpunkt. Dieser kann entweder durch den Unterhalt der (Familien-)Wohnung, dem gewöhnlichen Aufenthalt von mehr als sechs Monaten oder dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen bzw. der beruflichen Aktivität begründet werden.²¹ Kommt es auf den Wohnsitz des Erben an, ist weitere Voraussetzung, daß dessen steuerlicher Hauptwohnsitz mindestens sechs der letzten zehn Jahre vor dem Erbfall bestanden hat.²²

Bei unbeschränkter Erbschaftsteuerpflicht im o. g. Sinn unterliegt das gesamte Vermögen des Erblassers der französischen Erbschaftsteuer. Fehlt es an einem steuerlichen

Hauptwohnsitz, greifen die Regelungen der beschränkten Steuerpflicht, wonach nur die in Frankreich belegenen Vermögenswerte der dortigen Erbschaftsteuer unterfallen. Dabei wird das Merkmal der Belegenheit sehr weit verstanden. Insbesondere werden neben Immobilien auch bewegliche Vermögenswerte wie Kontoguthaben, Hausrat- oder Kunstgegenstände erfaßt, wenn sie sich in Frankreich befinden. Ferner fingiert der französische Fiskus bei bestimmten Immobilien und Gesellschaftsbeteiligungen das Vorliegen von Inlandsvermögen. So unterliegt nicht eigenbetrieblich genutztes Immobiliervermögen der französischen Erbschaftsteuer, wenn sich dieses im Aktivvermögen einer Gesellschaft befindet, an der der Erblasser direkt oder indirekt zu mehr als 50% beteiligt ist. Außerdem sind Beteiligungen an solchen Gesellschaften steuerpflichtig, deren Aktivvermögen – unter Außerachtlassung von eigenbetrieblich genutzten Grundstücken – zu mehr als 50% aus in Frankreich belegenen Immobilien besteht.²³

b. Sachlicher Umfang der Steuerpflicht und Bewertung

Grundsätzlich werden in Frankreich die zu besteuenden Nachlaßgegenstände mit dem Verkehrswert angesetzt.²⁴ In bestimmten Fällen sind allerdings Abschläge vorzunehmen. So ist insbesondere die als Hauptfamilienwohnsitz dienende Immobilie nur zu 80% anzusetzen.²⁵ Bei Unternehmensübertragungen kommt ein Abschlag von bis zu 75% zur Anwendung, wenn bestimmte Fortführungskriterien eingehalten werden. Diese sehen vor, daß ein Anteil von mindestens 34% übergeht, der Erblasser eine für seine Nachfolger verbindliche Mindestbehaltenszeit von vier Jahren festgelegt hat und der Nachfolger für die Zeit von mindestens fünf Jahren seine Haupttätigkeit bzw. Geschäftsführertätigkeit in dem Unternehmen ausübt.²⁶

c. Steuertarif und Freibeträge

Im Zuge der jüngsten Reformen ist die Erbschaftsteuerpflicht (nicht die Schenkungsteuerpflicht!) für Ehegatten und die durch ein PACS²⁷ verbundenen Lebenspartner voll-

18 Erlaß des Finanzministeriums Baden-Württemberg 3-S 3812/27 vom 13. 6. 2007, ZEV 2007, 448.

19 BGBl. 2007 II, 1402.

20 Stand Januar 2008: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_318/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/internationales_steuerrecht/003_a_templateld=raw_property=publicationFile.pdf

21 *Tillmanns*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Rz. 40 (April 2008).

22 *Döbereiner*, in: Süß, a. a. O., Rz. 203.

23 *Döbereiner*, in: Süß, a. a. O., Rz. 204.

24 Vgl. zu Einzelheiten: *Oertzen/Schienze*, ZEV 2007, 407.

25 *Döbereiner*, in: Süß, a. a. O., Rz. 205.

26 *Jülicher*, ErbBstg 2008, 102.

27 PACS steht für *Pacte civil de solidarité* und ist das französische Pendant zur eingetragenen Lebenspartnerschaft in Deutschland. Allerdings ist der französische PACS nicht auf gleichgeschlechtliche Partner beschränkt.

ständig abgeschafft worden. Für Abkömmlinge und Verwandte in gerader Linie wurde der Freibetrag von 50 000,- € auf 150 000,- € erhöht. Der Steuertarif beläuft sich auf 5–40%. Geschwister können unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei erben.²⁸ Grundsätzlich gilt ein Freibetrag i. H. v. 15 000,- € sowie ein Steuertarif i. H. v. 35 bzw. 45%. Bei sonstigen Verwandten bis zum vierten Grad betragen der Steuersatz 55% und der Freibetrag im Erbfall 1 500,- €. Für alle weiteren Erwerber erhöht sich der Steuersatz auf 60%.²⁹

3. Deutsch-französische Erbfälle

a. Fälle der Doppelbesteuerung

Ein wesentlicher Grund für die Entstehung von Doppelbesteuerungskonflikten ist der Umstand, daß sowohl auf deutscher als auch auf französischer Seite die Steuerpflicht gleichermaßen an den Wohnsitz des Erblassers und des Erben anknüpft. Ein Fall der doppelten unbeschränkten Steuerpflicht tritt also schon ein, wenn der Erblasser zum Todeszeitpunkt in Frankreich und der Erbe in Deutschland ansässig ist. Des weiteren ergibt sich wegen der Wegzugsbesteuerung nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht, wenn der Erblasser im Todeszeitpunkt noch nicht mehr als fünf Jahre seinen Wohnsitz nach Frankreich verlagert hat. Schließlich gibt es die Fälle, in denen es z. B. wegen im jeweils anderen Staat belegener Grundstücke zu einer Kollision von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht kommt.

b. Die Regelungen des DBA

aa. Abkommensberechtigung

Das zwischen Deutschland und Frankreich verabschiedete DBA kommt in solchen Fällen zur Anwendung, in denen der Erblasser zum Todeszeitpunkt seinen abkommensrechtlichen Wohnsitz in Frankreich oder Deutschland hatte (Art. 1 DBA). Dadurch entsteht eine Anwendungslücke, wenn die deutsche oder die französische Erbschaftsteuerpflicht aus der Ansässigkeit des Erben resultiert. Ist also z. B. der Erblasser in einem Drittstaat ansässig, der Erbe hingegen in Deutschland und handelt es sich beim Nachlaßgegenstand um eine in Frankreich belegene Immobilie, richtet sich die Vermeidung der aus der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und der beschränkten Steuerpflicht in Frankreich entstehende Doppelbesteuerung nicht nach den Regelungen des DBA.³⁰

bb. Verteilung der Besteuerungsrechte

Für die Zuweisung der Besteuerungsrechte gilt der Grundsatz, daß die Besteuerung in dem Staat erfolgt, in dem der Erblasser zum Todeszeitpunkt seinen Wohnsitz i. S. d. Art. 4 DBA hatte. Der Begriff des Wohnsitzes richtet sich nach den nationalen Regelungen zur unbeschränkten Steuerpflicht. Ergibt sich hiernach ein Wohnsitz in beiden Staaten, kommt es – in Abweichung vom OECD-Musterabkommen – nach

Art. 4 Abs. 3 DBA zunächst auf die Staatsangehörigkeit an. Hatte die betroffene Person die eindeutige Absicht, ihren Wohnsitz im anderen Staat nicht dauerhaft zu behalten, und bestand der Wohnsitz in den sieben Jahren vor dem Tod weniger als fünf Jahre, ist sie als im Staatsangehörigkeitsstaat ansässig anzusehen. Kann auch nach diesen Kriterien keine Ansässigkeit bestimmt werden, greifen die aus dem Ertragsteuerrecht bekannten fünf Kollisionsstufen: ständige Wohnstätte – Mittelpunkt der Lebensinteressen – gewöhnlicher Aufenthalt – Staatsangehörigkeit – Regelungen im gegenseitigen Einvernehmen (Art. 4 Abs. 2 DBA).

Daneben weist das DBA in den Art. 5 ff. für bestimmte Zuwendungsobjekte das Besteuerungsrecht unabhängig von dem abkommensrechtlichen Wohnsitz zu. Betroffen sind unbewegliches Vermögen, bewegliches Betriebsstättenvermögen, Schiffe und Luftfahrzeuge sowie bestimmte sonstige bewegliche Vermögensgegenstände, für die das Betriebsstättenprinzip gilt.³¹ Für diese Vermögensarten kommt das Belegenheitsprinzip zur Anwendung, so daß jeweils derjenige Staat den steuerlichen Zugriff hat, in dem das Vermögen liegt. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang die erweiterte Definition des in Frankreich belegenen Grundvermögens. In Anlehnung an die nationalen Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht findet sich in Art. 5 Abs. 3 und 4 DBA das Transparenzprinzip für Gesellschaften mit französischem Immobilienvermögen wieder.³²

cc. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht das DBA die Anrechnungsmethode vor (Art. 11 DBA). Kommt es also zu einer umfassenden Besteuerung durch den Wohnsitzstaat des Erblassers und gleichzeitig zu einer partiellen Besteuerung durch den Belegenheitsstaat, wird die im Belegenheitsstaat gezahlte Steuer auf die im Wohnsitzstaat anfallende Steuer angerechnet. Bei der wechselseitigen Anrechnung ist sowohl in Frankreich als auch in Deutschland ein Höchstbetrag zu berücksichtigen. Dieser berechnet sich nach dem Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer des Wohnsitzstaates, der auf das Vermögen fällt, für das die Anrechnung zu gewähren ist. Damit soll verhindert werden, daß sich Unterschiede zwischen den nationalen Steuerniveaus steuermindernd auswirken können.³³

28 Siehe dazu *Döbereiner*, in: Süß, a.a.O., Rz. 210.

29 Vgl. dazu *Döbereiner*, in: Süß, a. a. O., Rz. 207 ff.

30 Vgl. dazu auch *Gottschalk*, ZEV 2007, 217. Das DBA sieht für diesen Fall aber eine Sonderregelung mit einer beschränkten Anrechnung vor (Art. 11 Abs. 1 c und Abs. 2 b).

31 Für Einzelheiten: *Jülcher*, ErbBstg 2008, 105 ff.; *Oertzen/Schienze*, a. a. O., 409 ff.

32 Vgl. dazu oben: IV. 2. a. sowie *Oertzen/Schienze*, a. a. O., 409.

33 *Oertzen/Schienze*, a. a. O., 410 f. Relevant wird der Anrechnungshöchstbetrag i. d. R. nur auf deutscher Seite, da das französische Steuerniveau insgesamt höher ist als das deutsche.

Als Besonderheit sieht das DBA auf französischer Seite einen Progressionsvorbehalt vor (Art. 11 Abs. 1 b DBA). Danach kommt für solche Vermögenswerte, die nach dem Belegenheitsprinzip in Frankreich besteuert werden, der Steuertarif zur Anwendung, der für das gesamte nach französischem Recht zu besteuernde Vermögen gelten würde.³⁴

V. Zusammenfassung

Die genannten Beispiele zeigen, daß die Erbschaftsteuer nicht nur den deutschen Gesetzgeber, sondern auch andere EU-Staaten beschäftigt. Angesichts der bereits als verfassungswidrig kritisierten Bewertungsunterschiede im italienischen Erbschaftsteuerrecht wird es interessant sein, hier

die Entwicklung nach der Wiedereinführung der Erbschaftsteuer zu beobachten. Vielleicht ereilt Italien früher oder später das gleiche Schicksal wie Österreich oder Deutschland. In Frankreich stellt sich diese Thematik nicht. Allerdings bleibt es hier auch nach den Reformen bei einem gegenüber den deutschen Verhältnissen deutlich erhöhten Steuerniveau. Dieses kann bei deutsch-französischen Erbfällen auch nach Einführung des DBA nicht vollständig umgangen werden, so daß gerade hier rechtzeitige Gestaltungen im Vorfeld zu überlegen sind.³⁵

³⁴ Faktisch wird also auf das gesamte in Frankreich belegene Vermögen abgestellt. *Jülicher*, ErbBstg 2008, 105.

³⁵ Siehe dazu *Jülicher*, ErbBstg 2008, 107 f.

