

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2006

33. Ausgabe | 8. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

185 **Editorial**
Wagner

Beiträge

186 Jahn **Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des GewStG im Visier der Betriebsprüfung**

191 Unkelbach-Tomczak
Wegzugbesteuerung

197 Söffing **Neues zum Gewerblichen Grundstückshandel**

202 Spatscheck/Ehnert **Zinsrichtlinie erfüllt nicht Erwartungen des Fiskus**

Europarecht

208 Eicker **Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht im Lichte der EuGH Rechtsprechung vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, Stauffer**

212 **Veranstaltungen**

215 **TaxLawLinks**

216 **LiteraTour**

218 **Steuermelder**

220 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Erbschaftsteuer 2007, Unternehmenssteuer 2008 – „Wir stehen selbst enttäuscht und sehn betroffen – den Vorhang zu und alle Fragen offen“ (nach Bertolt Brecht, Der gute Mensch von Sezuan).

II.

In einem ganz neuen Buch „Steuerstandort Deutschland 2006/2007“ wird klar und deutlich – daß Ernst & Young es auch schon gemerkt hat: „Angesichts der bisher unübertroffenen Fülle an steuerlichen Gesetzgebungsverfahren kann von einer Vereinfachung des Steuerrechts keine Rede mehr sein.“

III.

Aus dem Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, 29. 6. 2006: „Beschränkung der Verpflichtung der Vorsteuerberichtigung für Bestandteile und sonstige Leistungen, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt wurden, auf solche Berichtigungsobjekte, die an dem Wirtschaftsgut zu einer im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse noch nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung geführt haben“. Warum wird die Sprache nicht gleich mit abgeschafft?

IV.

Der „heiße Herbst“ ist – zumindest in der Steuerpolitik der Schweizerischen Eidgenossenschaft vorbei. Nach einem „Glaubenskrieg um die Steuerpolitik“ (so die NZZ am 22. 9. 2006) und ein paar politischen Luftballons („Easy Swiss Tax“) wurde die „Unternehmenssteuerreform II“ Anfang Oktober verabschiedet. Mit der klaren Erkenntnis, daß vorübergehende Einnahmeausfälle wirtschaftliche Impulse auslösen, die langfristig sowohl die Steuereinnahmen als auch die Beschäftigung ankurbeln werden.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2007.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Kiedrich; *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München; *Manja Ehnert*, Rechtsanwältin in München; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München;

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA **Jennifer Fraedrich**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, 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/StB **Dr. Klaus Eicker**, Ernst & Young AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
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.

ISSN 1615-5610

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des GewStG im Visier der Betriebsprüfung

Insbesondere Überlassung und Betrieb von Photovoltaikanlagen und Betriebsvorrichtungen als begünstigungsschädliche Nebentätigkeiten im Licht der neueren Rechtsprechung der Finanzgerichte

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin

Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung lassen vermuten, daß die erweiterte Kürzung im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Grundbesitzgesellschaften noch verstärkter als bisher ins Visier der Finanzverwaltung gerückt ist. Insbesondere die jüngsten Urteile des I. und des VIII. Senats des BFH vom 11. 8. 2004,¹ 22. 2. 2005,² 14. 6. 2005,³ 17. 11. 2005,⁴ 30. 11. 2005,⁵ 17. 1. 2006⁶ und 17. 5. 2006⁷ scheinen den Betriebsprüfern neuen Aufwind zu geben. Schon der Leitsatz der letzten Entscheidung verheißt ein verschärftes Auseinandersetzungsfeld für grundstücksverwaltende Unternehmen. Denn auch eine noch so geringfügige (Mit-)Vermietung von Betriebsvorrichtungen soll einer ausschließlichen Grundstücksverwaltung im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegenstehen. Soweit sich der erkennende VIII. Senat bislang einer anderen Auffassung zugeneigt hatte, hält er hieran ausdrücklich nicht mehr fest. Die noch anderslautenden, begünstigungsfreundlicheren Rechtsauffassungen des FG Niedersachsen vom 20. 4. 2005⁸ und des FG Düsseldorf vom 13. 5. 2005⁹ sind überholt.

Welche Auswirkung dies haben kann, zeigt sich derzeit aktuell sehr drastisch in der Betriebsprüfung bei einem Schulbaufonds (Grundstücksgesellschaft) einer nordrhein-westfälischen Ersatzschule, der das Schulgebäude an den Träger der privaten Ersatzschule vermietet. Der im wesentlichen aus Schülereltern zusammengesetzte Schulbaufonds hatte das Schulgebäude errichtet und nachträglich im Interesse des Umweltschutzes und zum Zwecke der Förderung des Technik- und Physikunterrichts eine moderne, kostspielige Photovoltaik-Lehranlage installiert und dieser der Schule ohne weiteres Entgelt zur Verfügung gestellt. Soweit so gut. Allerdings sind die Stromnetzbetreiber seit dem 1. 4. 2000 durch das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) verpflichtet, jeglichen in einer privaten Anlage aus solarer Strahlungsenergie erzeugten Strom zu einem festen, subventionierten Einspeisungspreis abzunehmen – natürlich eine willkommene Finanzierungshilfe für den Schulbaufonds, und nebenbei der gewollte Förderanreiz des Staates zur Errichtung solcher umweltfreundlicher Anlagen. Die Betriebsprüfung

allerdings wittert neue Einnahmequellen und wertet die hierdurch erzielten jährlichen rund 1 500 € Einspeisungserlöse als schädliche gewerbliche Einkünfte, die einer ausschließlichen Grundstücksverwaltung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegenstehen – mit der Konsequenz von Steuernachteilen im sechsstelligen Bereich im Prüfungszeitraum. Die erweiterte Kürzung wird versagt.

Aber auch ohne die Vereinnahmung von Einspeisungsentgelten nach dem EEG durch den Schulbaufonds müßte befürchtet werden, daß die Vermietung des Gebäudes mit der Photovoltaikanlage unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 17. 5. 2006 zu einer Versagung der erweiterten Kürzung führt, wenn der Mieter – hier der Schulträger durch den Betrieb der Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung – gewerblich tätig ist.

Der Betrieb und die Überlassung einer Photovoltaikanlage durch grundstücksverwaltende Unternehmen können sich danach je nach Gestaltung als teure Gewerbesteuerfalle entpuppen.

Ob sich die im übrigen umweltpolitisch kontraproduktive Auffassung der Finanzverwaltung rechtfertigen läßt und welche Gestaltungsmöglichkeiten zur Wahrung der erweiterten Kürzung zur Verfügung stehen, ist nachfolgend zu

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

- 1 Az.: ►► I R 89/03, BStBl. 2004 II S. 1080.
- 2 Az.: ►► VIII R 53/02, BFH/NV 2005 S. 1624.
- 3 Az.: ►► VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778.
- 4 Az.: ►► I B 150/04, BFH/NV 2006, S. 609.
- 5 Az.: ►► I R 54/04, BFH/NV 2006 S. 1148.
- 6 Az.: ►► VIII R 60/02, LEXinform 5002134.
- 7 Az.: VIII R 39/05, DStR 2006, 1363.
- 8 Az.: 9 K 332/00, EFG 2005, 1289.
- 9 Az.: – 1 K 597/02 G, BeckRS 2005 26018668 (Rev. eingelegt – BFH – VIII R 48/05).

untersuchen. Dabei steht die beispielhaft gewählte Photovoltaikanlage stellvertretend für alle Arten mitvermieteter Betriebsvorrichtungen.

1. Erweiterte Kürzungsmöglichkeit nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aus der Sicht der Finanzrechtsprechung

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 v. H. des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitzes zu kürzen. An die Stelle dieser Kürzung tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Während § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG darauf zielt, die Doppelbelastung von Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden,¹⁰ war das Regelungsanliegen bei der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in seiner ursprünglichen Fassung darauf gerichtet, die Gewerbesteuerbelastung der Kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften derjenigen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen, anzunähern.¹¹

Trotz der zwischenzeitlich erfolgten Steueränderungen und Zulassung so genannter unschädlicher Nebentätigkeiten sowie Ausdehnung des Anwendungsbereichs in persönlicher Hinsicht auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen, ist der Grundgedanke der Vorschrift nicht aufgegeben worden. Danach sind nach wie vor Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer zum Zwecke der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben.

Daraus zieht die Finanzrechtsprechung folgende Schlüsse:

- Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu denen in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten gehört, schließt selbst dann die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags grundsätzlich aus, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.¹² Die Vorschrift beläßt keine Auslegungsspielräume.¹³ Ausnahmen wegen Geringfügigkeit der gewerblichen Betätigung sind deshalb auch nicht aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geboten.¹⁴

- Eine im Sinn des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eigenen Grundbesitz verwaltet, kann die erweiterte Kürzung danach grundsätzlich nicht in Anspruch nehmen, wenn sie mit dem Grundbesitz auch Betriebsvorrichtungen gegen Nutzungsentgelt überläßt (vermietet/verpachtet).¹⁵ Da sich der Begriff des Grundbesitzes i. S. v. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften richtet,¹⁶ zählen Betriebsvorrichtungen¹⁷ nicht dazu.
- Ein Grundstücksverwaltungsunternehmen kann die erweiterte Kürzung aber dann in Anspruch nehmen, wenn zu dem vermieteten Objekt Grundstücksteile gehören, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch die Mieter Betriebsvorrichtungen sind.¹⁸
- Die erweiterte Kürzung ist auch dann zu versagen, wenn die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes oder die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Kapitalvermögens die Grenze zur Gewerblichkeit überschreitet.¹⁹ Der BFH stellt dabei darauf ab, daß ein Unternehmen, das außer der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes eine Tätigkeit ausübt, die ihrer Art nach gewerblicher Natur ist und die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 genannten Nebentätigkeiten gehört, die für Wohnungsunternehmen geltende erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nicht in Anspruch nehmen kann. Denn der

10 Vgl. hierzu ►► BFH vom 18. 4. 2000, Az. VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359, m. w. N.

11 Vgl. BFH vom 15. 12. 1998, VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168; vom 18. 4. 2000, VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 59; vom 17. 5. 2006, VIII R 39/05, DStR 2006, 1363; FG Düsseldorf, Urteil vom 13. 5. 2005, BeckRS 2005 26018668.

12 BFH Urteil vom 17. 5. 2006, Az. VIII R 39/05, DStR 2006, 1363; vom 14. 6. 2005, VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778; vom 18. 4. 2000, Az. VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; vom 31. 7. 1990, Az. I R 13/88, BStBl. II 1990, 1075.

13 BFH Urteil vom 17. 5. 2006, Az. VIII R 39/05, DStR 2006, 1363; vom 14. 6. 2005, VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778; vom ►► 17. 10. 2002, I R 24/01, BStBl. 2003 II S. 355; Beschluß vom ►► 27. 2. 2002, IV S 7-10/01, BFH/NV 2002, 1052; vom 18. 4. 2000, Az. VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; vom 31. 7. 1990, Az. I R 13/88, BStBl. II 1990, 1075; vgl. auch: Wendt, FR 2000, 1038; Gosch, Steuerliche Betriebsprüfung 2000, 57 und 341.

14 BFH Urteil vom 30. 11. 2005, I R 54/04 (NV), BFH/NV 2006 S. 1148; vom 11. 8. 2004, I R 89/03, BStBl. 2004 II S. 1080; vom 17. 10. 2002, I R 24/01, BStBl. 2003 II S. 355; a. A. FG Düsseldorf, 13. 5. 2005, 9 K 332/00, EFG 2005, 1289.

15 BFH Urteil vom 17. 5. 2006, Az. VIII R 39/05, DStR 2006, 1363; vom 14. 6. 2005, VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778.

16 Vgl. BFH, Urteil vom 22. 6. 1977 I R 50/75, BStBl. II 1977, 778.

17 Zur aktuellen Begriffsdefinition vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. 3. 2006, z. B. FinMin Baden-Württemberg 15. 3. 2006, 3 – S 3190/16, BStBl. 2006 I S. 314.

18 BFH, Urteil vom 22. 6. 1977 I R 50/75, BStBl. II 1977, 778.

19 BFH Urteil vom 3. 8. 1972, Az. IV R 235/67, BStBl. 2, 1972, 799; vom 22. 6. 1977, Az. I R 50/75, BStBl. II 1977, 778; vom 13. 8. 1997, Az. I R 61/96, BStBl. II 1998, 270; vom 18. 4. 2000, Az. VIII R 68/1998, BStBl. II 2001, 359; vgl. auch Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 9. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz. 132 ff.; Blümich/Gosch, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, 89. Auflage, § 9 GewStG Rz. 45 und 77; Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 9 Rz. 22 und 28.

Sinn der Vorschrift liege darin, solche Unternehmen zu begünstigen, die nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbsteuerpflichtig wären und die es nur aufgrund ihrer Rechtsform sind.

- Die Vermietung von Grundbesitz begründet danach einen eigenständigen Gewerbebetrieb, wenn Sonderleistungen – wie etwa die Überwachung und Reinigung des Gebäudes oder die Durchführung koordinierter Werbemaßnahmen – erbracht werden, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und deren Bereitstellung eine unternehmerische Organisation erfordert.²⁰
- Begünstigungsschädlich ist die Beteiligung als Mitunternehmer an gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaften,²¹ die geschäftsführende Beteiligung an einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft²² (Abfärbewirkung) und die Tätigkeit einer Personengesellschaft als Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung²³ sowie die Betriebsverpachtung.²⁴
- Allerdings sollen Nebentätigkeiten nicht begünstigungsschädlich sein, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Unschädlich sind somit nur die der Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes dienenden Hilfs- und Nebentätigkeiten. Hierzu zählt etwa der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und ähnlichem.²⁵ Selbst in diesem Fall wäre die Tätigkeit aber schädlich, wenn die Nebentätigkeit für sich gesehen gewerblich wäre.²⁶
- Der Anteil der gesetzlich dem Grunde nach unschädlichen Nebentätigkeiten ist auf einen Satz von höchstens 10 v. H. am steuerpflichtigen Gesamtgewinn begrenzt, sonst ist er keine lediglich untergeordnete Nebentätigkeit mehr.²⁷ Ob diese Grenze allerdings Bestand haben wird, hat der BFH in zwei späteren Entscheidungen ausdrücklich offengelassen.²⁸ Einer Erweiterung der Begünstigung auf sämtliche von einem Gewerbebetrieb kraft Rechtsform erzielten nicht gewerblichen Einkünfte im Wege der Analogie steht die Entscheidung des Gesetzgebers entgegen, von solchen Einkünften „ausschließlich“ die Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes und daneben die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens zu privilegieren.²⁹ Da § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine Ausnahmenvorschrift ist, ist deren Anwendungsbereich – unter Berücksichtigung des ursprünglichen Zwecks der Vorschrift, nur die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes zu begünstigen – eher enger zu fassen als auszuweiten.³⁰
- Offen ist daher auch noch, ob schon die Unentgeltlich-

keit einer Tätigkeit als solche die Annahme einer schädlichen Nebentätigkeit i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließt.³¹ Eine ihrer Art nach ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene und deshalb nicht gewerbliche Veräußerung von Grundbesitz ist deshalb der Verwaltung eigenen Grundbesitzes in dem Sinn zuzurechnen, daß sie nicht zur Verneinung der Ausschließlichkeit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes führt.³²

Demgemäß stellt sich nur dann, wenn entweder die Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist und damit kraft ihrer gewerblichen Prägung der Gewbesteuer unterliegt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG) oder die gewerbliche Betätigung den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aufgeführten (unschädlichen) Nebentätigkeiten zuzuordnen ist, die Frage, ob die Personengesellschaft – ggf. neben der Nutzung von Kapitalvermögen – ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und ob hiervon auch dann noch ausgegangen werden kann, wenn die Gesellschaft, beispielsweise durch die gewerbliche Stromerzeugung oder die Vermietung von Betriebsvorrichtungen,

- 20 BFH-Urteile vom BFH 18. 4. 2000, VIII R 68/98, BStBl. 2001 II S. 359; 6. 3. 1997 IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762; vom 27. 2. 1987 III R 217/82, BFH/NV 1987, 441; vom 6. 10. 1982 I R 7/79, BStBl. II 1983, 80; vom 23. 4. 1969 I R 54/67, BStBl. II 1969, 441; vom 12. 3. 1964 IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364; vom 18. 3. 1964 IV 141/60 U, BStBl. III 1964, 367.
- 21 BFH Urteil vom 30. 11. 2005, I R 54/04 (NV), BFH/NV 2006 S. 1148; vom ► 2. 2. 2001, VIII B 56/00 (NV), BFH/NV 2001 S. 817.
- 22 BFH 17. 10. 2002, I R 24/01, BStBl. 2003 II S. 355.
- 23 BFH 22. 2. 2005, VIII R 53/02 (NV), BFH/NV 2005 S. 1624; BFH-Beschluß vom ► 16. 10. 2000 VIII B 18/99, BFH/NV 2001, 438; Urteil vom 24. 11. 1998 VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483, unter II.2. der Gründe; vom 25. 6. 1996 VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; vom 11. 5. 1989 IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797.
- 24 BFH 14. 6. 2005, VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778.
- 25 BFH vom 15. 5. 2006, VIII R 39/05, DStR 2006, 1363; vom 17. 1. 2006, VIII R 60/02, LEXinform 5002134; vom 14. 6. 2005, VIII R 3/03, BStBl. 2005 II S. 778; vom 22. 2. 2005, VIII R 53/02 (NV), BFH/NV 2005 S. 1624 – unter Ziff. 4.b) der Entscheidungsgründe; BFH-Beschluß vom 17. 10. 2002 I R 24/01, BStBl. II 2003, 355; Urteil vom 26. 2. 1992 I R 53/90, BStBl. II 1992, 738, unter II.1.b) der Gründe, m.w.N.; vom 27. 4. 1977, I R 214/75 BStBl. II 1977, 716; vgl. auch Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 71, m.w.N.).
- 26 BFH, Urteil vom 22. 2. 2005, VIII R 53/02 (NV), BFH/NV 2005 S. 1624 – unter Ziff. 4.b) der Entscheidungsgründe; vom 27. 4. 1977, I R 214/75, BStBl. 1977 II S. 776.
- 27 BFH-Urteil vom 12. 9. 1985 VIII R 241/81, BFHE 145, 71; vgl. auch Urteil vom 26. 2. 1992 I R 53/90, BStBl. II 1992, 738.
- 28 BFH Beschluß vom 27. 2. 2002, IV S 7-10/01 (NV), BFH/NV 2002 S. 1052; Urteil vom 26. 8. 1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338.
- 29 BFH vom 22. 1. 1992 I R 61/90, BFHE 167, 144, BStBl. II 1992, 628 und vom 26. 2. 1992 I R 53/90, BStBl. II 1992, 738.
- 30 Vgl. BFH-Urteile vom 12. 3. 1980 I R 99/78, BStBl. II 1980, 470, m.w.N., und in BFHE 162, 437, BStBl. II 1991, 249; vom 26. 2. 1992 I R 53/90, BStBl. II 1992, 738.
- 31 So BFH-Urteil vom 31. 7. 1980 I R 30/77, BStBl. II 1980, 662; ausdrücklich offengelassen im Urteil vom 17. 1. 2006, VIII R 60/02, LEXinform 5002134; a. A. etwa Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz. 72, m.w.N. zum Streitstand.
- 32 BFH-Urteil vom 31. 7. 1980 I R 30/77, BStBl. II 1980, 662 – für den Fall von Grundstücksveräußerungen.

in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht genannte und – für sich gesehen – nicht gewerbliche Hilfs- oder Nebengeschäfte im Dienste der Grundstücksverwaltung tätig.

2. Energieeinspeisung nach EEG als begünstigungsschädliche Nebentätigkeit

Durch das EEG sind die Netzbetreiber (Energieversorgungsunternehmen – EVU) grundsätzlich verpflichtet, Anlagen zur Erzeugung von Strom an ihr Netz anzuschließen, den gesamten angebotenen Strom aus diesen Anlagen vorrangig abzunehmen und den eingespeisten Strom mit einem festen Betrag je Cent pro Kilowattstunde zu vergüten (§ 3 i. V. m. § 8 EEG). Betreiber von Photovoltaikanlagen können so durch Einspeisung des überschüssigen Stroms Einnahmen erzielen, deren steuerliche Auswirkungen u. a. von der Art des Einspeisungsverhaltens und der Möglichkeit einer Gewinnerzielung abhängen.

Angesichts der relativ hohen Vergütung für den erzeugten Strom speisen Betreiber von Photovoltaikanlagen im allgemeinen nicht nur den überschüssigen, privat nicht benötigten, sondern den gesamten Strom in das Netz der EVU ein und erwerben den für den privaten Bedarf benötigten Strom von der EVU zu günstigen Preisen zurück.

Steuerlich ist bei einer Volleinspeisung grundsätzlich von einer gewerblichen Betätigung i. S. d. § 15 EStG auszugehen, soweit zusätzlich das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht bejaht werden kann. Es handelt sich bei der Volleinspeisung um eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit. Da der Betreiber der Anlage auf dem Strommarkt als Produzent in Erscheinung tritt und sich durch Einspeisung des Stroms an eine, wenn auch eingeschränkte, Allgemeinheit wendet, nimmt er auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Die Gewinnerzielungsabsicht ist einzel-fallbezogen unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen³³. Übersteigen die während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu erzielenden Einspeisungsentgelte (Einnahmen) die Herstellungs- und Betriebskosten der Anlage, ist von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen.

Dient der Erwerb der Anlage dagegen ausschließlich oder überwiegend der eigenen (privaten) Stromversorgung und entsteht nur gelegentlich ein Stromüberschuß, der dann gegen Entgelt in das Stromnetz eines Energieversorgungsunternehmens eingespeist wird, liegt keine unternehmerische Tätigkeit des Betreibers vor.³⁴

Soweit also eine gewerbliche Stromerzeugung anzunehmen ist, stellt sich die Frage nach der Auswirkung dieser Tätigkeit auf die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Die gewerbliche Stromerzeugung gehört nicht zu den privilegierten, unschädlichen Nebentätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Eine solche nicht privilegierte gewerbliche Tätigkeit schließt selbst dann die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags grundsätzlich aus, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist. Das quantitative Verhältnis zu den sonstigen Umsätzen oder das Ausmaß der Nebentätigkeit sind ebenso unerheblich wie das Erfordernis einer unternehmerischen Organisation für die Nebentätigkeit. Denn das Unternehmen übt außer der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes eine Tätigkeit aus, die ihrer Art nach gewerblicher Natur ist. Das Unternehmen ist folglich nicht mehr nur aufgrund seiner Rechtsform gewerblich tätig.

Die Stromerzeugungsnebentätigkeit kann dann auch nicht als „der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienender und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung“ angesehen werden. Eine Photovoltaikanlage, die der Stromerzeugung zur Volleinspeisung an EVU dient, ist kein Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung. Aber selbst in diesem Fall wäre die Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit schädlich.³⁵ Die erweiterte Kürzung kommt nicht in Betracht.

3. Begünstigungsschädliche Nebentätigkeit durch Überlassung von Photovoltaikanlagen als Betriebsvorrichtungen

Der durch Grundstücksgesellschaften vermietete Grundbesitz besteht in der Praxis häufig nicht nur aus reinem Grundvermögen im Sinn des § 68 Abs. 1 BewG, also Grund und Boden, Gebäude, den sonstigen Bestandteilen und dem Zubehör. Mitvermietet werden regelmäßig auch besondere technische Ausstattungen, die Betriebsvorrichtungen im Sinn von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG sein können. Da nach neuester Rechtsprechung des BFH jede Vermietung von Betriebsvorrichtungen schädlich sein soll, muß im Einzelfall geprüft werden, ob es sich bei besonderen technischen Ausstattungen um Betriebsvorrichtungen handelt.

Nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG sind Betriebsvorrichtungen Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Zu den Betriebsvorrichtungen

33 Vgl. OFD Berlin 27. 4. 2004, St 121 – G 1400 – 1/01, DB 2004 S. 1290 – mit Berechnungsbeispiel.

34 So zur umsatzsteuerlichen Behandlung OFD Karlsruhe 9. 12. 2002, S. 7104, UR 2003 S. 358.

35 Vgl. BFH, Urteil vom 22. 2. 2005, VIII R 53/02 (NV), BFH/NV 2005 S. 1624 – unter Ziff. 4. b) der Entscheidungsgründe; vom 27. 4. 1977, I R 214/75, BStBl. 1977 II S. 776.

gehören nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen. Unter diesen Begriff fallen vielmehr alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird.³⁶ Das können auch selbständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken sein, z. B. Schornsteine, Öfen, Kanäle. Die Entscheidung der Frage, ob die einzelnen Bestandteile Teile von Gebäuden oder Betriebsvorrichtungen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu diesem Betrieb stehen. Als Betriebsvorrichtungen können dabei nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.³⁷ Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden.³⁸ Liegt der eigentliche Zweck einer Anlage hingegen darin, das Gebäude besser nutzen zu können, fehlt es an einer unmittelbaren gewerblichen Nutzung.³⁹

Soweit es die Betriebsvorrichtungseigenschaft von Photovoltaikanlagen betrifft, liegt noch keine Rechtsprechung vor. Zur Orientierung kann aber auf die Rechtsprechung zu Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlage, Wärmerückgewinnungsanlagen oder Heizungs- und sonstige Energieanlagen zurückgegriffen werden.

Heizungsanlagen, die zwar auch gewerblichen Zwecken dienen, deren eigentlicher Zweck jedoch in der Beheizung des betrieblich genutzten Gebäudes liegt, sind nicht als Betriebsvorrichtungen angesehen.⁴⁰ Be- und Entlüftungsanlagen wie auch Klimaanlage dienen im Regelfall ebenfalls primär der Gebäudenutzung.⁴¹ Wärmerückgewinnungsanlagen, die der Warmwasseraufbereitung, Versorgung des Gebäudes mit Warmwasser und der auch allgemeine Beheizung des Gebäudes dienen, sind ebenfalls keine Betriebsvorrichtungen.⁴²

Andererseits hat der BFH wiederholt im Normalfall der Gebäudedefunktion zuzuordnende Anlagen im Hinblick auf die im konkreten Fall gegebenen besonderen Umstände ausnahmsweise als Betriebsvorrichtungen qualifiziert.⁴³ Der BFH betont dabei, daß es erforderlich sei, daß eine solche Anlage in einer besonderen und unmittelbaren Beziehung zu dem gegenwärtig ausgeübten Betrieb stehe und nicht nur der Benutzung des Gebäudes diene. Das Gewerbe müsse durch die Anlage betrieben werden.⁴⁴ Indes wird dieser betriebsspezifische Zusammenhang nicht lediglich dann bejaht, wenn mittels dieser Anlage das Produkt selber hergestellt wird. Vielmehr hebt der BFH in den erwähnten Ausnahmefällen erkennbar auf den weiteren Umstand ab, daß sie einen störungsfreien Betriebsablauf gewährleisten und das Gewerbe mit ihrer Hilfe unmittelbar betrieben wird.⁴⁵

Danach kann auch für eine Photovoltaikanlage festgehalten werden, daß diese keine Betriebsvorrichtung darstellt, wenn sie lediglich der Gewinnung von Allgemeinstrom für das Gebäude dient und darüber hinaus gelegentlich

überschüssiger, nicht selbst benötigter Strom an die EVU abgegeben wird. Sie dient dann der Gebäudenutzung und ist Grundstücksbestandteil. Die Mitvermietung einer Photovoltaikanlage ist dann nicht begünstigungsschädlich.

Die Einordnung als Betriebsvorrichtung wird aber dann anzunehmen sein, wenn spezifische betriebliche Nutzungszusammenhänge bestehen, bspw. wenn die Anlage schon ihrer Art nach ausschließlich oder primär der gewerblichen Stromerzeugung und Stromeinspeisung dient (s. o. Ziffer 2 – Volleinspeisung) oder als überwiegend betrieblich genutzte Lehranlage. Die Vermietung einer solchen Anlage ist als Vermietung von Betriebseinrichtungen unabhängig vom quantitativen Verhältnis des hieraus erzielten Mietzinses zum Gesamtumsatz des Grundstücksunternehmens aus begünstigter Tätigkeit insgesamt begünstigungsschädlich.

Nutzt der Mieter die an sich vom Vermieter zur Erzeugung von Allgemeinstrom für das Gebäude errichtete Photovoltaikanlage stattdessen zur Volleinspeisung oder zu sonstigen eigenbetrieblichen Zwecken, und wird die Anlage dadurch zur Betriebsvorrichtung umqualifiziert, so bleibt die erweiterte Kürzung dennoch erhalten. Hier hilft die Rechtsprechung des BFH, wonach die erweiterte Kürzung auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn zu dem vermieteten Objekt Grundstücksteile gehören, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch die Mieter Betriebsvorrichtungen sind.⁴⁶

4. Gestaltungen zur Erhaltung der erweiterten Kürzung

Droht beim Betrieb oder der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, hier im speziellen bei Photovoltaikanlagen, die Versagung der erweiterten Kürzung, kann durch verschie-

36 BFH vom 11. 12. 1991, II R 14/89, BStBl. 1992 II S. 278.

37 BFH ►► 5. 9. 2002, III R 8/99, BStBl. 2002 II S. 877; vom 23. 3. 1990, BStBl. 1990 II S. 751, vom 10. 10. 1990, BStBl. 1991 II S. 59 und vom 11. 12. 1991, BStBl. 1992 II S. 278.

38 BFH-Urteil vom 6. 8. 1998 III R 28/97, BStBl. II 2000, 144, unter II. 2. a und b der Gründe, m. w. N.

39 BFH-Urteil vom ►► 7. 9. 2000 III R 48/97, BStBl. II 2001, 253.

40 BFH 5. 9. 2002, III R 8/99, BStBl. 2002 II S. 877 m. w. N.

41 Vgl. BFH-Urteile vom 17. 5. 1968 VI R 341/66, BStBl. II 1968, 563; vom 7. 3. 1974 VIII R 30/71, BStBl. II 1974, 429, 430.

42 BFH 5. 9. 2002, III R 8/99, BStBl. 2002 II S. 877.

43 BFH-Beschluß vom 5. 12. 1996 III B 26/94, BFH/NV 1997, 518, 519 – Klimaanlage; BFH-Beschluß vom 21. 7. 1998 III B 32/98, BFH/NV 1999, 366, 367 Einbruchmeldeanlage in einer Bank; BFH-Urteil vom 23. 3. 1990 III R 63/87, BStBl. II 1990, 751, 752 besondere Schallschutzmaßnahmen; BFH-Urteil vom 11. 12. 1987 III R 191/85, BStBl. II 1988, 300 zweckbestimmte Sprinkleranlage.

44 BFH-Urteil vom 11. 12. 1991 II R 14/89, BStBl. II 1992, 278, 279.

45 Vgl. BFH ►► 9. 8. 2001, III R 43/98, BStBl. 2002 II S. 100, m. w. N.

46 BFH, Urteil vom 22. 6. 1977 I R 50/75, BStBl. II 1977, 778.

dene Gestaltungen die Begünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erhalten werden. Nachfolgend sollen einige Gestaltungsüberlegungen – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – aufgezeigt werden.

Beim Betrieb einer Photovoltaikanlage sollte zunächst ermittelt werden, ob der wirtschaftliche Vorteil der Volleinspeisung bei gleichzeitigem Rückkauf des billigeren EVU-Stroms und lediglich einfacher Kürzung günstiger ist als der Vorteil aus der Gewährung der erweiterten Kürzung. Das hängt von der Auslegung und Leistungsfähigkeit der Anlage ab und von der Höhe des Steuervorteils, den die erweiterte im Verhältnis zur einfachen Kürzung mit sich bringt; bei verschiedenen Fallgestaltungen ist die einfache Kürzung die günstigere Alternative. Ist die einfache Kürzung günstiger, ist freilich nichts zu veranlassen. Rechnet sich die Volleinspeisung mit ihren steuerlichen Konsequenzen nicht, kann der Eigenverbrauch des erzeugten Stroms in Erwägung gezogen werden, wobei lediglich der gelegentliche Überschuß eingespeist wird. Soweit auch dann noch schädliche Überschüsse drohen, kann ein Verzicht auf die Überschußentgelte überlegt werden, wobei noch unklar ist, ob angesichts des EEG ein Wahlrecht hinsichtlich der entgeltlichen Einspeisung möglich ist.⁴⁷

Zu denken ist des Weiteren an ein Auslagern der Photovoltaikanlage und den Betrieb in einer eigenständigen Betriebsgesellschaft. Das gilt für den Betrieb jeder dafür geeigneten Betriebsvorrichtung genauso. Zu achten ist dabei auf die Vermeidung der Auslagerung in eine gewerbliche Personengesellschaft, an der das Grundstücksunternehmen beteiligt ist, um die schädliche Abfärbewirkung zu vermeiden.

Soweit die Anlage nicht selbst betrieben, sondern mitvermietet wird, ist darauf zu achten, die Qualifizierung als

Betriebsvorrichtung zu durchbrechen. Das kann durch Ausnutzen der Rechtsprechung zu den Anlagen erreicht werden, die nur durch die Art ihrer Nutzung beim Mieter als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind. Die Anlage muß dann im Zeitpunkt ihrer Vermietung Grundstücksbestandteil sein. Das kann durch bauliche, technische und vertragliche Eingriffe erreicht werden, bspw. die Herrichtung als Stromerzeugungsanlage für Allgemeinstrom des Gebäudes. Wenn dann erst der Mieter die technische Umrüstung mit zwei unabhängigen Stromzählern – eingespeister Strom einerseits und eingekaufter Strom andererseits – vornehmen läßt, ist der bisherige Grundstücksbestandteil Photovoltaikanlage nur wegen der Eigenart seiner Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtung und damit begünstigungsunschädlich.

Durch vertragliche Vereinbarung kann ferner festgelegt werden, daß der ansonsten nicht gewerbliche Mieter die Anlage nur zu nichtgewerblichen Zwecken nutzen darf. Das schließt eine Volleinspeisung durch den Mieter – und damit die Qualifizierung als Betriebseinrichtung – aus.

Letztlich liegt auch eine unentgeltliche Überlassung an den Mieter nahe. Daran ist immer zu denken, wenn kein gesondertes Entgelt für die Anlage ausgewiesen wird. Dann ist aber nicht sicher, ob die Finanzverwaltung einen Teil des Mietzinses quotal auf die Anlage herunterbricht und als eigenständiges – schädliches – Entgelt für die Überlassung der Anlage behandelt. Im Fall der Nachrüstung einer Photovoltaikanlage ohne gleichzeitige Anpassung des Mietzinses wird die Finanzverwaltung diese Argumentation kaum durchsetzen können.

47 In diesem Sinne jedenfalls OFD Karlsruhe 9. 12. 2002, S. 7104, UR 2003 S. 358: „Betreiber privater Anlagen zur Stromgewinnung, die von dieser Abnahmeverpflichtung Gebrauch machen, ...“.

Wegzugbesteuerung

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich (bei Wiesbaden)¹

2. Teil: Wegzug von Privatpersonen (natürlichen Personen) ins Ausland

Die Gründe, weshalb eine Privatperson ihren Wohnsitz in das europäische Ausland oder in Drittstaaten verlegt, sind sowohl im privaten, als auch im beruflichen oder unternehmerischen Bereich zu finden. Manche Bürger wollen aber auch einfach der hohen Besteuerung in Deutschland entgehen und zwar möglichst kurzfristig.

So entschließen sich manche Bürger, aus Deutschland

wegzuziehen, weil in ihrem Privatleben gravierende Änderungen eingetreten sind, die ihnen ein Verbleiben in Deutschland nicht wünschenswert erscheinen lassen.

Mancher Bürger verläßt Deutschland aus gesundheitlichen Gründen, wegen familiärer Entwicklungen, des Eintritts in den vorzeitigen oder regulären Ruhestand, der Beendigung seiner Ehe, des Aufbaus neuer freundschaftlicher

1 Teil I des Beitrages ist erschienen im steueranwaltsmagazin 2006, 110 ff.

Verbindungen, der besseren klimatischen Bedingungen in dem anderen Land seiner Wahl, aufgrund wirtschaftlicher Erwägungen oder einfach nur wegen des Wunschs, etwas Neues kennen zu lernen und andere Kulturen zu erleben.

Häufig jedoch stehen deutsche Bürger vor der Entscheidung, ins Ausland zu gehen, weil sie ihre berufliche Existenz sichern müssen.

Der Anlaß zum Wegzug kann dann darin liegen, daß das Arbeitgeberunternehmen die Betriebsstätte, die Tochtergesellschaft oder sogar das gesamte Unternehmen einschließlich Unternehmenssitz in einen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat verlagert.

Der betroffene Arbeitnehmer steht dann vor der Entscheidung, notgedrungen mitzugehen oder in Deutschland eine neue Stelle zu suchen. Oft wird ein mehrjähriger Aufenthalt im Ausland als Voraussetzung für eine weitere Karriere im Unternehmen betrachtet. Zu überlegen haben die Betroffenen stets, ob der Wegzug nur für einige Jahre oder für immer stattfinden soll. Zu entscheiden ist auch, ob die Verbindungen nach Deutschland unter dem Gesichtspunkt, sich die jederzeitige Rückkehr zu ermöglichen, zu betrachten sind oder ob die Rückkehr von vornherein ausgeschlossen werden soll. So werden Arbeitnehmer, die von ihren Arbeitgeberunternehmen ins Ausland entsandt werden oder die der Betriebsstätte, Tochtergesellschaft oder dem ganzen Unternehmen folgen, sich stets die Möglichkeit der Rückkehr erhalten wollen.

Bei Selbständigen, seien es nun Freiberufler oder Einzelunternehmer, z. B. Sportler, Künstler, Schauspieler, aber auch Dienstleister werden eher auf die Rückkehrmöglichkeiten verzichten wollen. Daraus ergibt sich, ob in Deutschland geschaffenes Vermögen dort verbleiben oder veräußert werden soll.

Wird ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ins Ausland entsandt (sog. expatriate), wird er für die Jahre des Aufenthaltes dort stets sein Vermögen in Deutschland erhalten wollen, um nach der Rückkehr an das Leben und den Lebensstandard vor seinem Auslandsaufenthalt unmittelbar anknüpfen zu können.

Der ins Ausland ziehende Unternehmer wird möglicherweise das in Deutschland vorhandene Vermögen veräußern wollen oder müssen, um im Ausland eine neue Existenz aufzubauen oder etwaige Erweiterungen der vorhandenen ausländischen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften zu finanzieren. Die Veräußerung von Vermögensbestandteilen in Deutschland unterliegt den deutschen Steuerbestimmungen. Der Gruppe der Arbeitnehmer werden hier auch die Personen zugeordnet, die für die Sommer- oder Wintersaison ins benachbarte EU-Ausland oder in touristisch beliebte Drittstaaten gehen. Zu der Gruppe der im Ausland

tätigen Unternehmer und Selbständigen werden hier auch diejenigen Arbeitnehmer gezählt, welche entweder in Deutschland ihre Anstellung verloren oder den Berufseinstieg oder -wechsel nicht geschafft haben und deshalb versuchen, im Ausland eine unternehmerische Existenz aufzubauen. Ebenso gehören zu dieser Gruppe die Gesellschafter von deutschen Personen- und Kapitalgesellschaften, welche ins Ausland gehen.

Die steuerliche Behandlung der im Ausland und in Deutschland erzielten Einkünfte nach deutschem Steuerrecht sollte jedoch vorher genau so geprüft werden, wie die steuerlichen Bestimmungen des Zuzugsstaates, um Nachteile auszuschließen. Auch gilt es, unerwünschte Überraschungen bei der Rückkehr zu vermeiden. Vor allem für diejenigen, die Deutschland aus steuerlichen Motiven verlassen, ist wichtig zu erfahren, ob sie mit dem Wegzug sofort der deutschen Steuerpflicht entkommen.

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Dazu gehören auch Personen, die zwar im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber wie beispielsweise Diplomaten im Dienstverhältnis einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 EStG). Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig werden auch solche natürlichen Personen behandelt, die im Inland weder wohnen noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG beziehen und einen Antrag für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger stellen (§ 1 Abs. 3 EStG). Weitere Voraussetzung ist allerdings, daß die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die Einkünfte, welche nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, nicht mehr als 6 136 € pro Kalenderjahr betragen. Dieser Betrag ist unter bestimmten Voraussetzungen zu kürzen.

Als der deutschen Einkommensteuer nicht unterliegend gelten solche inländischen Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen. Erforderlich ist ferner, daß die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. Ungeachtet dieser Bestimmungen ist der Steuerabzug nach § 50 a EStG vorzunehmen.

Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, kann sich unter den Voraussetzungen des § 1 a EStG eine fiktive unbeschränkte Steuerpflicht ergeben.

Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind natürliche Personen, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG und im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 4 EStG).

Eine unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht in Deutschland entfällt nur dann, wenn in Deutschland keine Einkünfte mehr erzielt werden.

Die deutsche Steuerpflicht kann sich hinsichtlich der Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und Gewerbesteuer ergeben. Im folgenden soll im wesentlichen auf die Einkommensteuerpflicht eingegangen werden.

Zur Feststellung, ob und in welchem Umfang Einkommensteuerpflicht besteht, sind die Bestimmungen der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den ausländischen Staaten vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen, das Außensteuergesetz und die Auslandssachverhalte regelnden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu prüfen.

A. Wegzug in EU-Mitgliedstaaten

Wer nicht von seinem Arbeitgeber in eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft, welche in einem EU-Land gelegen ist, entsandt wird, wird sich bei der Wahl der Arbeitsstelle im EU-Ausland neben der Verwirklichung beruflicher und privater Interessen auch danach richten, wie viel er verdienen kann und ob die Besteuerung in dem EU-Mitgliedstaat günstiger ist als in Deutschland. In letzter Zeit haben sich vermehrt deutsche Bürger aus wirtschaftlichen Gründen eine Stelle im EU-Ausland gesucht, um dort besser zu verdienen als in Deutschland oder um überhaupt eine Stelle zu bekommen.

I. Arbeitnehmer

Verlegt ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in einen EU-Mitgliedstaat, so unterliegen seine dort erzielten Einkünfte grundsätzlich in vollem Umfang der dortigen Einkommensteuer.

1. Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

Nach § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Das bedeutet, daß der Wohnsitzwechsel nur dann vollständig stattfindet, wenn er in Deutschland tatsächlich keine Wohnung im Sinne des § 8 AO hat. Der Begriff Wohnung setzt nicht voraus, daß eine vollständig eingerichtete Küche und ein vollständig eingerichtetes Badzimmer vorhanden sind. Die Rechtsprechung stellt an die Voraussetzungen einer Wohnung keine hohen Anforderungen.

Um in Deutschland zumindest die unbeschränkte Steuerpflicht aufrecht zu erhalten, genügt ein gewöhnlicher Aufenthalt. Nach § 9 AO hat jemand den gewöhnlichen Auf-

enthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Das Gesetz stellt zur Abgrenzung auf ein zeitliches Kriterium ab. Der gewöhnliche Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes liegt stets und von Beginn an vor, wenn eine Person sich in einem zeitlich zusammenhängenden Zeitraum von mehr als 6 Monaten Dauer in Deutschland aufhält. Für die Berechnung des zeitlich zusammenhängenden Aufenthalts von 6 Monaten sind kurzfristige Unterbrechungen nicht zu berücksichtigen. Ein gewöhnlicher Aufenthalt wird nur dann nicht angenommen, wenn eine natürliche Person sich ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken in Deutschland aufhält und dieser Aufenthalt nicht länger als 1 Jahr dauert (§ 9 Abs. 2 AO).

2. Verlegung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts

Ist nach diesen Kriterien der Abgabenordnung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt in den EU-Mitgliedstaat verlegt worden, so sind die Einkünfte aus der Tätigkeit als Arbeitnehmer ausschließlich nach dem Einkommensteuerrecht des EU-Mitgliedstaates zu besteuern, in welchem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Erzielt der Arbeitnehmer neben diesen Einkünften weitere Einkünfte in diesem EU-Mitgliedstaat, so unterliegen auch diese Einkünfte der vollen Besteuerung nach dortigem Einkommensteuerrecht. Sofern die Besteuerung des Einkommens in diesem EU-Mitgliedstaat an den Wohnsitz anknüpft, sind alle Einkünfte des Steuerpflichtigen in diesem EU-Mitgliedstaat der Einkommensteuer zu unterwerfen.

3. Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Erzielt der Steuerpflichtige daneben in Deutschland Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen, so unterliegen diese in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht. Nach den Bestimmungen des § 49 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht inländische Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach den §§ 15 bis 17 EStG, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dazu gehören ferner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und bestimmte sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 – 4 EStG.

Der Nachteil der beschränkten Steuerpflicht besteht darin, daß beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§ 9 EStG) nur insoweit abziehen dürfen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG) Verluste sind nur abzugsfähig, wenn sie mit inländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt

werden. (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG) Im einzelnen sind die Sondervorschriften des § 50 für beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden, die dazu führen, daß beschränkt Steuerpflichtige nicht in den Genuß der Steuerbegünstigungen kommen, wie unbeschränkt Steuerpflichtige, welche ihren Wohnsitz in Deutschland haben. Dazu sei auf die Beschränkungen des § 50 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG verwiesen. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer sind jedoch gegenüber anderen beschränkt Steuerpflichtigen durch § 50 Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG begünstigt, weil sie die zeitanteilig ermäßigten Pauschalbeträge der §§ 9 a Satz 1 Nr. 1, 10 c Abs. 1, 2 und 3 EStG in Abzug bringen können.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt der Steuerabzug gem. § 50 a EStG unmittelbar in Deutschland. Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn es sich bei den beschränkt Steuerpflichtigen um Arbeitnehmer handelt, auf die § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG anzuwenden ist.

4. Doppelbesteuerungsabkommen

Auch wenn ein Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat hat und dort eine nichtselbständige Tätigkeit ausübt, kann er für vorübergehende Zeit in Deutschland einer nichtselbständigen Arbeit nachgehen, ohne daß die daraus bezogenen Einkünfte der Einkommensteuerpflicht in Deutschland unterliegen.

So können beispielsweise nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Spanien-Bundesrepublik Deutschland nach Art. 15 II Vergütungen, die eine in Spanien ansässige Person für eine in Deutschland ausgeübte nichtselbständige Arbeit bezieht, nur in Spanien besteuert werden, wenn der Arbeitnehmer sich in Deutschland insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Deutschland ansässig ist, und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in Deutschland hat.

Die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland mit folgenden Staaten enthalten überwiegend eine wortlautgleiche 183-Tage-Regelung: Ungarn, Italien, Österreich, Litauen, Lettland, Malta, Belgien, Tschechoslowakei (Anmerkung: Mit Tschechien und der Slowakei besteht zur Zeit kein DBA), Zypern, Dänemark, Estland, Finnland, Portugal, Spanien, Polen, Schweden, Jugoslawien (Anmerkung: Mit Slowenien, Kroatien und Mazedonien besteht zur Zeit kein DBA). Die 183-Tage-Regelung befindet sich jeweils in Art. 15 der betreffenden DBA. Sie steht in folgenden DBA an anderer Stelle: im DBA Frankreich in Art. 13, DBA Luxemburg in Art. 10, DBA Niederlande in Art. 10, DBA Griechenland in Art. 11, DBA Großbritannien in Art. 11, DBA Irland in Art. 12.

5. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach dem Außensteuergesetz

Sofern der in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Arbeitnehmer neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dort außerdem Einkünfte in Deutschland erhält, so ist er nach § 2 Außensteuergesetz (AStG) mit diesen Einkünften erweitert beschränkt steuerpflichtig, wenn die insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum mehr als 16 500 € betragen und wenn er in den letzten 10 Jahren vor dem Ende seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland als Deutscher insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem er mit seinem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes hat. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen ist er bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem seine unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c I des Einkommensteuergesetzes sind. (§ 2 Abs. 1 AStG).

Diese Bestimmung greift jedoch nur ein, wenn der Arbeitnehmer im EU-Mitgliedstaat einer niedrigeren Besteuerung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit unterliegt als in Deutschland.

Eine solche niedrigere Besteuerung liegt vor, wenn die Belastung durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer – nach dem Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen – bei einer in diesem Gebiet ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein steuerpflichtiges Einkommen von 77 000 € bezieht, um mehr als ein Drittel geringer ist, als die Belastung einer im Geltungsbereich der Bundesrepublik Deutschland ansässigen natürlichen Person durch die deutsche Einkommensteuer unter sonst gleichen Bedingungen, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte, oder die Belastung der Person durch die in dem EU-Mitgliedstaat ihres Wohnsitzes erhobene Einkommensteuer auf Grund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte. (§ 2 Abs. 2 AStG).

Die weitere Voraussetzung, daß der steuerpflichtige Arbeitnehmer wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes und damit in Deutschland haben muß, wird in § 2 Abs. 3 AStG wie folgt definiert: Ein Steuerpflichtiger hat wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich des Außensteuergesetzes, wenn er zu Beginn des Veranlagungszeitraumes Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Geltungsbereich dieses Gesetzes gelegenen Gewerbebetriebes ist oder, sofern er Kommanditist ist, mehr als 25 % der Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Ziffer 2 des Einkommensteuergesetzes aus der Gesellschaft auf ihn entfallen oder ihm eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört oder seine Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 EStG sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 % seiner sämtlichen Einkünfte betragen oder 62 000 € übersteigen, oder zu Beginn des Veranlagungszeitraumes sein Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 EStG wären, mehr als 30 % seines Gesamtvermögens beträgt oder 154 000 € übersteigt. Bei Anwendung des § 2 Abs. 1 und 3 AStG sind bei einem Arbeitnehmer Gewerbebetriebe, Beteiligungen, Einkünfte und Vermögen einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 5 AStG, an der er unter den dort genannten Voraussetzungen beteiligt ist, entsprechend seiner Beteiligung zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 4 AStG).

Ergibt sich nach § 2 Abs. 1 AStG eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte des Arbeitnehmers ergibt (§ 2 Abs. 5 AStG).

Sofern der Arbeitnehmer nachweisen kann, daß die auf Grund des § 2 Abs. 1 und 5 AStG zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländischen Steuer führt, als er sie bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz ausschließlich in Deutschland zu entrichten hätte, so wird der übersteigende Betrag insoweit nicht erhoben, als er die Steuer überschreitet, die sich ohne Anwendung der Absätze 1 und 5 ergäbe.

Für den Arbeitnehmer hat demnach die Bestimmung des § 2 AStG zur Folge, daß er, wenn er seinen neuen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat genommen hat, der das Einkommen insgesamt niedriger besteuert als die Bundesrepublik Deutschland, bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem Ende des Jahres seines Wohnsitzwechsels über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig ist mit allen Einkünften, welche er in Deutschland erzielt.

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige unterliegen ab dem Veranlagungszeitraum 1995 auch der Abgabepflicht nach

dem Solidaritätszuschlaggesetz (§ 2 Abs. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 SolzG).

Den Einkünften des erweitert unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers sind auch die Einkünfte i. S. d. § 5 AStG zuzurechnen, die er aus einer ausländischen zwischengeschalteten Gesellschaft erzielt.

Zu beachten ist ferner, daß nach § 6 AStG Veräußerungserlöse aus Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG für den Zeitpunkt fingiert werden, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht endet.

6. Rangverhältnis DBA – AStG

Diese Bestimmungen des Außensteuergesetzes finden jedoch nur Anwendung, wenn sie nicht von einem DBA der Bundesrepublik Deutschland mit dem anderen EU-Mitgliedstaat, in welchem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, verdrängt werden. Wie oben bereits im Zusammenhang mit der 183-Tage-Regelung gezeigt, besteht zwischen der Bundesrepublik Deutschland und fast allen anderen EU-Mitgliedstaaten ein DBA. Demnach wird die Anwendbarkeit des AStG weitgehend verdrängt.

Für die Zeit, während der der steuerpflichtige Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat, mit dem ein DBA vereinbart ist, sind folgende Grundsätze zu beachten (Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 (BStBl. I Sondernummer 1/2004) AZ: IV B 4 – S 1340 – 11/04 – AStGGrds 2004 – Tz. 2.0.2.1):

1. Der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach dem AStG unterliegen solche Einkünfte und Vermögensteile nicht, für die nach dem DBA dem betreffenden Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.
2. Sofern das DBA die deutsche Steuerberechtigung für bestimmte Einkünfte auf einen Höchstsatz (z. B. bei Dividenden) begrenzt, so darf auch bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht die Steuer von diesen Einkünften nur bis zu dieser Grenze erhoben werden.
3. Erfolgt durch das DBA keine Begrenzung der deutschen Steuerberechtigung (z. B. Einkünfte aus einer im Inland belegenen Betriebsstätte oder Einkünfte aus im Inland belegenem unbeweglichen Vermögen), so bemißt sich der Steuersatz für die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte auch in diesen Fällen nach dem Welt-einkommen.

II. Unternehmer, Selbständige und Gesellschafter

Bezieht eine Person, welche ihren Wohnsitz in einen EU-Mitgliedstaat verlegt, ihre Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit in Form von Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Tätigkeit in Form von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und/oder aus Beteiligungen an Personen- oder

Kapitalgesellschaften in Form von Einkünften aus Kapitalvermögen oder Gewerbebetrieb aufgrund mitunternehmerischer Tätigkeit, so sind die Vorschriften, welche für die Besteuerung der weggezogenen Arbeitnehmer Anwendung finden, im wesentlichen auch auf diesen Personenkreis anzuwenden. Es handelt sich im einzelnen um die Bestimmungen des EStG, des AStG und der AO mit Ausnahme der ausdrücklich nur für Arbeitnehmer geltenden Bestimmungen.

Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit den übrigen EU-Mitgliedstaaten sehen vor, daß Einkünfte, welche in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat erzielt werden, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz genommen hat, in diesem EU-Mitgliedstaat zu versteuern sind oder versteuert werden können. Das betrifft sowohl Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, als auch Einkünfte aus Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften sowie für Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die 183-Tage-Regelung gilt für diese Fälle jedoch nicht.

Auch für diese Gruppe Steuerpflichtiger werden die Bestimmungen des Außensteuergesetzes nach den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes von den Regelungen der DBA verdrängt.

B. Wegzug in Drittstaaten

Die Bestimmungen zum Recht der Bundesrepublik Deutschland, Einkünfte im Fall des Wegzugs des steuerpflichtigen Arbeitnehmers oder Selbständigen oder Unternehmers in einen Drittstaat, wie z. B. Schweiz, Norwegen, USA, China oder Dubai, besteuern zu dürfen, differenzieren nicht danach, ob es sich um einen Drittstaat oder einen EU-Mitgliedstaat handelt. Sofern der wegziehende Steuerpflichtige entscheiden kann, sollte er prüfen, ob der Drittstaat, in den er umziehen will, niedriger besteuert, als die Bundesrepublik Deutschland.

Für Arbeitnehmer gilt in vielen Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Drittstaaten, wie z. B. der Schweiz, Australien, USA ebenfalls die 183-Tage-Regelung.

Die Einkünfte von Arbeitnehmern werden wie die Einkünfte von Unternehmern, Selbständigen oder Freiberuflern sowie Gesellschaftern dem Steuerrecht des Drittstaates unterworfen oder können diesem unterworfen werden, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat, wenn die Einkünfte im Wohnsitzstaat erzielt werden.

C. Fazit

Ein Wegzug in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat ist unter steuerlichen Gesichtspunkten nur interessant, wenn der andere Staat niedrigere Steuern erhebt als die Bundesrepublik Deutschland.

Die Steuerpflicht nach deutschem Steuerrecht entfällt nur dann sofort, wenn der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt mehr in Deutschland hat und auch keine Einkünfte mehr in Deutschland erzielt.

Er darf lediglich zu Besuch nach Deutschland kommen und sich nur kurze Zeit aufhalten.

Jede Form von Einkünften und seien es nur geringe Einkünfte beispielsweise aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung führen bereits zu einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.

Werden die Bestimmungen des Außensteuergesetzes nicht durch Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommen verdrängt, so ist der Steuerpflichtige mit allen Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1erster Halbsatz EStG nach § 2 AStG erweitert beschränkt steuerpflichtig, wenn er mit seinem Einkommen im ausländischen Staat niedriger besteuert wird und ansonsten die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt. Diese Steuerpflicht besteht bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Beendigung der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht fort.

Neues zum Gewerblichen Grundstückshandel

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich*

A. Einführung

Das Rechtsinstitut des gewerblichen Grundstückshandels ist ein seit Jahrzehnten in der einkommen- und gewerbesteuerlichen Landschaft fest verankertes Rechtsinstitut.¹ Unter Berücksichtigung der erstinstanzlichen Entscheidungen der Finanzgerichte hat der gewerbliche Grundstückshandel inzwischen zu einer unüberschaubaren Anzahl von Urteilen und Beschlüssen geführt,² und im Rahmen des § 15 EStG räumt nahezu jeder Kommentar³ und jedes Lehrbuch⁴ zu dieser Thematik einen eigenen Abschnitt ein. Zum gewerblichen Grundstückshandel kann folglich der Rechtsanwender inzwischen auf eine umfangreiche Kasuistik zurückgreifen.⁵

In der Menge der gerichtlichen Entscheidungen ist jedoch festzustellen, daß in den letzten Jahren zwei Themenkreise in den besonderen Focus des Steuerrechtsanwenders gerutscht sind. Zu nennen ist hier zum einen das ungeschriebene negative Tatbestandsmerkmal „keine private Vermögensverwaltung“ und zum anderen der positive Tatumstand der „Nachhaltigkeit“. Von größerer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die sog. „Ein-Objekt-Fälle“. Diese beiden Themenkreise sollen nachfolgend unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung der jüngeren Vergangenheit behandelt werden.

B. Keine private Vermögensverwaltung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die fehlende private Vermögensverwaltung dergestalt definiert, daß die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zur Gewerblichkeit dort überschritten wird, wo nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung des Vermögens im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.⁶ Für die Beurteilung, ob diese Grenze überschritten wird, kommt es auf eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen Umstände im konkreten Einzelfall und die Verkehrsanschauung an, wobei der Maßstab nicht einheitlich angewendet werden kann, sondern nur unter Berücksichtigung der artspezifischen Besonderheiten der jeweiligen Gegenstände.⁷

Eine Vermögensumschichtung tritt gegenüber einer Vermögensnutzung durch Fruchtziehung i. S. des 14 Satz 3 AO dann in den Vordergrund, wenn der Steuerpflichtige bereits bei Erwerb oder Errichtung bzw. Schaffung einer anderen Marktängigkeit durch Modernisierung des Objekts

mit der Absicht handelt, es wieder zu veräußern.⁸ Der Steuerpflichtige muß also mit Veräußerungsabsicht tätig werden. Hierbei handelt es sich um ein inneres Merkmal, das nicht ohne weiteres überprüft werden kann, weshalb das Vorliegen dieses subjektiven Elements anhand äußerlicher und nachprüfbarer Vorgänge abzuleiten ist.

I. Veräußerungsabsicht

Eine Verwertung von Grundstücken als Vermögenssubstanz tritt dann in den Vordergrund, wenn die Grundstücke gezielt zum Zwecke der Veräußerung angeschafft, bebaut oder modernisiert wurden. Ist dies der Fall, kann man vom Grundsatz her von Grundstückshandel sprechen, denn Handel wird verstanden als die gesamte beschaffungs- und absatzwirtschaftliche Tätigkeit einer Unternehmung. Man erwirbt etwas, um es wieder zu veräußern. Dieser Gedanke übertragen auf den Grundstückshandel bedeutet, daß für die Annahme eines Grundstückshandels mithin maßgebend eine im Zeitpunkt des Erwerbs oder im Zeitpunkt der Bebauung bestehende Veräußerungsabsicht ist. In diesem Zusammenhang stellt sich nun die Frage, wie diese Veräußerungsab-

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

* Dr. Matthias Söffing ist Gründungspartner der überörtlichen Sozietät Söffing und Partner, Düsseldorf/München/Zürich und Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

- 1 S. bereits RFH vom 26. 8. 1936, RStBl. 1936, 1113. S. auch BFH vom 7. 4. 1967, BStBl. III 1967, 467, m.w.N.; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG vom 16. 5. 1969, HFR 1969, 347.
- 2 Beispielhaft soll an dieser Stelle auf die von *Schmidt-Liebig* erstellte chronologische Rechtsprechungsübersicht (bis einschließlich Kalenderjahr 2001) verwiesen werden, *Axel Schmidt-Liebig*, Gewerbliche und private Veräußerungsgeschäfte, 4. Auflage 2002, Rz. 784 ff.
- 3 S. z. B. *Blümich*, 90. Ergänzungslieferung Mai 2006, § 15 EStG Rz. 156 bis 191; *Herrmann/Heuer/Raupach*, 222. Lieferung Juni 2006, § 15 EStG Anm. 1120 bis 1166; *Kirchhof*, EStG, 6. Auflage 2006, § 15 Rn. 114 bis 128; *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, 71. Ergänzungslieferung August 2006, Rn. 131 bis 134 a; *Schmidt*, EStG, 25. Auflage 2006, § 15 Rz. 47 bis 78.
- 4 S. z. B. *Birk*, Steuerrecht, 8. Auflage 2005, Rn. 633; *Jakob*, Einkommensteuer, 3. Auflage 2003, Rn. 528 bis 534; *Niemeier/Schlierenkämper/Schnittler/Wendt*, Einkommensteuer, 21. Auflage 2005, Seiten 638 bis 658; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Auflage 2005, § 9 Rz. 516 bis 519; *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 8. Auflage 2004, Seiten 439 bis 444.
- 5 Dieser Umstand wird nicht zwingend als positiv angesehen, da dies eine Verschwendung juristischer Kapazität darstelle, ohne die Qualität des Steuerrechts zu verbessern, *Lang* in *Tipke/Lang*, § 9 Rz. 519.
- 6 BFH vom ►► 10. 12. 2001, BStBl. II 2002, 291 unter C.III.1. (Grundstückshandel); BFH vom ►► 25. 7. 2001, BStBl. II 2001, 809 (Handel mit GmbH-Anteilen); BFH vom ►► 20. 12. 2000, BStBl. II 2001, 706 unter II.2.a. (Wertpapierhandel).
- 7 BFH vom ►► 30. 7. 2003, BStBl. II 2004, 408 unter II.2.c.
- 8 BFH vom 17. 8. 2005, HFR 2006, 575 unter II.2.b.aa.

sicht zu definieren ist; d. h., ist eine bedingte Veräußerungsabsicht ausreichend oder muß es sich um eine unbedingte Veräußerungsabsicht handeln.

1. Unbedingte Veräußerungsabsicht

Zweifelsfrei ausreichend ist eine unbedingte Veräußerungsabsicht. Eine solche wird angenommen, wenn der Grundstücksveräußerer von Anfang an, also bei Anschaffung, Bebauung oder Modernisierung (unbedingt) dazu entschlossen war, die Immobilie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung, der Bebauung oder der Modernisierung zu veräußern.⁹ Ob eine solche unbedingte Veräußerungsabsicht besteht, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und nach der Verkehrsanschauung.¹⁰ Hierbei ist maßgebend, ob die zu beurteilende Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.¹¹ Die Rechtsprechung unterscheidet dabei grundsätzlich zwischen den sog. Durchhandelsfällen und den Bebauungsfällen.

a. Bebauungsfälle

Von einem Bebauungsfall spricht man, wenn der Steuerpflichtige ein unbebautes Grundstück erwirbt, dieses bebaut und es anschließend veräußert. Aus der isoliert betrachteten Bautätigkeit kann nicht zwingend auf eine gewerbliche Tätigkeit geschlossen werden. Die mit der Bebauung zusammenhängende Tätigkeit entspricht nicht stets dem Bild, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.¹² Dieser Erkenntnis des Großen Senats des BFH ist zuzustimmen. Allein aus dem Umstand, daß ein Grundstück bebaut wird, kann nicht auf eine gewerbliche Tätigkeit geschlossen werden, denn ein Grundstück, das erworben und anschließend bebaut wird, kann genauso gut zur Vermietung und damit vermögensverwaltend genutzt werden.

Eine Bautätigkeit indiziert erst dann eine unbedingte Veräußerungsabsicht, wenn über die Bautätigkeit hinaus ein Sachverhalt durch den Steuerpflichtigen verwirklicht wird, der typischerweise ansonsten durch einen Gewerbetreibenden, hier also durch einen Bauunternehmer, Generalübernehmer, Bauträger oder Baubetreuer, verwirklicht werden würde. Vor diesem Hintergrund hat die höchstfinanzrichterliche Rechtsprechung Fälle herausgearbeitet, in denen das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht zu bejahen ist und zwar unabhängig von der Anzahl der veräußerten Objekte. So ist von einer unbedingten Veräußerungsabsicht in Bezug auf das veräußerte Objekt auszugehen, wenn der Veräußerer im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung das Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft hat oder ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird.

Daneben können besondere Umstände, die für eine unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen darin zu sehen sein, daß das Bauvorhaben beispielsweise nur kurzfristig finanziert wurde, der Steuerpflichtige bereits während der Bauzeit eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen geschaltet hat. Den obigen Umständen ist dabei jeweils immanent, daß sie eine Möglichkeit der Nutzung des Gebäudes für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung jeweils ausschließen.¹³ Dies läßt nach der Rechtsprechung des BFH auf eine daraus abzuleitende unbedingte Veräußerungsabsicht schließen. Vor diesem Hintergrund kann das Tatbestandsmerkmal „keine Vermögensverwaltung“ mithin auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten, also auch bei der Veräußerung nur eines einzigen Grundstücks erfüllt sein.¹⁴ Sofern die weiteren Merkmal der Gewerblichkeit i. S. des § 15 EStG, insbesondere die Nachhaltigkeit vorliegen, kann folglich bei der Veräußerung nur eines Grundstückes ein gewerblicher Grundstückshandel begründet werden.

b. Durchhandelsfälle

Schwieriger läßt sich die Frage nach einer unbedingten Veräußerungsabsicht in den sog. Durchhandelsfällen beantworten, also in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige ein bebautes oder unbebautes Grundstück erwirbt und dieses Grundstück, ohne eine weitergehende Wertschöpfung vorgenommen zu haben, wieder veräußert. Eine unbedingte Veräußerungsabsicht läßt sich hier nur dann zweifelsfrei bejahen, wenn der Steuerpflichtige bereits im Zeitpunkt des Erwerbs Veräußerungsmaßnahmen ergriffen hat. Denkbar wäre z.B. Schaltung von Zeitungsanzeige oder Führen von konkreten Verkaufsverhandlungen. Auch mit der Einräumung eines unbedingten Ankaufsrechts zugunsten des Mieters bekundet der Grundstückseigentümer seine unbedingte Veräußerungsabsicht.¹⁵ Liegt zwischen dem Erwerb des Grundstücks und der konkreten Veräußerungsmaßnahme ein Zeitraum, so kann nicht zwingend auf die im Erwerbszeitpunkt bestehende (unbedingte) Veräußerungsabsicht geschlossen werden. Denn innerhalb des Zeitraums zwischen Erwerb und Verwertung können andere, neue Gründe hinzugetreten sein, die eine Veräußerung des Grundstücks nunmehr erforderlich machen, obgleich eine solche im Erwerbszeitpunkt nicht unbedingt beabsichtigt war.