Der Entwurf der Anteilsbewertungsverordnung

Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

1.1 Einleitung: Stellung der Anteilsbewertung innerhalb der Bandbreite der Bewertungsverfahren

Gegenüber der früheren Dreistufigkeit der Bewertungsverfahren (Börsenkurs, Kaufpreis im zurückliegenden Einjahreszeitraum, sog. „Stuttgarter Verfahren“) können, nachdem das Stuttgarter Verfahren nebst anderen Bewertungsvorschriften des ErbStG vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt wurde,¹ nunmehr insgesamt sieben Bewertungsverfahren zur Anwendung gelangen. Während der Börsenkurs bzw. dazu bereits subsidiär ein Verkaufspreis im zurückliegenden Einjahreszeitraum den übrigen Verfahren gegenüber vorrangig sind, stehen die anderen fünf Verfahren nebeneinander: Das Ertragswertverfahren bzw. als Unterart das sog. „discounted cash-flow-Verfahren“, sind sog. Gesamtbewertungsverfahren. Als Einzelbewertungsverfahren gelten schließlich die Bewertungsverfahren zur Ermittlung des Substanzwertes oder – als Untergrenze – des Liquidationswertes (bei Unterstellung, daß das Unternehmen nicht fortgeführt werde). Eine Sonderstellung hat daneben das vereinfachte Ertragswertverfahren, weil es als einziges in seiner steuerlichen Ausprägung unmittelbar durch die Finanzverwaltung vorgegeben ist. Die Methodenkonkurrenz² gibt – abgesehen vom Vorrang von Börsenkurs und Verkaufspreis – keiner Methode einen Vorrang, auch wenn die verschiedenen Methoden zu ausgeprägt unterschiedlichen Ergebnissen führen können. In der Literatur wird diskutiert,

ob dies zu einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen oder – wenn dies überhaupt verfassungsrechtlich zulässig ist – der Finanzverwaltung führt.³

1.2 Herleitung des Entwurfs

Die AntBVBewV soll ein sog. vereinfachtes Ertragswertverfahren darstellen, das auf die Ermittlung des gemeinen Wertes entsprechend den Vorgaben des BVerfG zielt. Es soll sich auch um eine Methode handeln, die aus Sicht eines Erwerbers bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde gelegt wird. Dabei wird auf den nachhaltig erzielbaren Jahresertrag abgestellt, der mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird; jedoch bildet der Substanzwert die Bewertungsuntergrenze.⁴ Umstritten ist noch, inwieweit wegen des allgemeinen Gesetzesvorbehalts die Finanzverwaltung im bloßen Ordnungswege ein Bewertungsverfahren für anwendbar oder von der Anwendung ausgeschlossen erklären kann und inwieweit die Details in einer solchen Verordnung vorgegeben werden dürfen.⁵ Der Anwendungsbereich

¹ Vgl. näher § 19/Tz. 2 a.

² Vgl. dazu *Piltz*, DStR 2008, 745, 747 ff.

³ Vgl. *Eisele*, NWB, 2008, 791: Feststellungslast liegt bei dem, der sich auf eine Abweichung von der Ertragswertmethode beruft.

⁴ Vgl. *Mannek*, DB 2008, 423.

⁵ Vgl. *Viskorf*, FR 2007, 624, 626; a.A. *Müller-Gatermann*, FR 2008, 353, 355.

der Verordnung dürfte sich in erster Linie auf kleinere und mittlere Unternehmen beschränken, wie auch in der Vergangenheit Multiplikatorenverfahren insbesondere bei der Kaufpreisermittlung von freiberuflichen Praxen und Kanzleien herangezogen wurden.⁶

Nachdem die AntBVBewV zunächst in einem Erstentwurf entwickelt worden ist (Stand: 8. 2. 2008), anschließend bereits eine umfangreiche Diskussion im Schrifttum stattgefunden hatte, soll die Verordnung schließlich – voraussichtlich – in veränderter Form verabschiedet werden.

2. Die Regelungen im einzelnen

2.1 Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Nach § 1 Abs. 1 AntBVBewV kann, soweit nicht ein vorgreiflicher Verkaufspreis aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr im zurückliegenden Einjahreszeitraum eingreift, das vereinfachte Ertragswertverfahren im Regelfall zur Wertermittlung des gemeinen Wertes unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten angewandt werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Das Vorliegen eines objektiv unzutreffenden Ergebnisses ist subjektiv beurteilungsfähig und deshalb streitanfällig. Als Beispiel wird z. B. angegeben, daß im Rahmen von Erbaueinsetzungen oder zeitnahen Verkäufen nach dem Stichtag andere Erkenntnisse über den Unternehmenswert gewonnen werden können.⁷ Zum Teil wird ein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis auch generell ab einer quantitativen Wertabweichung (vom Ergebnis welchen anderen Verfahrens?) ab 50% angenommen.⁸ Rechtsfolge der sog. Öffnungsklausel bzw. „Escape-Klausel“ ist, daß jedenfalls die Finanzverwaltung das Verfahren ablehnen kann, wogegen dem Steuerpflichtigen die Berufung auf die fehlende Eignung des Verfahrens nicht gestattet zu sein scheint. Abgesehen von der Bewertung des Grundbesitzes ist ihm nämlich nicht die Möglichkeit gegeben – entgegen anderslautenden Forderungen –, den ggf. niedrigeren Verkehrswert im Einzelfall unter Abweichung von einem Standardwertungsverfahren nachzuweisen.⁹

§ 1 Abs. 2 AntBVBewV regelt die entsprechende Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Ermittlung des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen nach § 109 BewG i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Auch die Anwendung in diesem Bereich steht unter dem Vorbehalt, daß das Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führen darf, wofür die zu Abs. 1 getroffenen Kriterien entsprechend anwendbar sein werden.

Gemäß § 1 Abs. 3 AntBVBewV ist das vereinfachte Ertragswertverfahren grundsätzlich nicht anzuwenden, wenn ein Gewerbebetrieb oder eine Gesellschaft am Bewertungs-

stichtag in die sog. Größenklasse Großbetrieb („G 1“) i. S. d. § 3 Betriebsprüfungsordnung v. 15. 3. 2000 (BStBl. I 2000, 368) einzuordnen ist. Nach der Begründung der Verordnung gehören derzeit Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über Euro 32 Mio. zum „Großbetrieb“, wenn auch der Begriff „Großbetrieb“ (G) derzeit im Wortlaut der Betriebsprüfungsordnung nicht umsatzmäßig quantifiziert ist.¹⁰

Grund für den Ausschluß der Großbetriebe vom vereinfachten Ertragswertverfahren scheint zu sein, daß Finanzplandaten (Businessplan etc.) oder andere für eine Unternehmensbewertung relevante Daten verfügbar sein sollen.¹¹

2.2 Vereinfachtes Ertragswertverfahren

§ 2 Abs. 1 AntBVBewV definiert die Ermittlung des Ertragswertes durch Ansatz des Produktes aus Jahresertrag und Kapitalisierungsfaktor. Dieses System gilt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens (Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaft). Zugleich werden durch den Vorbehalt bezüglich der Absätze 2–4 drei besonders geregelte Fälle von der rein mathematischen Multiplikation der beiden Faktoren ausgenommen:

Gemäß § 2 Abs. 2 AntBVBewV sind aus dem Gewerbebetrieb oder der Gesellschaft solche Wirtschaftsgüter und Schulden als nicht betriebsnotwendiges Vermögen (gemeint: gewillkürtes Betriebsvermögen) zu trennen, die ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit herausgelöst werden. Diese Wirtschaftsgüter und Schulden werden mit einem eigenständig ermittelten gemeinen Wert angesetzt. Als solche Gegenstände ohne „direkten Zusammenhang zur operativen Geschäftstätigkeit“¹² gelten z. B. Mietwohngrundstücke bei einem Produktionsunternehmen; dann sind Erträge und Aufwendungen aus dem insgesamt ermittelten Jahresertrag des Unternehmens auszuscheiden. Betroffen sein können auch Kunstgegenstände, „überschüssige“ Geldmittel, Beteiligungen zur Geldanlage.¹³ Die ertragsteuerliche Abgrenzung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen danach, ob Wirtschaftsgüter erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind oder nur objektiv geeignet und bestimmt sind, den Betrieb zu fördern,¹⁴ kann dagegen

6 Vgl. *Wehmeier*, Stbg 2008, 19; *Eisele*, NWB, 791; 793.

7 *Eisele*, NWB 2008, 791, 793.

8 *Mannek*, DB 2008, 423, 428.

9 *Piltz*, DStR 2008, 745, 749; a.A. *Wiegand*, ZEV 2008, 129, 131.

10 *Eisele*, NWB 2008, 794.

11 *Eisele*, a. a. O., 794.

12 Vgl. *Eisele*, a. a. O., 794; *Mannek*, a. a. O., 424.

13 *Piltz*, a. a. O., 749.

14 *Schmidt/Heinicke*, § 4 Rz. 104 f.

wegen des anderen Wortlauts von § 2 Abs. 2 AntBVBewV nicht unmittelbar angewandt werden.

Bei den Einzelwirtschaftsgütern, die mit dem gemeinen Wert, jetzt dem Substanzwert, anzusetzen sind, sollte die latente Ertragsteuer, die bei Veräußerung des – nach § 2 AntBVBewV unterstellt veräußerungsfähigen – Vermögens unvermeidbar ist, abzugsfähig sein.¹⁵

Gemäß § 2 Abs. 3 AntBVBewV werden Beteiligungen eines Gewerbebetriebs oder einer Gesellschaft, die Bewertungsobjekt ist, an anderen Gesellschaften, auch wenn sie nicht unter Abs. 2 als „herauslösbare“ Vermögen qualifiziert worden sind, mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt. Die isolierte Hinzurechnung selbst von betriebsnotwendigen Beteiligungen weicht von der betriebswirtschaftlichen Betrachtung ab, die konsolidiert die Gruppe bewertet.¹⁶ Das wirkt sich insbesondere bei solchen Beteiligungen aus, die einen Verlust erwirtschaften: Da ein Ertragswert nicht negativ sein kann, muß der Wert mindestens Null sein, ähnlich wie im früheren Stuttgarter Verfahren, als ein negativer Wert einer Einzelgesellschaft im Konzern nicht generell, sondern nur bei unmittelbar bevorstehendem wirtschaftlichem Zusammenbruch der Gesellschaft toleriert wurde.¹⁷

Weiter führt – wieder zum Nachteil des Steuerpflichtigen – die Absonderung der Beteiligungen dazu, daß sich Finanzierungskosten, die den Wert einer Beteiligung nicht beeinflussen, nicht auswirken, weil keine Korrektur der Erträge um Aufwendungen für die Beteiligung erfolgt.¹⁸ Die Aufwendungen werden vielmehr aus dem Jahresertrag ausgesondert und die jeweilige Schuld wird mit dem gemeinen Wert angesetzt. Es sollen nach der Verordnungsbegründung evtl. noch Vereinfachungen bei der Bewertung zukünftig denkbar sein.¹⁹ Die Regelung wird insgesamt auch damit gerechtfertigt, daß nach mehrjähriger Thesaurierung der Gewinne einer Kapitalgesellschaft die Einbeziehung dieser Beteiligungen in das Ertragswertverfahren ungeeignet wäre.²⁰

Nach § 2 Abs. 4 AntBVBewV werden schließlich „junge“ Wirtschaftsgüter, die nicht unter Abs. 2 oder 3 fallen, also weder nicht betriebsnotwendig noch Beteiligungen zuzuordnen sind, ebenfalls mit ihrem gemeinen Wert zusätzlich zum Ertragswert des Betriebes angesetzt. Diese Regelung dient erkennbar der Mißbrauchsvermeidung, denn man befürchtete, gerade Wirtschaftsgüter mit hohem gemeinem Wert und relativ geringer Rendite würden gezielt zur Erlangung der Begünstigungen nach § 13 a, b ErbStG kurz vor dem Übertragungsstichtag in ein Betriebsvermögen eingelegt werden. Entgegen dem ursprünglichen anderen Ansatz des Eckpunktepapiers der „Koch-Steinbrück-Arbeitsgruppe“ (Vorschlag dort: Korrektur von Erträgen mangels Auswirkung der Ertragskraft des eingelegten Wirtschaftsgutes bei

den Erträgen der Vergangenheit) sieht die AntBVBewV den separaten Ansatz des eingelegten Wirtschaftsgutes mit seinem Einzelwert vor.²¹ Zur Vermeidung einer Doppelerfassung muß der im Gewinn enthaltene Ertrag neutralisiert werden, soweit er auf die jungen Wirtschaftsgüter entfällt.