9 BFH, ► Urt. v. 18. 9. 2002, BStBl. II 2003, 238 (243).

10 BFH GrS vom 10. 12. 2001, BStBl. II 2002, 291 unter C.II.

11 BFH GrS vom 10. 12. 2001, BStBl. II 2002, 291 unter C.II.; Beschluß GrS vom 3. 7. 1995, BStBl. II 1995, 617 unter C.I.; BFH Urteil vom 29. 10. 1998, BStBl. II 1999, 448.

12 BFH GrS vom 10. 12. 2002, BStBl. II 2003, 291 unter III.4. und GrS vom 3. 7. 1995, BStBl. II 1995, 617.

13 BFH, Urt. v. 18. 9. 2002, BStBl. II 2003, 238 (242 linke Spalte); Beschluß v. 10. 12. 2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (294).

14 S. BFH, Urt. v. 1. 12. 2005, BStBl. II 2006, 259; BFH, Urt. v. 18. 9. 2002, BStBl. II 2003, 238; BFH, Urt. v. 9. 12. 2002, BStBl. II 2003, 294.

15 BFH-Beschluß vom ► 15. 12. 2004 – X B 48/04.

2. Bedingte Veräußerungsabsicht

Legt man dem Begriff des gewerblichen Grundstückshandels den allgemeinen Begriff des Handels zugrunde, so ist die Annahme, daß eine bedingte Veräußerungsabsicht zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels ausreichend ist, nur schwer nachvollziehbar. Denn der Erwerb, die Bebauung oder die Modernisierung eines Grundstücks erfolgt bei bedingter Veräußerungsabsicht eben nicht um das Grundstück in erster Linie, also Ziel gerichtet, zu veräußern, sondern nur um es bei Eintritt bestimmter Bedingungen, die jedoch nicht als angestrebtes Ziel definiert worden sind, zu verkaufen. Gleichwohl geht die Rechtsprechung davon aus, daß zumindest auch eine bedingte Veräußerungsabsicht für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels ausreicht. Eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht nimmt der BFH dann an, wenn der Veräußerer mehr als drei Objekte zuvor gekauft und sie in engem zeitlichem Zusammenhang damit veräußert. Nach den Regeln der Lebenserfahrung rechtfertigt sich mangels eindeutiger gegenteiliger Anhaltspunkte die Schlußfolgerung, daß bereits bei Ankauf des Grundbesitzes zumindest eine bedingte Weiterveräußerungsabsicht bestanden hat.¹⁶ Diese Ansicht bestätigte der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 10. 12. 2001¹⁷, in dem er klarstellte, daß das Vorhandensein einer Veräußerungsabsicht beim Erwerb bzw. bei der Bebauung nicht allein aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen den jeweiligen Aktivitäten hergeleitet werden könne. Der zeitliche Zusammenhang habe für sich genommen in der Regel keine Bedeutung, hinzutreten müsse vielmehr eine gewisse Anzahl von veräußerten Objekten. Die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) haben für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, eine indizielle Bedeutung.¹⁸ Hier handele es sich, so der Große Senat in seinem Beschluß vom 10. 12. 2001

„um sehr gewichtige Indizien für oder gegen eine von Anfang an bestehende und u. U. auch nur bedingte Veräußerungsabsicht.“

Die vorstehend angesprochene Drei-Objekt-Grenze gilt sowohl für Herstellungs- also auch für Durchhandelsfälle.¹⁹

Greift die durch das Überschreiten der „Drei-Objekt-Grenze“ hervorgerufene Indizwirkung für einen gewerblichen Grundstückshandel nicht ein, sind also weniger als vier Objekte in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit ihrem Erwerb, ihrer Bebauung bzw. ihrer Modernisierung veräußert worden, so kann nicht argumentiert werden, der Steuerpflichtige habe den Bereich der privaten Vermögensverwaltung deshalb verlassen, weil er jedenfalls in bedingter Veräußerungsabsicht gehandelt habe. Vielmehr kann bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze nur bei Nachweis einer unbedingten Veräußerungsabsicht auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden.²⁰

Damit kann den zwei vorstehend zitierten Entscheidungen des IV. Senats des BFH die klare Aussage entnommen werden, daß nur dann von einer bedingten Veräußerungsabsicht ausgegangen werden kann, wenn die Drei-Objekt-Grenze überschritten worden ist. Wird diese Grenze nicht überschritten ist zwingend notwendig, daß die Grundstücke in unbedingter Veräußerungsabsicht veräußert wurden.

Es läßt sich daher auf der Basis der jüngsten BFH-Rechtsprechung festhalten, daß zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels grundsätzlich eine unbedingte Veräußerungsabsicht erforderlich ist. Lediglich, bei Überschreiten der sog. Drei-Objekt-Grenze wird eine (widerlegbare) Vermutung aufgestellt, daß zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht gegeben ist, die zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels ausreichend sei. Diese Vermutung gilt grundsätzlich auch, wenn das Grundstück vom Veräußerer zunächst selbst genutzt oder vermietet worden ist²¹, das Grundstück also anfänglich in ganz typischer Weise vermögensverwaltend genutzt wurde. Diese Vermutung bzw. dieses Indiz, wie es der GrS vom 10. 12. 2001²² formuliert, kann nur durch ganz besondere Umstände erschüttert bzw. entkräftet werden. Hierbei läßt sich feststellen, daß die Rechtsprechung äußerst restriktiv ist und eine Widerlegung der Vermutung so gut wie nicht zuläßt. Dies resultiert daraus, daß nach der Rechtsprechung des BFH die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf grundsätzlich unbeachtlich sind; denn sie würden nichts darüber aussagen, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht bestanden hat.²³

An dieser Stelle sei nur darauf hingewiesen, daß diese Rechtsprechung erheblichen Zweifeln ausgesetzt ist. Denn auch jeder vermögensverwaltenden Tätigkeit ist eine bedingte Veräußerungsabsicht immanent. So wird eine wirtschaftlich handelnde Person, welche eine Immobilie zu einem bestimmten Betrag erworben hat, um diese langfristig zu nutzen und die Früchte aus deren Vermietung zu vereinnahmen, die Immobilie trotz der überwiegenden Behaltens-

16 BFH-Urteile vom 18. 5. 1999, BStBl. II 2000, 28 unter 2.b.; vom 15. 12. 1992, BFH/NV 1993, 656, 657, m.w.N.; in BFH/NV 1994, 463; Beschluß vom ►► 28. 7. 2005 – X B 21/05, ständige Rechtsprechung.

17 BStBl. II 2002, 291.

18 Beschluß des Großen Senats vom 3. 7. 1995, BStBl. II 1995, 617 und Beschluß vom 10. 12. 2001, BStBl. II 2002, 291.

19 BFH vom 15. 4. 2004, BStBl. II 2004, 868 unter II.1.a.aa.

20 BFH-Urteil vom ►► 15. 4. 2004, BStBl. II 2004, 868 unter II.1.b.bb. und vom ►► 28. 4. 2004, BStBl. 2005, 606 unter 2.b.

21 BFH vom 18. 5. 1999, BStBl. II 2000, 28, 30 I.Sp.

22 BStBl. II 2002, 291 unter II.5.

23 BFH-Urt. vom 18. 5. 1999, BStBl. II 2000, 28, 30 I.Sp.; BFH-Urt. vom 21. 5. 1993, BFH/NV 1994, 94, 95.

absicht veräußern, wenn der Verkaufspreis die zu erwartenden Erträge aus einer langfristigen Nutzung übersteigt. Das Angebot eines Erwerbs muß nur hoch genug sein. Eine bedingte, also eine unter bestimmten Umständen bestehende Veräußerungsabsicht ist bei einer wirtschaftlich denkenden Person daher auch im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung zu jedem Zeitpunkt gegeben. Gleiches gilt für Sachverhaltskonstellationen, bei denen eine Person Immobilie erwirbt, um diese für ihre Altersvorsorge langfristig zu nutzen, und zwar nicht nur als sog. Rentenhaus, sondern auch, um bei einer entsprechenden Wertsteigerung den Grundbesitz zu verkaufen. Die hierdurch gewonnenen liquiden Mittel sollen dann wiederum langfristig in ein anderes Objekt zur Fruchtziehung investiert werden. Auch hier hat der Steuerpflichtige bereits im Zeitpunkt des Erwerbs die bedingte Absicht die Grundstücke zu veräußern. Nicht selten sind auch die Fälle, in denen dem Steuerpflichtigen bereits bei dem Erwerb von Immobilien, die vermietet werden, bewußt ist, daß er die Immobilien im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolgeplanung eventuell an Dritte oder Familienmitglieder veräußern könnte. Der Entschluß, eine vorweggenommene Erbfolgeplanung durchzuführen, kann auch in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke geschehen, weil etwa der Steuerpflichtige plötzlich erkrankt oder sich die steuerlichen Verhältnisse oder die Marktgegebenheiten verändern. Gleiches gilt für eine Veräußerung unter der Bedingung, daß sich der Steuerpflichtige in einer unerwarteten wirtschaftlichen Notsituation befindet und einen hohen Liquiditätsbedarf hat. Jeder wirtschaftlich denkende Steuerpflichtige wird beim Erwerb von Immobilien die Absicht haben, die Objekte wieder zu veräußern, wenn sie unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht mehr rentabel sind. Diese bedingte Veräußerungsabsicht ist typisch für den Bereich der Immobilienverwaltung. Ein derartiges Verhalten wird vom Grundsatz her sogar von einem Steuerpflichtigen erwartet. Sollte er sehenden Auges eine Verlustsituation über eine längere Zeit hinweg hinnehmen, ohne Gegenmaßnahmen zu ergreifen, etwa durch Veräußerung der Immobilien, läuft er Gefahr, aus dem steuerrelevanten Bereich in die steuerliche Liebhaberei zu gelangen.

Wie die vorstehenden Beispielfälle zeigen, ist die bedingte Veräußerungsabsicht auch der Vermögensverwaltung immanent. Es kann daher von einer bedingten Veräußerungsabsicht nicht zwingend auf eine Gewerblichkeit geschlossen werden. Die bedingte Veräußerungsabsicht kann daher kein sachliches Abgrenzungskriterium von gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung sein. Ob daher die Rechtsprechung des BFH auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt, weil sie willkürlich ist und daher gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG verstößt, ist an anderer Stelle gesondert zu untersuchen.

C. Nachhaltigkeit

Ein anderes Tatbestandsmerkmal der Gewerblichkeit bei der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels, nämlich die Nachhaltigkeit, steht ebenfalls im Mittelpunkt der Rechtsprechung der letzten paar Jahre.

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, daß weitere Geschäfte geplant sind.²⁴ Nachhaltigkeit kann auch bei einer lediglich einmaligen Betätigung vorliegen, da nicht die tatsächliche Wiederholung entscheidend ist, sondern die Absicht die entsprechende Tätigkeit zu wiederholen. Erforderlich ist daher bei einem nur einmaligen Veräußerungsvorgang, daß sich aus anderen objektiven Umständen ergibt, daß noch weitere Grundstücksgeschäfte geplant sind.²⁵

Damit ist grundsätzlich bei Vorliegen der Nachhaltigkeit auch immer die Veräußerungsabsicht zu bejahen. Insbesondere dann, wenn nach der Rechtsprechung eine bedingte Veräußerungsabsicht angenommen wird, ist stets die Wiederholungsabsicht gegeben. Denn ein gewerblicher Grundstückshandel aufbauend auf einer bedingten Veräußerungsabsicht setzt das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze voraus. Sind aber mindestens in zeitlich engem Zusammenhang mehr als drei Immobilien veräußert worden, ist auch von einer Wiederholungsabsicht zwingend auszugehen. Lediglich dann, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Grundstück in unbedingter Veräußerungsabsicht veräußert hat, könnte es an der Nachhaltigkeit mangeln. Denn aus der Veräußerung nur eines Objektes kann man nicht ohne weiteres auf eine Wiederholungsabsicht schließen.

I. Ein-Objekt-Fälle

Nach inzwischen gefestigter Ansicht der Rechtsprechung des BFH kann ausnahmsweise eine Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen läßt.²⁶ Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäftes oder Vertrages eine Vielzahl von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei

24 Ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom ►► 7. 10. 2004, BStBl. II 2005, 164 und vom 15. 4. 2004, BStBl. II 2004, 868 m. w. N.

25 BFH-Urteile vom 17. 6. 1998, BStBl. II 1998, 667 unter II.2.b.; vgl. ferner BFH-Urteile vom 12. 7. 1991, BStBl. II 1992, 143 und vom 16. 1. 1996, BFH/NV 1996, 676.

26 Urteile vom 24. 1. 1996, BStBl. II 1996, 303; vom 14. 1. 1998, BStBl. II 1998, 346; vom ►► 19. 12. 2002, BStBl. II 2003, 294 und vom 15. 4. 2004, BStBl. II 2004, 868 sowie vom 28. 4. 2005, BStBl. II 2005, 606 unter 2.d.

nachhaltig tätig geworden. Danach reicht es für die Annahme der Nachhaltigkeit i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG aus, wenn die Errichtung des veräußerten Gebäudes die Erledigung eines Bauauftrages, der mehrere, einzelne Tätigkeiten umfaßt, erfordert.²⁷ Wann ein derartiger Fall gegeben ist, hat der IV. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 28. 4. 2005²⁸ unter Rückgriff auf weitere Entscheidungen des BFH konstruktiv dargelegt und ausdrücklich darauf hingewiesen, daß das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit im Fall eines einzigen Verkaufs „nur in besonderen Ausnahmefällen erfüllt sein kann“.

Danach ist eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten indessen nur dann geeignet, das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit zu erfüllen, wenn mit der erforderlichen Gewissheit feststeht, daß die maßgeblichen Aktivitäten mit dem Ziel entfaltet wurden, den Verkaufspreis zu erhöhen.²⁹ Eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten reicht für die Annahme der Nachhaltigkeit nicht aus, wenn es sich um solche Tätigkeiten handelt, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden, gleichgültig ob es selbst genutzt, vermietet oder veräußert werden soll. Es kann ein die Nachhaltigkeit begründender, besonderer Ausnahmefall nur dann gegeben sein, wenn es sich bei der Errichtung des einzigen Gebäudes um ein ungewöhnlich aufwendiges Gebäude handelt.³⁰ Wie den vorstehend zitierten Entscheidungen zu entnehmen ist, liegt der hier relevanten Ausnahmeregelung der Gedanke zugrunde, daß der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum Aktivitäten entwickelt, die nach Umfang und Gewicht hinter denen, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind, nicht zurückbleiben, mit dem einzigen Unterschied, daß sie eben nur in ein einziges Objekt einfließen.³¹

In diesem Zusammenhang wird auch die Frage aufgeworfen, wie die Einschaltung eines Generalunternehmers sich im Hinblick auf die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit auswirkt. Hierzu liegt bislang noch keine abschließende Revisionsentscheidung vor.³² Grundsätzlich ist hierzu anzumerken, daß durch die Einschaltung eines Generalunternehmers nicht die ansonst vorliegende Nachhaltigkeit ausgeschlossen werden kann. Denn es dürfte keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige die einzelnen Tätigkeiten selber durchführt oder sich hierzu eines Dritten bedient. Erforderlich ist bei Einschaltung eines Generalunternehmers jedoch, daß der Steuerpflichtige diesen eigenverantwortlich ausgewählt und beauftragt hat. Etwas anderes gilt dann, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise ein unbebautes Grundstück geschenkt erhält aber verpflichtet wird, den vom Schenker bereits beauftragten Generalunternehmer zu übernehmen, also in den Generalunternehmervertrag einzutreten. Hier kann die Tätigkeit des Generalunternehmers nicht dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden. Veräußert der Steuerpflichtige nach Bebauung das Grundstück, wird er nicht nachhaltig tätig.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, daß die BFH-Rechtsprechung bzgl. der Ein-Objekt-Fälle verfassungsrechtlich überprüft wird. Gegen die Entscheidung des IV. Senats des BFH vom 1. 12. 2005³³ ist unter dem Aktenzeichen 2 BvR 360/06 beim BVerfG ein Verfahren anhängig.

II. Einheitlicher Veräußerungsentschluß

Geht in den Ein-Objekt-Fällen die BFH-Rechtsprechung von einer Nachhaltigkeit aus, so kann andererseits bei der Veräußerung von mehreren Objekten auch die Nachhaltigkeit zu negieren sein. Dies zeigen die Ausnahmefälle, in denen mehr als drei Objekte veräußert werden, aber dennoch keine Nachhaltigkeit gegeben ist, weil ihre Veräußerung auf einem einzigen Verkaufsentschluß beruht, indem sie an einem Erwerber in einem Kaufvertrag veräußert werden, und keine weiteren Verkäufe geplant sind.³⁴

Werden mithin Wohnobjekte oder sonstige bebaute oder unbebaute Grundstücke mit einem einzigen Verkaufsgeschäft veräußert, ist grundsätzlich nach der ständigen Rechtsprechung des BFH eine nachhaltige Tätigkeit zu verneinen.³⁵ Selbst wenn zivilrechtlich mehrere Verträge in einer Urkunde zusammengefaßt sind, wäre dies steuerrechtlich irrelevant. Maßgeblich ist allein, ob lediglich ein einziger Verkaufsentschluß vorliegt, der mit nur einer Handlung umgesetzt wurde. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Verkauf mehrerer Objekte an nur einen Erwerber (oder an eine Eigentümergemeinschaft bzw. -gesellschaft) in nur einer Urkunde protokolliert wird.

D. Fazit

Interessant ist immer wieder das Verhältnis des Tatbestandsmerkmals „keine private Vermögensverwaltung“ zum Tatbestandsmerkmal „Nachhaltigkeit“. Eigentlich hatte der Große

27 BFH-Urteil vom 14. 1. 1998, BStBl. II 1998, 346.

28 IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606.

29 BFH-Urteil vom 15. 4. 2004, BStBl. II 2004, 868 unter II.2. a. E. Das ist regelmäßig dann der Fall, wenn sie vorgenommen wurden, nachdem der Entschluß zur Veräußerung gefaßt worden war (BFH-Urteil vom 19. 12. 2002, BStBl. II 2003, 294).

30 BFH-Urteil vom 28. 4. 2005, BStBl. II 2005, 606 unter 2.d.cc. und vom 19. 12. 2002, BStBl. II 2003, 294.

31 So auch BFH-Urteil vom 1. 12. 2005, BStBl. II 259 unter II.2.b.dd.

32 Revision anhängig unter AZ IV R 28/06.

33 IV R 65/04.

34 BFH vom 7. 10. 2004 – IV R 27/03, BStBl. II 2005, 164 unter 2. Nachhaltigkeit liegt hingegen vor, wenn der Steuerpflichtige sich bereits zuvor erfolglos um Einzelverkäufe bemüht hat, BFH vom 9. 12. 2002, BStBl. II 2003, 294 unter 2.a.

35 BFH-Urteil vom 12. 7. 1991, BStBl. II 1992, 143; vom 30. 7. 1993, BFH/NV 1994, 20; vom 22. 4. 1998, BFH/NV 1998, 1467; in BStBl. II 2004, 868; vom 15. 7. 2004, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt.

Senat in seiner Entscheidung vom 10. 12. 2001³⁶ hierzu ein klärendes Wort gesprochen, als er ausführte:

„Das in § 15 Abs. 2 EStG enthaltene Erfordernis der Nachhaltigkeit steht der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels in derartigen Fällen nicht entgegen. Die Drei-Objekt-Grenze stellt keine Mindestgrenze in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit dar.“

Wiederholungsabsicht (bei der Nachhaltigkeit) und Veräußerungsabsicht (bei der fehlenden Vermögensverwaltung) können, müssen aber nicht deckungsgleich sein. Daher ist stets ganz sauber zwischen beiden Tatbestandsmerkmalen zu differenzieren. Dies gilt ganz besonders in den sog. Ein-Objekt-Fällen. Aber selbst wenn feststeht, daß der Steuerpflichtige mit Veräußerungsabsicht gehandelt hat und mehrere Objekte veräußert wurden, sollte immer auch noch

darin gedacht werden, daß es dann an einer nachhaltigen Tätigkeit scheitern, wenn die mehreren Veräußerungsvorgänge auf einem einheitlichen Veräußerungsentschluß basieren.

Abschließend ist noch einmal auf die beiden Entscheidungen des IV. Senats des BFH hinzuweisen, die klar gestellt haben, daß eine bedingte Veräußerungsabsicht nur bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels ausreichend ist. In allen anderen Fällen, also bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten, bedarf es für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels immer einer unbedingten Veräußerungsabsicht.

36 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 unter B.II.5 am Ende.

Zinsrichtlinie erfüllt nicht Erwartungen des Fiskus

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht und Rechtsanwältin Manja Ehnert, Streck Mack Schwedhelm, München¹

Seit dem 1. 7. 2005 wird die Zinsrichtlinie² umgesetzt. Europäische Banken und Fondsgesellschaften müssen Informationen über Zinserträge von EU-Ausländern an den Fiskus des jeweiligen Wohnsitzstaates weitergeben oder Quellensteuer abführen.

Hans Eichel hatte die grundlegende Einigung der EU-Mitgliedstaaten auf den grenzüberschreitenden Informationsaustausch über Zinserträge seinerzeit als „Durchbruch“ in den Verhandlungen zur Zinsrichtlinie gefeiert.³ Die letztlich verabschiedete Richtlinie ist jedoch hinter den Erwartungen ihrer Befürworter zurückgeblieben.

Steuerfahnder bezeichnen die Richtlinie als sehr löchrig, wie „Schweizer Käse“.⁴ Innerhalb der EU-Kommission wird bereits gefordert, die Zinsrichtlinie künftig auch auf Finanzanlagen von EU-Bürgern in Hongkong, Singapur und Macau auszudehnen.⁵

Die Zinsrichtlinie hat verschiedene „Schwachstellen“. Insbesondere nehmen nicht alle beteiligten Staaten am automatischen Informationsaustausch teil, sondern erheben stattdessen anonymisiert eine Quellensteuer. Zudem beinhaltet die Richtlinie zahlreiche Ausnahmen. Nur natürliche Personen werden erfaßt. Juristische Personen sind nicht betroffen. Ferner sind nur Zinserträge steuerpflichtig, nicht aber andere Kapitalerträge wie Dividenden und Veräußerungsgewinne. Darüber hinaus nimmt die Richtlinie vor dem 1. 3. 2001 begebene Rentenpapiere vom Anwendungsbe-

reich aus. Schließlich sind Depots, die bei den hauseigenen Niederlassungen europäischer Banken z. B. in Asien geführt werden, nicht erfaßt, da die maßgebliche Zahlstelle für die Zinsen in einem nicht beteiligten Drittland liegt.

1. Rechtliche Grundlagen

Auf Grund der Ermächtigung in § 45 e EStG wurde bereits im Jahr 2004 die Zinsinformationsverordnung (ZIV) erlassen,⁶ welche die Richtlinie nahezu unverändert in nationales Recht umgesetzt hat. Zwischenzeitlich wurde die Verordnung bereits einmal aktualisiert,⁷ u. a. auf Grund der EU-Osterweiterung zum 1. 4. 2005. Nachdem die Regelungen zunächst ab dem 1. 1. 2005 Anwendung finden sollten, die zwischenstaatlichen Verhandlungen jedoch noch nicht ab-

- 1 Dr. Spatscheck ist Partner, Frau Rechtsanwältin Ehnert ist Mitarbeiterin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.
- 2 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EU L 157, 38.
- 3 Regierungserklärung vom 29. 6. 2000 zu den Ergebnissen des Europäischen Rates in Feira am 19./20. 6. 2000, Plenarprotokoll 14/111, 10455, 10457.
- 4 DSTG magazin (Magazin d. Deutschen Steuer-Gewerkschaft), 9/2006, 10.
- 5 Handelsblatt.com vom 5. 9. 006 „EU zielt auf Steueroasen in Asien“.
- 6 Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen vom 26. 1. 2004, BStBl. 2004 I, 297.
- 7 Erste Verordnung zur Änderung der Zinsinformationsverordnung vom 22. 6. 2005, BStBl. 2005 I, 803.

geschlossen waren, traten die Zinsrichtlinie⁸ und die Zinsinformationsverordnung⁹ zum 1. 7. 2005 in Kraft.

Zur Zinsinformationsverordnung hat das BMF am 6. 1. 2005 ein Einführungsschreiben mit Anlagen erlassen, in denen auch Muster-Formulare enthalten sind.¹⁰ Das Einführungsschreiben wurde zwischenzeitlich mehrfach geändert¹¹, mit BMF-Schreiben vom 13. 6. 2005,¹² vom 12. 10. 2005¹³ und vom 27. 1. 2006.¹⁴

2. Ziel der Richtlinie

Ziel der Richtlinie ist eine einheitliche Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen innerhalb der Europäischen Union. Die Richtlinie beschränkt sich auf grenzüberschreitende Zinszahlungen und läßt die innerstaatlichen Regelungen über die Besteuerung von Zinserträgen unberührt.

Die Zinserträge, die in den 25 EU-Mitgliedstaaten, den teilnehmenden europäischen Drittländern¹⁵ sowie in den abhängig und assoziierten Gebieten¹⁶ realisiert werden, sollen im Heimatland des Anlegers der Besteuerung zugeführt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, daß alle beteiligten Länder langfristig einen grenzüberschreitenden, automatischen Informationsaustausch einführen.

3. Das Verfahren

Der grenzüberschreitende Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der einzelnen Länder ist das Kernstück der Richtlinie. Übergangsweise müssen jedoch einige Länder an diesem Informationsaustausch nicht teilnehmen, sie erheben stattdessen eine Quellensteuer.

3.1 Auskunfterteilung

Die von der Richtlinie erfaßten Zinserträge, die EU-Ausländer im Inland erzielen, werden in deren Heimatland gemeldet. 22 Mitgliedstaaten, darunter auch Deutschland, haben sich zur Teilnahme am automatischen Informationsaustausch verpflichtet. Mit einigen abhängigen und assoziierten Gebieten wurden Abkommen geschlossen, welche ebenfalls eine entsprechende Auskunfterteilung vorsehen.

Im Rahmen der Auskunfterteilung melden die Kreditinstitute der zuständigen Behörde im eigenen Land sämtliche Zinserträge ihrer ausländischen EU-Kunden. Die Behörde übermittelt die gesammelten Daten an die im Wohnsitzland des jeweiligen Anlegers zuständige Behörde. In Deutschland ist dies gem. §§ 45 e i. V. m. 45 d EStG das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) mit Hauptsitz in Bonn-Beuel.¹⁷ Vom BZSt gelangen die Informationen an die Länderverwaltungen und von dort an das jeweils zuständige Wohnsitzfinanzamt des

Anlegers. Die Auskünfte über die ausländischen Zinserträge können jedoch nicht nur an das zuständige Wohnsitzfinanzamt, sondern gem. § 45 d Abs. 2 EStG auch an Sozialleistungsträger weitergegeben werden. Schließlich ist das BZSt zugleich die für Deutschland zuständige inländische Behörde und versendet seinerseits auch Meldungen ins Ausland.

Die Daten über sämtliche während eines Kalenderjahres erfolgte Zinszahlungen werden einmal jährlich übermittelt, und zwar bis zum 31. 5. des Jahres, das auf das Jahr des Zuflusses folgt. Das BZSt speichert die Daten für drei Jahre.¹⁸

Der Informationsaustausch erfolgt in einem automatisierten Verfahren, d. h. ohne konkrete Anfrage aus dem Wohnsitzstaat des Anlegers. Kontrollmechanismen sind in der Richtlinie nicht vorgesehen, d. h. die Länder müssen jeweils darauf vertrauen, daß die aus dem Ausland erhaltenen Informationen vollständig und zutreffend sind.

Die Auskunfterteilung ist an den Zahlungsvorgang an sich geknüpft. Die für die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat maßgebende Bemessungsgrundlage ist unerheblich. Im Rahmen des Informationsaustauschs werden folgende Auskünfte erteilt:¹⁹ Identität und Wohnsitz des wirtschaftlichen Eigentümers, Name und Anschrift des Kreditinstituts, Kontonummer sowie der Gesamtbetrag der Zinsen oder Erträge und der Gesamtbetrag des Erlöses aus der Abtretung, Rückzahlung oder Einlösung, die im Kalenderjahr zugeflossen sind.

3.2 Quellensteuerabzug als Übergangslösung

Luxemburg, Österreich und Belgien, aber auch die Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino erteilen

8 Entscheidung des Rates 2004/587/EG vom 19. 7. 2004 zum Zeitpunkt der Anwendung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EU L 247, 7.

9 BStBl. 2005 I, 806.

10 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29.

11 Eine aktualisierte Fassung des BMF-Schreibens vom 6. 1. 2005 als fortlaufender Text findet sich z. B. in dem Schreiben des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen VV NW FinMin 2006-01-27 vom 27. 1. 2006, juris.

12 BMF IV C 1-S 2402a-23/05 vom 13. 6. 2005, BStBl. 2005 I, 176.

13 BMF IV C 1-S 2402a-46/05 vom 12. 10. 2005, juris, aufgehoben durch nachfolgendes BMF-Schreiben vom 27. 1. 2006.

14 BMF IV C 1-S 2402a-4/06 vom 27. 1. 2006, BStBl. 2006 I, 439.

15 Schweiz, Liechtenstein, San Marino, Monaco und Andorra.

16 Anguilla, Kaiman-Inseln, Britische Jungferninseln, Montserrat, Turks- und Caicosinseln, Guernsey, Jersey, Insel Man, Aruba, Niederländische Antillen.

17 Das BZSt hat diese Aufgabe zum 1. 1. 2006 vom inzwischen aufgelösten Bundesamt für Finanzen (Bff) übernommen, www.bzst.bund.de, siehe auch § 45 d EStG. Nach § 5 Nr. 26 FVerwG ist das BZSt zuständig für die „Entgegennahme von Meldungen und Zahlungen von Zinsabschlag nach der Zinsinformationsverordnung und deren Weiterleitung“.

18 § 9 Abs. 4 ZIV.

19 § 8 ZIV.

– übergangsweise – keine Auskünfte, sondern erheben stattdessen eine Quellensteuer. Mit bestimmten abhängigen oder assoziierten Gebieten wurden Abkommen geschlossen, welche ebenfalls einen entsprechenden Quellensteuerabzug vorsehen.

Derzeit beträgt die Quellensteuer 15 %, im Jahr 2008 steigt sie jedoch auf 25 % und im Jahr 2011 schließlich auf 35 %.²⁰ Der Steuersatz wird also mehr als verdoppelt.

Die Besteuerung der Zinserträge nach innerstaatlichen Vorschriften wird durch die Erhebung der Quellensteuer nicht ausgeschlossen. Die einbehaltene Quellensteuer hat also keine abgeltende Wirkung. Die Pflicht, Zinseinkünfte im Rahmen der persönlichen Steuererklärung im Heimatland zu erklären, besteht fort.

Die Staaten, die Quellensteuer erheben, behalten 25 % der Einnahmen und leiten 75 % der Einnahmen an das jeweilige Heimatland des Anlegers weiter.²¹ Dies erfolgt durch die zuständige ausländische Steuerbehörde ohne Angabe des Namens des wirtschaftlichen Eigentümers. Mitte des Jahres 2006 überwies z. B. die Schweiz Zinssteuern i. H. v. 15,4 Mio. Euro an Deutschland. Luxemburg hat 12,9 Mio. Euro überwiesen, Österreich gut 6,8 Mio. Euro.²² In Deutschland gehen die Zahlungen beim BZSt²³ ein, von dort erfolgt die anteilige Weiterleitung an die Länder- und Gemeindeverwaltungen.²⁴

Anleger mit Wohnsitz in Deutschland können die auf Grund der Richtlinie einbehaltene Quellensteuer in voller Höhe über die Steuererklärung geltend machen, d. h. nicht nur in Höhe des 75 %-igen Betrags, der nach Deutschland überwiesen wurde. Insoweit wird eine Steuergutschrift²⁵ in Höhe der einbehaltenen Steuer gewährt. Das ausländische Kreditinstitut bescheinigt hierzu dem wirtschaftlichen Eigentümer die Höhe der einbehaltenen Quellensteuer. Im Gegensatz zur Quellensteuer auf Auslandsdividenden, erfolgt ein Abzug von der Steuerschuld immer in voller Höhe.²⁶ Die Höhe der im Ausland erzielten Einkünfte spielt keine Rolle, so daß es bei übersteigender Quellensteuer auch zu einer Erstattung kommen kann.

Das Quellensteuersystem dürfen die Länder nur befristet anwenden. Die Übergangsfrist endet sobald folgende zwei Voraussetzungen vorliegen: Erstens müssen sich sämtliche in der Richtlinie aufgeführten Drittstaaten wie die Schweiz, Liechtenstein, San Marino, Monaco und Andorra hinsichtlich der von der Richtlinie erfaßten Zinserträge verpflichtet haben, auf Anfrage Auskunft zu erteilen i. S. d. OECD-Musterabkommens zum Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. 4. 2002 und Quellensteuer zu erheben.²⁷ Zweitens müssen sich die USA ebenfalls hinsichtlich der in der Richtlinie erfaßten Zinserträge von EU-Ausländern zur Auskunfterteilung auf Anfrage im Sinne des OECD-Musterabkommens verpflichtet haben.²⁸ Das Vorliegen bei der Voraussetzungen

für ein Ende der Übergangsfrist ist auf absehbare Zeit nicht in Sicht. Gleichwohl wird das Quellensteuersystem durch den steigenden Steuersatz in Zukunft unattraktiver werden.

3.3 Abstandnahme vom Quellensteuerabzug

Die Anleger können den Einbehalt der Quellensteuer vermeiden. Hierzu stehen dem wirtschaftlichen Eigentümer mit inländischem steuerlichen Wohnsitz grundsätzlich zwei Möglichkeiten offen:

- Die Anleger optieren für die Erstellung von Kontrollmitteilungen. Hierfür ermächtigen sie die ausländische Bank zur Erteilung von Auskünften über die Zinserträge.
- Die Anleger legen der ausländischen Bank eine vom heimischen Finanzamt ausgestellte „Bescheinigung zur Ermöglichung der Abstandnahme vom Quellensteuerabzug“²⁹ vor. Dann werden z. B. österreichische oder belgische Erträge wie solche Erträge aus den Ländern, die am automatischen Informationsaustausch teilnehmen, behandelt. Quellensteuer wird nicht einbehalten.

Ob im Staat der Quellensteuererhebung beide Verfahren oder ggf. nur eines der Verfahren angewandt wird, ist beim ausländischen Kreditinstitut o. ä. zu erfragen.

3.4 Länderüberblick

Am gegenseitigen, automatisierten Auskunftverfahren nehmen 22 EU-Mitgliedstaaten teil. Belgien, Luxemburg und Österreich erhalten zwar automatisch Informationen über solche Zinserträge, die EU-Ausländer in Deutschland erzielen. Diese Länder erteilen ihrerseits jedoch selbst grundsätzlich keine automatisierten Mitteilungen nach der Zinsrichtlinie. Stattdessen erheben sie Quellensteuer. Eine Abstandnahme vom Quellensteuerabzug ist möglich. Mit einzelnen Drittländern sowie den abhängigen und assoziierten Gebieten wurden unterschiedliche Vereinbarungen getroffen.

Die konkrete Situation zur Umsetzung der Zinsrichtlinie in den einzelnen Ländern ist in der Tabelle auf Seite 207 dargestellt.³⁰

20 Art. 11 Abs. 1 Zinsrichtlinie.

21 Art. 12 Zinsrichtlinie.

22 Handelsblatt.com vom 17. 8. 2006, „Wien überweist kaum Zinssteuer an Berlin“.

23 § 12 ZIV.

24 www.bzst.bund.de, > EU-Zinsrichtlinie, > 2. Vereinfachte Darstellung des Verfahrens, > Quellensteuerabzug.

25 Formular abrufbar unter www.bzst.bund.de, > Zinsrichtlinie, > Formulare.

26 § 14 ZIV.

27 Art. 10 Abs. 2 Anstrich 1 Zinsrichtlinie.

28 Art. 10 Abs. 2 Anstrich 2 Zinsrichtlinie.

29 Formular abrufbar unter www.bzst.bund.de, > Zinsrichtlinie, > Formulare.

30 Stand April 2006, Quelle: www.bzst.bund.de, > Zinsrichtlinie, > Merkblätter, > Länderaufstellung.

4. Über wen werden Auskünfte erteilt?

Die Richtlinie will die effektive Besteuerung der Zinserträge natürlicher Personen aus den EU-Mitgliedstaaten sicherstellen. Erfasst werden demzufolge alle EU-Bürger mit Wohnsitz in einem anderen Land als dem Anlageland.³¹ Es ist dabei unerheblich, ob die Zinserträge gewerbliches Einkommen oder private Kapitalerträge darstellen. Es werden auch Zinszahlungen an Einzelunternehmer erfasst.

Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen sind vom Anwendungsbereich der Zinsrichtlinie ausgenommen. Ist der wirtschaftliche Empfänger der Zinserträge eine Kapitalgesellschaft, ist dies weder melde- noch quellensteuerpflichtig. Gleiches gilt für Stiftungen oder Trusts. Auch sog. Zins-AGs sind nicht betroffen. Werden die erzielten Kapitalerträge ausgeschüttet, handelt es sich lediglich um von der Zinsrichtlinie nicht betroffene Dividenden. Verbleiben sie im Vermögen, können Anleger dies über Kurszuwächse realisieren.

Die Richtlinie sieht vor, daß über den Empfänger der Zinserträge Auskunft zu erteilen ist. Hierbei wird auf den wirtschaftlichen Eigentümer abgestellt, dies wird regelmäßig der Zahlungsempfänger sein. Der Zahlungsempfänger kann jedoch nachweisen, daß die Zahlung nicht für ihn selbst bestimmt ist. Das ist dann der Fall, wenn er dem wirtschaftlichen Eigentümer Zinsen zahlt oder zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht (z. B. Bank oder Kreditinstitut), oder im Auftrag handelt (z. B. Treuhänder). Zweifel bei der Feststellung des wirtschaftlichen Eigentümers gehen zu Lasten des Zahlungsempfängers.

Abweichend von der Grundregel, daß nur unmittelbare Zahlungen an natürliche Personen als wirtschaftliche Eigentümer mitzuteilen sind, besteht u. U. eine besondere Mitteilungspflicht bei nicht körperschaftsteuerpflichtigen Personenzusammenschlüssen, d. h. bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder sonstigen Personenvereinigungen.³² Die besondere Mitteilungspflicht besteht allerdings nicht, wenn der Personenzusammenschluß den allgemeinen Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegt, was aus deutscher Sicht auch für OHG, KG und Partnergesellschaften sowie nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten und Stiftungen der Fall ist. Die Mitteilungspflicht besteht auch dann nicht, wenn es sich bei dem Zusammenschluß um einen sog. anerkannten OGAW,³³ d. h. einen richtlinienkonformen Investmentfonds, handelt oder eine Option zur Behandlung als OGAW vorliegt.³⁴

5. Wer muß Auskunft erteilen bzw. Quellensteuer einbehalten?

Zur Auskunfterteilung bzw. zum Quellensteuereinbehalt verpflichtet ist jede „Zahlstelle“.³⁵ Als Zahlstelle gilt jede natür-

liche oder juristische Person, die in Ausübung ihres Berufes oder Gewerbes Zinsen an einen wirtschaftlichen Eigentümer zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht. Vertragsbeziehungen zwischen Verwandten oder sonstige Vertragsbeziehungen im privaten Bereich sind vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausgeschlossen.

Bei der Zahlstelle handelt es sich damit grundsätzlich um eine Bank oder ein Kreditinstitut. Eine Zahlstelle kann jedoch z. B. auch eine Personenvereinigung, ein Treuhänder für eine Erbengemeinschaft oder ein Rechtsanwalt mit einem Anderkonto für eine Personengruppe sein.³⁶ Bestehen Zweifel, ob eine Eigenschaft als Zahlstelle gegeben ist, ist dies durch das zuständige (Betriebsstätten-)Finanzamt zu klären.³⁷

6. Betroffene Erträge

Die in der Richtlinie vorgesehenen Kontrollmitteilungen bzw. Steuerabzüge greifen nur bei bestimmten Zinserträgen. Grundsätzlich betroffen sind alle Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 sowie Abs. 2 EStG mit Ausnahme von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 a (Veräußerung von Dividendenscheinen). Da die Richtlinie Fragen bezüglich der Besteuerung von Renten und Versicherungsleistungen unberührt läßt, werden z. B. die Erträge aus Lebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht erfasst.

Dividenden sind von der Richtlinie nicht erfasst, hier wird die bereits bisher einbehaltene Quellensteuer weiterhin erhoben. Veräußerungsgewinne sind ebenfalls nicht betroffen. Darüber hinaus findet die Richtlinie auch auf zahlreiche weitere Finanzprodukte – entweder generell oder zeitlich befristet – keine Anwendung. Im einzelnen:

6.1 Spareinlagen und Rentenpapiere

Die Richtlinie erfasst insbesondere Zinsen aus Spareinlagen, Festgeldern, Staatspapieren, Anleihen oder Schuldverschreibungen einschließlich der mit den Titeln verbundenen Prämien und Gewinne.³⁸ Des weiteren gelten als Zinszahlungen

31 § 2 ZIV.

32 Vgl. BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 26; auch Ehegatten oder nichteheliche Lebensgemeinschaften, die Gemeinschaftskonten und/oder -depots werden u. U. erfasst.

33 Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, Art. 4 Zinsrichtlinie.

34 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 26 f., 31; siehe auch das Prüfschema in Anlage V des BMF-Schreibens.

35 §§ 8 i. V. m. 4 ZIV.

36 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 22.

37 www.bzst.bund.de, > EU-Zinsrichtlinie, > 3. Vereinfachte Definition der Zahlstelle.

38 Zuschläge für verspätete Zahlungen gelten nicht als Zinszahlung, BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 41.

Erträge, die bei Abtretung, Rückzahlung oder Einlösung von bestimmten Forderungen oder Anlagefonds realisiert werden.³⁹

Es fallen jedoch nicht alle Rentenpapiere in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Eine Ausnahme bilden die sog. „Grandfathered-Bonds“. Dies sind Anleihen, die erstmals vor dem 1. 3. 2001 emittiert⁴⁰ wurden (und seit dem 1. 3. 2002 nicht mehr aufgestockt wurden oder jedenfalls der Schuldner kein Staat ist). Die Zinserträge aus diesen Anleihen können Anleger bis Ende 2010⁴¹ weiterhin ohne Kontrollmeldungen oder Quellensteuerabzug vereinnahmen.

6.2 Investmentfonds⁴²

Die Richtlinie unterscheidet zwischen Renten- und übrigen Fonds sowie zwischen ausgeschütteten und ausschüttungs-gleichen (thesaurierten) Beträgen.

Erträge aus reinen Rentenfonds fallen grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Richtlinie, außer es handelt sich um einen Fonds, der in ältere, von der Richtlinie ausdrücklich ausgenommene „Grandfathered-Bonds“ investiert. (Reine) Aktienfonds, Hedge-Fonds und sonstige Termin-marktfonds sowie geschlossene Immobilienfonds werden von der Richtlinie nicht erfasst. Weder Kursgewinne noch Dividendenzahlungen sind Zinserträge i. S. d. Richtlinie.