2.3 Ermittlung des Jahresertrags

Anders als nach dem früheren Stuttgarter Verfahren ist – um den verfassungsrechtlich geforderten gemeinen Wert annähernd zutreffend zu ermitteln – auch beim vereinfachten Ertragswertverfahren eine zukunftsbezogene Betrachtung anzuwenden. Deshalb ist nach § 3 Abs. 1 AntBVBewV auf den voraussichtlich zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag abzustellen (Satz 1), wofür der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag allerdings eine wichtige Beurteilungsgrundlage bildet (Satz 2). Insofern besteht eine Ähnlichkeit zum Vorgängerverfahren; allerdings sind Korrekturen der Vergangenheitsergebnisse insgesamt wohl doch stärker zu berücksichtigen. Die Vorgehensweise des Ordnungsgebers lehnt sich an diejenige zur Ermittlung des Ertrags Hundertsatzes im Rahmen des früheren Stuttgarter Verfahrens an.²²

Gemäß § 3 Abs. 2 AntBVBewV ist der Durchschnittsertrag aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. Ausnahmsweise ist ein laufendes, am Bewertungsstichtag noch nicht abgelaufenes Wirtschaftsjahr anstelle des drittletzten abgelaufenen Wirtschaftsjahres einzubeziehen, wenn es für die Zukunftsbetrachtung, also die Ermittlung des künftig zu erzielenden Jahresertrags, von Bedeutung ist. Diese Regelung hebt die Rechtsprechung des BFH zum Stuttgarter Verfahren auf, nach der definitiv nur abgeschlossene Wirtschaftsjahre zu berücksichtigen waren.²³ Eine zeitanteilige Berücksichtigung eines nahezu abgelaufenen Wirtschaftsjahres erfolgt generell nicht.²⁴ Gegenüber dem Vorgängerverfahren entfällt weiter die sog. Interpolation zwischen vorangehendem und nachfolgendem Bilanzstichtag nach zeitlichem Abstand,²⁵ aber auch die Proble-

15 Piltz, a. a. O., 749; vgl. zum Zivilrecht bei Substanzwertansatz im Zugewinnausgleich oder Pflichtteilsstreit *Staudinger/Thiele*, 2007, § 1376 Rz. 29; MünchKomm/Lange, 4. Aufl. Bd. 9, 2004, § 2311 Rz. 25.

16 Kritisch, Piltz, a. a. O., 752.

17 Vgl. R 99 Abs. 4 Satz 4 ErbStR.

18 Mannek, a. a. O., 424.

19 Eisele, a. a. O., 794 f.

20 Eisele, a. a. O., 794 f.

21 Vgl. Mannek, a. a. O., 424.

22 Eisele, a. a. O., 795.

23 Vgl. BFH v. 1. 2. 2007 II R 19/05, BStBl. II 2007, 635, Anm. Hübner, ZEV 2007, 291.

24 Mannek, a. a. O., 426.

25 Dazu noch FG Münster v. 15. 11. 1990, EFG 1991, 452.

matik der Berücksichtigung singulärer Ereignisse innerhalb eines noch laufenden Wirtschaftsjahres, die nicht zeitanteilig zuzuordnen sind, etwa früher bei einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung.²⁶ Ganz entscheidend ist schließlich die Abweichung zum mit einem gewogenen Durchschnitt arbeitenden früheren Stuttgarter Verfahren, daß beim vereinfachten Ertragswertverfahren die nicht weiter modifizierte Summe der Betriebsergebnisse der drei relevanten Jahre durch drei zu dividieren ist, um den Durchschnittsertrag zu ermitteln.

§ 3 Abs. 3 AntBVBewV greift auf eine entsprechende Regelung beim früheren Stuttgarter Verfahren zurück und verkürzt den Ermittlungszeitraum in den Fällen, in denen sich im maßgeblichen Dreijahreszeitraum der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachhaltig verändert hat, oder wenn das Unternehmen neu entstanden ist. Der Prüfungszeitraum beginnt dann mit Beginn der nachhaltigen Veränderungen. In § 3 Abs. 3 Satz 2 AntBVBewV sind bereits einige Fallbeispiele für einen verkürzten Ermittlungszeitraum genannt, nämlich die Umwandlung, die Einbringung oder die Umstrukturierung. Weitere, in der Verordnung nicht genannte Fälle können konkret die Aufnahme oder Abgabe eines Geschäftsfeldes²⁷ oder die Begründung einer Betriebsaufspaltung sein.²⁸ Bei einem Rechtsformwechsel sind die vor dem Rechtsformwechsel ermittelten Ergebnisse dann zu korrigieren, wenn sich der Rechtsformwechsel auf den Jahresertrag auswirkt.²⁹

2.4 Betriebsergebnis

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Jahresertrags ist das Betriebsergebnis, wie es sich aus dem Betriebsvermögensvergleich des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. F. des Unterschiedsbetrages zwischen Anfang und Ende eines Wirtschaftsjahres ergibt. Die nachfolgenden Korrekturen des Unterschiedsbetrages lehnen sich an solche des früheren Stuttgarter Verfahrens an:

Dem Unterschiedsbetrag hinzuzurechnen (Nr. 1) sind zunächst (Buchst. a) Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu den steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. Für das Betriebsergebnis sind dagegen die normalen Absetzungen für Abnutzungen zu berücksichtigen, allerdings nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemessen sind. Dies kann sich gewinnmindernd auswirken, wenn in der Steuerbilanz auf Grund einer Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nur noch von einem Restwert auszugehen ist. Ebenso ist eine ohnehin ab 2008 nicht mehr zulässige degressive AfA aus Altfällen zu korrigieren, wobei eine gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer zu unterstellen ist.

Hinzuzurechnen sind weiter jede Absetzung auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter (Buchst. b), einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen (Buchst. c), eine im Unterschiedsbetrag nicht enthaltene Investitionszulage, wenn die Zulage für die Zukunft in gleichem Umfang zu erwarten ist (Buchst. d), sowie der Ertragsteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuer und Gewerbesteuer) im Gewinnermittlungszeitraum. Für den nach allen Ertragswertverfahren im kaufmännischen Verkehr berücksichtigungsfähigen Ertragsteueraufwand ist in § 4 Abs. 3 AntBVBewV bewußt eine pauschale prozentuale Minderung des zuvor ermittelten Betriebsergebnisses um 30% vorgesehen, um die Rechtsformneutralität des Verfahrens zu wahren. Nicht berücksichtigt werden persönliche Steuern der Inhaber.³⁰ Schließlich sind Aufwendungen hinzuzurechnen (Buchst. f), die mit den gem. § 2 Abs. 2 und 4 AntBVBewV einzeln mit Substanzwert bewertetem Vermögen in Zusammenhang stehen, sowie übernommene Verluste aus Beteiligungen i. S. d. § 2 Abs. 2–4 AntBVBewV.

Abzuziehen (Nr. 2) sind demgegenüber zunächst (Buchst. a) gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen, dann einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge (Buchst. b), im Unterschiedsbetrag enthaltene Investitionszulagen ohne erwarteten fortdauernden Zufluß in der Zukunft, dann weiter insbesondere ein angemessener Unternehmerlohn, entsprechend dem Verbot einer Doppelverwertung aber nur, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. Für die Höhe des Unternehmerlohns soll auf die Vergütung nicht beteiligter Geschäftsführer abgestellt werden; ein ähnlicher Fremdvergleich gilt über die Feststellung eines fiktiven Lohnaufwandes für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers. Der Abzug des Unternehmerlohns ist gegenüber dem Stuttgarter Verfahren neu; dabei wird durch den Fremdvergleich aber auch die im Ertragsteuerrecht streitanfällige Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung über die Angemessenheitsprüfung in das Erbschaftsteuerliche Bewertungsrecht hineinragen. Bei inhabergeprägten Unternehmen oder insbesondere freiberuflichen Praxen (Praxis des Staranwalts oder Herzspezialisten) sollte der im Einzelfall konkret gerechtfertigte Unternehmerlohn abzugsfähig sein.³¹ Schließlich sind – korrespondierend mit den Hinzurechnungen in den umgekehrten Fällen – Erträge aus der Erstattung von Ertrag-

26 Dazu noch BFH v. 16. 12. 1998 II R 60/96, BStBl. II 1999, 162.

27 Piltz, a. a. O., 750.

28 Eisele, a. a. O., 796.

29 § 3 Abs. 3 Satz 3 AntBVBewV.

30 ESt auf die Dividenden oder Gewinne, vgl. Piltz, a. a. O., 751.

31 Vgl. zum Zugewinn im Zivilrecht BGH v. 6. 2. 2008, XII ZR 45/06, NJW 2008, 1221; Münch, NJW 2008, 1201, 1203.

steuern und Erträge im Zusammenhang mit Vermögen i. S. d. § 2 Abs. 2–4 AntBV BewV abzuziehen.

Nach Art einer Generalklausel sind schließlich gem. Nr. 3 hinzuzurechnen oder abzuziehen alle sonstigen wirtschaftlich nicht begründeten Vermögensminderungen oder -erhöhungen mit Einfluß auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag, soweit sie nicht bereits zuvor nach Nr. 1 oder 2 berücksichtigt wurden. U. a. mit dieser Regelung soll die Problematik der vGA gelöst werden.³² Insgesamt soll zudem das Unternehmen frei von Besonderheiten aus Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen, die dem Fremdvergleich nicht standhalten, bereinigt werden. Noch nicht gelöst ist die Frage der „Gegenkorrektur“,³³ wenn sich etwa bei einer Gesamtrechtsnachfolge durch Zahlung eines überhöhten Gehalts an den Geschäftsführer auch dessen Privatvermögen erhöht hat und der Fremdvergleich nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 AntBV BewV mit der Korrektur des Gewinns um die überhöhte Ausschüttung deshalb an sich zu einer Doppelbesteuerung der Gesellschaft und dem Privatvermögen des Gesellschafters führt.

In den Fällen des § 4 Abs. 3 EStG, also der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschußrechnung, insbesondere bei Freiberuflern, ist vom Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben auszugehen, wobei die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 2 AntBV BewV über Hinzurechnungen und Abzüge im besonderen oder im allgemeinen weitestmöglich entsprechend gelten sollen.

§ 4 Abs. 3 AntBV BewV enthält konkrete Regelungen zur Höhe Einkommensteuer, um die das Betriebsergebnis schließlich zu mindern ist. Dadurch, daß zuvor gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e AntBV BewV der konkrete Ertragsteueraufwand dem Betriebsergebnis hinzuzurechnen ist, wird lediglich eine gleichmäßige Berücksichtigung des Ertragsteueraufwandes unabhängig von der Rechtsform erreicht. Es kommt im Ergebnis jedenfalls nicht zu einer Eliminierung der Ertragsteuer, sondern äußerstenfalls zu einer teilweisen Ermäßigung, wenn die Hinzurechnung den späteren 30%-igen Abzug unterschreitet. Dies führt zu der noch ungelösten Problematik einer Doppelbesteuerung zwischen Einkommen- und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, am deutlichsten hervortretend, wenn z. B. Ergebnisse aus der zeitlich begrenzten Lizenzverwertung als Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer kapitalisiert werden und auf diese Erträge auch Ertragsteuer in den Veranlagungszeiträumen des Zuflusses der Erträge zu zahlen ist.

2.5 Kapitalisierungszinssatz

Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus einem variablen Basiszinssatz und einem festen Zuschlag von 4,5% als sog. Risikozuschlag.³⁴ Aus dem Kapitalisierungszinssatz ist somit, indem man 100 durch den Kapitalisie-

rungszinssatz dividiert, der Vervielfältiger abzuleiten, mit dem der Jahresgewinn des Unternehmens bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren multipliziert wird. Ein Kapitalisierungszinssatz von (derzeit, 2008) 9% entspricht einem Vervielfältiger von ca. 11, ein Kapitalisierungszinssatz von 12,5 dagegen einem Vervielfältiger von nur 8.

Grundidee dabei ist, daß aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen ein Basiszinssatz abgeleitet wird und zu diesem ein Risiko- oder Sicherheitszuschlag addiert wird, der neben dem Unternehmerrisiko auch einen Fungibilitätszuschlag oder -abschlag etc.³⁵ enthält. Dagegen werden keine sog. Betafaktoren ungleich 1,0 für branchenspezifische Chancen oder Risiken berücksichtigt, was immer wieder kritisiert wird, angesichts der unterschiedlichen Risikostrukturen der Unternehmen.³⁶ Die Diskrepanz fällt insbesondere gegenüber anderen, betriebswirtschaftlich abgeleiteten und von Käufern zugrunde gelegten Verfahren der Unternehmensbewertung auf; denn hier gelten branchenabhängige Vervielfältiger für die Einschätzung eines Unternehmenswertes. Wohl aus diesem Grunde sieht § 5 Abs. 4 AntBV BewV auch die übergreifende Geltung des Kapitalisierungsfaktors nicht nur beim vereinfachten Ertragswertverfahren, sondern bei allen Verfahren vor, durch die gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG der gemeine Wert eines Unternehmens mit Wirkung einer Gesellschaft unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln ist. Dies ändert allerdings nichts daran, daß der gemeine Wert eines konkreten Unternehmens in einer konkreten Branche ggf. durch Ansatz eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors für alle Unternehmen aller Branchen verfehlt wird. Das wertungsmäßige Ziel der Abbildung des individuellen gemeinen Wertes müßte aber vor dem verfahrenstechnischen „Dogma“ eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors vorrangig sein.

Eine Korrektur des pauschalen Zuschlags wegen der Ertragsteuerbelastung findet nicht statt, weil die Steuerbelastung bereits in § 4 AntBV BewV berücksichtigt wird. Ebenso ist die persönliche Steuerbelastung des Unternehmers/Anteilhabers unerheblich, die in gleicher Weise wie bei anderen Vermögensanlagen besteht. Bei der Höhe des Kapitalisierungszinssatzes fällt die Abweichung gegenüber dem zuletzt erneuerten Leitfadens der OFD Rheinland und Münster³⁷ auf: Dort wird für Anteile an Kapitalgesellschaften zwecks ertragsteuerlicher Bewertung ein Basiszinssatz von 4,6% für 2006 und ein Risikozuschlag von 3,85% unter-

32 Mannek, a. a. O., 425.

33 Vgl. Piltz, a. a. O., 750.

34 Vgl. Herbach/Kühnold, DStZ 2008, 20, 23; Watrin/Rieger, StC 2008, 26, 28; Wüstemann, BB 2007, 2223.

35 Eisele, a. a. O., 798.

36 Piltz, a. a. O., 751.

37 4. Fassung, Stand Jan. 2007, v. 15. 11. 2007, GmbHR 2008, 112.

stellt und wird davon wegen des Halbeinkünfteverfahrens eine Ertragsteuerbelastung von $(35\% : 2 =) 17,5\%$ in Abzug gebracht.

Der Basiszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils zum ersten Werktag des Jahres errechnet und ist dann für alle Wertermittlungen zu Bewertungsstichtagen dieses Jahres anzuwenden. Der Zinssatz ist vom BMF im Bundessteuersatz zu veröffentlichen.³⁸ Die Unternehmensbewertung ist damit abhängig vom Zinsniveau, so daß etwa bei einem Anstieg des derzeit als relativ niedrig eingeschätzten Zinsniveaus in der Zukunft durch Anstieg des Kapitalisierungszinssatzes ein niedriger Kapitalisierungsfaktor erfolgt, d. h. Unternehmen vielleicht auch einmal nur mit dem 9-fachen, einen Basiszinssatz von $6,5\% (+ 4,5\% = \text{Kapitalisierungsfaktor } 11)$ unterstellt bewertet werden. Bei einer stärkeren Veränderung des Basiszinssatzes während eines Jahres ist nicht ausgeschlossen, daß die Regelung, der einmal zum 1. Januar eines Jahres festgestellte Zinssatz sei für alle Wertermittlungen in diesem Jahr anzuwenden, einmal auf Angemessenheit bzw. ihren Beitrag zur zutreffenden Wertermittlung geprüft werden muß.

Aus der Division von 1 durch Kapitalisierungszinssatz ergibt sich der Kapitalisierungsfaktor (§ 5 Abs. 3 AntBV BewV). Aus § 5 Abs. 4 AntBV BewV ergibt sich die Allgemeingültigkeit des Kapitalisierungsfaktors auch für andere Bewertungsverfahren.

2.6 Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

Anders als das Stuttgarter Verfahren ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nach der AntBV BewV auch auf Personengesellschaften anwendbar, sofern nicht³⁹ gem. § 109 Abs. 2 i. V. m. § 11 Abs. 3 AntBV BewV der Wert eines Anteils am Betriebsvermögen mit dem Substanzwert anzusetzen ist. Für diese Regelfälle gilt gem. § 6 Nr. 1 AntBV BewV zunächst, daß der nach §§ 2–5 im Normalfall ermittelte Ertragswert für das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen ist (Buchst. b), allerdings erst, nachdem die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz und aus den Ergänzungsbilanzen aller Gesellschafter dem jeweiligen Gesellschafter vorweg hinzugerechnet wurden (Buchst. a).

Überraschend ist dabei zunächst die Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen als Zurechnungsmaßstab. Bereits an dem früheren Verfahren der Bewertung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften war kritisiert worden, daß die Ergänzungsbilanzen kein geeigneter Verteilungsmaßstab für die Verteilung von Betriebsvermögen auf einen Gesellschafter seien, jedenfalls dann nicht, wenn Auf- und

Abstockungsbeträge in Ergänzungsbilanzen auch für Wirtschaftsgüter greifen, für die gegenüber der – im übrigen maßgeblichen – Steuerbilanz abweichende Wertansätze (z. B. Grundbesitzwerte) gelten. Da nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren – entsprechend dem Auftrag des BVerfG zur Ermittlung des gemeinen Wertes – auch die stillen Reserven im Ertragswert nach Kapitalisierung abgebildet werden, können sie nunmehr in der Ergänzungsbilanz wegen des Verbotes einer Doppelberücksichtigung nicht noch einmal erfaßt werden. Deshalb soll die Vorwegzurechnung des Kapitalkontos aus der Ergänzungsbilanz gegenstandslos sein.⁴⁰

Nicht unbestritten ist auch die Verteilung des nach Abzug der Kapitalkonten verbleibenden Ertragswertes entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel; alternativ ist auch eine Verteilung entsprechend der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen denkbar.⁴¹

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 AntBV BewV sind Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens mit dem gemeinen Wert eigenständig zu ermitteln, soweit sie dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen sind. Sie sind dann dem jeweiligen Erwerber zuzurechnen. Z. B. der Zinsaufwand für eine Darlehensforderung eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft hat sich bei der Ermittlung von deren Ertragswert mindernd ausgewirkt, so daß dieses aktive Sonderbetriebsvermögen beim Inhaber mit seinem Substanzwert hinzuzurechnen ist. Die umgekehrte Betrachtung gilt für negatives Sonderbetriebsvermögen, z. B. das aufgenommene Bankdarlehen zur Finanzierung der Einlage eines Gesellschafters bei der Gesellschaft.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 AntBV BewV ergibt sich dann aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen (Nr. 1) und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens (Nr. 2) der Wert des Anteils des übertragenden Gesellschafter.

§ 6 Abs. 2 AntBV BewV enthält die Ausnahmeregelung, daß bei einer Gesellschaft der gegenüber dem Ertragswert höhere Substanzwert anzusetzen ist: In diesen Fällen ist das Betriebsvermögen nach § 97 Abs. 1 a BewG entsprechend den früheren Regelungen des BewG aufzuteilen, auch wenn die Vorschrift des § 97 Abs. 1 a BewG zunächst aufgehoben werden sollte. Dies soll noch als Redaktionsversehen⁴² korrigiert werden.

38 Vgl. § 5 Abs. 2 Sätze 2–4 AntBV BewV.

39 § 6 Abs. 2 AntBV BewV.

40 Eisele, a. a. O., 800; abl. auch Piltz, a. a. O., 752; Mannek, a. a. O., 427.

41 Mannek, a. a. O., 427.

42 Vgl. Mannek, S. 427.

3. Anwendung der Verordnung

Die Verordnung soll nach Abs. 1 am Tag nach ihrer Verkündung in Kraft und nach Abs. 3 spätestens am 31. 12. 2011 außer Kraft treten. Mit dieser Befristung wird eine zeitnahe Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse angestrebt.

Gem. § 7 Abs. 2 AntBVBewV ist die Verordnung erstmals bereits für Bewertungsstichtage nach dem 31. 12. 2006, also auch im Jahr 2007, somit mit begrenzter Rückwirkung anzuwenden, wenn ein Erwerber entsprechend Art. 3 des ErbStRG die Rückwirkung der Neuregelung nur in Teilbereichen und nur beim Erwerb von Todes wegen beantragt.

TaxLawLinks

Strunk/Kaminski/Köhler

Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen

Stollfuß Verlag, Berlin, 2008, CD-ROM.

Der Stollfuß Verlag schreibt selbst: „Das Printwerk wird durch eine CD-ROM ergänzt, die u. a. den Text der gesamten Kommentierung, die aktuellen deutschen DBA und Revisionsprotokolle, den Text des OECD-Musterabkommens sowie die Musterkommentierung abbildet. Dank modernster Software wird dem Benutzer, über Hyperlinks auf weitere hinterlegte Quelltexte (z. B. Anwendungsschreiben des BMF und Rechtsprechung des BFH), Querverweise und praxisbewährte und intuitiv zu bedienende Recherchemöglichkeiten, ein effizientes Arbeiten ermöglicht.“

Ob browserbasierte Hyperlinks nun die „modernste Software“ schlechthin sind, mag dahingestellt sein. Zumindest

nerven die Warnungen, man solle doch lieber den Internet Explorer statt Mozilla Firefox benutzen. Eine Stand-alone-Software wäre vorteilhafter als eine browserbasierte Lösung. Ansonsten funktioniert die Software aber gut.

Wir hatten bereits bei der Rezension der CD-ROM im **steueranwaltsmagazin** 2006, 132, gerügt, daß z. B. das DBA Schweiz nicht in der aktuellen Fassung enthalten war. Das hat sich immer noch nicht geändert: Es ist weiterhin auf dem Stand von 1992 und nicht, wie aktuell, 2002. Ein Hinweis darauf, daß das DBA Erb mit Österreich gekündigt ist, findet sich leider auch nicht. Das darf nicht sein. Der Erwerber eines Werkes, deren CD-Beilage regelmäßig erneuert wird, sollte sich darauf verlassen können, die aktuellen Versionen vorzufinden.

Rüdiger Bock, LL.M., Konstanz/Zürich

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.

Strunk/Kaminski/Köhler

Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen

Stollfuß Verlag, Berlin, 13. Aktualisierung, 2008, mit CD-ROM.

Diesen Kommentar hatten wir zuletzt im steueranwaltsmagazin 2006, 216 in der 5. Aktualisierung besprochen – Zeit, sich die mittlerweile 13. Aktualisierung genauer anzusehen. Zunächst ein Wort zum Preis: Wer sich zum Abo von Fortsetzungslieferungen für mindestens ein Jahr verpflichtet, kann den Kommentar bereits für 148,- Euro erwerben.

Der Loseblattordner ist in drei Teile gegliedert. Der erste behandelt das AstG, der zweite das OECD-MA und der dritte das Internationale Erbschaftsteuerrecht neben einigen ausgewählten DBA in diesem Bereich. Die Autoren zeigen an geeigneter Stelle Möglichkeiten auf, bei denen sich eine gerichtliche Überprüfung lohnen kann, insbesondere aufgrund von Verstößen gegen EG-rechtliche Garantien. Bei der Abkommenskommentierung wird stets auch auf das Verhältnis zum nationalen Recht verwiesen. Soweit einzelne DBA vom Musterabkommen abweichen, sind diese kurz benannt. Der Erbschaftsteuerteil enthält eine ausführliche Einleitung mit Beispielen und Beratungshinweisen. Kommentiert werden die DBA Erb Dänemark (neu hinzugekommen), USA und Schweiz.

Soweit die Autoren *Zimmermann/Könemann* bei der Auflistung niedrig besteuerteter Kantone in der Schweiz aufzählen: „Aargau, **Vorarlberg**, Zürich und Zug“ (§ 2 AstG Rn. 95), dürften sie sich wohl einigen Ärger mit den Vertretern des westlichsten der österreichischen Bundesländer einfangen – ohnehin ist diese Aufzählung angesichts des weiter andauernden interkantonalen Steuerwettbewerbs in der Schweiz wohl nicht mehr aktuell.

Leider fehlt auch eine Auseinandersetzung mit dem Thema, ob es im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung vor dem Hintergrund der Absenkung des deutschen Körperschaftsteuersatzes auf 15% noch gerechtfertigt erscheint, von einer „niedrigen Besteuerung“ im Ausland und ent-

sprechenden Sanktionen auszugehen, wenn die dortige Belastung mit Ertragsteuern unter 25% liegt, vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, Die Niedrigbesteuerung i. S. des § 8 Abs. 3 AstG vor dem Hintergrund eines inländischen KSt-Satzes von 15%, IStR 2008, 496 ff.

Insgesamt ist der Kommentar ein übersichtliches Praktikerbuch mit hochkarätiger Kommentierung, wobei jedoch teilweise aktuelle Entwicklungen noch nicht nachvollzogen wurden und damit der Vorteil einer Loseblattsammlung nicht voll ausgespielt wird. (Rüdiger Bock)

Stoye-Benk

Handbuch Umwandlungsrecht

2. Aufl., C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2008, 359 Seiten

Handbücher können durchaus handlich sein. Bücher, die eine Einführung bieten, können durchaus in die Tiefe gehen, wie die Autorin zu Recht in ihrem Vorwort deutlich macht. Aber die vertiefte Betrachtung verstellt oft den Blick über den Tellerrand hinaus: Das „Zusammenspiel von UmwG und anderen Gesetzen“, das den besonderen Teilen vorangestellt wird, ist besonders wichtig. Natürlich macht man sich Gedanken über die „Wirkung von Fehlern im Umwandlungsverfahren“. Wer macht sich aber Gedanken darüber, wie das Umwandlungsrecht mit den Vorschriften über die Bekämpfung der Geldwäsche zusammenhängt?

(JW)

Wellhöfer/Peltzer/Müller

Die Haftung von Vorstand Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfer

C. H. Beck, München, 2008, 914 Seiten

Trotz des sperrigen Titels wird hier die spezifische Haftungsproblematik der Handelnden in der AG aufgearbeitet, zusammen mit der Haftung der freiberuflich tätigen Wirtschaftsprüfer. Daß hier die Wirtschaftsprüfer einbezogen werden und das Thema nicht wie häufig auf „Managerhaftung“ verkürzt wird, zahlt sich aus; der Umschlag spricht vom „Haftungs-Dreieck“. Verdeutlicht man sich, daß es Innen- und Außenhaftung gibt und daß schließlich die Haftungstatbestände aus dem GmbH-, Aktien- und Konzernrecht, dem Delikts- und dem Strafrecht sowie aus dem Steuerrecht (sowie freilich aus vielen weiteren Rechtsgebieten) entstammen können, wird die Dimension und Komplexität von Haftungsfragen deutlich. Überlegungen über eine ordentliche Compliance zur Haftungsvermeidung und Haftungsreduzierung sind daher immer mehr angebracht. Aber auch

Anmerkungen zur „steuerlichen Behandlung der Prämien“, wie dies in § 20 RN 204 ff. verdeutlicht wird. (JW)

Lüdicke/Sistermann

Unternehmensteuerrecht

C. H. Beck, München, 2008, 874 Seiten

Auch dieses Buch ist in der „Blauen Reihe“ des Beck Verlages erschienen. Dies ist nicht nur hilfreich für Menschen, die ihre Bibliothek an liebsten farblich sortieren. Als Untertitel umreißen die Begriffe „Gründung, Finanzierung, Umstrukturierung, Übertragung und Liquidation“ die Thematik. Der steuerliche Teil ist topaktuell und bietet einen Überblick über die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter nach der Unternehmenssteuerreform 2008. Von einer Vielzahl weiterer Autoren wurden Aspekte zusammengetragen, die rund um Unternehmen relevant sind, sei es die Finanzierung, die Beteiligung Dritter am Unternehmen und unentgeltliche Unternehmensübertragungen. Verlustnutzung, Sanierung und Liquidation fehlen ebensowenig, so daß dies ein aktuelles, knappes und übersichtliches Werk geworden ist.

Hüffer

Aktiengesetz

C. H. Beck Verlag, München, 8. Aufl., 2008, 1975 Seiten

Will man ein Standardkommentar werden, muß man eben fast jährlich oder eben mit zweijährigem Abstand eine Neuauflage herausgeben, ohne ständig den Umfang zu erweitern. Der Autor hat dies frühzeitig erkannt und berücksichtigt auch Streichungen, Kürzungen und Verschlankungen. Dennoch berücksichtigt der Schlußanhang das REIT-Gesetz und die SE-Verordnung nebst Ausführungsgesetz. Etwas ausführlicher wünscht man sich die Kommentierung der Straf- und Bußgeldvorschriften. Fazit: Nicht mehr wegzudenken.

(JW)

Mennel/Förster

Steuern in Europa, Amerika und Asien

NWB-Verlag, Herne/Berlin, Loseblattausgabe, Stand: 72. Ergänzungslieferung, 2008

Die zweibändige Loseblattausgabe enthält eine überblickartige Darstellung der Steuersysteme einzelner Staaten in Europa, Amerika und Asien zum Einstieg in ausländische Steuersachverhalte. Im allgemeinen Teil wird einführend das Steuerrecht im internationalen Vergleich dargestellt. Der daran anschließende Länderteil stellt den Schwerpunkt des Werkes dar. Er umfaßt eine Darstellung der Steuersysteme der Länder Belgien, China, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Indien, Irland,

Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Mexiko, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, Slowakei, Spanien, Tschechien, Türkei, Ungarn und USA. Der Länderteil bietet einen Grundriß des Steuerrechts der einzelnen Länder, der jeweils mit einem Überblick über die Finanzverfassung eingeleitet wird. Im Anschluß erfolgt eine ausführliche Darstellung der wichtigsten Steuerarten des jeweiligen Landes. Literaturhinweise zu jedem Land bieten die Möglichkeit zum Einstieg in eine weitergehende Recherche. Abgerundet werden die einzelnen Länderteile durch eine Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen sowie mit einem Adressenverzeichnis.

Die differenzierte und übersichtliche Darstellung ermöglicht es dem Leser, einen ersten Einblick in das jeweilige Steuersystem des für ihn interessanten Landes zu erhalten. Dabei ermöglicht vor allem die in allen Länderteilen parallel verwandte Struktur, eine gute Übersicht über die im Einzelfall zu prüfenden Themen zu erlangen. Die Loseblattausgabe bietet damit eine fundierte Einstiegshilfestellung in der internationalen Beratungspraxis sowie für international tätige Unternehmen.

(Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla)

Müller/Lipp/Plüss

Der Verwaltungsrat

Zürich, 2007, 890 Seiten, mit CD-ROM.

Und zum Schluß noch Neuigkeiten und Altbekanntes aus der Schweiz: Der Verwaltungsrat in schweizerischen Aktiengesellschaften (und davon bestehen immerhin gut 160 000) ähnelt dem amerikanischen Board-System. Die Haftung auf dem Papier sieht überschaubar aus, führt in der rigiden Gerichtspraxis nicht selten zum wirtschaftlichen Ruin der Beteiligten. Nach der 1. Auflage 1994 und der 2. Auflage im Jahre 1999 wurde eine Neuauflage daher unbedingt notwendig. Zu viel hat sich durch die zwischenzeitliche Reform des GmbH- und Aktienrechts getan. Auch die Rechtsprechung hat sich dynamisch weiterentwickelt. Rechte und Pflichten des Verwaltungsrats haben sich – wie in anderen Ländern auch – weiterentwickelt, Corporate Governance ist kein Fremdwort mehr.

In der nächsten Ausgabe u. a. *Schmidt*, Einkommensteuer, 27. Auflage; *Ismer/Kaul/Stein/Wolf*, Unternehmensfinanzierung und internationale Unternehmensbesteuerung – Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008; *Ferid/Firsching/Dörner/Hausmann*, Internationales Erbrecht; *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar; *Burhenne*, Recht der gemeinnützigen Organisationen und Einrichtungen.

Redaktion

Einbringen von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft – Anschaffungsvorgang – Bemessung der Anschaffungskosten – Beendigung der Rechtsgemeinschaft der Miteigentümer

Prof. Dr. Jachmann

Abstract: 1. Bringen die Miteigentümer mehrerer Grundstücke ihre Miteigentumsanteile in eine Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ein, sind keine Anschaffungsvorgänge gegeben, soweit die den Gesellschaftern nach der Übertragung ihrer Miteigentumsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile an den Grundstücken ihre bisherigen Miteigentumsanteile nicht übersteigen. 2. Anschaffungsvorgänge liegen nur insoweit vor, als sich die Anteile der Gesellschafter an den jeweiligen Grundstücken gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben (Fortentwicklung des BFH-Urteils vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324).

Anlaß: BFH-Urteil vom 2. 4. 2008 Az. IX R 18/06

Einbringen von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

I. Sachverhalt

I. An der klagenden GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (gegründet am 20. Dezember 1993) waren mit folgenden Beteiligungen am Gesellschaftsvermögen und Geldeinlagen (§ 4 des Gesellschaftsvertrags) beteiligt:

	Beteiligung	Einlage
A	6,0242 %	2 710 890 DM
B	6,0242 %	2 710 890 DM
C	6,0242 %	2 710 890 DM
D	18,0725 %	8 132 625 DM
E	9,1473 %	4 116 285 DM
F	1,8106 %	814 770 DM
G	1,8106 %	814 770 DM
H	17,0288 %	7 662 960 DM
I	17,0288 %	7 662 960 DM
J	17,0288 %	7 662 960 DM
	100,0000 %	45 000 000 DM

Die Gesellschafter waren zugleich – in unterschiedlicher Zusammensetzung – Miteigentümer der in X belegenen Grundstücke (G1), (G2) und (G3). Die Gebäude auf diesen Grundstücken wurden als Ladenlokale, Büroräume und Wohnungen vermietet. Die Gesellschafter besaßen im einzelnen folgende – im Privatvermögen gehaltene und zum Teil mit testamentarisch verfügbaren Nießbrauchsrechten belastete – Miteigentumsanteile an den Grundstücken:

	G1	G2	G3
A	1/18 = 5,6 %	4/63 = 6,3 %	8/135 = 5,9 %
B	1/18 = 5,6 %	4/63 = 6,3 %	8/135 = 5,9 %
C	1/18 = 5,6 %	4/63 = 6,3 %	8/135 = 5,9 %
D	1/6 = 16,7 %	4/21 = 19,0 %	8/45 = 17,8 %
E	1/6 = 16,7 %	5/42 = 11,9 %	–
F	–	–	1/18 = 5,6 %
G	–	–	1/18 = 5,6 %
H	1/6 = 16,7 %	1/6 = 16,7 %	8/45 = 17,8 %
I	1/6 = 16,7 %	1/6 = 16,7 %	8/45 = 17,8 %
J	1/6 = 16,7 %	1/6 = 16,7 %	8/45 = 17,8 %

Mit notariellem Kaufvertrag vom 30. Dezember 1993 übertrugen die Gesellschafter ihre Miteigentumsanteile an den Grundstücken zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von 44 427 240 DM auf die Klägerin. Die vom Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Beträge entsprachen im wesentlichen – sie waren jeweils 1,27 % niedriger – den von den Gesellschaftern am 11. Januar 1994 geleisteten Einlagen. Die Klägerin überwies den Gesellschaftern am 12. Januar 1994 vereinbarungsgemäß den jeweiligen Kaufpreis.

Die Klägerin sah den Erwerb der Grundstücke als Anschaffung an und machte in den Feststellungserklärungen für die Streitjahre 1994 bis 1996 jeweils AfA in Höhe 1 498 380 DM (1994) und 1 497 322 DM (1995 und 1996) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend (AfA-Satz von 4%). Das FA ließ lediglich für die Grundstücke G1 und G3 AfA in Höhe von jeweils 404 DM und 386 DM zum Abzug zu.

Auf die hiergegen gerichteten Einsprüche der Klägerin erkannte das FA für das Grundstück G2 weitere AfA in Höhe von jeweils 23 981 DM an; im übrigen wies es die Einsprüche zurück. Die Übertragung der Miteigentumsanteile sei keine Anschaffung, weil Veräußerer und Erwerber identisch seien.

Das FG berücksichtigte AfA für die Grundstücke G1, G2 und G3 im Jahre 1994 in Höhe von insgesamt 936 487 DM und in den Jahren 1995 und 1996 in Höhe von jeweils insgesamt 935 826 DM. Die zivilrechtlich wirksame Veräußerung der Grundstücke sei auch steuerrechtlich anzuerkennen; AfA seien jedoch nur in Höhe von 2,5% der Anschaffungskosten zu berücksichtigen (EFG 2006, 781).

II. Begründung der Entscheidung

Die Revision des FA führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache, da die Übertragung der Miteigentumsanteile an den Grundstücken auf die Klägerin nicht als einheitliche Anschaffung zu beurteilen ist.

1. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist auf eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** anzuwenden.

Mangels Rechtsträgerwechsel liegen keine Anschaffungsvorgänge vor, soweit die den Gesellschaftern nach der Übertragung ihrer Miteigentumsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile an den auf den Grundstücken befindlichen Gebäuden ihre bisherigen Miteigentumsanteile nicht übersteigen.

Um Anschaffungsvorgänge handelt es sich nur insoweit, als sich die Anteile der Gesellschafter an den jeweiligen Gebäuden gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben. In diesem Umfang haben die Gesellschafter im Verhältnis zueinander durch die Übertragung ihrer Miteigentumsanteile auf die Klägerin Tauschgeschäfte verwirklicht; an einem Tausch können auch mehr als zwei Personen teilnehmen. Denn um einen höheren Anteil an dem Gebäude eines Grundstücks zu erwerben, haben die Gesellschafter als Gegenleistung einen Teil ihres Miteigentumsanteils am Gebäude eines anderen Grundstücks an die anderen Gesellschafter veräußert. So hat etwa A zusätzliche Anteile an den Gebäuden der Grundstücke G1 und G3 erworben; sie war vor der Übertragung an diesen Grundstücken mit einer Beteiligungsquote von 5,6% und 5,9% und danach als Gesellschafterin mit einer Quote von 6,0242% daran beteiligt. Für den Erwerb dieser Anteilsteile hat A ihren Anteil am Gebäude des Grundstücks G2 – bisherige Beteiligungsquote: 6,3% – anteilig an die anderen Gesellschafter veräußert.