Sofern ein ausschüttender oder thesaurierender Fonds gemäß den Bestimmungen der Zinsrichtlinie zu mehr als 40%⁴³ in Zinstitel investiert, fällt bei Verkauf oder Rückgabe der Fondsanteile der Zinsanteil in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Bei einem ausschüttenden Fonds ist zusätzlich die 15 % Grenze i. S. d. Zinsrichtlinie zu beachten. Ausschüttende Fonds sind von der Zinsrichtlinie regelmäßig nicht betroffen, wenn der Rentenanteil des Anlagevolumens max. 15 %⁴⁴ beträgt. Folglich ist bei einem ausschüttenden Fonds, der zu mehr als 40 % in Zinstitel investiert auch der Zinsanteil der Ausschüttung von der Richtlinie betroffen. Dies gilt unabhängig vom eröffneten Anwendungsbereich bei Verkauf oder Rückgabe der Fondsanteile. Ausschüttungs-gleiche, d. h. thesaurierte Beträge i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG sind nicht von der Richtlinie umfasst.⁴⁵

6.3 Zertifikate

Indezertifikate werden i. d. R. nicht von der Richtlinie erfasst. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Derivate an Aktien-, Anleihe-, Öl- oder Edelmetallkursen orientieren. Ein Zinszertifikat, das sich an einem Rentenindex orientiert, fällt demnach nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Die rechnerischen Zinserträge werden dem Indexstand zugeschlagen, Anleger realisieren diese somit indirekt über den Kurszuwachs.

6.4 Lebensversicherungen

Lebensversicherungen lässt die Richtlinie unberührt. Werden die an sich unter die Richtlinie fallenden Vermögenswerte daher in einen Versicherungsmantel eingebracht, werden die Erträge hieraus nicht mehr von der Zinsrichtlinie erfasst, sog. „Insurance Wrapper“.

6.5 Finanzinnovationen

Die Richtlinie erfasst auch den Ertrag von un- oder niedrigverzinslichen Ab- oder Aufzinsungspapieren, der ganz oder teilweise in den während der Laufzeit der Anleihe rechnerisch angefallenen Zinsen und Zinseszinsen besteht. Dies betrifft insbesondere z. B. Null-Kupon-Anleihen (Zero-Bonds), Agio-Anleihen, Disagio-Anleihen.⁴⁶

6.6 Übrige Kapitalerträge

Wie aus dem Begriff Zinsrichtlinie bereits hervorgeht, wird weiteres Kapitalvermögen nicht erfasst. Das gilt – unabhängig vom Produkt – für Erträge aus privaten Veräußerungsgeschäften und dem Terminmarkthandel, aber u. a. für:

- Erträge aus GmbH- oder AG-Anteilen,
- Pensionsgeschäfte,
- Swapgeschäfte,
- Futures,
- Optionsanleihen, soweit sie auf Kursgewinne entfallen,
- Kombizinsanleihen in den Jahren ohne Zinserträge sowie
- Wandelanleihen.

39 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 42.

40 Oder deren Emissionsprospekte vor diesem Zeitpunkt von den zuständigen Behörden genehmigt wurden, siehe im einzelnen: BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 53 ff.

41 Unter Umständen gilt die Ausnahme auch über das Jahr 2010 hinaus, § 15 Abs. 1 Satz 2 ZIV.

42 Die Richtlinie gebraucht nicht den Begriff „Fonds“, sondern „Organismus für gemeinsame Anlage“ (GAW), worunter i. d. R. in der EU residierende Fondsgesellschaften fallen dürften. Bei nicht in der EU ansässigen Fonds wird stets der gesamte Ertrag von der Zinsbesteuerung erfasst, BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 43.

43 Ab dem 1. 1. 2011 sinkt dieser Prozentanteil auf 25 %, Art. 6 Abs. 1 d i. V. m. Abs. 7 Zinsrichtlinie.

44 Die Richtlinie ermöglicht den Mitgliedstaaten die Einführung einer Geringfügigkeitsklausel, Art. 6 Abs. 5 Zinsrichtlinie. Wurde das Investment-Sondervermögen in Staaten außerhalb der EU aufgelegt, besteht die Möglichkeit einer Geringfügigkeitsklausel jedoch nicht, so daß Zinsanteil hier immer zu erfassen ist.

45 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 43.

46 BMF IV C 1-S 2000-363/04 vom 6. 1. 2005, BStBl. 2005 I, 29, Rz. 42.

7. Fazit

Die Zinsrichtlinie bietet den EU-Bürgern verschiedene legale Möglichkeiten, im Ausland Erträge zu realisieren, ohne daß diese in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen.

Insbesondere bei überlegter Wahl des Finanzprodukts oder der Rechtsform des Zahlungsempfängers lösen die Erträge auch weiterhin weder Kontrollmitteilungen noch einen Quellensteuerabzug aus.

Land	Auskünfte von D nach	Auskünfte nach D von	Quellensteuer bei Zinserträgen aus	Abstandnahme von Quellensteuer möglich
EU-Mitgliedstaaten				
Belgien	ja	grds. nicht*	ja	*3
Dänemark (ohne Grönland und die Färöer-Inseln)	ja	ja		
Deutschland	ja	ja		
Estland	ja	ja		
Finnland	ja	ja		
Frankreich (inklusive der Übersee-Departements: Réunion, Guadeloupe, Martinique, Französisch-Guyana)	ja	ja		
Griechenland	ja	ja		
Irland	ja	ja		
Italien	ja	ja		
Lettland	ja	ja		
Litauen	ja	ja		
Luxemburg	ja	grds. nicht*	ja	*3
Malta	ja	ja		
Niederlande	ja	ja		
Österreich	ja	grds. nicht*	ja	*3
Polen	ja	ja		
Portugal (inklusive Madeira, Azoren)	ja	ja		
Schweden	ja	ja		
Slowakei	ja	ja		
Slowenien	ja	ja		
Spanien (inklusive Kanarische Inseln)	ja	ja		
Tschechien	ja	ja		
Ungarn	ja	ja		
Vereinigtes Königreich (inklusive Gibraltar)	ja	ja		
Zypern (nur griechischer Teil)	ja	ja		
Drittländer				
Andorra	nein	nein	ja	*1
Liechtenstein	nein	grds. nicht*	ja	*2
Monaco	nein	grds. nicht*	ja	*2
San Marino	nein	grds. nicht*	ja	*2
Schweiz	nein	grds. nicht*	ja	*2
abhängige und assoziierte Gebiete				
Anguilla	nein	ja		
Kaiman-Inseln	nein	ja		
Britische Jungferninseln	ja	grds. nicht*	ja	*3
Montserrat	ja	ja		
Turks- und Caicosinseln	nein	grds. nicht*	ja	* 3
Guernsey	ja	grds. nicht*	ja	* 3
Jersey	ja	grds. nicht*	ja	* 3
Insel Man	ja	grds. nicht*	ja	* 3
Aruba	ja	ja		
Niederländische Antillen	ja	grds. nicht*	ja	* 3

Erläuterungen zu den Anmerkungen in der Tabelle:

*: Auskünfte aber möglicherweise nach anderen zwischenstaatlichen Bestimmungen, z. B. bei Steuerbetrug und laufendem strafrechtlichem Ermittlungsverfahren im Inland mit Bezug zum Auskunftersuchen, siehe u. a. Protokoll vom 16. 10. 2001 zu dem Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der EU, BGBl. 205 II, 661.

*1: Vorlage einer Bescheinigung zur Ermöglichung der Abstandnahme vom Quellensteuerabzug.

*2: Ermächtigung des ausländischen Kreditinstituts zur Erteilung von Auskünften.

*3: Beide unter *1 und *2 aufgeführten Verfahren sind vorgesehen. Welche(s) angewandt wird, ist beim jeweiligen ausländischen Kreditinstitut zu erfragen.

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht im Lichte der EuGH Rechtsprechung vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04, Stauffer

Dr. Klaus Eicker, Rechtsanwalt, München

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht ist von nationalen Regelungen geprägt.¹ Im Falle einer italienischen Stiftung hat der EuGH kürzlich das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht auf den Prüfstein der Grundfreiheiten gestellt und erkannt, daß die steuerliche Ungleichbehandlung von beschränkten und unbeschränkten gemeinnützigen Körperschaften mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags nicht vereinbar ist. Dies könnte der Beginn einer notwendigen Veränderung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts darstellen. Anmerkungen von Dr. Klaus Eicker, München.²

Ausgangslage

In der Rechtssache C-386/04 (*Stauffer* gegen Finanzamt München) entschied der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens des BFH zu Gunsten der Klagepartei in der vorliegend einschlägigen Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 58 EG). Im vorliegenden Fall hatte eine in Italien als gemeinnützig anerkannte Stiftung ohne Geschäftsräume in Deutschland Mieteinkünfte aus einem in Deutschland belegenen Grundstück. Die Stiftung hat keinen Erwerbzweck und fördert die klassische musikalische Ausbildung und Erziehung in Italien. Die Verwaltung wurde durch ein deutsches Verwaltungsunternehmen getätigt. Einer Steuerfreistellung der Mieteinkünfte analog der Behandlung zu einer deutschen gemeinnützigen Stiftung widersprach die Finanzverwaltung. Nach Klageabweisung reichte der BFH im Rahmen des Revisionsprozesses ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH ein. Dieser erkannte Klärungsbedarf hinsichtlich des freien Kapitalverkehrs. In seinem Urteil fordert der EuGH eine Gleichbehandlung von beschränkten und unbeschränkten gemeinnützigen Körperschaften in Bezug auf die Vermietungseinkünfte und bestätigt die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG (jetzt § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG).

Die EG-Grundfreiheiten

Die Art. 12 ff. des EG-Vertrags sollen die Rechtsgrundlage eines diskriminierungsfreien europäischen Binnenmarkts dar-

stellen. Auch wenn sich weiterhin Gesetzgebungskompetenzen bei den einzelnen Mitgliedstaaten befinden, so ist es dennoch unbestritten, daß auch im Rahmen der nationalen Politik und Gesetzgebung die Wahrung der subjektiven Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab anzuwenden ist.³ Im anliegenden Fall hat das deutsche Steuerrecht in Verbindung mit dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht eben dieser Überprüfung nicht Stand gehalten.

Niederlassungsfreiheit

Eine Beurteilung durch den EuGH zum Verhältnis zwischen deutschem Gemeinnützigkeitsrecht und der Niederlassungsfreiheit war nicht Gegenstand des Verfahrens. Vorliegend wurde keine wirtschaftliche Tätigkeit durch eine feste Niederlassung in Deutschland durch die italienische Stiftung ausgeführt. In analoger Anwendung der Urteilsbegründung ist allerdings davon auszugehen, daß auch die Niederlassungsfreiheit durch das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht zumindest eingeschränkt sein dürfte, wenn eine Niederlassung in Form einer eigenen Vermögensverwaltung oder eines Zweckbetriebs vorliegt. Bezüglich eventueller Rechtsfertigungen muß wohl auf eine einzelfallbasierte Würdigung des Gerichts gewartet werden. In diesem Zusammenhang sei allerdings auf bereits bestehende Ausführungen verwiesen.⁴

Kapitalverkehrsfreiheit

Der Gerichtshof erkennt eine fehlende Begriffsdefinition zu Kapital und Zahlungsverkehr innerhalb des EG-Vertrags. Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung zum nicht- abschließenden Charakter des Anhangs zu Richtlinie

1 Vgl. Eicker, Zerb 2005, S. 147 ff.

2 Dr. Klaus Eicker ist Partner von Ernst & Young, München. Er leitet deutschlandweit die „EU Competence Group“ der Ernst & Young AG.

3 Vgl. Lang, DStJG 22 (1999), S. 255 (256).

4 Vgl. Eicker, Zerb 2005, S. 147 (154).

88/361⁵ ergibt sich eine Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch für Eigentum und Nießbrauch an Grundstücken, daher verlangt eine Ungleichbehandlung von Steuerin- und Steuerausländern eine Rechtfertigung. Alle vorgebrachten Rechtfertigungen hat der EuGH in seinem Urteil abgewiesen.

Rechtfertigungsansätze unter Berücksichtigung des EuGH Urteils

1. Kompetenzzuordnung im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts

Seit seinem Grundsatzurteil vom 28. 1. 1986 in der Rechtsache *Avoir fiscal*⁶ hat der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung die Maßstabswirkung von Grundfreiheiten weiter verfolgt. Hiernach ergibt sich trotz der fehlenden Harmonisierung in Bereichen wie dem Steuerrecht dennoch eine Rahmenwirkung der Grundfreiheiten, denen sich auch die Politik der Mitgliedstaaten unterordnen muß. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen kann sich demnach nicht durch einen Rückgriff auf fehlende Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaften rechtfertigen. Diese Argumentationslinie bekräftigte der EuGH auch in obigem Urteil. Durch den Hinweis, daß insbesondere Zielsetzungen und Merkmale des Gemeinnützigkeitsrechts den nationalen Staaten obliegt, hat der EuGH die nationale Souveränität hervorgehoben, allerdings hat er gleichzeitig der nationalen Gesetzgebungskompetenz durch den Maßstab der Grundfreiheiten ihre Grenzen aufgezeigt, indem die Kapitalverkehrsfreiheit einschränkende Maßnahmen, weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73 b darstellen“ dürfen.⁷ Diesem Maßstab hat sich insoweit auch das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht zu unterwerfen, wobei es innerhalb diesen Grenzen durchaus nationale Zielsetzungen beinhalten darf.

2. Kohärenz des Steuersystems

Die Kohärenz des Steuersystems stellt einen im Grundsatz durch den EuGH anerkannten Rechtfertigungsgrund dar.⁸ Allerdings setzt diese Rechtfertigung einen in ständiger Rechtsprechung geforderten Zusammenhang zwischen einer Be- und Entlastung des Steuerpflichtigen voraus.⁹ Die Ungleichbehandlung auf Basis des Besteuerungsumfangs durch das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht müßte mithin eine Belastung kennen, welche nur unbeschränkt Steuerpflichtige träge und durch eine Freistellung anderer Einkünfte auszugleichen wäre. Durch die grundsätzliche Steuerfreiheit der deutschen gemeinnützigen Organisationen ist eine solche Belastung nicht in Sicht. Der Argumentation der Belastung durch Übernahme eigentlich staatlicher Aufgaben¹⁰ läßt sich keine Grundlage entnehmen, auf welcher eine

Ungleichbehandlung gemeinnütziger Tätigkeiten von beschränkt Steuerpflichtigen zu stützen wäre. Es läßt sich sogar bei konsequenter Folgerung schließen, daß eine Übernahme gemeinnütziger Tätigkeiten durch ausländische Körperschaften nicht gewollt ist, da eben diese Steuerbegünstigung bei Übernahme originär nationaler Interessen auf Grund der Beschränkung der Steuerpflicht nicht gewährt würde. Mithin ist die Ablehnung des EuGH auf Grund fehlenden Zusammenhangs zwischen Be- und Entlastung nur konsequent, da andernfalls eine Verletzung des willkürlichen Diskriminierungsverbots fast zwangsläufig erschiene.

3. Erfüllung kultureller Aufgaben

Analog ist vorstehende Begründung auch auf den vorgebrachten Ansatz der Erfüllung kultureller Zielsetzungen übertragbar. Grundsätzlich kann zwar laut EuGH auch die Übernahme kultureller Zielsetzungen eine Rechtfertigung im Rahmen zwingender Gründe des Allgemeininteresses darstellen.¹¹ Die Ungleichbehandlung gemeinnütziger ausländischer Organisationen auf Grund der gewünschten alleinigen Förderung inländischer Zielsetzungen läßt sich dem Gesetzestext allerdings nicht entnehmen. Auch hier ist wiederum eine fehlende Stringenz zu erkennen, indem die ausländische Förderung inländischer Interessen gleichsam nicht unter eine Steuerbefreiung fiele. Der personelle Anwendungsbereich der Steuerfreistellung knüpft gerade an die Erfüllung des § 52 AO an, welcher wiederum keine Förderung inländischer Ziele voraussetzt. Mithin ist dem momentan geltenden Gemeinnützigkeitsbegriff kein Inlandsbezug zu entnehmen. Soweit ausländische Körperschaften der Gemeinnützigkeit zugeordnet werden, kann folglich eine Differenzierung auf Grund der Verortung ihrer Tätigkeit nicht zu einer Ungleichbehandlung führen, welche mit EG-Recht in Einklang zu bringen wäre.

4. Steuerliche Kontrolle

Trotz eines weltweiten Datenverkehrs, der Videokonferenzen zwischen Erdteilen in Echtzeit erlaubt, erscheint eine inner-europäische Landesgrenze der Finanzverwaltung ein Hindernis von ungeahnter Größe. Wenngleich die Wirksamkeit der Steueraufsicht einen grundsätzlich möglichen Rechtfertigungsgrund darstellt,¹² verbleibt der EuGH auch in diesem

5 Anhang I Abschnitt II der Richtlinie 88/361.

6 Vgl. EuGH Urteil vom 28. 1. 1986, Rs. 270/Slg.1986, S.273 Rn. 24.

7 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 31.

8 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 52.

9 Vgl. nur Urteil des EuGH vom 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, Slg. 1998.

10 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 51.

11 Vgl. EuGH Urteil vom 13. 11. 2003, Rs C153/02, Slg. 2003, Rz 46.

12 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 48.

Punkt bei seiner in zahlreichen Urteilen bestätigten Rechtsprechung,¹³ welche auch die Möglichkeit der Amtshilfe berücksichtigt.¹⁴ Neben der angesprochenen Richtlinie steht ferner der Finanzverwaltung der Weg über in DBA integrierte Auskunfts-klauseln offen, welche die Möglichkeiten der Informationsbeschaffung zur Einschätzung über die tatsächliche Gemeinnützigkeit der beschränkt steuerpflichtigen Organisationen erweitern. Aufgrund der umfangreichen Informationsquellen ergeben sich für die Finanzverwaltung in der Tat nur „bloße verwaltungstechnische Nachteile“,¹⁵ welche nicht als ein Rechtfertigungsgrund für einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten angeführt werden können. Es ist den Staaten selbstverständlich freigestellt geeignete Maßnahmen zur Überprüfung anzuwenden, auch ist eine gewisse Mitwirkungspflicht den gemeinnützigen Organisationen guten Gewissens aufzubürden. Allerdings darf dies nicht zu objektiv unerfüllbaren Anforderungen führen, welche gleichsam „durch die Hintertür“ eine Gleichbehandlung unterbinden.¹⁶

5. Steuerliche Mindereinnahmen

Eine Freistellung auch beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften führt zwangsläufig zu staatlichen Mindereinnahmen. Es handelt sich allerdings nur um einen möglichen Rechtfertigungsgrund, wenn ansonsten die Stabilität des sozialen Systems in Gefahr gerät.¹⁷ Hierzu müßten allerdings eine Gleichbehandlung wesentliche Auswirkungen auf das entsprechende System nach sich ziehen. Der Steuerausfall durch die Gleichberechtigung von beschränkt steuerpflichtigen gemeinnützigen Organisationen mag einen für sich respektablen Betrag einnehmen. Allerdings sind Steuerverluste nicht in einem derartigen Umfang zu erwarten, daß das Steuersystem Deutschlands erhebliche Auswirkungen zu erleiden haben dürfte. Mithin hat der EuGH folgerichtig die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung auf Grund steuerlicher Mindereinnahmen verworfen.

Auswirkungen auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sowie Spendenrecht

Es ließe sich vermuten, daß auch das deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sowie das Spendenrecht unter § 10b EStG in seiner territorialen Differenzierung an den Rand der europarechtlichen Konformität gerückt wird. Hierbei ist allerdings für das Erbschaftsteuerrecht zu beachten, daß Steuerfreiheit für ausländische Zuwendungsempfänger berücksichtigt ist. So wurde die Gegenseitigkeitsklausel nach § 13 Nr. 16 c ErbStG eingeführt, um laut Gesetzesbegründung einzelfallbezogene Steuerermittlungen nicht notwendig zu machen. Für Länder ohne Gegenseitigkeitserklärung ergibt sich eine Möglichkeit der Steuerfreiheit durch eine Zweckwidmung mit Sicherstellung der tatsächlichen Zweckerfüllung. Im Hinblick auf die betonte nationale Souveränität

zur Aufstellung geeigneter Befreiungsvoraussetzungen erscheint auch vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sich im Rahmen der Vorgaben zu bewegen.¹⁸

Europarechtlich fraglich wird es in dem Moment, in dem eine ausländische gemeinnützige Körperschaft als Empfänger in einem Land ohne Gegenseitigkeitsklausel eine Zuwendung ohne Zweckwidmung erhält. Eine Steuerbefreiung ist in diesem Fall nur einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zugeordnet. In Berücksichtigung des besprochenen EuGH-Urteils läßt sich die Argumentation bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit übertragen, denn seit dem Fall Barbier¹⁹ ist klargestellt, daß auch Zuwendungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts unter die Regelungen zur Kapitalverkehrsfreiheit fallen. Mithin läßt sich die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG in analoger Weise auf fehlende Gleichbehandlung innerhalb des ErbStG übertragen. Allerdings ist hierbei eine aktive Rolle der Finanzverwaltung wohl nicht zu erwarten, es wird einer Klarstellung des EuGH in einem Grundsatzurteil bedürfen.

Auch das Spendenrecht dürfte demnach in seiner jetzigen Form nicht mehr uneingeschränkt haltbar sein.²⁰

Fazit

In seinem Urteil hat der EuGH die Bevorzugung nationaler gemeinnütziger Körperschaften verworfen. In konsequenter Anwendung seiner bisherigen Rechtsprechung wurde nun auch beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften die steuerliche Gleichbehandlung gewährt. Der Wert des Urteils ist neben der steuerlichen Erleichterung für bestehende beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften hauptsächlich in der rechtsdogmatischen Positionierung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts zu sehen. Es ist mithin klargestellt, daß sich auch eine Gewährung von Vorteilen auf Grund von Gemeinnützigkeit nicht in einem rechtsfreien Raum befindet, welcher eine Vergünstigung als „Wohltat“ des Staates jenseits jeder europarechtlichen Gleichbehandlung ansieht. Auch eine Milderung der steuerlichen Last ist an die europäischen Rahmenbedingungen gebunden und erfordert eine grundsätzliche Gleichbehandlung von Betrof-

- 13 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 48 m. w. N.
- 14 Vgl. Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977, geändert durch die Richtlinie 204/106/EG vom 16. 11. 2004 zur gegenseitigen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern.
- 15 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 48.
- 16 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 Rz. 48.
- 17 Vgl. Urteil der EuGH vom 28. 4. 1998, Rs. C-158/96 Slg. 1998.
- 18 Vgl. Überblick in DSWR 2005, S. 235 ff.
- 19 Vgl. EuGH-Urteil vom 11. 12. 2003, Rs. C-364/01.
- 20 Vgl. Eicker, Zerb 2005, S. 239.

fenen, unabhängig ihres Steuerumfangs. Die vorgebrachten Rechtfertigungsversuche wurden in konsequenter Anwendung bisheriger Rechtsauffassung verworfen. Es ist zu bedenken, daß durch dieses Urteil in keiner Weise eine „erzwungene Iudikativ-Harmonisierung“ von Bereichen eingeführt worden ist, in denen die Kompetenzen allein auf Seiten der Mitgliedstaaten existieren. Im übrigen ist auch in der Be-

gründung des EuGH mehrmals verdeutlicht worden, daß die einzelnen Nationen weiterhin in der Ausgestaltung ihrer Kompetenzbereiche autonom sind. Der Wert des Urteils liegt hingegen vielmehr in der Betonung des europarechtlichen Rahmens, an welchem sich auch die nationalen Kompetenzausübungen messen lassen müssen.

Meldungen ◀◀

Schweiz

Schweiz an der Spitze

eg. (Berlin) Es ist ein Elend mit Deutschland. Jeden Tag muss man in der Zeitung lesen, daß die Deutschen zu wenig Kinder in die Welt setzen und folglich bald aussterben. „Demographie“ lautet heute das Angst-Wort wie früher Atomkraft, Wettrüsten oder Waldsterben. Doch damit nicht genug. Nicht nur, daß die Deutschen weniger werden, die Verbleibenden laufen auch noch davon. Insgesamt 144 815 Bundesbürger wanderten im letzten Jahr aus, und erstmals war die Schweiz ihr beliebtestes Zielland, vor den USA. 14 409 liessen sich zwischen Rhein und Rhône nieder. Damit hat sich die Zahl der deutschen Einwanderer seit der Jahrtausendwende fast verdoppelt.

Der Durchschnittsdeutsche weiss wenig über die Schweiz, und umso mehr liebt er sie. Durch seinen Kopf spuken nicht nur Ferienklischees, die weissen Berge, die Nummernkonten und „Pralinen“. Insgeheim hält er die

Schweiz für das bessere Deutschland: ordentlicher, sauberer, pünktlicher. Sieht man von der kaum überwindbaren (dialektalen) Sprachbarriere ab, liegt es daher nahe, daß sich Deutsche für die Schweiz als neue Heimat entscheiden.

Der Letzte macht das Licht aus, hieß es einst von der DDR, und in den Medien wird bereits vor einem irreparablen Braindrain gewarnt. Der deutsche Arzt, der zufrieden in der Schweiz praktiziert und auf die Rückkehr in das Land der unendlichen Gesundheitsreform pfeift, war in diesem Sommer ein Dauergast auf den Bildschirmen. Und weil ein Schrecken allein nicht genügt, wurde auch die komplementäre Vision beschworen: wie die Patienten durch die Lausitz oder die Uckermark irren auf der Suche nach dem letzten Doktor. Deutschland – nach dem Volk ohne Raum nun ein Raum ohne Volk.

(NZZ vom 8. 9. 2006)

Pressemitteilung ◀◀

**Steueranwaltstag fordert Nachbesserungen an verschiedenen Steuergesetzen
– Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht mit einer neuen Vorsitzenden –**

Berlin (DAV). Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht des Deutschen Anwaltvereins (DAV) fordert umfassende Nachbesserungen an zahlreichen Gesetzentwürfen, die zur Zeit diskutiert werden – insbesondere bei der Erbschaftsteuerreform. Sollte die Bundesregierung wie geplant das Zinsabzugsverbot mit Zinsschranke einführen, so regt der Steueranwaltstag an, das amerikanische Modell in Betracht zu ziehen. Demnach geht ein zum Abzug zugelassener Aufwand nicht endgültig verloren, sondern kann für zukünftige Besteuerungszeiträume vorgetragen werden. Nicht zuletzt fordern die Praktiker des Steuerrechts die Schaffung handwerklich deutlich verbesserter Gesetze, da die vorliegenden Entwürfe wegen der vielfältigen Begriffsverwirrungen, unklaren Regelungsinhalte und einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe kaum verständlich und letztlich nicht praktikabel sind. Wer eine transparente Gesetzgebung wolle, brauche auch transparente Formulierungen.

Der langjährige Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht, Rechtsanwalt Dr. Rolf Schwedhelm, kandidierte nicht mehr für den Vorsitz. Unter seinem 12jährigen Vorsitz reifte die Arbeitsgemeinschaft zu einer schlagkräftigen Interessenvertretung der Steuerrechtler. Er übernimmt den Aufsichtsrat der Deutschen Anwaltsakademie.

Zur neuen Vorsitzenden der Arbeitsgemeinschaft wurde Frau **Rechtsanwältin Kirsten Bäumel**, Aachen, gewählt. Sie gehört dem Geschäftsführenden Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft seit rund 10 Jahren an und ist unter anderem verantwortlich für die Herausgabe der Publikationen der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht **steueranwalt-magazin**. (...).“

(aus der Pressemitteilung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht vom 9. 11. 2006)

13. Steueranwaltstag 3.–4. 11. 2006 in Berlin, Hotel Adlon

Tagungsleitung

Mit der bewährten Tagungsleitung von RA/StB Friedhelm Jacob und RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm arbeiteten sich gut 180 Teilnehmer durch die aktuellen Irrungen und Wirrungen des Steuerrechts. Teilweise waren die Vorlagen erst wenige Stunden alt, teilweise wurden Probleme diskutiert, die eine quasi zeitlose, fast philosophische Dimension bekamen, etwa die Frage der Vereinfachung des Steuerrechts und der handwerklichen Umsetzung „guter“ Gesetzgebung.

Referate

Für den erkrankten Dr. Andreas Schumacher sprang Dr. Ingo Stangl aus dem Bonner Büro von Flick Gocke Schaumburg ein. Zum Thema „Grenzüberschreitende Umwandlung und Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften“ konstatierte er, daß der Steuergesetzgeber nicht nur in diesem Bereich von den neuen Vorgaben des europäischen Rechts konfrontiert worden sei. Was als einfache gesellschaftsrechtliche Übung angesehen werden konnte, endete als tiefeschürfende Analyse grenzüberschreitender Umwandlungsfälle.

„Durch eine grenzüberschreitende Sitzverlegung scheidet die Kapitalgesellschaft aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus und die stillen Reserven ihrer Wirtschaftsgüter können nur noch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland erfaßt werden. Falls dies nicht der Fall ist, kommt es zur sog. „Entstrickung“. Als Entstrickung wird ein Vorgang bezeichnet, durch den stille Reserven eines Wirtschaftsguts, die der deutschen Besteuerung unterliegen, dieser Besteuerung entzogen werden. De lege lata stellt sich die Frage, ob eine solche Entstrickung Anlaß für eine Besteuerung der betroffenen stillen Reserven ist.“ (...)

„Der Anwendungsbereich der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto, der bisher nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften betraf, soll auf das Gebiet der Europäischen Union ausgedehnt werden. Danach kann künftig für den inländischen Empfänger einer ausländischen Dividende aus einer EU-Körperschaft ermittelt werden, ob es sich bei der Ausschüttung ganz oder teilweise um die Rückzahlung von Einlagen handelt.“

Dr. Rolf Schwedhelm stellte in seinem Referat die „Auswirkungen der Reform des Umwandlungssteuergesetzes auf nationale Umwandlungsfälle“, also die Inlandsfälle dar. Die derzeitige Rechtslage wurde kombiniert mit der Darstellung der geplanten Regelungen, etwa der Aufgabe des Systems der „einbringungsgeborenen Anteile“. Wobei uns eine ganz besonders schöne Sprachschöpfung verloren gehen würde.

„Neu ist eine allgemeine Missbrauchsvorschrift in § 26 UmwStG-E.¹ Danach sind die steuerlichen Vergünstigungen nach dem UmwStG ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, wenn als hauptsächlicher Beweggrund oder als einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung gegeben ist. Von dem Vorliegen eines solchen Beweggrunds soll ausgegangen werden können, wenn einer dieser Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht. Die Neuregelung des UmwStG soll für alle Umwandlungsvorgänge gelten, deren Antrag auf Eintragung ins Handelsregister nach dem Tag der Veröffentlichung des SEStEG im Bundesgesetzblatt erfolgt. Wann mit der Veröffentlichung zu rechnen ist, ist ungewiss.“

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main, referierte über „Börsennotierte Immobilienkapitalgesellschaften/Real Estate Investment Trusts (REIT)“ und damit über den topaktuellen Entwurf vom 2. 11. 2006. Nachdem sich das Bundeskabinett entschieden hat, wohl doch Wohnimmobilien auszuklammern, erörterte der Vortrag die gesetzlichen Voraussetzungen, in diesem Bereich optimal zu gestalten.

„Schon seit geraumer Zeit ist daher die Arbeitsgruppe „Immobilien“ der Initiative Finanzstandort Deutschland (IFD) bemüht, eine neue Immobilien-Anlageklasse auch in Deutschland zu etablieren, die bereits international erprobt ist: die sog. Real Estate Investment Trusts oder „REITs“. Dabei handelt es sich um börsennotierte Aktiengesellschaften (REIT-AG) mit dem primären Geschäftszweck des Erwerbs, der Veräußerung, der Vermietung und Verpachtung von Immobilien sowie hohen Ausschüttungsquoten. Die

1 Eingehend dazu BÖDEFELD, BB 2006, 77; DÜREN, DStZ 2006, 539.

Besteuerung findet dabei auf der Ebene des Anlegers statt, nicht auf der Ebene der REIT-AG, die, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllt, von der KSt und GewSt befreit sein soll.“ (...)

„Damit ist der ausländische REIT in einer signifikant anderen steuerlichen Position als ein inländischer REIT. Dies sollte es rechtfertigen, den ausländischen REIT nicht wie den inländischen REIT steuerfrei zu stellen. Denn der (mittelbare) steuerliche Zugriff auf den ausländischen REIT-Aktionär ist nur gewährleistet, wenn der ausländische REIT mit den inländischen Vermietungseinkünften und Veräußerungsgewinnen selber besteuert wird.“

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald, befaßte sich mit aktuellen „Fragen des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts“ – auch mit spannenden Dingen wie „Betrug durch Behauptung wahrer Tatsachen?“ oder „Hinterziehung verfassungswidriger Steuern?“. Nachdem auch die Gesellschaftsrechtler sich mehr und mehr darüber einig geworden sind, daß die Limited nicht so ganz das Wahre ist, rief auch Joecks den Gesetzgeber auf, bei der strafrechtlichen Verantwortlichkeit entsprechend „nachzubessern“.

„In der Folge wird es um aktuelle Fragen und Probleme des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts gehen. Auf einem Steueranwaltstag sollen dabei naturgemäß solche Probleme im Vordergrund stehen, die zur Lebenswirklichkeit des Steueranwalts gehören. Ein Schwerpunkt wird also auf Fragen der Steuerhinterziehung liegen.“ (...)

„Man könnte zynisch meinen, die Rechtsform der Limited entfalte ihren Charme zwar nicht unter dem Aspekt zivilrechtlicher Haftungsbeschränkung, wohl aber im Hinblick auf die strafrechtliche Verantwortlichkeit. Daß dies aber ein Argument sein sollte, diese Rechtsform zu wählen, erscheint mir nicht zutreffend zu sein. Im Übrigen ist der Gesetzgeber aufgerufen, ggf. entsprechende Rechtsänderungen vorzunehmen, wenn er denn die Limited und vergleichbare ausländische Gesellschaften im Strafrecht wie die deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung behandelt wissen will.“

Prof. Dr. Thorsten Ehmcke, Universität Münster, stellte das „Ende der Verlustzuweisungsmodelle und sonstige Änderungen des EStG“ dar. Gerade die äußerst vielschichtige Problematik des (neuen) § 15 b EStG („VerlustverrBeschrG“ vom 22. 12. 2005) wurde in allen Facetten dargestellt und schließlich synoptisch dem (alten) § 2 b EStG gegenübergestellt.

„Die Verrechnung negativer und positiver Ergebnisse gleicher Einkunftsarten und der Ausgleich negativer und positiver Ergebnisse verschiedener Einkunftsarten gehören als Ausprägung des Prinzips der Besteuerung nach der Leis-

tungsfähigkeit zum traditionellen Bestand des Einkommensteuerrechts. Verlustverrechnung sowie Verlustausgleich sind jedoch zunehmend Beschränkungen unterworfen worden: 1971 wurde die heute in § 15 Abs. 4 EStG kodifizierte Regelung eingefügt, dass Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb (verrechnet) noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen. 1980 hat der Gesetzgeber § 15 a EStG eingefügt und die Verrechnungs- und Ausgleichsfähigkeit von Verlustanteilen eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto eingeschränkt. 1983 wurde die Verrechnung negativer Einkünfte mit Auslandsbezug eingeschränkt (§ 2 a EStG). Für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2003 hat der Gesetzgeber die bisherige Verlustverrechnung vorübergehend durch die Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG ersetzt. Zur deren Ergänzung wurde 1999 § 2 b EStG eingefügt, der die Verrechnung und den Ausgleich negativer Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen beschränkte.“

Podiumsdiskussion

Zur Reform des deutschen Steuerrechts – Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Unternehmensbesteuerung – referierten *Prof. Dr. Roman Seer*, Universität Bochum, und *Prof. Dr. Johanna Hey*, Universität Köln, und diskutierten anschließend mit dem Staatssekretär im Bundesministerium für Finanzen, *Dr. Axel Nawrath*. Letzterer stellte den Entwurf zur Änderung des ErbStG als bestmöglich erzielbaren Kompromiß einer Bund-Länder-Kommission dar. Zum Thema der Unternehmenssteuerreform gab er zu, es sei sicher keine Vereinfachung des Steuerrechts. Es gehe um Mißbrauchsvermeidung, aber auch um die Gegenfinanzierung. Es habe „guten Wellenschlag erzeugt“. Wenn das aber alles war?

Mitgliederversammlung

Nach Kurzberichten der Mitglieder des Geschäftsführenden Ausschusses wurde die Satzung der Arbeitsgemeinschaft geändert, insbesondere die Anhebung des Mitgliedsbeitrages von 75 auf 95 EUR zur optimalen Deckung der vielfältigen Aufgaben war nötig geworden. Das **steueranwaltsmagazin** wird ab dem Jahr 2007 inserate- und abonnementsfähig, 6 Ausgaben pro Jahr mit je 40 Seiten ersetzen das vierteljährlich erscheinende Magazin mit je 24 und später 32 Seiten. Seit Anfang 2006 wird die Redaktionsarbeit durch einen Fachbeirat unterstützt.

Nach dem Kassenbericht des Schatzmeisters und dem Kassenprüfungsbericht wurde der Vorstand entlastet. Bei der Neuwahl des Geschäftsführenden Ausschusses wurden *Sabine Unkelbach-Tomczak* (Kiedrich/Wiesbaden) und *Dr.*

► Veranstaltungen

Martin Wulf (Streck Mack Schwedhelm, Köln), beide Fachwärlte für Steuerrecht, neu gewählt. *Dr. Rolf Schwedhelm* (Vorsitzender seit 1996) und *Ines Wollmann* (Porto/Berlin) schieden aus. Ihnen gebührt der Dank der Mitgliederver-

sammlung und aller anderen Mitglieder des Geschäftsführenden Ausschusses.

Redaktion

1. Handels- und Gesellschaftsrechtstag 15.–16. 9. 2006, Hôtel Concorde Berlin

Die erste Veranstaltung der neu gegründeten Arbeitsgemeinschaft Handels- und Gesellschaftsrecht im DAV fand nun mit ca. 80 Teilnehmern in Berlin statt. Die 1½-tägige Veranstaltung bot ein breites Spektrum des Handels- und Gesellschaftsrechts: Strafrechtliche, zivil- und arbeitsrechtliche Fragen, Fragen der Finanzierung und der Bilanzierung, des Kartell- und Vertriebsrechts. Der m&a-Bereich rundete das Angebot ab; abgeschlossen wurde die Veranstaltung durch *Prof. Seibert*, der die aktuellen Entwicklungen im Gesellschaftsrecht aus Sicht des BMJ darstellte.

Der Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaft, *Dr. Rolf Schwedhelm* (Köln) begrüßte die Teilnehmer und stellte die Arbeitsgemeinschaft und den derzeitigen Geschäftsführenden Ausschuß vor. *Dr. Burkhardt Binnewies* (Köln) leitete die Veranstaltung, die organisatorisch zusammen mit der Deutschen Anwaltsakademie durchgeführt wurde.

Die ersten beiden Referate nehmen den aktuellen Fall „Mannesmann“ auf. *Dr. Martin Wulf* (Köln) stellte die strafrechtlichen Risiken dar, die für Vorstände, Geschäftsführer und Aufsichtsräte bestehen. Die zivilrechtlichen und arbeitsrechtlichen Seiten wurden durch *Dr. Jobst-Hubertus Bauer* (Stuttgart) ergänzt. Übereinstimmend hielten die Referenten fest, daß die bisherige Rechtsprechung des BGH zum Ermessen (und dessen Grenzen) bei unternehmerischen Entscheidungen letztlich immer noch nicht ganz geklärt sind. Insbesondere die Übertragung der Kosten-Nutzen-Relationen auf kleinere Unternehmen ist noch ungeklärt.

Thomas Wachter, Notar in Osterhafen, verglich die englische Limited mit der deutschen GmbH und arbeitete angesichts zahlreicher zwingender deutscher Vorschriften heraus, daß die Limited nur vordergründig günstig erscheint, tatsächlich aber eine Unmenge – teilweise noch nicht gelöster Probleme – aufwirft. Dies führt selbstverständlich zu erhöhtem Beratungsbedarf bei den Gründern und Inhabern solcher Gesellschaften, aber auch bei deren Geschäftspartnern.

Liesel Knorr stellte anschließend die IFRS/IAS-Rechnungslegungsgrundsätze bei Personengesellschaften dar, *Kersten Schmitz* von Sal. Oppenheim Hybride Finanzierungen in

der Praxis. Investorenkriterien sind – das wurde schnell deutlich – alles andere als nur rational, sondern bilden ein eigenes „Investorenuniversum“. Die dargestellten Marktausblicke lieferten Einblicke in ungewohnte Welten wie Mezzanine, Preps 1 und Preps 2.

Dr. Herbertz (Dortmund) begann den 2. Tag der Veranstaltung mit weiteren internationalen Bezügen – den Auswirkungen europarechtlicher Entwicklungen auf das deutsche Handelsrecht. Die Auswirkungen der 7. GWB-Novelle auf bestehende Handelsvertreter- und Vertriebsverträge sind u. a. dergestalt, daß es für bestehende Vereinbarungen keine Übergangsvorschriften gibt.

Prof. Gerhard Picot (Köln/München) befaßte sich mit aktuellen Fragen und Problemen der Mergers & Acquisitions einschließlich der Managementbeteiligung. ABO, MBI und Private Equity darf den Zuhörer nicht abschrecken, zumal das jährliche Volumen der Unternehmensübernahmen (und -beteiligungen) über 100 Mrd. Euro pro Jahr beträgt. Traurige Bilanz: Jede zweite Transaktion vernichtet Unternehmenswerte.

MR *Prof. Ulrich Seibert* (BMJ, Berlin) gab abschließend einen Überblick über die ersten Erfahrungen mit dem UMAG (BGH vom 29. 5. 2006, ZIP 2006, 1/51) sowie über die gesetzgeberischen Vorhaben der 16. Wahlperiode, insbesondere der geplanten GmbH-Reform, die auf den netten Namen MoMiG hört. Hinzu kommt die Einführung der REIT (s. hierzu *Jacob steuernmagazin* 2006, 146 ff.), die Richtlinie Aktienmarktsrechte sowie der Entwurf eines Gesetzes über das elektronische Handelsregister (E-HaG).

Fazit: Eine interessante, breit gefächerte Veranstaltung. Allerdings noch keine zentrale Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Handels- und Gesellschaftsrecht.

Das wird sie, wenn der Geschäftsführende Ausschuß – etwa durch die Abhaltung einer Mitgliederversammlung – präsenter wird und die Mitglieder in den Aufbau einer neuen Arbeitsgemeinschaft einbindet.

Redaktion

Frotscher/Schwarz, Steuer-Kommentare auf DVD. AO, EStG, FGO, UStG, KStG/UmwStG, Haufe, Version 3.3, Stand August 2006, 516,- Euro.

Mit dieser Kommentarsammlung ist dem Haufe-Verlag ein runder Wurf gelungen. Bei der technischen Umsetzung gibt es keine Probleme. Bei unserem Testrechner startet das Programm nach der Installation in nur 4 Sekunden. So hat man es gern. Beim Inhalt war man nicht geizig (dies darf dann auch der Anwender nicht sein beim Kauf) und hat eine umfangreiche und aktuelle Rechtsquellensammlung aus Wirtschafts- und Steuergesetzen, BMF-Schreiben und Rechtsprechung beigelegt. Die Steuergesetze sind dabei gut mit der entsprechenden Kommentierung verlinkt. Manchmal fehlen in den Kommentaren allerdings Links zu entsprechenden Gesetzen und Fundstellen, obwohl in der Software vorhanden. So wurde (sinnvollerweise) in der Kommentierung des EStG hinter den zitierten Paragraphen die Bezeichnung des Gesetzes „EStG“ weggelassen; entsprechend ist dieses Gesetz aber dann ohne Link. Selbst Hinweise innerhalb der Kommentierung auf andere Randziffern sind unverlinkt. Bei Verweisen auf die EStR sind auch noch ein paar veraltete Verweise zu finden – da kann man noch Relikte aus der Zeit sehen, als die Untergliederungen („R“) sich noch nicht an der Paragraphierung des EStG orientierten – also Stand vor Dezember 2005. Kein Wunder, steht sogar dort: „Stand: 15. 7. 2004“, § 6 EStG. Gerade von softwarebasierten Kommentaren hätten wir gerne einen neueren Stand erwartet, wie ja auch die Packung den Stand „August 2006“ verspricht.