Der Annahme von Tauschgeschäften steht im Streitfall nicht entgegen, daß die Gesellschafter für die Übertragung ihrer Miteigentumsanteile von der Klägerin einen Kaufpreis erhalten haben; denn diese Aufwendungen waren nicht durch die Anschaffungsvorgänge veranlaßt. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt (hierzu BFH-Urteil vom 5. Oktober 1973 VIII R 78/70, BFHE 111, 43, BStBl II 1974, 130) der zugrunde liegenden Vereinbarungen ist die Zahlung dieser Beträge nicht als Entgelt für die Übertragung der Miteigentumsanteile zu beurteilen. Die Gesellschafter haben für die Übertragung ihrer Miteigentumsanteile die – nahezu – identischen Beträge als Kaufpreise erhalten, die sie zuvor selbst als Geldeinlage an die Klägerin geleistet haben. Die Übertragung der Miteigentumsanteile kann bei wirtschaftlicher Betrachtung daher nicht anders als die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten beurteilt werden.

Es handelt sich auch um entgeltliche Anschaffungsvorgänge.

Für die Annahme unentgeltlicher Erwerbe genügt nicht, daß der Wert der Beteiligung der Gesellschafter an der Klägerin dem Wert ihrer bisherigen Miteigentumsanteile an den Grundstücken entspricht; ein Tausch beinhaltet auch dann eine Anschaffung, wenn die getauschten Wirtschaftsgüter wertgleich sind.

Die Erwerbe zusätzlicher Anteile durch die Gesellschafter beruhen im Streitfall ferner nicht auf der Erfüllung von Ansprüchen auf Teilung des Miteigentums an den Grundstücken (zur Realteilung einer Bruchteilsgemeinschaft: Urteil des Hessischen FG vom 15. September 1971 IV 273/69, EFG 1972, 24). Dies schon deshalb nicht, weil die Gesellschafter die an den Grundstücken bestehenden – getrennten – Gemeinschaften nicht nach §§ 749 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) geteilt, sondern jeweils gemäß § 747 Satz 1 BGB ihre Miteigentumsanteile veräußert haben. Dem steht nicht entgegen, daß die Übertragung der Miteigentumsanteile auf die Klägerin die Beendigung der jeweiligen Bruchteilsgemeinschaft zur Folge hatte. Denn die Klägerin hat alle Bruchteile an den Grundstücken erworben; der Tatbestand des Bruchteilseigentums liegt nicht mehr vor, wenn die Bruchteile in einer Hand zusammenfallen. Die Rechtsgemeinschaft der Miteigentümer endet nicht nur durch Teilung der Gemeinschaft unter den Teilhabern (vgl. MünchKommBGB/Karsten Schmidt, 4. Aufl., § 1008 Rz. 14, m. w. N.).

Soweit danach im Streitfall Anschaffungsvorgänge gegeben sind, sind den Gesellschaftern Anschaffungskosten entstanden, die – unter der Voraussetzung, daß die Gesellschafter auch im übrigen AfA-befugt sind – die AfA-Bemessungsgrundlage für die fraglichen Gebäudeanteile erhöhen. Die Anschaffungskosten bemessen sich nach dem gemeinen Wert des abgegebenen Gebäudeanteils (vgl. BFH-Urteil

vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422). Soweit ein/e Gesellschafter/in – wie z. B. A – an zwei Gebäuden Anteile hinzuerworben hat, ist der gemeine Wert des hingegebenen Gebäudeanteils nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der erworbenen Anteile aufzuteilen (vgl. Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 241, m. w. N.).

2. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen war, war die **Vorentscheidung** aufzuheben. Die Sache war nicht spruchreif.

Praxishinweis

1. Eine als Vermieterin auftretende Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich beteiligtenfähig und klagebefugt (BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 IX R 83/00, BFHE 206, 162, BStBl II 2004, 898).
2. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –) abziehbaren Werbungskosten gehört gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA für das Gebäude. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen hierzu zählen, ist auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Rückgriff auf § 255 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu bestimmen. Danach sind Anschaffungskosten u. a. die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (z. B. BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324, m. w. N.). Erwerben bedeutet das Überführen eines Gegenstandes von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht (BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 IX R 89/94, BFHE 184, 80, BStBl II 1997, 772, m. w. N.).
3. Während zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen einer mitunternehmerischen Personengesellschaft und den Gesellschaftern anerkannt werden (z. B. BFH-Beschluß vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C. III. 6. a cc, m. w. N.), führt die Übertragung von Wirtschaftsgütern eines Gesellschafter auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht zu einem Erwerb, soweit der Gesellschafter am Gesamthandsvermögen beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324; gl.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 5. Oktober 2000, BStBl I 2000, 1383, Tz. 8). In diesem Umfang kommt es steuerrechtlich zu keinem Wechsel des Rechtsträgers, weil der Gesellschafter (weiterhin) nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als Bruchteilseigentümer des Wirtschaftsguts anzusehen ist. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Im Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird damit steuerrechtlich die Gesamthandsgemeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft angesehen.
4. Die Grundsätze zur Realteilung einer Erbengemeinschaft gelten nicht, wenn Gesellschafter ihre Miteigentumsanteile nicht in Erfüllung eines erbrechtlichen Auseinandersetzungsanspruchs (vgl. BFH-Beschluß vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837, m. w. N., unter C. II. 2. a) übertragen.
5. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anzuwenden.
6. Für die Annahme unentgeltlicher Erwerbe genügt nicht, daß der Wert der Beteiligung der Gesellschafter an einer Personengesellschaft dem Wert ihrer bisherigen Miteigentumsanteile an den Grundstücken entspricht; ein Tausch beinhaltet auch dann eine Anschaffung, wenn die getauschten Wirtschaftsgüter wertgleich sind.

Die Pflichten des Steuerberaters im Zusammenhang mit dem Geldwäschebekämpfungsgesetz

Rechtsanwältin Bettina Thomas

Abstract: Durch die Novelle des Geldwäschebekämpfungsgesetzes sind insbesondere im Geldwäschegesetz zahlreiche Vorschriften geändert worden, die unter anderem dem Steuerberater neue Pflichten zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung auferlegen.

Anlaß: Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und der Bekämpfung der Finanzierung des Terrorismus, BGBl-Fundstelle: BGBl. 2002, S. 3105

Die Pflichten des Steuerberaters im Zusammenhang mit dem Geldwäschebekämpfungsgesetz

I. Einführung

Bereits im Jahre 2002 wurde durch Bundestag und Bundesrat das Geldwäschegesetz mit Wirkung ab dem 15. 8. 2002 novelliert. Diese Novelle war heftig umstritten, weil sie unter anderem Rechtsanwälten, Notaren, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, sogar Immobilienmaklern, weitgehende Verpflichtungen zur Identifizierung und **Anzeige ihrer Mandanten** auferlegt hat. Sie hat zu massiven Protesten der berufsständischen Organisationen geführt, weil diese rechtsstaatliche Bedenken hatten und insbesondere das **Vertrauensverhältnis** zwischen den Beratern und ihren Mandanten verletzt sahen.

Nach Verabschiedung durch den Bundestag hat am 4. 7. 2008 auch der Bundesrat dem Gesetz zur **Ergänzung** der Bekämpfung der Geldwäsche und **Terrorismusfinanzierung** (Geldwäschebekämpfungsgesetz) in einer erneuten Novelle zugestimmt. Mit dem Gesetz, das am Tag nach seiner Verkündung in Kraft treten wird, setzt Deutschland die Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 10. 2005 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusbekämpfung („**Dritte Geldwäscherichtlinie**“) in nationales Recht um.

Das Gesetz ist nach wie vor nicht unumstritten, zumal etwaige Verstöße bußgeldbewehrt sind und für die betroffenen Berufsgruppen berufsaufsichtliche Maßnahmen zur Folge haben können.

II. Änderungen im Überblick

1. Identifizierungspflichten

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (aber auch Immobilienmakler) sind verpflichtet, ihren Vertragspartner (**Mandant**) bei Abschluß von Verträgen, die eine dauerhafte **Geschäftsbeziehung** begründen sollen, zu identifizieren (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GwG). Gleiches gilt bei der Annahme von Bargeld, Wertpapieren oder Edelmetallen im Wert ab 15 000 Euro (§ 2 Abs. 2 GwG). Entsprechend der Vorgabe der Dritten Geldwäscherichtlinie regelt das neu gefaßte Geldwäschegesetz, daß die Identifizierung bereits vor **Begründung der Geschäftsbeziehung** (Ausnahme: § 4 Abs. 1 GwG) durchzuführen ist. Eine weitere Ausnahme regelt § 7 Abs. 1 GwG, wonach der Verpflichtete von der Identifizierung absehen kann, wenn ihm der Mandant persönlich bekannt ist oder dieser bereits bei anderer Gelegenheit identifiziert worden ist.

Im Gegensatz zur bisherigen Regelung, die nur für **natürliche Personen** galt, regelt das neu gefaßte Geldwäschegesetz die zu erhebenden Angaben und die zu deren Überprüfung heranzuziehenden Dokumente auch für **juristische Personen** und **Personengesellschaften**. Weil gem. § 4 Abs. 6 GwG der Mandant verpflichtet ist, die zur Erfüllung der Identifizierungspflicht notwendigen Unterlagen zur Verfügung zustellen, kann bei juristischen Personen z. B. die **Vorlage** des Handelsregisterauszuges erforderlich werden.

In Umsetzung der Dritten Geldwäscherichtlinie wird nunmehr zudem allen nach dem Geldwäschegesetz Verpflichteten aufgegeben, durch Nachfrage abzuklären, ob der Mandant für einen wirtschaftlich Berechtigten handelt; sodann hat er diesen (ebenfalls) zu identifizieren (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GwG). Identifizieren bedeutet, daß der Berufsträger Erkundigungspflichten hat, ob der Vertragspartner auf eigene Rechnung handelt. Bei der Identifizierung sind Name, Geburtsdatum, Geburtsort, Staatsangehörigkeit und Anschrift aufgrund der Vorlage eines Personalausweises oder Reisepasses, sowie Art und Nummer und ausstellende Behörde – z. B. durch Anfertigen einer entsprechenden Kopie – festzustellen.

2. Einführung weiterer Sorgfaltspflichten

Das neu gefaßte Geldwäschegesetz wird den betroffenen Berufsgruppen zudem zusätzliche Sorgfaltspflichten auferlegen. Dazu gehört u. a. die Pflicht zur Einholung von Informationen über den **Zweck** und die angestrebte **Art der Geschäftsbeziehung** (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GwG), sowie die Pflicht zur kontinuierlichen **Überwachung** der **Geschäftsbeziehung**, einschließlich der im Verlauf der Geschäftsbeziehung durchgeführten Transaktionen.

3. Verdachtsfälle

Bei der Feststellung von Tatsachen, die auf eine Geldwäsche nach § 261 StGB schließen lassen, sind die betroffenen Berufsträger, und damit auch Steuerberater, zur **Erstattung** einer Verdachtsanzeige verpflichtet. Diese Verpflichtung ist in Umsetzung der Dritten Geldwäscherichtlinie erweitert worden und besteht nunmehr auch für den Verdacht der **Finanzierung** einer terroristischen Vereinigung. In den Verdachtsfällen besteht die **Verpflichtung** zur **Anzeige**. Eine Anzeige ist von den Berufsträgern an ihre jeweilige Berufskammer zu richten, die diese Anzeige an die Strafverfolgungsbehörde und das BKA weitergibt. Neu ist hierbei, daß die pflichtwidrige Nichterstattung einer Verdachtsanzeige, soweit dies vorsätzlich oder leichtfertig erfolgt, eine **Ordnungswidrigkeit** darstellt, die mit einer **Geldbuße** bis zu 100 000 Euro geahndet werden kann (§ 17 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 GwG). Bisher galt dies nur für die Verletzung der Identifizierungs- sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten.

Eine Ausnahme von dieser **Anzeigepflicht** besteht jedoch nach wie vor für die Fälle, bei denen die Informationen bei einer gerichtlichen **Vertretung** oder Rechtsberatung entstanden sind, es sei denn, daß der Mandant die Rechtsberatung bewußt für den Zweck der Geldwäsche in Anspruch nimmt. Zur Rechtsberatung in diesem Sinne gehört auch die **Steuerberatung**.

4. Weitere Regelungen

Gem. § 14 GwG werden interne Sicherungsmaßnahmen der Unternehmen verlangt. Hierzu gehörte bislang auch die **Bestellung** eines Geldwäschebeauftragten. Diese Verpflichtung

wird nunmehr auf Banken und Versicherungen beschränkt, so daß Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften nicht mehr verpflichtet sind, einen Geldwäschebeauftragten zu bestellen. Die bisher im Geldwäschegesetz geregelte Mindestaufbewahrungspflicht für die von dem Verpflichteten angefertigten Aufzeichnungen (z. B. Kopie des Personalausweises des Mandanten) wird von sechs auf fünf Jahre verkürzt.

Die Regionalkammern haben im Rahmen der Berufsaufsicht die Einhaltung der geldwäscherechtlichen Vorschriften zu überwachen. Entsprechende Verstöße durch die Berufsträger können daher berufsrechtliche Konsequenzen zur Folge haben.

Praxishinweis

Der Berufsstand der Steuerberater leistet bereits aufgrund der zweiten EU-Geldwäscherichtlinie seinen Beitrag im Rahmen der Geldwäschebekämpfung. Es ist davon auszugehen, daß bereits durch die derzeitigen Anforderungen an die Identifizierung von vornehmlich die organisierte Kriminalität davon abgehalten wird, diesen Berufsstand für Geldwäschewecke zu mißbrauchen. Eine nochmalige Ausdehnung der Pflichten für die Angehörigen der betroffenen freien Berufe führt somit zu einem unangemessenen Eingriff in den **Vertrauensschutz** des Mandanten. Dies gilt umso mehr, als zudem in den sog. Verdachtsfällen eine entsprechende Mitteilung der Meldung an den Mandanten unterbleiben muß, was unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten äußerst bedenklich erscheint.

Steuerberatern ist daher zu ihrem eigenen Schutz anzuraten, die Mandanten umfangreich zu identifizieren und vermehrt im Bereich der „Rechtsberatung“ (i. S. des GwG) tätig zu werden, um damit Anzeigepflichten aus dem Wege gehen zu können.

Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb des Zeitraums des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar – kein Ausschluß von Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs aus dem Anwendungsbereich – kein strukturelles Vollzugsdefizit

Prof. Dr. Jachmann

Abstract: Die Veräußerung eines Gebrauchtkraftwagens innerhalb eines Jahres nach Anschaffung ist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar (Rn. 11).

1. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG betrifft alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen und ist nicht teleologisch insoweit zu reduzieren, als Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotentials aus seinem Anwendungsbereich herauszunehmen sind.

2. Ein strukturelles Vollzugsdefizit bei der steuerlichen Erfassung von Veräußerungen privater Wirtschaftsgüter ist nicht ersichtlich.

Anlaß: BFH-Urteil vom 22. 4. 2008 Az. IX R 29/06

Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb des Zeitraums des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar

I. Sachverhalt

Der Kläger erwarb am 19. Januar des Streitjahres (2001) ein (gebrauchtes) BMW-Cabrio für 58 500 DM und verkaufte es am 2. Oktober des Streitjahres für 53 800 DM. Diesen Verlust von 4 700 DM erklärte er neben weiteren Verlusten aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr. Das FA folgte dem nicht und setzte in dem Bescheid vom 9. Oktober 2002 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs/-vortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2001 einen Verlustvortrag nach § 10d EStG für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ohne Berücksichtigung des Verlustes aus der Veräußerung des Fahrzeugs in Höhe von 10 028 DM fest.

Das FG erfaßte das BMW-Cabrio nicht als „anderes Wirtschaftsgut“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (EFG 2006, 1758). Darunter fielen keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs, bei denen Wertsteigerungen von vornherein ausgeschlossen seien.

II. Begründung der Entscheidung

Der BFH hat auf die Revision des Klägers das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen:

Das FG hat es zu Unrecht abgelehnt, den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG um den Verlust aus der Veräußerung des BMW-Cabrios zu erhöhen.

1. Der streitige Verlust aus der Veräußerung des Fahrzeugs ist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar. Danach unterliegen private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (als Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten) als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 2 EStG) der Besteuerung, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

a) Das BMW-Cabrio ist als körperlicher Gegenstand eine Sache (§ 90 des Bürgerlichen Gesetzbuches) und damit ein Wirtschaftsgut (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 14. November 1978 VIII R 72/76, BFHE 127, 9, BStBl II 1979, 298, und vom 2. Mai 2000 IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614), das innerhalb der maßgeblichen Jahresfrist angeschafft und wieder veräußert wurde.

Für eine teleologische Reduktion von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fehlt es schon an einer Ausnahmelücke. Der Normzweck schließt die vom Wortlaut der Vorschrift erfaßten Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs nicht aus.

Eine teleologische Reduktion des Gesetzes ist auch verfassungsrechtlich nicht geboten.

Ein strukturelles Vollzugsdefizit ist nicht ersichtlich. Erfassungsschwierigkeiten betreffen gerade auch Wirtschaftsgüter, die nicht für den Verbrauch bestimmt sind (z. B. Kunstgegenstände) und unter die Vorschrift zu subsumieren sind. Werden durch die Veräußerung von Gebrauchsgegenständen regelmäßig Verluste erwirtschaftet, hat der Steuerpflichtige die Feststellungslast. Er muß also darlegen und notfalls beweisen, daß ihm Verluste entstanden sind.

Überdies wird – bezogen auf den Streitfall – der Halterwechsel bei Kraftfahrzeugen verkehrsrechtlich registriert (vgl. dazu die entsprechenden Mitteilungspflichten nach §§ 13, 14 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung – FZV – vom 25. April 2006, BGBl I 2006, 988, z. B. § 13 Abs. 4 FZV beim Halterwechsel). Die entsprechenden Erkenntnisse der Kraftfahrzeugsteuerstelle des Finanzamtes (vgl. dazu z. B. BFH-Urteil vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFH/NV 2007, 2429, unter III. 2. b dd (3) a. E.) können auch zur Verifikation der Einkommensteuererklärung genutzt werden.

Gegen eine Beschränkung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf bestimmte Wirtschaftsgüter spricht auch ein Vergleich mit früheren Fassungen des Einkommensteuergesetzes, die den Normgehalt anders als die gegenwärtige Fassung ausdrücklich auf bestimmte Wirtschaftsgüter einschränkten (vgl. § 42 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1925, § 12 Nr. 12 EStG 1920; zur Entstehungsgeschichte vgl. Strutz, Kommentar zum EStG 1925, Bd. II, 1929, § 42 Anm. 2 ff.). Auch Einkünfte aus der Veräußerung von privatem Konsumvermögen wurden danach besteuert, wenn sie in der Absicht der Weiterveräußerung erworben worden waren. Diese einschränkenden Normelemente hat der Gesetzgeber aus § 42 Abs. 2 EStG 1925/§ 12 Nr. 12 EStG 1920 nicht in das geltende Einkommensteuergesetz übernommen.

b) Der Kläger hat den aus der Veräußerung seines Fahrzeugs erwirtschafteten Verlust auch i. S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG „erzielt“. Er hat mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt. Dieses Merkmal des Steuertatbestandes gilt bei allen Einkunftsarten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. IV. 3. c aa (2)), wird allerdings einkunftsarts- und damit bereichsspezifisch ausgestaltet (z. B. für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771) und für die Einkünfte gemäß § 23 EStG durch die verhältnismäßig kurzen Fristen in typisierender Weise objektiviert (BFH-Urteile vom 2. Mai 2000 IX R 74/96, BFHE 192, 88, BStBl II 2000, 469, und vom 1. Juni 2004 IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl II 2005, 26). Das bedeutet: Verkauft jemand innerhalb der Frist ein von ihm angeschafftes Wirtschaftsgut, ist das Ergebnis steuerbar; subjektive Merkmale sind nicht zu prüfen (dazu eingehend BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 391, m. w. N.).

2. Das FG darf die Feststellung des Verlustes – wie das FA in seiner Revisionserwiderung vorgetragen hat – nicht schon deshalb verweigern, weil das Einkommensteuergesetz keine Rechtsgrundlage für ein Feststellungsverfahren über im Streitjahr nicht ausgleichbare Verluste aus den Einkünften i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorsieht und über deren Berücksichtigung erst in denjenigen Veranlagungszeiträumen zu entscheiden ist, in denen der Steuerpflichtige positive Einkünfte aus privaten Veräußerungs-

geschäften erzielt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. September 2005 IX R 21/04, BFHE 212, 41, BStBl II 2007, 158). Denn nach § 52 Abs. 39 Satz 7 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I, 2878) ist § 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz EStG i. d. F. des JStG 2007 (EStG 2007) auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Danach gelten die Vorschriften über das Verlustfeststellungsverfahren (§ 10 d Abs. 4 EStG) auch im Streitfall. Die Feststellungsfrist war am 1. Januar 2007 noch nicht abgelaufen, weil zu diesem Zeitpunkt über den Rechtsbehelf noch nicht unanfechtbar entschieden worden ist (vgl. § 171 Abs. 3 a der Abgabenordnung – AO – i. V. m. § 181 Abs. 1 AO).

3. Da das angefochtene Urteil diesen Maßstäben nicht entspricht, war es aufzuheben. Der Verlust aus der Veräußerung des gebrauchten Fahrzeugs ist grundsätzlich steuerbar und als solcher gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 i. V. m. § 10 d Abs. 4 EStG 2007 festzustellen.

Die Sache war allerdings nicht spruchreif.

Praxishinweis

Im Schrifttum war seit jeher umstritten, ob Gegenstände des täglichen Gebrauchs als Wirtschaftsgüter i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gelten können (dafür z. B. Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz. 150; Jacobs-Soyka, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 23 Rz. 11; Walter/Stümper, Der Betrieb 2001, 2271 ff.; vgl. dazu auch J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 57).

Nunmehr stellt der BFH fest, daß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen betrifft. Wenn das Gesetz als andere Wirtschaftsgüter nach „insbesondere“ die Wertpapiere hervorhebt, erwähnt es einen besonderen Fall, dem aber nicht die Bedeutung beigemessen werden kann, das Begriffsverständnis des allgemeinen Begriffs „Wirtschaftsgut“ einzuschränken, etwa auf Wertgegenstände (so aber Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 2. Oktober 2003 5 K 429/02, EFG 2004, 265; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 26. Aufl., § 23 Rz. 27). Dafür spricht auch, daß der Gesetzgeber diesen Zusammenhang mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) löst, indem er die Veräußerung von Wertpapieren aus § 23 EStG herausgenommen hat, ohne den Wortlaut der Norm im übrigen zu ändern.

§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG betrifft alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen und ist nicht teleologisch insoweit zu reduzieren, als Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs

mangels objektiven Wertsteigerungspotentials aus seinem Anwendungsbereich herauszunehmen sind.

Ein strukturelles Vollzugsdefizit besteht bei der steuerlichen Erfassung von Veräußerungen privater Wirtschaftsgüter nicht.

Eine besondere Spekulationsabsicht ist nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 31. August 1994 X R 66/92, BFH/NV

1995, 391; vgl. auch BVerfG-Beschluß vom 9. Juli 1969 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, BStBl II 1970, 156).

Verkauft deshalb jemand innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ein von ihm angeschafftes Wirtschaftsgut, ist das Ergebnis steuerbar, ohne daß subjektive Merkmale zu prüfen wären. Dies gilt für alle Wirtschaftsgüter (außer Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten).

DAS WICHTIGSTE – IMMER GRIFFBEREIT.



Die Investitionszulage im Spannungsfeld zwischen Steuerrecht und Wirtschaftsförderung

von Dipl.-Kaufmann Heiko Haupt,
Steuerberater, Leipzig

2008, 296 Seiten, € 39,80

ISBN 978-3-415-04116-5



Das Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007 regelt die steuerliche Förderung betrieblicher Investitionen in Ostdeutschland für die Jahre 2007–2009 und enthält gegenüber Vorgängerregelungen eine Reihe wesentlicher Änderungen. Eine Nachfolge-Regelung für die Jahre 2010–2013 wird derzeit vom Gesetzgeber geplant.

Vor diesem aktuellen Hintergrund analysiert der Autor den Anwendungsbereich und die Zielgenauigkeit dieses steuerlichen Förderinstrumentes. Besonderes Augenmerk richtet er dabei auf die Besonderheit, dass der Fiskus bei der Investitionszulage mit dem rechtlichen Instrumentarium der Steuererhebung als Organ der regionalen Wirtschaftsförderung agiert.

In diesem Zusammenhang zeigt der Verfasser Schwachstellen und Ungereimtheiten der gesetzlichen Regelungen auf und stellt darauf aufbauend **zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten** bei der Anwendung des InvZulG 2007 und Verbesserungsmöglichkeiten für die Zukunft dar.

51008

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

 BOORBERG

Termine

November 2008

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das neue Erbschaftsteuerrecht	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	3. 11. 2008, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-0 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzsteuerrecht 2008/2009	WP/StB Dipl.-Ökonom Prof. Dr. Hubert Jung, vBP/StB Dipl.-Bw Frank Wetzel	5. 11. 2008, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Investment- fonds	Birgit Heller, StB Markus Hammer	6./7. 11. 2008, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/273 21 62 Fax: 069/273 22 00
Beratungsschwerpunkte der Umsatzsteuer	RA Dr. Thomas Küffner, RA Dr. Oliver Zugmaier	7. 11. 2008, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrechtliche Grundlagen in Scheidungssachen	RA/FAStR u. ArbeitsR/Notar Wolfgang Arens	7. 11. 2008, Düsseldorf	DeutscheAnwalt Akademie Angelika Günther Tel. 030/72 61 53-127 Fax 030/72 61 53-111 guenther@anwaltakademie.de
Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung	RD Wolfgang Lübke	7. 11. 2008, Hannover	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Konzernsteuerquote	StB Dr. Claus Beckenhaub, RA Dr. Christian Kaeser, StB Dipl.-Kfm. Dr. Michael Kröner, WP/StB Dr. Rüdiger Loitz, RA Dipl.-Fw Robert Risse	7. 11. 2008, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Einspruch und Klage im Steuerrecht	RA/FAStR Boris Kuder	7. 11. 2008, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der außergerichtliche Streit mit dem Finanzamt	RA/FAStR/StB Dipl.-Fw Dirk Meyer	7. 11. 2008, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, Franz Hruschka	7. 11. 2008, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Internationalen Steuerrechts 2008	RA/StB Dipl.-Fw Dr. Dirk Pohl, RA/FAStR Prof. Dr. Arndt Raupach	10.–11. 11. 2008, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Offene Immobilienfonds im Steuerrecht	Maria Beyer, StB Markus Hammer, Dipl.-Fw Sven Schüler	11. 11. 2008, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/273 21 62 Fax: 069/273 22 00
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Handelslehrer Dipl.-Fw Dr. rer. pol. Hans Schöning	13. 11. 2008, Düsseldorf	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel. 030/72 61 53-132 Fax 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Lohnsteuer aktuell	Dipl.-Fw Walter Niermann	13. 11. 2008	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Gestaltung der Kapitalkonten einer Personengesellschaft	StB Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	13. 11. 2008, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Notwendige Steuergestaltung zum Jahresende 2008	Alternativ: StB Dipl.-Fw Mirco Heidrich, Dipl.-Fw Thomas Püthe	14. 11. 2008, Dortmund	IFU Institut für Unternehmensführung Tanja Bach Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 bach@ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanz und Steuern 2008	RA Dr. Gottfried E. Breuninger, Prof. Dr. Georg Crezelius, RD Dr. Bianca Lang, StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich Prinz, RiBFH Michael Wendt	14.–15. 11. 2008, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Umsatzsteuer: Grenzüberschreitende Umsätze	RA/FAStR/StB/WP Dr. Thomas Küffner	17. 11. 2008, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Energie- und Stromsteuer aktuell	StB Dipl.-Kfm. Frank Eichhorn, Dipl.-Wirt.Ing. Matthias Raacke, RA Daniel Schiebold, Dipl.-Ing. Dr. Ingela Tietze-Stöckinger, StB Dipl.-Kff. Dr. Tanja Utescher-Dabitz	17./18. 11. 2008, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99
Steuerliche Aspekte der Wertpapieranlagen im Privatvermögen	Peter Löbig	17./18. 11. 2008, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/273 21 62 Fax: 069/273 22 00
Abgeltungssteuer 2009: Die neuen Steuerregeln und steueroptimierte Anlagestrategien	StB Prof. Dr. Clemens Wangler	18. 11. 2008, Nürnberg	IFU Institut für Unternehmensführung Daniela Engels Tel.: 0228/520 00-21 Fax: 0228/520 00-24 engels@ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international	StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB Dipl.-Vw Dipl.-Fw Alexander Thoma	18.–19. 11. 2008, Stuttgart	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR Dr. Jürgen Wessing	19. 11. 2008, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	20. 11. 2008, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Die Immobilie im Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Hanspeter Daragan	21. 11. 2008, Frankfurt	Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge Tel.: 07265/91 34-14 Fax: 07265/91 34-34
Erbschaftsteuerrecht	RA/FAStR u. ErbR/Notar Johannes Schulte	21. 11. 2008, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Prof. Dr. Christoph Uhländer, Thomas Waza	22. 11. 2008, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelles Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht 2009	Gabriele Maack, Dipl.-Bw Uwe Albert	26. 11. 2008, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	RA Hans-Josef Hartmann	26. 11. 2008, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Organschaft Rechtliche Voraussetzungen & Steuerliche Gestaltung, Neu- regelungen, Praxisfragen	StB Armin Knödler, StB Dr. Ingo Nordmeyer, Dipl.-Kfm. Werner Thumbs, StB Oliver Dörfler, StB Dr. Gerrit Adrian	26. 11. 2008, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55
Verteidigung im Steuerstraf- recht	RA/FAStR Olaf G. von Briel, RA Dr. Hilmar Erb	28. 11. 2008, München	DeutscheAnwalt Akademie Detlef Zabel Tel. 030/72 61 53-122 Fax 030/72 61 53-111 zabel@anwaltakademie.de
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH Jürgen Brandt	28. 11. 2008, Hamburg	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Praxisfälle des Umwandlungs- steuerrechts	StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	29. 11. 2008, Hamburg	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Reform des Bilanzrechts	StB Prof. Dr. Günther Strunk	29. 11. 2008, Hamburg	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de

Dezember 2008

Aktuelles Lohnsteuerrecht 2009	Dipl.-Bw Uwe Albert	1. 12. 2008, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Erbschaftsteuer aktuell – Umsetzung der Erbschaft- steuerreform	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	2. 12. 2008, Hannover	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer im grenzüber- schreitenden Warenverkehr	Alternativ: Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Dr. rer. pol. Thomas Möller, Michael Picco, RA Dr. Thomas Weiss	3.–4. 12. 2008, Münster	AWA Außenwirtschafts- Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Probleme im Steuerstrafrecht – der Auslandssachverhalt	RA/FAStR/FA H.- u. GesR Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax	4. 12. 2008, Ratingen	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Das neue Erbschaftsteuerrecht	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	4. 12. 2008, Köln	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-0 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Steuerberaterregress	RA/FAStR Boris Kuder	5. 12. 2008, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbschaftsteuer international – Steuerliche Schwerpunkte der internationalen Nachfolgeplanung	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	5. 12. 2008, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99
Steuerrecht kompakt	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, VRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz, Prof. Dr. Christoph Uhländer	6. 12. 2008, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Steuerliche Brennpunkte bei Unternehmensfinanzierungen – Private Equity und weitere Alternativen zur Kreditfinanzierung	StB Prof. Dr. Günther Strunk	12. 12. 2008, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Jenny Steger Tel.: 030/726 15 31 26 Fax: 030/726 15 31 11 steger@anwaltakademie.de
Der Finanzgerichtsprozess	RA/FAStR Alexandra Mack	12. 12. 2008, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Bilanzsteuerrecht 2008/2009	WP/StB Dipl.-Ökonom Prof. Dr. Hubert Jung, vBP/StB Dipl.-Bw Frank Wetzel	12. 12. 2008, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht kompakt	Prof. Dr. Georg Crezelius, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, VRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, Prof. Dr. Christoph Uhländer	13. 12. 2008, Kiel	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07

Die Generalüberholung der GmbH.



**Mit
GmbH-Reform**

SPÖRLEIN/TAUSEND/BALLREICH

Handbuch für den Geschäftsführer der GmbH

Rechte – Pflichten – Haftung nach
Steuerrecht und Handelsrecht –
Sozialversicherungspflicht

**2008, 19., überarbeitete Auflage, ca. 650 Seiten,
Subskriptionspreis bis 30.11.2008 € 89,-; danach
€ 108,-**

ISBN 978-3-415-04085-4

Die rechtlichen Grundlagen des GmbH-Rechts sind durch die GmbH-Reform (MoMiG), die Unternehmensteuerreform 2008, das Jahressteuergesetz 2008 und das Umwandlungsrecht nach der Einführung der SE (SEStEG) erheblich verändert worden.

Vor diesem Hintergrund wurde das »Handbuch für den Geschäftsführer der GmbH« vollständig überarbeitet und konzeptionell neu ausgerichtet. Der Autor Hilbert Ballreich hat die gesamte Gesetzgebung einschließlich der anstehenden Bilanzrechtsmodernisierung detailliert abgebildet und in ihren praktischen Auswirkungen beschrieben. Anhand von über 100 Beispielfällen demonstriert er den künftigen gesellschafts- und steuerrechtlichen Alltag der GmbH. Besonderes Augenmerk legt er auf den Rechtsformvergleich mit der Personengesellschaft und auf Umwandlungsfälle.

*Dipl.-Finanzwirt **Hilbert Ballreich**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und vereidigter Buchprüfer, ist mit zahlreichen Veröffentlichungen hervorgetreten, so z.B. mit einem bereits in 4. Auflage erscheinenden Fallkommentar zum Umwandlungsrecht.*

 **BOORBERG**

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de · E-Mail: bestellung@boorberg.de

VOM START WEG GUT: ANWALTSSTRATEGIEN.



Anwaltsstrategien für das Kanzlei- management

Professionelle Büroorganisation und Mandatsführung

von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt, Geschäftsführer der Rechtsanwaltskammer Stuttgart, und Frank E. R. Diem, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht, Präsident der Rechtsanwaltskammer Stuttgart

2007, 146 Seiten, € 19,80

Anwaltsstrategien, Band 8

ISBN 978-3-415-03797-7



Bei der Organisation der Mandatsbearbeitung und der internen Arbeitsabläufe der Kanzlei bestehen in der Praxis nach wie vor große Defizite. Dabei wird verkannt, dass Haftungsfälle und Verfahrensfehler regelmäßig auf ein Organisationsverschulden der Anwaltskanzlei zurückzuführen sind.

Mit **Band 8** bieten die Autoren Hilfestellungen für eine effiziente Büroorganisation. Sie stellen in anschaulicher Form den Weg zum Aufbau eines Managementsystems vor, das auf die individuelle Kanzlei zugeschnitten ist und sich auch an Änderungen der Kanzleikonstellation – etwa bei Sozietätsveränderungen oder Zusammenschlüssen zu einem Kanzleiverbund – leicht anpassen lässt. Damit sparen Rechtsanwälte bei der täglichen Mandatsbearbeitung Zeit und Geld, vermeiden Haftungsfälle und erhalten die Chance, zusätzliche Mandate anzunehmen und zur Zufriedenheit der Mandantschaft zu bearbeiten. Ausführungen zur Kanzlei-Zertifizierung runden die Darstellung ab.



BOORBERG

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

VOM START WEG GUT: ANWALTSSTRATEGIEN.



Anwaltsstrategien beim Personalmanagement

Mitarbeitergewinnung und -führung in Kanzlei und Unternehmen

von Dr. Mario Axmann, Rechtsanwalt, Geschäftsführer der Rechtsanwaltskammer Stuttgart, und Dr. Oliver Knörr, Oberregierungsrat, Verwaltungsreferent, Tübingen

2007, 130 Seiten, € 19,80

Anwaltsstrategien, Band 9

ISBN 978-3-415-03835-6



Die Qualität des Kanzleipersonals ist entscheidend für den Kanzleierfolg, stellt aber auch den größten Kostenfaktor dar. **Band 9** vermittelt systematisch das für die Anwaltspraxis notwendige Wissen im Bereich des gesamten Personalmanagements. Schritt für Schritt werden die Personalplanung, -beschaffung und -auswahl erläutert. Angereichert mit Praxistipps stellt der Leitfaden das Verfahren der langfristigen Planung des Personalbedarfs mit Stellenbeschreibungen, die Rekrutierungsmöglichkeiten (u.a. Internetstellenbörsen) und die richtige Auswahl von qualifiziertem und engagiertem Personal dar.

Das Buch hilft, teure Fehlentscheidungen zu verhindern. Mittels einer Anleitung zur Personalführung vermeidet der Anwalt Fehler beim täglichen Umgang mit Mitarbeitern. Die Autoren bereiten die Themen Mitarbeitermotivation sowie Konfliktvermeidung und -beseitigung auf. Zahlreiche Muster und Checklisten geben praktische Handlungsanweisungen.



BOORBERG

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de