Nichtsdestotrotz ist die Kommentierung von durchweg hoher Qualität und von herausragendem Umfang. Wo sich Änderungen ergeben haben, wurden die aktuelle Rechtsprechung und Literaturmeinungen eingepflegt. Die Urteile können im Volltext abgerufen und in eine Textverarbeitung übernommen oder ausgedruckt werden. Auch online können die Kommentare angesehen werden, wobei Zugriff auf aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen besteht. Dies ist ein wirklich nützlicher Mehrwert für die tägliche Praxis.

Der Haufe-Verlag macht sich allerdings in einer Hinsicht selbst Konkurrenz: In dem SteuerOffice Professional (HSO), Kanzlei-Edition, ISBN 3-448-07177-3, 598,- Euro (Besprechung im [steueranwaltsmagazin](#) 2006, S. 131), sind die Kommentare auch enthalten, aber die Entscheidungssammlung ist umfangreicher und es gibt noch viele Arbeits-hilfen dazu. Wer den Aufpreis für das HSO von 82,- Euro nicht scheut, ist vielleicht hiermit besser bedient. An Rechtsprechungseinträgen beispielsweise hat das HSO über 70 000 Einträge, die Kommentare „nur“ knapp 30 000. Wem es also eher auf die Gesetze und Kommentierung ankommt, greift zu den Steuer-Kommentaren.

Rüdiger Bock, LL.M., Konstanz/Zürich

Meldungen ◀◀

Schweiz 5 Jahre ...

nach 9/11 und 5 Jahre nach dem Grounding der Swissair (2. 10.) wollen wir an ein anderes Ereignis erinnern, das damals die Schweiz erschütterte. Am 29. 9. überfiel ein Geisteskranker das Zuger Kantonsparlament und erschoss mitten in der Sitzung Regierungs- und Parlamentsmitglieder insgesamt 14 Menschen.

Damals hatte ich regen Kontakt zu Herrn *Dr. Matthias Michel*, Rechtsanwalt und Notar in Zug. Er sollte am 19. 4. 2002 beim Steueranwalt International über die Besteuerung natürlicher Personen in der Schweiz referieren.

Was er auch tat, obwohl er das Attentat im Sitzungssaal miterleben mußte und unverletzt überlebte.

Matthias Michel ist seit 2003 Mitglied der Zuger Kantonsregierung, dort für Bildung und Kultur zuständig, und wurde vor wenigen Tagen mit dem zweithöchsten Stimmenergebnis wiedergewählt. Selten hatte ich vor einem Menschen derart Respekt wie damals, als er bei uns Vortrag – nicht, als wäre nichts gewesen.

*Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL.M.,
Konstanz/Zürich/Vaduz*

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, Kommentar

Stollfuß Verlag, Berlin, 1. Aufl. 2004, 5. Ergänzungslieferung 2006, mit CD-ROM

In steueranwaltsmagazin 2006, S. 132 haben wir bereits die CD-ROM besprochen. Das wollen wir nicht wiederholen. Nur so viel: Die viel zitierte Praxistauglichkeit erweist sich beim Bearbeiten von realen Problemen. Beratungshinweise – wie hier, aber sonst in Kommentaren wenig verbreitet – helfen dabei. Beispiele, Musterberechnungen sowieso. Sehr schön sind die ausdrücklichen Hinweise auf Normzusammenhänge, verfassungsrechtliche Fragen und das Verhältnis zum EU-Recht, die andere Kommentatoren manchmal nur sehr verschämt ansprechen – vielleicht verstehen sie ja nichts davon. Apropos: Der Rechtstypenvergleich (RN 43 zu § 7 AStG) ist tot, auch wenn er mit Verweis auf Oktober 2002 zitiert wurde, als er gewissermaßen noch zuckte.

Die drei Herausgeber, die einen handlichen AStG/DBA-Kommentar auf den Markt gebracht haben, beschäftigten immerhin 40 Autoren. Nicht umsonst, vermutlich auch nicht kostenlos. Die kompakte Ausführung und die praktische Brauchbarkeit des Werkes überzeugen. Ohne wenn und aber.

div. Autoren

Steuerforum 2006

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2006, div. Hefte

Hier werden Einzelfragen herausgegriffen, die Praktiker interessieren – oder eben nicht. Sobald sie auf Interesse stoßen, sind solche Kurzzusammenfassungen mehr als hilfreich.

1. Korn/Strahl, Praxisfälle der Umstrukturierung von Unternehmen

Unter der Unter-Überschrift „Steuerfallen und Gestaltungschancen“ waren die Autoren in mehreren Städten in Semi-

naren unterwegs und hinterließen dem Verlag ein 45-seitiges Manuskript. Den Schwerpunkt bildet die Ausgliederung von Grundstücken, die wegen der Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG als problematische Gestaltungsbremse angesehen wird. Neben Stichworten wie der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung und der Gestaltung disquotaler Erbauseinandersetzungen befassen sich die Autoren ausführlich mit der Nutzung des § 6 b EStG.

2. Förster/Ott, Kapitalgesellschaften in der Krise

Erfreulich kurz – auf nur 35 Seiten – schildern die Autoren Maßnahmen zur Stützung der Gesellschaft und Fragen des Verlustes von Darlehen und Bürgschaften beim Untergang der Gesellschaft. Im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung wird die neueste Rechtsprechung zum Mantelkauf dargestellt.

3. Franz/Schmitt, Die Generationennachfolge bei Mitunternehmerschaften

Das Skript umfaßt – anschaulich und klar gegliedert – vier Hauptteile: Die unentgeltliche Übertragung eines ganzen oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils, die unentgeltliche Aufnahme eines Dritten in ein Einzelunternehmen sowie die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.

Lippross/Janzen

Umsatzsteuer 2006

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2006, 564 Seiten

In der 1. Auflage 2006 liefert das Werk bereits über 550 Seiten Kommentierung zum UStG im DIN-A4-Format, im Details ausgefeilt bis hin zu Anlage 1 zu § 4 Nr. 28 Ziff. 16 („Wolle, weder gekremgelt noch gekämmt“). Wenn man ab und zu mal mit „Anderen Waren tierischen Ursprungs, bspw. Mägen von Hausrindern“ (Nr. 5 in Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2) zu tun hat, ist das vorliegende Werk äußerst wichtig. Wenn nicht, dann als Überblick, verbunden mit zahlreichen Anmerkungen und Hinweisen.

Römermann

Kanzleiführung in der Steuerberatung

Stollfuß Verlag, Bonn 2006, 400 Seiten

Römermann schreibt alles: Steuerberaterhandbücher, Handbücher für Rechtsanwälte – und auch mal ein Buch über Kanzleiführung. Schon der Titel verrät, worum es geht: Das Wettbewerbsumfeld, die Strategieentwicklung, effektives Marketing, Honorargestaltung und Qualitätsmanagement. Begriffe, mit denen Freiberufler teilweise immer noch wenig anfangen können.

Ca. 90 Übersichten bringen die Themen auch hartnäckigen Verweigerern näher. Die Aufmachung ist außerordentlich ansprechend, der Inhalt auch. Die Gedanken sind nicht immer neu, aber gut bearbeitet, verarbeitet und präsentiert. Überschriften wie „Kommunikationspolitik im Rahmen der operativen Marketing-Planung“ verwirren den unbedarften Leser etwas. Ebenso wie die Tatsache, daß sich die Autoren nicht ganz entscheiden konnten, ob sie ein wissenschaftliches Werk mit einer Unzahl von Fußnoten und einer langen Literaturliste schreiben wollten, oder aber eine Handreichung für Praktiker. Doch irgendwie ist beides gelungen.

Klein

Abgabenordnung, Kommentar, 17. Auflage

C.H. Beck Verlag, München 2006, 2092 Seiten

Es ist so selbstverständlich, den *Klein* zu benutzen, daß wir fast überrascht sind, ihn schon wieder auf dem Tisch vorzufinden. Dieses Mal also „nur“ zur Rezension. Mit nur 5 Autoren befindet sich das Werk, das nun seit knapp 30 Jahren

auf dem Markt ist, nun in der 9. Auflage. Angewachsen auf weit über 2 000 Seiten ist dieser Kurzkomentar nicht nur kurz, sondern vor allem umfangreich und handlich. Eben einfach unentbehrlich.

Miller/Rehfeld

Der Datenschutzbeauftragte in der Steuerberaterkanzlei, Band 5

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2006, 174 Seiten

Neben dem Migrations-, Sicherheits-, Gleichstellungs- und Antidiskriminierungsbeauftragten nun auch noch ein Datenschutzbeauftragter. Nun denn, wenn sich die Notwendigkeit der Einsetzung eines Datenschutzbeauftragten in Steuerberatungskanzleien bereits herumgesprochen habe, wie der Autor behauptet, dann solls ja Recht sein. Der weiß dann auch was über „Datensparsamkeit“ (§ 3 a BDSG) zu berichten.

Wer über diese Phase der Verwirrung hinaus ist, kann dieses Werk brauchen. Als Vermittler von rechtlichen und organisatorischen Grundlagen und Helfer in diversen Notlagen. Dazu muß sich der Datenschutzbeauftragte ständig fortbilden. Mit diesem Buch oder seiner Neuauflage.

■
In der nächsten Ausgabe u. a. Liebscher, GmbH-Konzernrecht; Troll/Eisele, Grundsteuergesetz; von Seltmann, Die anwaltliche Vergütungsvereinbarung; Graf Kranitz, Bilanzkunde für Juristen.
 ■

Redaktion

Antrag auf mündliche Verhandlung nach Ergehen eines Gerichtsbescheides nicht rechtsmißbräuchlich

Richter am BFH Dr. Ulrich Dürr

Abstract: Es ist nicht rechtsmißbräuchlich, wenn ein FA nach Ergehen eines Gerichtsbescheids mündliche Verhandlung beantragt und gleichzeitig den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt, nachdem es einen Abhilfebescheid entsprechend dem Gerichtsbescheid erlassen hat.

Anlaß: BFH-Urteil vom 30. 3. 2006 Az. V R 12/04

I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine KG, betrieb bis 1983 vier Kaufhäuser. Drei der Geschäftsgrundstücke befinden sich in ihrem Eigentum. Als Komplementäre waren u. a. K und B zu jeweils 31,5 v. H. an der Klägerin beteiligt.

1983 verpachtete die Klägerin ihr Handelsgeschäft an eine GmbH. Deren Gesellschafter waren zu je 50 v. H. ebenfalls K und B. Im Verlaufe des Jahres 1985 stellte die GmbH den Handel ein; das letzte Kaufhaus wurde am 31. 12. 1985 geschlossen. Seit Januar 1986 zahlte die GmbH keine Pachten mehr. Von April 1985 bis April 1988 vermietete die Klägerin die in ihrem Eigentum stehenden frei gewordenen Werbeflächen an verschiedene Gewerbetreibende mit Laufzeiten zwischen 5 und 13 Jahren.

Anfang 1987 trat die GmbH als alleinige Komplementärin in die Klägerin ein, die Einlagen von K und B wurden in Kommanditanlagen umgewandelt. Einen entsprechenden Beschluss hatten die Gesellschafter der Klägerin bereits im Dezember 1985 gefasst.

Nach einer Betriebsprüfung änderte das FA die Feststellungsbescheide der Klägerin und berücksichtigte bei ihr für 1986 einen Aufgabegewinn von ca. 3,14 Mio. DM. Der dagegen gerichteten Klage gab das FG mit der Begründung statt, ein Aufgabegewinn sei – wenn überhaupt – allenfalls 1985 entstanden. Das FA änderte daraufhin den Gewinnfeststellungsbescheid der Klägerin für 1985 nach § 174 AO und setzte den der Höhe nach unstreitigen – Aufgabegewinn erneut an. Die dagegen erhobene Klage hatte in vollem Umfang Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen. Zutreffend habe das FG die Aufgabe des Gewerbebetriebs der Klägerin im Jahr 1985 verneint.

Zwar habe zwischen der Klägerin und der GmbH seit 1983 eine Betriebsaufspaltung bestanden, die mit Einstellung der werbenden Tätigkeit der GmbH beendet gewesen sei. Denn ab diesem Zeitpunkt seien die von der Klägerin pachtweise überlassenen Betriebsgrundstücke für die GmbH keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr gewesen (sog. sachliche Entflechtung). Entfalle die sachliche Verflechtung, weil das überlassene Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens verliere und ende deshalb die Betriebsaufspaltung, führe dies grundsätzlich zur Aufgabe des Gewerbebetriebs i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG beim Besitzunternehmen und zur Versteuerung der stillen Reserven, es sei denn, beim vormaligen Besitzunternehmen (hier: die Klägerin) lägen die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen oder einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung (Ruhenlassen des Betriebs) vor.

Im Streitfall habe die Beendigung der Betriebsaufspaltung indes nicht zur Betriebsaufgabe bei der Klägerin geführt. Denn auch wenn eine Betriebsverpachtung im Ganzen nicht gegeben sei, weil die Klägerin die von der GmbH zurückgegebenen Werbeflächen zu unterschiedlichen Zeitpunkten und mit unterschiedlichen Laufzeiten vermietet habe, müsse doch von einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne ausgegangen werden. Eine solche liege vor, wenn der Unternehmer die Absicht habe, den eingestellten Betrieb später fortzuführen und die zurückgehaltenen Wirtschaftsgüter es erlaubten, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen.

Von der Absicht, den Betrieb später fortzuführen, sei immer dann auszugehen, solange der Stpfl. eine eindeutige Aufgabekerklärung nicht abgegeben habe und die Fortset-

zung objektiv möglich sei. Das sei grundsätzlich zwar nur der Fall, wenn sämtliche für die Fortsetzung des eingestellten Gewerbebetriebs wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht entscheidend umgestaltet werden. Werden – wie hier – nur die Betriebsgrundstücke zurückbehalten, liege eine Betriebsunterbrechung nur vor, wenn die Grundstücke die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellten. Davon müsse im Streitfall ausgegangen werden, denn insbesondere bei Betrieben des Groß- oder Einzelhandels – wie hier – habe die neuere Rspr. das bejaht, zumal das jederzeit wiederbeschaffbare Inventar sowie andere Gegenstände des Anlagevermögens ebenso wie das Umlaufvermögen bei Betrieben des Groß- oder Einzelhandels nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten. Für irrelevant erachtete der BFH in diesem Zusammenhang, dass die Mietverträge teilweise eine Laufzeit von bis zu 13 Jahren hatten.

Praxishinweis:

Die Ausführungen des BFH im Revisionsfall sind insbes. im Hinblick auf die Versteuerung bzw. Nichtversteuerung stiller Reserven von Bedeutung und zwar in mehrfacher Hinsicht. Das gilt für die Aussagen zum Wegfall einer Betriebsaufspaltung und zum sog. Verpächterwahlrecht gleichermaßen wie für die Anforderungen an eine Betriebsaufgabe bzw. Betriebsunterbrechung bzw. für die Abgrenzung zwischen Betriebsunterbrechung und Betriebsaufspaltung und den damit verbundenen Rechtsfolgen.

1. Wegfall einer Betriebsaufspaltung

Der BFH ist im Streitfall davon ausgegangen, dass die ursprünglich bestehende Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der GmbH mit Einstellung der werbenden Tätigkeit der GmbH entfallen ist. Ab diesem Zeitpunkt waren die pachtweise überlassenen Betriebsgrundstücke für die GmbH keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr (sog. sachliche Entflechtung). Entfällt die sachliche Verflechtung und endet deshalb die Betriebsaufspaltung, führt das grds. zur Aufgabe des Gewerbebetriebs i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG beim Besitzunternehmen und zur Aufdeckung der stillen Reserven. Das gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn bei dem (vormaligen) Besitzunternehmen eine Betriebsverpachtung im Ganzen oder eine vorübergehende Betriebsunterbrechung (Ruhenlassen des Betriebes) vorliegen.

2. Einstellung der gewerblichen Tätigkeit führt nicht zwingend zur Betriebsaufgabe

Stellt der Unternehmer seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, muss das nach der BFH-Rspr. nicht notwendiger-

weise eine Betriebsaufgabe beinhalten. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein und darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird keine Aufgabeklä- rung abgegeben, ist davon auszugehen, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb wieder aufzunehmen, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dies ermöglichen.

3. Wiederaufleben Verpächterwahlrecht

Der BFH geht davon aus, dass das sog. Verpächterwahlrecht bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung wiederauflebt, weil dieses Recht bei der Begründung einer sog. echten Betriebsaufspaltung nicht untergeht. Zwar kann der Besitzunternehmer die an das Betriebsunternehmen verpachteten Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt nicht durch Abgabe einer Erklärung in das Privatvermögen überführen, dem Zwang zur Buchwertfortführung korrespondiert aber das Aufleben des Verpächterwahlrechts beim Wegfall der Betriebsaufspaltung. Aus Gleichbehandlungsgründen wendet der BFH diese Rechtsfolgen auch auf den Wegfall einer sog. unechten (d. h. nachträglich entstandenen) Betriebsaufspaltung an.

4. Dauer der Betriebsunterbrechung

Die Revisionsentscheidung nimmt Bezug auf den BFH-Beschl. v. 24. 3. 2002 – VIII B 98/01 (juris), in der sich der BFH zur maximal zulässigen Dauer einer Betriebsunterbrechung ausgesprochen großzügig geäußert hat und offenkundig hinsichtlich der Dauer der Betriebsunterbrechung keinen kritischen zeitlichen Rahmen stecken will. Zwar ist begrifflich von einer Unterbrechung nur auszugehen, wenn dieser Zustand zeitlich begrenzt ist. Dies setzt voraus, dass der Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums wieder aufgenommen werden soll. Insofern eine feste zeitliche Grenze anzunehmen, hat der BFH aber abgelehnt. Er geht lediglich davon aus, dass die zulässige Höchstdauer der Unterbrechung in Fällen des ruhenden, wie des verpachteten Gewerbebetriebs gleich lang sein müsse, da es sich um Unterfälle derselben Fallgruppe handele. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.

Die Quantität, d. h. die zeitliche Dauer der Betriebsunterbrechung, schlägt daher nicht um die Qualität, führt demnach nicht zu einer Betriebsaufgabe.

Januar 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Jahresabschluß-Tagung Rechnungswesen/Steuern	Leit. RegDir Hans-Jürgen Krüger, Leit. RegDir Gerolf Reis, Einkommensteuerreferent Gerhard K. Ramisch, Dipl.-Fw/StB Bernd Meyer, RA/FASr und InsR StB Dr. Jens M. Schmittmann	9. 1. 2007, Frankfurt a. M.	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmenssteuern aktuell	WP/StB/RA/FASr Thomas R. Jorde, Dipl.-Fw Dirk Aberle	10. 1. 2007, Frankfurt a. M.	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	12. 1. 2007, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-29 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das neue Energiesteuergesetz	Dipl.-Fwin Ingrid Dinkelman-Wendle, RA Dr. Klaus Friedrich	15./16. 1. 2007, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht, jeweils unter besonderer Berücksichtigung zwischen- zeitlich erfolgter Neurege- lungen	Ltd. MinR Hermann B. Brandenburg, Prof. Dr. Georg Crezelius, Notar Prof. Dr. Dieter Mayer, RA/FASr Dr. Norbert Rieger, LL.M., RA/StB Notar Dr. Thomas Winkemann	15./16. 1. 2007, München	Fachinstitut für Europäisches Gemeinschaftsrecht und Internationales Recht Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuererhöhung 2007	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann, Dipl.-Kfm. StB Stefan Groß, Dipl.-Kfm. StB Philipp Matheis	18. 1. 2007, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
IFRS-Rechnungslegung: Schwerpunktt Themen	Prof. Dr. Reinhard Heyd	19./20. 1. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Betriebsprüfung und Steuer- fahndung	OberRegRat Hartmut Böcker, WP/StB/Dipl.-Fw/Dipl.-Kauffrau Saskia Bonenberger, RegDir Alfred Heusel	23. 1. 2007, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Lohnsteuerrecht im Überblick	RegRat Walter Niermann, Oberamtsrat Jürgen Plenker	25./26. 1. 2007, Berlin	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung - 571) Fax: 0211/96 86-502
Materielle Gestaltungsschwerpunkte	RA/StB Dr. Heinrich Hübner, Dipl.-Fw. RA/StB Dr. Dirk Pohl, RA/StB Prof. Dr. Klaus Weber	26./27. 1. 2007	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Digitale Betriebsprüfung in SAP®	Rolf Andres, WP/StB/Dipl.-Fw/Dipl.-Kauffrau Saskia Bonenberger, Ernst Kilz	29./30. 1. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
IFRS für die Steuerpraxis	RA Jürgen Brokamp, StB Wolfgang Engels, Prof. Dr. Klaus Hahn, Dipl.Oec./Certified Public Accountant Crispin Teufel	30./31. 1. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999

Februar 2007

Betriebliche Steuerprüfungen aktuell	Dipl.-Fw Dietmar Sawatzki	07. 2. 2007, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-29 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Kapitalgesellschaft 2007	RA/FAStR Dr. Rolf Flügler, RA/FAStR Dr. Norbert Rieger LL.M., RA/StB Prof. Dr. Klaus Weber, Vors. RiBFH a.D. Dr. Siegfried Widmann	12.-14. 2. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Aktuelles Lohnsteuerrecht	Dipl.-Bw Uwe Albert	26. 2. 2007, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Das neue Energiesteuergesetz	Dipl.-Fw Ingrid Dinkelmann-Wendle, RA Dr. Klaus Friedrich	26./27. 2. 2007, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Digitale Betriebsprüfung in SAP®	Rolf Andres, WP/StB/Dipl.-Fw/Dipl.-Kauffrau Saskia Bonenberger, Ernst Kilz	26./27. 2. 2007, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen