

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2008

45. Ausgabe | 10. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

201 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

202 von Briel **Anforderungen an  
Durchsuchungs- und Beschlagnahme-  
beschlüsse – Beweisgewinnung durch  
die Steuerfahndung**

208 Schwedhelm **Einbringungsgeborene  
und sperrfristbehaftete Anteile nach  
dem Erbfall**

212 Beul **Andere Zuzahlungen in die  
Kapitalrücklage durch Forderungs-  
verzicht**

218 Unkelbach-Tomczak **Internethandel  
und Umsatzsteuer: Nationale und  
internationale Aspekte**

221 Ebner **Kirchensteuerhinterziehung  
ade – obiter dictu!**

223 Guillaume **GmbH-Gründung:  
Unternehmergesellschaft (haftungs-  
beschränkt)**

228 **Veranstaltungen**

229 **Veranstaltungsberichte**

233 **LiteraTour**

236 **Steuermelder**

238 **Termine**

## I.

Das konnte bis vor kurzem noch niemand ahnen: Im Mai 2009 wird wieder ein Tatort mit *Peter Sodann* ausgestrahlt. Tatort-Kommissar *Sodann* verhaftet Deutsche Bank-Chef „Joe“ Ackermann, der gerade seinen goldenen Füllfederhalter gezückt hat. Zur Belohnung wird der Kommissar am 23. 5. Bundespräsident. Das Drehbuch sieht dann so aus: Abspann: Bild *Schloß Bellevue*, Musik *Die Internationale*. Text (*Oskar Lafontaine* triumphierend aus dem Off): „Hätten wir da ordentliche Gesetze, dann müßten jetzt einige hinter Schloß und Riegel.“, dann (*Ackermann*, Off, beleidigt) „ungeheuerlich, daß jemand so etwas sagt, der für das höchste Amt in einem Rechtsstaat kandidiert. Mir wird langsam Angst um dieses Land.“

## II.

Der venezolanische Staatschef *Hugo Chávez* hat zuweilen auch Ideen, von denen deutsche Arbeitnehmer nur träumen: Nach der Schaffung einer eigenen Zeitzone will er nun auch den 6-Stunden-Tag einführen. Wenn nun auch der deutsche Umweltminister *Sigmar Gabriel* Zuschüsse für Öko-Kühlschränke fordert, hat man eine Ahnung davon, was man den Rest des Tages so machen kann. Vielleicht Aktien einer Brauerei kaufen, die als Dividende ein paar Kästen Bier liefert.

## III.

Gier, die bekanntlich das Hirn anfrißt, hat sicherlich etwas mit der Finanzkrise zu tun, die wir in den letzten Monaten staunend verfolgt haben. Umso beruhigender ist der Veranstaltungsbereich über die Tagung „Die Stiftung 2008“ (s. *Veranstaltungsbericht* S. 229 in diesem Heft). Dort befaßten sich Experten mit nachhaltigen, ethischen und moralischen Vermögensanlagen, die langfristig zu dessen Vermehrung beitragen sollen.

*Eine ruhigere Zeit wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2009.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Olaf von Briel*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt in München; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Markus Ebner*, Staatsanwalt bei der Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth; *Otfried Guillaume*, Rechtsanwalt in Aachen

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

## Impressum

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

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

Layout und Satz: BUCHprojekt Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 89,50 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

# Anforderungen an Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse – Beweisgewinnung durch die Steuerfahndung

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

Das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren wird in der Regel durch Vorermittlungen vorbereitet. Sind diese abgeschlossen, wird ein Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschluss beantragt. Bei Vollzug des Durchsuchungsbeschlusses erfährt der Steuerbürger nunmehr sehr eindrucksvoll, daß gegen ihn strafrechtlich ermittelt wird. Die Praxis zeigt, daß die Anforderungen, die rechtsstaatlich an einen Durchsuchungsbeschluss gestellt werden, oft nicht annähernd erfüllt sind. Die Durchsuchungsbeschlüsse, die Grundrechte einschränken und den Bürger der staatlichen Gewalt unterwerfen, sind i. d. R. mangelhaft. Zu der Fallgruppe tiefer Grundrechtseingriffe, die ihrer Natur nach häufig vor möglicher gerichtlicher Überprüfung schon wieder beendet sind, gehört die Durchsuchung von Wohn- und Geschäftsräumen aufgrund richterlicher Durchsuchungsanordnung einschließlich der in diesem Rahmen erfolgenden Beschlagnahmeanordnungen.<sup>1</sup> Der Beitrag soll einen Überblick über die wesentlichen Voraussetzungen einer rechtmäßigen Einschränkung der Grundrechte im Wege eines Durchsuchungsbeschlusses vermitteln sowie die Situation anlässlich einer Durchsuchungsmaßnahme und Folgen gravierender Verletzungen betrachten.

## 1 Antrags- und Anordnungsbefugnis

Die *Antragsbefugnis* für Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse obliegt der Staatsanwaltschaft, soweit die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes die Ermittlungen nicht in eigener Zuständigkeit gem. § 399 Abs. 1 AO führt. Eine Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnung, die der Amtsrichter trotz Erreichbarkeit der zur Antragstellung befugten Behörde nach § 165 StPO ohne deren Antrag erläßt, ist rechtswidrig und unterbricht nicht die strafrechtliche Verjährung nach § 78 c Abs. 1 Nr. 4 StGB.<sup>2</sup>

Die *Anordnungsbefugnis* für Durchsuchungsbeschlüsse obliegt gem. § 105 Abs. 1 StPO dem Gericht. Der Richter hat das Vorliegen eines Tatverdachts selbständig zu prüfen.<sup>3</sup> Bei „*Gefahr im Verzug*“ steht der Staatsanwaltschaft, der Finanzbehörde im Verfahren der Finanzbehörde in Wahr-

nehmung staatsanwaltschaftlicher Rechte gem. § 399 Abs. 1 AO, sowie der Finanzbehörde im Verfahren der Staatsanwaltschaft in Wahrnehmung der Befugnisse der Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft (§ 402 Abs. 1 AO i. V. m. § 399 Abs. 2 S. 2 AO), dem Besteuerungsfinanzamt der Steuerfahndungsstelle und den Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft (u. a. Fahndungsprüfer und Fahndungshelfer; § 404 Abs. 2 letzter Halbs. AO) nach Art. 13 Abs. 2 GG, § 105 Abs. 1 S. 1 StPO eine Eilkompetenz zu. Sie können formlos Durchsuchungen anordnen. Wobei aber nur die richterliche Durchsuchungsanordnung verjährungsunterbrechende Wirkung nach § 78 c Abs. 1 Nr. 4 StGB hat.

Ein *absolutes Richterprivileg* gilt nur für die Durchsuchung in den Räumen einer Redaktion, eines Verlages, einer Druckerei oder einer Rundfunkanstalt (§ 98 Abs. 1 S. 2 StPO).

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 20. 2. 2001 allerdings deutlich gemacht, daß eine Ausnahme wegen „*Gefahr im Verzug*“ nur unter strengen Voraussetzungen zulässig sei.<sup>4</sup> „*Gefahr im Verzug*“ muß mit Tatsachen begründet werden, die auf den Einzelfall bezogen sind. Eine Spekulation, hypothetische Erwägungen oder lediglich auf kriminalistische Alltagserfahrung gestützte, fallunabhängige Vermutungen reichen nicht aus. Art. 13 Abs. 1 GG bestimmt die Unverletzlichkeit der Wohnung. Damit wird dem Einzelnen im Hinblick auf seine Menschenwürde und im Interesse der freien Entfaltung der Persönlichkeit ein elementarer Lebensraum gewährleistet. In seinen Wohnräumen hat er das Recht, in Ruhe gelassen zu werden.<sup>5</sup> Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet einen möglichst lückenlosen gerichtlichen Schutz gegen die Verletzung der Rechtssphäre des einzelnen durch Eingriff in der öffent-

1 BVerfGE 96, 27, 40; 104, 220, 233.

2 *Krekeler*, wistra 1983, 43, 45 unter Hinweis auf LG Frankfurt, NJW 1968, 118.

3 OLG Düsseldorf, MDR 1991, 78.

4 BVerfG, U. v. 20. 2. 2002, 2 BvR 1444/00.

5 BVerfGE 51, 97, 107.

lichen Gewalt.<sup>6</sup> Durchsuchungsanordnungen der Strafverfolgungsbehörden sind Akte der öffentlichen Gewalt im Sinne dieser Gewährleistung. Das gilt auch für Anordnungen der Staatsanwaltschaft, die trotz ihrer Eingliederung in die Justiz zur Exekutive gehört. Gerichte und Strafverfolgungsbehörden haben im Rahmen des Möglichen tatsächliche und rechtliche Vorkehrungen zu treffen, damit die in der Verfassung vorgegebene Rechtszuständigkeit des Richters auch in der Masse der Alltagsfälle gewahrt bleibt. Auslegung und Anwendung des Begriffs „Gefahr im Verzug“ unterliegen einer unbeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Eine wirksame gerichtliche Nachprüfung der Annahme von „Gefahr im Verzug“ setzt voraus, daß sowohl das Ergebnis als auch die Grundlagen der Entscheidung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Durchsuchungsmaßnahme in den Ermittlungsakten dargelegt werden müssen.

## 2 Inhalt des Durchsuchungsbeschlusses

### 2.1 Aufzuklärende Straftaten und Tatvorwurf

Der Durchsuchungsbeschuß hat bestimmte Angaben zu enthalten, nämlich die tatsächlichen Angaben über die *aufzuklärenden Straftaten* bzw. den Inhalt des *Tatvorwurfs*.<sup>7</sup> Ein Durchsuchungsbeschuß stellt einen schwerwiegenden Eingriff in die Rechte des Betroffenen dar. Damit steht die Durchsuchung ebenso wie die Anordnung von vornherein unter dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit. Den Ermittlungsrichter trifft deshalb die Pflicht, durch eine geeignete Formulierung des Beschlusses sicherzustellen, daß der Eingriff in die Grundrechte meßbar und kontrollierbar bleibt. Insbesondere muß die Anordnung einer Durchsuchung auch Angaben zum Tatvorwurf enthalten, innerhalb dessen die Zwangsmaßnahme durchzuführen ist.<sup>8</sup> Hierzu genügt nicht, wenn im Beschuß zur Bestimmung des Tatverdächtigen lediglich schlagwortartig einzelne Tatbestandsmerkmale einer Strafnorm erwähnt werden, ohne daß dies durch tatsächliche und in der Sache nachvollziehbare Angaben über die aufzuklärenden Sachfragen unterlegt ist, obwohl solche Angaben nach dem Ergebnis der Ermittlungen ohne weiteres möglich wären und zugleich den Zweck der Strafverfolgung nicht abträglich sind.<sup>9</sup>

### 2.2 Steuerarten und Zeiträume – Begrenzung der Zwangsmaßnahme

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat der Richter im Hinblick auf Art. 13 GG bei der Anordnung einer Durchsuchung bereits für eine angemessene *Begrenzung der Zwangsmaßnahme* Sorge zu tragen. Soweit ihm vorbehalten ist, die Exekutive zur Durchsuchung und damit zu einem Eingriff in den grundrechtlich geschützten Bereich des Betroffenen zu ermächtigen, trifft ihn als Kontrollorgan der Strafverfolgungsbehörde zugleich auch die Pflicht, mit geeigneten Formulierungen des Durch-

suchungsbeschlusses im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren sicherzustellen, daß der Eingriff in die Grundrechte meßbar und kontrollierbar bleibt.<sup>10</sup> Daraus folgt, daß der Tatvorwurf im Beschuß möglichst konkretisiert und die Beweismittel, denen die angeordnete Durchsuchung gilt, möglichst genau bezeichnet werden müssen. Beides dient der Eingrenzung der Durchsuchungsmaßnahme. Ist der Durchsuchungsbeschuß insoweit fehlerhaft und die Durchsicht der Unterlagen, die aufgrund dieses Durchsuchungsbeschlusses vorgefunden und beschlagnahmt worden sind, nicht abgeschlossen, ist die Durchsicht dieser sichergestellten Unterlagen einzustellen und sind diese herauszugeben.<sup>11</sup>

Der Beschuß in Steuerstrafsachen bedarf daher der *Eingrenzung nach der Steuerart* wegen der die Ermittlungen geführt werden. Es reicht nicht aus, daß sich konkretisierende Umstände möglicherweise aus der Akte ergeben. Weiterhin ist der Zeitraum anzugeben, in dem die Steuerhinterziehung begangen worden sein soll. Nicht zuletzt haben diese Angaben elementare Bedeutung für die Frage, ob noch eine Selbstanzeigemöglichkeit nach § 371 AO besteht. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist nach Auffassung des Bundesgerichtshofes ausgehend von § 264 StPO ein enger unmittelbarer typischer Zusammenhang zwischen Verdachtsgegenstand und aufdeckungsgefährdeten Steuerverkürzungen zu verlangen.<sup>12</sup>

Eine fehlende *zeitliche Eingrenzung* hat zur Folge, daß damit auch die Suche nach den einschlägigen Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen über Geldbewegungen nicht durch richterliche Anordnung zeitlich eingegrenzt, sondern jenen Beamten überlassen ist, denen die Durchsuchung obliegt. Es soll aber ausreichend sein, wenn sich die Beschreibung des Tatzeitraums darin erschöpft, Unterlagen ab einem bestimmten Jahr zu suchen, wenn der Stand der Ermittlungen eine genaue Eingrenzung des Tatzeitraums noch nicht zuläßt. Umstritten ist, ob es einer zeitlichen Begrenzung der strafrechtlichen Ermittlungen ausdrücklich auf strafrechtlich nicht verjährte Zeiträume bedarf. Wird eine solche Begrenzung vorgenommen, wie z. B. durch die Formulierung „nicht rechtsverjährte Zeit“, ist dies jedenfalls zu beanstanden.<sup>13</sup> Dies ist schon deswegen unbestimmt, weil sich dem nicht entnehmen läßt, welcher

6 BVerfGE 101, 106, 122.

7 Std. Rsp.; BVerfG, wistra 1992, 60, 61; Meyer-Goßner, StPO, § 105, Rdnr. 5.

8 BVerfG StV 1992, 49; BVerfG, NJW 1994, 3281, 3282; LG Bielefeld, DStRE 1999, 616.

9 LG Darmstadt, wistra 2000, 238; BVerfG, NSTZ 1992, 91, 92.

10 BVerfGE 20, 162, 224; 42, 212, 220; 103, 142, 151.

11 LG Freiburg DStRE 2000, 103, 105.

12 BGH, wistra 1983, 146; wistra 2000, 219, 225.

13 LG Darmstadt, wistra 2000, 238, 239.

Verjährungsgriff gemeint ist (Festsetzungs-, Vollstreckungs- oder Strafverfolgungsverjährung). Zeitangaben zu Zeiträumen müssen stets konkret erfolgen. Diese Konkretisierung ist erforderlich, damit die mit der Durchführung der Durchsuchung verbundenen Eingriffe in die Grundrechte meßbar und kontrollierbar sind.<sup>14</sup> Daher sollte der Durchsuchungsbeschuß sich i. d. R. auch auf die strafrechtlich nicht verjährten Zeiträume beschränken. Fehlen die erforderlichen Angaben, ist der Durchsuchungsbeschuß regelmäßig verfassungswidrig.<sup>15</sup>

Nennen Durchsuchungs- und Beschlagnahmeanordnungen weder die dem Beschuldigten zur Last gelegte Taten, noch bezeichnen sie die beweisheblichen Unterlagen hinreichend konkret, sondern sprechen nur von den Unterlagen, die zur Aufklärung des Sachverhalts dienlich sind, können sie die Verfolgungsverjährung nicht unterbrechen.<sup>16</sup> Es muß dem Beschuß zu entnehmen sein, welche Art und welcher Inhalt von Beweismitteln gesucht werden.<sup>17</sup>

### 3 Beschlagnahmeanordnung in Kombination mit Durchsuchungsbeschuß (sog. Kombibeschlüsse)

#### 3.1 Beschreibung der Beweismittel

Ordnet der Richter gleichzeitig mit dem Erlaß des Durchsuchungsbeschlusses die Beschlagnahme von Gegenständen an, bevor diese von den Strafverfolgungsbehörden in amtliches Gewahrsam genommen worden sind, so muß er die Gegenstände so genau bezeichnen, daß kein Zweifel darüber besteht, ob sie von der Beschlagnahmeanordnung erfaßt sind.<sup>18</sup> Der Ermittlungsrichter muß bei einer Beschlagnahmeanordnung regelmäßig in der Lage sein zu überblicken, welche Beweismittel bei einer Durchsuchung vorgefunden werden. Durch eine bloße Umschreibung der Beweismittel darf es nicht dem ausführenden Beamten überlassen bleiben, welche konkreten Unterlagen er als beweisheblich ansieht. Diese Entscheidung ist dem Richter vorbehalten. Dabei hat der Richter das Beweismittel mit einer solchen Genauigkeit zu bezeichnen, daß Zweifel über den Umfang der Maßnahme nicht aufkommen können.<sup>19</sup>

Ist wegen des Ermittlungsstandes und der vom Anfangsverdacht erfaßten sehr großen Zahl von Taten eine Präzisierung der zu suchenden Gegenstände nicht möglich, genügt eine beispielhafte Aufzählung, die Bezüge zum Ermittlungsanlaß aufweist. Dabei kann durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ bei beispielhafter Aufzählung ein genügender Bezug hergestellt werden.<sup>20</sup> In diesem Fall liegt noch keine richterliche Beschlagnahme vor; ein solcher Beschuß umreißt nur Richtung und Grenze der Durchsuchung.<sup>21</sup> Eine im Beschuß des Ermittlungsrichters vorweg angeordnete pauschale Beschlagnahme begründet keine rechtswirksame Beschlagnahme, wenn die Gegen-

stände, die beschlagnahmt werden sollen, zu ungenau bezeichnet werden. Dies führt aber nur in Ausnahmefällen zu einem Verwertungsverbot. Wird der Beschlagnahmebeschuß angefochten, heilt eine neue, konkreter gefaßte Beschlagnahmeanordnung den Mangel einer nicht konkret gefaßten Beschlagnahmeanordnung.

#### 3.2 Bezeichnung der zu durchsuchenden Räumlichkeiten

Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, daß zu durchsuchende Räumlichkeiten nur sehr allgemein umschrieben werden, wenn eine weitere Eingrenzung nicht möglich ist, weil z. B. nicht bekannt ist, in welchen Räumen von Niederlassungen oder Zweigstellen eines Unternehmens, die Auffindung der zu suchenden Unterlagen sicher ausgeschlossen werden kann.<sup>22</sup> Eine pauschale Angabe jedoch wie beispielsweise „und andere Räume des Beschuldigten“ überläßt die Auswahl der Räumlichkeiten den Strafverfolgungsbehörden und läuft damit dem Zweck des Richtervorbehalts zuwider.<sup>23</sup> Auch diesbezüglich ist es Aufgabe des Richters, im Hinblick auf die grundrechtseinschränkende Zwangsmaßnahme Umfang und Grenzen festzulegen, in denen sich die Ermittlungsbeamten zu bewegen haben.

Die Durchsuchung erstreckt sich insbesondere auf die Geschäftsräume des Verdächtigen (§ 102 StPO), auch wenn dies Räume einer juristischen Person oder Personengesellschaft sind, deren Geschäftsführer der Verdächtige ist.<sup>24</sup> Es bedarf in diesem Fall allerdings eines ausdrücklichen Antrags bzw. einer ausdrücklichen Anordnung. Handelt es sich bei dem Beschuldigten um den Geschäftsführer einer GmbH, geht sein Gewahrsamsbereich über das eigene Büro hinaus und umfaßt sämtliche Geschäftsräume; § 102 StPO gestattet die Durchsuchung von Geschäftsräumen, die einem Verdächtigen vom Arbeitgeber zur Arbeitsausführung überlassen worden sind.<sup>25</sup>

#### 3.3 Begründung einer Durchsuchungsanordnung – Beschlagnahmefreiheit

Der Durchsuchungsbeschuß muß zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für die Zwangsmaßnahme dokumentie-

14 BVerfG, wistra 1992 S. 60.

15 BVerfG, StV 1990, 483.

16 BGH, wistra 2000, 219.

17 BVerfG StV 2000, 465; LG Magdeburg, Strafo 1998, 271, 272.

18 BVerfG, wistra 1992, 60, 61.

19 LG Koblenz, StV 2001, 501, 502.

20 BVerfG, wistra 1994, 221, 223.

21 OLG Stuttgart, wistra 1993, 120, 122; LG Krefeld, wistra 1993, 317.

22 BVerfG, wistra 1994, 221, 222.

23 BVerfG, wistra 1992, 60, 61.

24 BGH, wistra 1997, 551.

25 BGHR StPO § 102 Geschäftsräume 1.

ren.<sup>26</sup> Bei einem Durchsuchungsbeschuß nach § 103 StPO müssen knapp gefaßte Gründe dem Betroffenen bei vernünftiger Betrachtungsweise verdeutlichen, daß die Strafverfolgungsbehörden auf diesen Weg angewiesen sind, um ihren Prüfungsauftrag zu erfüllen.<sup>27</sup> Anders als im Fall der Durchsuchung beim Verdächtigen nach § 102 StPO muß bei der Durchsuchung bei anderen Personen aufgrund bestimmter bewiesener Tatsachen und nicht nur aufgrund von Vermutungen die Annahme gerechtfertigt sein, daß die Durchsuchung zur Auffindung des bestimmten Beweismittels führen wird (§ 103 StPO).

Darüber hinaus dürfen Durchsuchungen nicht zu dem Zweck vorgenommen werden, Gegenstände aufzuspüren, die nach § 97 StPO von der Beschlagnahme ausgenommen sind.<sup>28</sup> Insoweit gibt es keinen allgemeingültigen Erfahrungssatz, wonach im Strafverfahren Verteidiger im Besitz von Mandanten gehörenden Beweismitteln sind. Die Wahrscheinlichkeit, daß ein Beschuldigter die ihm zur Verfügung stehenden Beweismittel seinem Verteidiger übergibt, ist jedenfalls nicht höher einzustufen als die ebenfalls vorhandene Möglichkeit, daß der Beschuldigte die in seinem Gewahrsam befindlichen Beweismittel, insbesondere, soweit sie belastenden Charakter haben, seinem Verteidiger vorenthält oder diese Beweismittel bereits vernichtet hat. Ist der Zweck der Maßnahme – nämlich das Auffinden von beschlagnahmefreien Unterlagen – jedoch bereits unzulässig, ergibt sich hieraus bereits die Rechtswidrigkeit des Durchsuchungsbeschlusses. Denn Gegenstände, die bei dem Verteidiger sichergestellt werden sollen, unterliegen einem Beschlagnahmeverbot. Dies ergibt sich aus dem an das Zeugnisverweigerungsrecht des Verteidigers nach § 53 Abs. 1 Nr. 2 StPO anknüpfenden Beschlagnahmeverbot nach § 97 StPO. Besteht ein solches Beschlagnahmeverbot, sind sowohl die Beschlagnahmeordnung als die Durchsuchungsanordnung unzulässig.<sup>29</sup> Voraussetzung ist allerdings, daß der Verteidiger nicht von seiner Schweigepflicht entbunden ist.

Das Gesetz sieht bei der Durchsuchung bei Dritten nach § 103 StPO neben einem Verdacht einer Straftat eines anderen eine auf konkrete Verdachtsgründe gestützte Vermutung für Beweismittel vor, die aufgrund bestimmter bewiesener Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß sich die gesuchten Beweismittel in den zu durchsuchenden Räumen befinden. Eine bloße Vermutung ohne begründende Anhaltspunkte für ein Auffinden reicht nicht aus.<sup>30</sup> Eine Durchsuchung auf Verdacht ist daher nicht zulässig.

### 3.4 Gültigkeit des Beschlusses

Spätestens nach Ablauf eines halben Jahres verliert ein Durchsuchungsbeschuß seine rechtfertigende Kraft. Dasselbe soll für eine richterliche Beschlagnahmeordnung gelten.<sup>31</sup>

## 4 Durchsuchung – Beweisgewinnung durch die Fahndung

### 4.1 Anwesenheitsrechte

Nach § 106 Abs. 1 S. 1 StPO ist die Zuziehung des Wohnungs- oder Betriebsinhabers bzw. Inhabers der Gegenstände geboten. Dieses Recht wird nur bei Störung verwirkt (§ 164 StPO).

Hingegen besitzt weder der Verteidiger noch der Steuerberater ein Anwesenheitsrecht, so daß auch nicht mit dem Beginn der Durchsuchung gewartet werden muß, bis der Verteidiger oder Steuerberater eingetroffen ist.<sup>32</sup> Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs stellt § 106 StPO nur eine Ordnungsvorschrift dar, von deren Einhaltung die Rechtmäßigkeit der Durchsuchung selbst nicht abhängen soll.<sup>33</sup> Es besteht nach Nr. 63 Abs. 7 AStBV(St) die Befugnis, Personen am Verlassen der Räume zu hindern, wenn anzunehmen ist, daß sonst der Durchsuchungszweck gefährdet wird. Die Rechtsgrundlage, die sich möglicherweise aus § 127 StPO ergibt, ist indessen fragwürdig.

### 4.2 Kontaktsperre

Grundsätzlich darf eine Kontaktsperre während der Durchsuchungsmaßnahme nicht verhängt werden. Eine Telefonsperre kann nur bei konkretem Anlaß angeordnet werden, um zu verhindern, daß der Durchsuchungserfolg gefährdet wird, indem z. B. Mitbeschuldigte oder Dritte gewarnt und beispielsweise zur Vernichtung von Beweismitteln aufgefordert werden (Nr. 63 Abs. 8 AStBV(St)). Gleiches gilt für die zeitweilige Unterbrechung von Telekommunikationsleitungen. Hingegen dürfen Telefongespräche mit dem Verteidiger (§ 148 StPO) oder eines Dritten zu seinem Anwalt nicht unterbunden werden.<sup>34</sup> Der Beschuldigte darf zu jeder Zeit während der Durchsuchung mit seinem Verteidiger telefonieren. Die Durchsuchungsbeamten können jedoch zur Verhinderung von Mißbrauch den Telefonkontakt selbst herstellen, indem sie beispielsweise die Telefonnummer selbst wählen, um festzustellen, daß sich der richtige Teilnehmer (z. B. Kanzlei des Verteidigers) meldet. Die Beamten dürfen den Inhalt des Gesprächs nicht mithören und der Telefonanschluß des Verteidigers darf im Hinblick auf § 148 StPO

26 BVerfG, StV 1994, 353.

27 EGMR, NJW, 1993, 718.

28 Zur Beschlagnahmefreiheit vgl.: von Briel/Ehlscheid, *Steuerstrafrecht*, § 3, Rdnr. 565 ff.

29 LG Fulda, wistra 2000, 155, 156; BVerfG v. 5. 5. 2008 – 2 BvR 1801/06.

30 LG Krefeld, NJW 1994, 2036.

31 LG Neuruppin, NSTz 1997, 563.

32 OLG Stuttgart, NSTz 1984, 574.

33 BGH NSTz 1983, 375.

34 Vgl. Rspr. zum Beweisverwertungsverbot, BHG, NJW 1993, 338.

nicht abgehört werden, solange er nicht nach § 138 a Abs. 1 Nr. 1 StPO vom Verfahren ausgeschlossen worden ist.<sup>35</sup> Auch eine Kontaktaufnahme zum steuerlichen Berater kann nach Nr. 63 Abs. 8 S. 3 AStBV(St) dem Beschuldigten nicht untersagt werden. Dies gilt auch, wenn der Berater letztendlich nicht als Verteidiger auftritt, sondern diese Funktion von einem Rechtsanwalt übernommen wird.

Die vereinzelt in der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, die Beamten dürften ein Telefonat mit dem Steuerberater so lange mithören, wie dieser nicht als Verteidiger im Strafverfahren konsultiert wird, ist abzulehnen.<sup>36</sup> Weiterhin ist die Rechtsansicht abzulehnen, daß der nicht beschuldigte Steuerberater im Zusammenhang mit der Durchsuchung seiner Kanzleiräume nach § 103 StPO der Anordnung Folge zu leisten habe, Telefongespräche mit seinem Rechtsanwalt nur in Anwesenheit eines Steuerfahnders zu führen.<sup>37</sup> Das Mandatsverhältnis privilegiert gerade diesen uneingeschränkten Verkehr.

### 4.3 Durchsicht von Papieren

Die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden haben das ansonsten staatsanwaltliche Recht, die geschäftlichen und privaten Papiere im Gewahrsam des Betroffenen selbst durchzusehen, d. h. zu prüfen, ob ein Papier wegen seiner Bedeutung für das Strafverfahren zu beschlagnahmen oder als bedeutungslos zurückzugeben ist (§§ 404 Satz 2, 1. Halbs. AO, 110 Abs. 1 StPO). Verschlossene Briefe können geöffnet werden, wenn sie an den Beschuldigten gerichtet sind (ausgenommen die Verteidigerpost).

Von § 110 Abs. 1 StPO ist nur das Durchblättern der Handakte des Steuerberaters auf beweiserhebliche Unterlagen hin sowie der Mandantenakten des Betroffenen gedeckt, da Beweismittel in getarnten Akten verborgen sein können; intensive Kenntnis vom Inhalt der Akten darf nicht genommen werden. Die zur Durchsicht befugten Personen sind Steuerfahnder (§§ 404 S. 2, 1. Halbs. AO, 110 Abs. 1 StPO), Zollfahndungsämter nach § 12 a–d FVG; die Beamten der Straf- und Bußgeldsachenstelle nur, wenn sie Herr des Verfahrens sind und nicht die Staatsanwaltschaft.

Werden bei der Durchsuchung Beamte eingesetzt, die mit zur Durchsicht der Papiere nach § 110 StPO berechtigt sind, und solche, denen dieses Recht nicht zusteht, so kann die Durchsicht durch letztere gerügt werden. Es wird allerdings für zulässig erachtet, Hilfsbeamte zur Unterstützung bei der Durchsicht hinzuzuziehen. Dies wird insbesondere in Fällen der Aufbereitung von Daten aus Datenverarbeitungsanlagen relevant.<sup>38</sup> Datenträger (Disketten, Magnetbänder, Filme, zentrale Computereinheiten) sind Papiere i. S. d. § 110 StPO. Das Mobilfunkgerät kann ebenfalls zur Durchsicht gem. § 110 StPO mitgenommen werden, um

Telefonverzeichnisse lesbar zu machen.<sup>39</sup> Der über ein externes Leitungsnetz erfolgende heimliche Zugriff auf die in einer Mailbox gespeicherten Informationen stellt nach Ansicht des Bundesgerichtshofs eine nach § 100 a StPO zu beurteilende Maßnahme dar.

Zur Durchsicht von Datenträgern können bei der Durchsuchung auch fremde Computeranlagen in Betrieb genommen werden (das gleiche gilt danach bei rechtmäßigem Gewahrsam der Ermittlungsbehörden, also nach Abschluß der Durchsuchung bei Durchsicht der Papiere und während der Beschlagnahme); die zum Lesen und Verarbeiten der Daten notwendigen technischen Geräte sowie die Computerhandbücher dürfen mitgenommen werden, so daß es einer Beschlagnahme zunächst nicht bedarf.<sup>40</sup> Zudem unterliegt nach inzwischen gefestigter Auffassung auch die Software der Beschlagnahme. Für die Durchsicht kommen zunächst Datenverarbeitungsfachleute des Bundes-, Landes- und Zollkriminalamtes in Betracht; aber auch private Datenverarbeitungsfachleute. Dabei wird teilweise vertreten, die Anwesenheit eines zur Durchsicht nach § 110 Abs. 1 StPO Berechtigten bei der Auswertung von Datenträgern sei nicht notwendig. Die Abwesenheit einer zur Durchsicht berechtigten Person stelle dann einen Mangel von so geringem Gewicht dar, daß es nicht zu rechtfertigen wäre, die durchgesehenen Gegenstände selbst einem Verwertungsverbot zu unterwerfen.<sup>41</sup> Wegen des krassen Verstoßes gegen eindeutige gesetzliche Regelungen ist diese Ansicht abzulehnen.

## 5 Beendigung der Durchsuchung

### 5.1 Verbrauch des Durchsuchungsbeschlusses

Ein Verbrauch des Durchsuchungsbeschlusses durch Beendigung der Durchsuchung ist bei Abschluß der Zwangsmaßnahme in den Räumen der Betroffenen anzunehmen. Eine weitere Durchsuchung kann nicht auf denselben Beschluß gestützt werden. Sind nach einer konkreten Durchsuchungshandlung weitere Durchsuchungen (z. B. bei Großbetrieben/Großbanken an weiteren Tagen) erforderlich, so ist zu beachten, daß die Durchsuchung auch durch schlüssiges Verhalten der Durchsuchungsbeamten beendet werden kann. Um einen solchen Anschein zu vermeiden, müssen die Durchsuchungsbeamten stets darauf hinweisen, daß die Durchsuchung noch nicht beendet ist, um einen Verbrauch des Beschlusses zu verhindern.<sup>42</sup> Dies ist jedoch nur mög-

35 BGHSt 33, 347.

36 So aber *Bilsdorfer/Weyand*, INF 1996, 321, 324.

37 OLG Karlsruhe, Strafo 1997, 13.

38 BGH, StV 1988, 90.

39 BVerfGE 67, 157, 171; 100, 313, 358 f.; BVerfG, BvF 3/92 –, NJW 2004, 2213, 2215.

40 *von Briel/Ehlscheid*, Steuerstrafrecht, § 3, Rdnr. 489 ff.

41 LG Magdeburg, Strafo 1998, 271, 273.

42 BVerfG, StV 2004, 633, 634.

lich, wenn noch eine einheitliche Durchsuchung vorliegt. Die Anordnung, bei einem Beschuldigten in einem Zeitraum von drei Monaten regelmäßig Durchsuchungen durchzuführen, ist unzulässig.<sup>43</sup> Gleiches gilt, wenn der Richter zum Zwecke der regelmäßigen Durchsuchung beim Beschuldigten zeitgleich mehrere Beschlüsse erläßt, die nacheinander vollzogen werden sollen, da der Richter bei jedem Beschluß erneuert und gesondert die Verhältnismäßigkeit zu prüfen und beachten hat.<sup>44</sup> Nach einer bereits vollzogenen Maßnahme kann der Erlaß eines weiteren Durchsuchungsbeschlusses durchaus zu verneinen sein, wenn nämlich andere, weniger einschneidende Mittel zur Verfügung stehen.<sup>45</sup> Eine erneute Durchsuchung ohne richterliche Anordnung umgeht das *Anordnungsprivileg* des Richters und führt, wenn nicht die Durchsuchung wegen „Gefahr im Verzug“ angeordnet wurde, zu einem Verwertungsverbot.

## 5.2 Durchsuchungsbescheinigung und Beschlagnahmeverzeichnis

Der Zeitpunkt der Beendigung der Durchsuchung, zu dem also die Bescheinigung zu erteilen und das Verzeichnis auszuhändigen sind, ist nicht eindeutig bestimmt, insbesondere, da die Durchsuchung nach herrschender Meinung erst mit erfolgter Durchsicht der nach § 110 StPO mitgenommenen Papiere beendet ist.<sup>46</sup> Bei §§ 107 und 109 StPO handelt es sich um ein Ordnungsvorschriften, deren Verletzung die Durchsuchung nach herrschender Meinung selbst nicht rechtswidrig macht.<sup>47</sup>

## 6 Rechtswidrige Durchsuchung und Folgen

### 6.1 Rechtswidrigkeit der Durchsuchungsmaßnahmen

Die Rechtswidrigkeit der Durchsuchung mit der Folge der Unverwertbarkeit der vorgefundenen Beweismittel muß auch im Fall einer unzuständigen Behörde gelten, die den Beschluß beantragt hat. Diese Erkenntnisse können auch nicht als Zufallsfunde nach § 108 StPO verwertet werden. Im Steuerstrafverfahren kommt es nicht selten vor, daß die Bußgeld- und Strafsachenstelle ermittelt und Durchsuchungsbeschlüsse beantragt, ohne für das Verfahren zuständig zu sein. Liegt kein rechtmäßiger Durchsuchungsbeschuß vor und damit keine Einbruchsbefugnis, kann der Verstoß gegen Art. 13 GG kaum größer sein. Es liegt gleichsam die Situation eines strafbaren Hausfriedensbruchs vor, der die Legitimation zu Strafen entfallen läßt.<sup>48</sup> Dabei ist gleichgültig, daß der Staat die Beweise auch mit legalen Mitteln hätte erheben dürfen.

Hält sich der Fahndungsbeamte nicht an die Einschränkung im Durchsuchungsbeschuß, ist die gesamte Durchsuchung rechtswidrig, weil die Steuerfahndung die vom Amtsgericht eingeräumten Durchsuchungsbefugnisse überschritten hat. Werden also in einer Durchsuchungsanordnung

getroffene Beschränkungen nicht beachtet und werden gezielt nach anderen Beweismaterialien gesucht, werden die Beweise auch nicht gem. § 108 S. 1 StPO – bei Gelegenheit einer Durchsuchung – gefunden, sondern ohne gesetzliche Grundlage illegal ermittelt. Derartige Zufallsfunde sind unverwertbar.<sup>49</sup>

Wird die Durchsuchung rechtswidrig ausgeweitet, indem ein Fahndungsbeamter bei einer Durchsuchung mit dem Ziel der Auffindung von Brandlegungsmitteln teilnimmt, weil vermutet wird, daß der Beschuldigte auch Steuerstraftaten begangen hat, ohne daß den Akten auch nur ein Anfangsverdacht zu entnehmen war, bleibt es bei der allgemeinen Regel, daß die bei einer solchen Durchsuchung gefundenen Unterlagen unverwertbar sind. Es liegt eine unzulässige Ausweitung der Durchsuchung vor. Das Grundrecht des Beschuldigten nach Art. 13 GG, welches weiterhin bis auf die richterlich angeordnete Beschränkung bestand, ist in erheblicher Weise im Kernbereich verletzt worden. Daher sind die so gewonnenen, nämlich unzulässigerweise beschlagnahmten und sichergestellten Beweismittel nach Aufhebung der Beschlagnahme sofort zurückzugeben und dürfen in strafrechtlicher Hinsicht nicht zu Lasten des Beschuldigten verwertet werden.<sup>50</sup>

Im Steuerstrafverfahren können die Steuerfahnder als für Buchhaltungsfragen Sachverständige im Einzelfall rechtmäßig bei einer Durchsuchung wegen einer Nichtsteuerstraftat hinzugezogen werden.<sup>51</sup> Eine Hinzuziehung zur gezielten Suche nach Zufallsfunden führt aber zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot.

### 6.2 Rechtswidrige Durchsuchung und Verwertungsverbot

Eine nachträgliche Heilung einer rechtswidrigen Durchsuchung ist nicht möglich. Auch wenn sicher ist, daß davon auszugehen ist, daß ein Ermittlungsrichter den Durchsuchungsbeschuß erlassen hätte, bleibt dieser hypothetische Verfahrensablauf jedoch unter Berücksichtigung des Gewichts des Verstoßes und der Eindeutigkeit der Gesetzeslage außer Betracht.<sup>52</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat zutreffend resümiert, daß die Mangelhaftigkeit der richterlichen Kontrolle häufig beanstandet werde.<sup>53</sup> Findet eine effiziente Kontrolle der Ermittlungsbehörde durch die Ge-

43 LG Hamburg, wistra 2004, 36; Meyer-Goßner, StPO, § 105, Rdnr. 14.

44 BVerfGE 96, 44, 51 = NJW 1997, 2165.

45 BVerfGE 96, 44, 51; BVerfG, NJW 2005, 1640.

46 OLG Stuttgart, wistra 1993, 120, 121.

47 Meyer-Goßner, StPO; § 107, Rdnr. 1; a. a. O., § 109, Rdnr. 2.

48 Amelung, NJW 1991, 2533; BVerfG, NJW 1990, 563.

49 LG Bonn StB 1980, 252.

50 LG Bremen, wistra 1984, 241.

51 LG Stuttgart, wistra 1997, 279.

52 BGHSt 31, 304, 306; LG Darmstadt, StV 1993, 573.

53 BVerfG, StV 2001, 207.



richte nicht statt, verwildern die Sitten.<sup>54</sup> Die richterliche Kontrolle ist jedoch ebenfalls für die Kontrolle der Gerichte durch die StA – und die Verteidigung – ein unverzichtbarer Grundsatz unseres Rechtssystems. Werden die gegenseitigen Kontrollaufgaben nicht wirksam wahrgenommen, führt dies in der Regel dazu, daß sich der „Schlendrian bemerkbar macht“.<sup>55</sup> Ein Verstoß gegen das verfassungsrechtlich geschützte Individualrecht der Verletzlichkeit der Wohnung des Art. 13 GG ist so schwerwiegend, daß er zu einem Verwertungsverbot der anlässlich der Durchsuchung gewonnenen Erkenntnisse führt.<sup>56</sup> Eine Ausnahme vom Verwertungsverbot soll auch dann nicht gelten, wenn der Angeklagte der Verwertung der rechtswidrig erlangten Beweismittel zustimmt bzw. nicht widerspricht.<sup>57</sup> Das Bundesverfassungsgericht will jedoch diese Rechtsfolgen nur bei schwerwiegenden Verstößen verwirklicht sehen.<sup>58</sup> Ein auf der Verletzung des Art. 13 GG beruhender Rechtsverstoß ist aber nicht heilbar, da andernfalls der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit des Art. 20 Abs. 3 GG nicht gewahrt

bleiben würde. Es gilt vielmehr der sich aus § 136 a Abs. 3 StPO ergebende Rechtsgrundsatz der absoluten Unverwertbarkeit.<sup>59</sup> Darüber hinaus ist das Verwertungsverbot auch eine Sanktion gegenüber rechtswidrigen Handlungen, um von vornherein die unerlaubte Beschaffung von Beweismitteln zu verhindern. Die Praxis zeigt, daß nur durch eine solche „Disziplinierung“ die Beachtung der prozessualen Rechte zu gewährleisten ist. Hierzu sollte sich endlich auch die obergerichtliche und höchstrichterliche Rechtsprechung bekennen.

54 Nelles, StV 1992, 385, 392.

55 AG Braunschweig, StV 2001, 394, 395.

56 LG Osnabrück, StV 1991, 152; LG Darmstadt StV 1993, 573; LG Bad Kreuznach, StV 1993, 629, 635; OLG Karlsruhe, NJW 2000, 1577.

57 AG Braunschweig StV 2001, 394, 395.

58 BVerfG, wistra 2007, 417; BVerfG, NJW 1999, 273; BVerfG, NJW 2006, 2684; BVerfG StV 2002, 113.

59 *Dagtoglou*, JuS 1975, 753, 758; BGH, Urteil vom 18. April 2007 – 5 StR 546/06.

## Einbringungsgeborene und sperrfristbehaftete Anteile nach dem Erbfall

von Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Rechtsanwälte Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München

### I. Alt- und neu-einbringungsgeborene Anteile bei Schenkung und Erbfolge

**Fall:** V hat sein Einzelunternehmen durch Ausgliederung in eine GmbH eingebracht. Die Anmeldung der Ausgliederung zum Handelsregister erfolgte am 12. 12. 2006/13. 12. 2006. Am 30. 8. 2008 ist V verstorben. Erben sind seine Ehefrau und der Sohn S, der seit einigen Jahren in den USA lebt und arbeitet.

#### 1. Die Entstehung einbringungsgeborener Anteile

Wird ein Einzelunternehmen durch Ausgliederung oder eine Personenhandelsgesellschaft durch Formwechsel, Verschmelzung oder Spaltung in eine GmbH umgewandelt oder wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil an einer Personengesellschaft im Wege der Sacheinlage in eine GmbH eingebracht, gilt dies steuerlich als Einbringung i. S. d. §§ 20 – 23 UmwStG.

**Einbringender** ist der Inhaber des Einzelunternehmens oder des Gesellschaftsanteils.

**Voraussetzung** für die Anwendung des § 20 UmwStG ist, daß das übertragene Vermögen einen „Betrieb“, „Teilbetrieb“ oder „Mitunternehmeranteil“ im steuerlichen Sinne darstellt. Eingebracht werden müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen.<sup>1</sup> Hierzu gehören insbesondere betrieblich genutzte Immobilien.<sup>2</sup> Ferner ist Voraussetzung für die Anwendung des § 20 UmwStG, daß die Übertragung des Vermögens – zumindest auch – gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Das eingebrachte Betriebsvermögen ist grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

Auf Antrag kann das übernommene Betriebsvermögen mit dem **Buchwert** oder einem höheren Zwischenwert angesetzt werden, soweit

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Heftes abgerufen werden.

1 BFH I R 92/84 vom 25. 5. 1988, BFH/NV 1989, 258, zu Geschäftsbeziehungen.

2 Siehe z. B. ►► FG Köln 10 K 1833/00 vom 19. 5. 2005, DStRE 2006, 516.

- sichergestellt ist, daß das übergehende Betriebsvermögen später bei der übernehmenden GmbH der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
- die Passiva ohne Eigenkapital die Aktiva nicht übersteigen,
- das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

**Hinweis:** Ein Ansatz des gesamten eingebrachten Vermögens mit dem gemeinen Wert ist zwingend, wenn der **Einbringende** in einem **Drittstaat ansässig** ist und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einzelunternehmer gewährten Anteile im Zeitpunkt der Umwandlung ausgeschlossen ist, da in diesem Fall § 20 UmwStG keine Anwendung findet (§ 1 Abs. 4 UmwStG). Beispiel: Der in den USA ansässige A bringt seine deutsche Betriebsstätte in eine GmbH ein. Hier ist der Ansatz mit dem gemeinen Wert zwingend, da A nicht in einem EU/EWR-Staat ansässig ist und das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn aus den GmbH-Anteilen nach dem DBA USA-Deutschland nicht in Deutschland liegt.

## 2. Alt-einbringungsgeborene Anteile

Beim Ansatz von Buchwerten oder Zwischenwerten erlangen die einbringungsgeborenen Anteile einen **Sonderstatus**. Hinsichtlich der **Rechtsfolgen** ist danach zu unterscheiden, ob die Anteile durch eine Einbringung bis zum 12. 12. 2006 (alt-einbringungsgeborene Anteile) oder durch eine solche nach dem 12. 12. 2006 entstanden sind. Maßgebend ist die Anmeldung zum Handelsregister, wenn die Anmeldung zur Wirksamkeit der Umwandlung oder Einbringung erforderlich ist (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). In den Fällen der Einzelrechtsnachfolge (Sachgründung/Sachkapitalerhöhung) ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Für **alt-einbringungsgeborene Anteile** ist der Gewinn aus einer Veräußerung unabhängig von der Höhe der Beteiligung zeitlich unbegrenzt steuerpflichtig (§ 21 UmwStG a.F. i.V.m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG n.F.). Dies gilt auch für die Ersatztatbestände des § 21 UmwStG a.F. Zur Gewinnrealisierung kann es danach kommen,<sup>3</sup>

- wenn der Gesellschafter die Besteuerung der stillen Reserven in den alt-einbringungsgeborenen Anteilen beantragt (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG a.F.);<sup>4</sup>
- wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der alt-einbringungsgeborenen Anteile ausgeschlossen wird (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG a.F.);
- im Fall der Auflösung oder Kapitalherabsetzung (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG a.F.);
- wenn alt-einbringungsgeborene Anteile verdeckt in eine

Kapitalgesellschaft eingelegt werden (§ 21 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG a.F.).

Bei einer **natürlichen Person** entfällt die Anwendung des **Halbeinkünfteverfahrens** (§ 3 Nr. 40 EStG), wenn die alt-einbringungsgeborenen Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist nach § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG veräußert werden.<sup>5</sup>

Für den **Ausgangsfall** (Anmeldung der Ausgliederung am 12. 12. 2006) bedeutet dies, daß hinsichtlich der auf S entfallenden Anteile eine Veräußerungsbesteuerung erfolgt. Veräußerungsgewinn ist die Differenz aus gemeinem Wert der Anteile zum Todeszeitpunkt und den (anteiligen) Anschaffungskosten. Dieser Gewinn entsteht noch beim Erblasser.<sup>6</sup> Da die „Veräußerung“ innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 3 Nr. 4 Satz 4 EStG a.F. erfolgt, unterfällt der Gewinn nicht dem Halbeinkünfteverfahren. Ob § 34 EStG gilt, ist streitig, da nicht alle einbringungsgeborenen Anteile als veräußert gelten.<sup>7</sup>

**Hinweis:** Eine Veräußerung innerhalb der Sperrfrist ist auch dann voll steuerpflichtig, wenn zwischenzeitlich eine Antragsbesteuerung gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. erfolgt ist.<sup>8</sup> Gewinn ist die Differenz zwischen dem Wert der Anteile, der gem. § 21 Abs. 2 UmwStG besteuert wurde, und dem Veräußerungserlös.

Bei einer Veräußerung von alt-einbringungsgeborenen Anteilen durch eine **Kapitalgesellschaft** innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist gelten die bisherigen **Sonderregelungen** des § 8 b Abs. 4 KStG a.F. i. V. m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG n.F.<sup>9</sup>

**Hinweis:** § 8 b KStG a.F. enthält keine dem § 3 Nr. 40 EStG a.F. entsprechende Regelung zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinns innerhalb der Sperrfrist, wenn zuvor

3 Siehe hierzu BMF-Schreiben vom 25. 3. 1998, BStBl. 1998 I, 268 Tz. 21.06 ff. UmwE.

4 Der Antrag auf Entstrickung kann i. d. R. nicht widerrufen oder zurückgenommen werden, ► BFH I R 28/04 vom 31. 5. 2005, BStBl. 2005 I, 643.

5 Dazu *Kroscheski*, GmbHR 2001, 1089; *Beinert/Van-Lishaut*, FR 2001, 1037; *Desens*, FR 2002, 247; *Heinz*, GmbHR 2003, 1474; *Rogall*, Wpg. 2005, 152.

6 *Patt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG, § 21 UmwStG n.F. Rz. 161 (Juni 2002).

7 Siehe *Patt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 21 UmwStG n.F. Rz. 112 (Mai 2004).

8 Siehe die Gesetzesbegründung BR-Drucks. 638/01, zur berechtigten Kritik an dieser Regelung *Linklaters, Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 16.

9 Im einzelnen zur Anwendung des § 8 b Abs. 4 KStG bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. d. R. Einbringung eines Betriebs nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG durch eine Kapitalgesellschaft BMF-Schreiben vom 5. 1. 2004, BStBl. 2004 I, 44; *Schumacher*, DStR 2004, 589.

eine Antragsbesteuerung gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. erfolgte. Demnach ist bei Kapitalgesellschaften der Veräußerungsgewinn nach einer Antragsbesteuerung auch vor Ablauf der Sperrfrist steuerfrei, da die Anteile nach einer Besteuerung gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. ihre Eigenschaft als „einbringungsgeboren“ verlieren.

**Achtung:** Werden alt-einbringungsgeborene Anteile nach dem 12. 12. 2006 in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so erwerben auch die neu gewährten Anteile (anteilig) den Status alt-einbringungsgeborener Anteile (§ 20 Abs. 3 Satz 4 und § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG n.F.).

### 3. Neuregelung

Bei einem **Verkauf** von neu-einbringungsgeborenen Anteilen innerhalb der ersten sieben Jahre nach dem Einbringungszeitpunkt erfolgt eine nachträgliche Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandener stiller Reserven, gemindert um  $\frac{1}{7}$  für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (Einbringungsgewinn I, § 23 Abs. 1 UmwStG).

In Höhe des Einbringungsgewinns I erfolgt eine **Umqualifizierung** des nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Veräußerungsgewinns in einen nicht begünstigten Gewinn gem. § 16 EStG.

**Beispiel:** Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens 100. Gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Einbringung 500. Verkauf der Anteile im 6. Jahr nach dem Einbringungszeitpunkt für 1000, Gewinn somit 900.  $\frac{2}{7}$  der stillen Reserven von 400 = 114,29 sind als laufender Gewinn, der verbleibende Gewinn von 785,71 begünstigt zu versteuern.

Die Besteuerung erfolgt im **Veranlagungszeitraum** der Einbringung. Die Veräußerung der Anteile gilt als rückwirkendes Ereignis (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

In Höhe des der Besteuerung zugrunde gelegten Einbringungsgewinns liegen **nachträgliche Anschaffungskosten** vor.

Auf **Antrag** kann auch die übernehmende Kapitalgesellschaft ihre Buchwerte um die nachversteuerten Beträge erhöhen (§ 23 Abs. 2 UmwStG).

§ 22 Abs. 1 UmwStG enthält **Ersatztatbestände**. Dem Verkauf der Anteile steht gleich, wenn

- der Einbringende die erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft überträgt,
- der Einbringende die erhaltenen Anteile entgeltlich überträgt, es sei denn, er weist nach, daß die Übertragung durch eine Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG erfolgte,

- die GmbH liquidiert oder das Kapital herabgesetzt und an die Anteilseigner ausgeschüttet wird oder Beträge aus dem Einlagenkonto (§ 27 KStG) ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden,
- die Anteile in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht werden und von dort aus unmittelbar und mittelbar veräußert oder weiter eingebracht werden und diese Weitereinbringung nicht auch zu Buchwerten erfolgt,
- der Einbringende die Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt und er die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft veräußert oder nicht zu Buchwerten weiter einbringt,
- der Einbringende oder die übernehmende Gesellschaft nicht mehr die Voraussetzung des § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllt.

Ferner hat der Einbringende während der siebenjährigen Sperrfrist nachzuweisen, wem die Anteile zuzurechnen sind (§ 22 Abs. 3 UmwStG). Der **Nachweis** ist spätestens bis zum 31. 5. zu erbringen, ansonsten gelten die Anteile als veräußert. Der Nachweis soll – so die Gesetzesbegründung – durch Vorlage eines Registerauszugs oder Bescheinigung der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft erbracht werden.

In der **Alternative des Ausgangsfalls** (Eintragungsantrag am 13. 12. 2006) findet das neue Recht Anwendung. Durch den Erbfall greift der Ersatztatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG, da der Sohn nicht in der EU ansässig ist und das Besteuerungsrecht für die Anteile nach dem DBA-USA zukünftig den USA zusteht.

**Hinweis:** Wäre der Sohn nicht in den USA, sondern in Frankreich ansässig, so wäre unter Geltung des alten Rechts ebenfalls die Besteuerung gem. vorstehend 2. vorzunehmen, da die Regelung des § 21 UmwStG a.F. nicht zwischen EU und Drittstaaten differenziert. Nach neuem Recht greift hingegen kein Ersatztatbestand des § 22 UmwStG, es käme aber zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG. Zu besteuern wäre der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Erbfalls. Die Steuer würde gestundet (§ 6 Abs. 5 AStG).

**Hinweis:** Der Übergang stiller Reserven von einbringungsgeborenen Anteilen auf nicht einbringungsgeborene Anteile im Rahmen einer **Kapitalerhöhung** oder Gründung einer Kapitalgesellschaft führt nicht zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.<sup>10</sup> Vielmehr werden die neuen Anteile anteilig zu einbringungsgeborenen Anteilen (§ 22

<sup>10</sup> BFH I R 128/88 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 761, mit Anm. in HFR 1992, 494; I R 160/90 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 763; I R 162/90 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 764; I R 75/95 vom 21. 8. 1996, BFH/NV 1997, 314; Patt, DStR 1996, 361; Herzig/Rieck, DStR 1998, 97.

Abs. 7 UmwStG).<sup>11</sup> Durch die Vermögensverschiebung auf der Gesellschafterebene kann **Schenkungssteuer** ausgelöst werden.<sup>12</sup> Ferner kann es zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommen, wenn auf der Gesellschafterebene Kapitalgesellschaften beteiligt sind.<sup>13</sup>

## II. Unternehmensnachfolge und umwandlungssteuerrechtliche Haltefristen

Das Umwandlungssteuergesetz enthält nur einige, aber deshalb nicht weniger relevante **Haltefristen**, die im Fall der Unternehmensnachfolge von Bedeutung sein können.

Bei der Umwandlung einer **Kapitalgesellschaft** in eine **Personengesellschaft** bleiben für die Ermittlung eines Übernahmeverlusts die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenen Körperschaftsteuer außer Betracht, soweit die Anteile an der übertragenen Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden (§ 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG). Diese Regelung dürfte Anwendung finden, wenn der Erwerb im Rahmen einer gemischten Schenkung erfolgte.

Nach § 6 Abs. 3 UmwStG entfällt rückwirkend die Möglichkeit, einen **Übernahmefolgegewinn** durch eine Rücklage auszugleichen und auf drei Wirtschaftsjahre zu verteilen, wenn der übernehmende Rechtsträger den auf ihn übergegangenen Betrieb innerhalb von **fünf Jahren** nach dem steuerlichen Übertragungstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt oder ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt.

Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist bei einer **Spaltung** von Kapitalgesellschaften die Buchwertfortführung ausgeschlossen, wenn durch die Spaltung die **Veräußerung** an außen stehende Personen vollzogen wird. Das gleiche gilt, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist nach der Gesetzesformulierung auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20% der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden. Schädlich ist nur eine Veräußerung an außenstehende Personen. Werden also Anteile, die der Sperrfrist nach § 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG unterliegen, im Rahmen der Erbfolge oder der vorweggenommenen Erbfolge auf Mitgesellschafter übertragen, ist dies in jedem Fall unschädlich.

Ansonsten ist die unentgeltliche Übertragung im Rahmen der Erbfolge unschädlich. Auch die Erbaueinandersetzung ohne Ausgleichszahlung ist keine Veräußerung. M. E. ist auch die Verteilung der Anteile im Rahmen einer Realteilung einer Personengesellschaft unschädlich (streitig, siehe *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 15 UmwStG n. F. Rz. 112 (April 2006)).

§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG schließt die Buchwertfortführung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften aus, wenn bei einer **Trennung von Gesellschafterstämmen** die Beteiligungen an der übertragenen Körperschaft nicht mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge, also z. B. im Erbfall, sind die Besitzer des Rechtsvorgängers anzurechnen. Werden die Anteile hingegen unentgeltlich übertragen (vorweggenommene Erbfolge), ist streitig, ob die Besitzzeiten anzurechnen sind (siehe *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 15 UmwStG n. F. Rz. 143 (April 2006)).

Nach § 18 Abs. 3 UmwStG unterliegt der Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach Umwandlung aus einer Kapitalgesellschaft innerhalb der ersten fünf Jahre nach dem Umwandlungstichtag der Gewerbesteuer (§ 18 Abs. 3 UmwStG). Nach herrschender Ansicht ist die unentgeltliche Übertragung keine Veräußerung i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG. Der Rechtsnachfolger ist für den Rest des Fünfjahres-Zeitraums an § 18 Abs. 2 UmwStG gebunden.<sup>14</sup> Bei einer teilentgeltlichen Übertragung, beispielsweise einer gemischten Schenkung, kommt es zur Gewerbesteuerpflicht, soweit das Veräußerungsentgelt das Kapitalkonto des Betriebs übersteigt. Streitig ist, ob darüber hinaus die Fünfjahresfrist bei dem Rechtsnachfolger weiterläuft (siehe *Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, a. a. O., § 18 UmwStG Rz. 42 (Juli 2006)).

11 A. A. für die Sachgründung *Patt*, DStR 1993, 1389; dagegen *Sarrazin*, DStR 1993, 1393; zur Berechnung *Meyer*, BB 1994, 516; *Pieske-Konny*, StBp. 1994, 192; siehe auch BFH VIII R 40/89 vom 10. 11. 1992, BFH/NV 1994, 318; ferner FG Münster 1 K 1357/94 E vom 2. 5. 1996, EFG 1996, 991, zur Veräußerung des Bezugsrechts bei aus Kapitalerhöhung entstandenen einbringungsgeborenen Anteilen; zur Möglichkeit eines Feststellungsverfahrens *Hartz/Wisniewski*, GmbHR 2000, 78.

12 ►► BFH II R 8/04 vom 12. 7. 2005, BStBl. 2005 II, 845; s. auch Ländererlaß vom 15. 3. 1997, BStBl. 1997 I, 350; dazu *Gottschalk*, DStR 2000, 1798.

13 Siehe *Schulze zur Wiesche*, BB 1992, 1686; *Streck/Schwedhelm*, BB 1988, 1639.

14 ►► BFH VIII R 23/01 vom 11. 12. 2001, BStBl. 2004 II, 474.

## Andere Zuzahlungen in die Kapitalrücklage durch Forderungsverzicht

– zugleich von der Gefahr, bilanzrechtliche Probleme von Juristen beurteilen zu lassen, die nicht buchen können, oder von Wirtschaftswissenschaftlern, die nicht juristisch denken –

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Réviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

### 1. Problemstellung

Die bilanzielle Behandlung von Zuzahlungen eines Gesellschafters ins Eigenkapital durch Forderungsverzicht ist umstritten. Die Problematik besteht in dem Fall, wenn die Gesellschaft sich in Schwierigkeiten befindet und der Gesellschafter dann auf ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen verzichtet. Aus der Sicht des Gesellschafters handelt es sich dabei um ein nicht mehr voll werthaltiges Darlehen. Die Frage stellt sich, ob dieses Darlehen im Verzichtsfall in die Rücklage nach § 272 II Nr. 4 HGB einzustellen ist. Darüber hinaus soll die Frage behandelt werden, welche Rechtsfolgen sich aus der derzeit h.M. ergeben können und ob gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>1</sup> zur Behandlung des Forderungsverzichts entgegenstehen.

### 2. Rechtsentwicklung der Bilanzierung

Vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes<sup>2</sup> war die Einstellung in Rücklagen nur ansatzweise geregelt.<sup>3</sup> Bilanzierungsregelungen fanden sich lediglich im Aktiengesetz. Das Aktiengesetz unterschied in diesem Zusammenhang nur zwischen gesetzlichen Rücklagen,<sup>4</sup> Rücklagen für eigene Anteile<sup>5</sup> und anderen (freien) Rücklagen.<sup>6</sup> In die gesetzlichen Rücklagen waren unter anderem das Agio bei der Aktienausgabe und der Ausgabe von Wandelanleihen einzustellen sowie Zuzahlungen von Gesellschaftern für Vorzugsrechte und die aus dem Jahresüberschuß nach § 150 II AktG<sup>7</sup> zu bildenden Rücklagen.

Darüber hinaus waren in die anderen (freien) Rücklagen z. B. die satzungsmäßige Rücklage und andere Gewinnrücklagen sowie Rücklagen für eigene Aktien einzustellen. Soweit Beträge in das gezeichnete Kapital oder die gesetzlichen Rücklagen eingehen, konnten sie nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung einbezogen werden und daher den Jahresüberschuß nicht erhöhen, was in § 158 V AktG<sup>8</sup> ausdrücklich für das Aufgeld klargestellt war.

Im Rahmen der Bilanzierung bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung wurden die aktienrechtlichen Regelungen entsprechend angewendet, allerdings mit dem Unterschied, daß z. B. das Aufgeld einer freien Rücklage zuzu-

führen war.<sup>9</sup> Die Bilanzierungspraxis der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, dominiert durch die Kommentierung bei Adler/Düring/Schmalz,<sup>10</sup> lehnte sich bereits vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes eng an die Bestimmungen des Aktienrechtes an. In die gesetzliche Rücklage waren daher sowohl Zuzahlungen der Aktionäre gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Aktien einzustellen, ohne daß die Gewinn- und Verlustrechnung berührt worden wäre,<sup>11</sup> als auch die Nachschüsse der Gesellschafter einer GmbH (§§ 26, 27 GmbHG), die in einem besonderen Passivposten „nach Art der gesetzlichen Rücklage“<sup>12</sup> einzustellen waren.

Die anderen Zuwendungen der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hatten, wurden nicht gesondert behandelt, sondern nach überwiegender Auffassung in der Gewinn- und Verlustrechnung als sonstige Erträge verbucht,<sup>13</sup> was zur Erhö-

1 BFH; GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

2 Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19. 12. 1985, BGBl. I, 2355 ff.

3 Grundsätzlich zu Handelsrecht und Steuerrecht, vgl. *Döllner* BB 1986, 1857 ff., schematische Gegenüberstellung des alten und neuen Bilanzrechts bei *Gross/Schruff*, Der Jahresabschluß nach neuem Recht, 1986, 169 f.

4 § 150 II Nr. 2, 3 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

5 § 150 a AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

6 Vgl. § 151 I AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG, Pos. II. 3. der Passivseite.

7 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

8 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

9 *Scholz/Winter*, GmbHG, 6. Aufl., §§ 42, 42 a Rn. 28.

10 *Adler/Düring/Schmalz* (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., 1968.

11 § 150 II Nr. 4, § 158 V AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

12 § 42 Nr. 4 GmbHG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

13 ADS, 4. Aufl., § 150 Rn. 45a, allerdings vordergründig nur zum Ausschluß des Ausweises in der gesetzlichen Rücklage, insoweit widersprüchlich zur eigenen Kommentierung des § 158 Rn. 36 und der ratio legis des § 158 V AktG 1965: „Diese Einstellungen betreffen Vorgänge der Kapitalseite und stehen mit der Ergebnisrechnung in keinem Zusammenhang. Sie sind erfolgsneutral. Die Einstellung muß daher auch erfolgen, wenn im übrigen keine Gewinne erzielt wurden. Aus diesen Gesichtspunkten heraus sind schon bisher derartige Zuwendungen überwiegend nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung geführt, sondern lediglich in der Bilanz bei dem Posten gesetzliche Rücklage kenntlich gemacht worden.“ Nicht ersichtlich ist eine Begründung, warum sonstige Zuzahlungen nicht mit demselben Argument den freien Rücklagen unmittelbar hätten zugeführt werden können, statt als sonstiger Ertrag.

hung des Jahresüberschusses führte und mangels Einstellung in Rücklagen auch zur Erhöhung des Bilanzgewinns führte. Allerdings gab es gegen diese Auffassung bereits eine gut begründete Kritik von Jan Wilhelm.<sup>14</sup> Er hielt es für bedeutungslos, ob Zuzahlungen der Gesellschaft gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile oder ohne einen solchen geleistet wurden. Auch Zuzahlungen ohne Gewährung eines Vorzugs für die Anteile seien nicht unentgeltlich gewährt, sondern mit der besonderen „causa societatis“, weil sie im Hinblick auf die Beteiligung aufgewendet würden. Sie stellten keinen Gewinn, sondern zusätzliches Kapital dar, zusätzliche Einlagen der Gesellschafter und dürften daher nicht zur Darstellung und Verteilung eines Gewinns benutzt werden.

Diese Auffassung verdiente bereits damals den Vorzug, da sie zwischen periodengerechter Gewinnermittlung einerseits und „causa societatis“ erbrachten Gesellschafterleistungen andererseits deutlich unterschied.

Die Problematik lag darin, daß durch den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung unter sonstigen betrieblichen Erträgen das Ergebnis durch Gesellschafterleistungen „geschönt“ und dadurch über die tatsächliche Lage des Unternehmens getäuscht werden konnte. Daher war bereits vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes derjenigen Meinung der Vorzug zu geben, die Zuwendungen „causa societatis“ nur als Zuwendungen der Kapitalgeber in die Rücklage gewertet wissen wollten und nicht als solche in die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Vierte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie<sup>15</sup> sah eine Regelung, wie sie in § 272 II Nr. 4 HGB enthalten ist, nicht vor. Diese wurde vielmehr mit dem Bilanzrichtliniengesetz in das deutsche Recht eingeführt.

Die Vorschrift war auch im Gesetzesentwurf der Bundesregierung<sup>16</sup> nicht enthalten, sondern wurde erst im Rahmen der Beschlüsse des Rechtsausschusses des Bundestags<sup>17</sup> in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt. Bezüglich der Motivation geben die Materialien kaum Hinweise. Lediglich im Bericht des Rechtsausschusses findet sich die Aussage, die Fassung der Nr. 3 (Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten) sei zu eng, weil Zuzahlungen von Gesellschaftern nicht nur für die Gewährung von Vorzugsrechten geleistet würden. Diese Fragestellung findet sich auch in der Wiedergabe der öffentlichen Anhörung durch den Unterausschuß „Bilanzrichtliniengesetz“ in der 18. Sitzung vom 23. 9. 1985.<sup>18</sup> Die Problematik liegt darin, daß die Zuwendungen der Gesellschafter nach überwiegender Auffassung bis dahin sonstige Erträge waren, die den Jahresüberschuß erhöhten und nicht unmittelbar in eine freie Rücklage eingestellt wurden. Zwar wurde die zutreffende Meinung vertreten,<sup>19</sup> auch Zuzahlungen ohne Gewährung eines Vorzugs für Anteile würden

nicht unentgeltlich gewährt, sondern aufgrund der besonderen „causa societatis“, weshalb es sich nicht um Gewinn, sondern um zusätzliches Kapital handele, allerdings vertrat die h. M. die Gegenansicht. Daher bestand für den Gesetzgeber Regelungsbedarf, weshalb er sich entschloß, die Abgrenzung zwischen Kapital und Gewinn deutlicher zu ziehen.<sup>20</sup>

### 3. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

In der Vierten RL ist für die Fallgruppen des § 272 II HGB nur die Zuzahlung eines Agios geregelt.<sup>21</sup> Allerdings kann aus der Gesamtregelung durchaus entnommen werden, daß alle gesellschaftsrechtlich motivierten Zuzahlungen in die Kapitalrücklage einzustellen sind. So ist es traditionell auch heute noch im romanischen Rechtsraum selbstverständlich, Gesellschaftereinlagen – gerade im Fall der Unterbilanz – unmittelbar dem Eigenkapital zuzuführen, ohne daß sie die Gewinn- und Verlustrechnung berührt. Die Gliederungen des Art. 9, Passiva A II–IV der Vierten RL unterscheiden nicht nach Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen. Diese Unterscheidung ergibt sich lediglich aus der historischen Betrachtung im deutschen Bilanzrecht. Dasselbe gilt für Artikel 10 L II–IV der Vierten RL. Daher ist die Unterscheidung zwischen Kapitalrücklage und Einbringung in die Gewinn- und Verlustrechnung eine genuin deutsche Interpretation der Vierten RL. Eine Kapitalrücklage wie im deutschen Recht ist dort nicht erwähnt. Insoweit könnte es sich bei den sonstigen Rücklagen gemäß Art. 9, Passiva A IV 4 und Art 10 L IV 4 Vierte RL in erster Linie um Gewinnrücklagen handeln.

Hierbei ist auf Art. 2 III und IV der Richtlinie zu rekurrieren. Nach Art. 2 III hat der Jahresabschluß „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermit-

14 Jan Wilhelm, FS Flume, 1978, Band II, 337, 366 ff., im Ergebnis argumentiert auch ADS, 4. Aufl. § 158 Rn. 36 für die ratio legis des § 158 V AktG 1965 (s. o.) vergleichbar.

15 RL 78/660/EWG vom 25. 7. 1978, ABl. L 222, 11 ff. (Vierte RL).

16 BT-Drucks. 10/317.

17 BT-Drucks. 10/4268.

18 Deutscher BT, 10. Wahlperiode 1983, 6. Ausschuß und Unterausschuß „Bilanzrichtlinien-Gesetz“, Stenographisches Protokoll, 18, 99 ff.

19 S. o. Fn. 14.

20 Vgl. Biener/Berneke, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 196 f: „Damit soll es ermöglicht werden, Zuschüsse von Gesellschaftern, die zur Stärkung des Eigenkapitals in dieses geleistet werden, ohne Berührung des Ergebnisses als Kapitalrücklage auszuweisen. ..., daß Gesellschafter verlorene Zuschüsse zur Ertragsverbesserung geben, bleibt unberührt... Diese Möglichkeit darf aber nicht dazu benutzt werden, die Regelung über die Bildung von Kapitalrücklagen zu umgehen. Die ergebniswirksame Vereinnahmung von Gesellschafterzuschüssen dürfte daher nur zulässig sein, wenn dafür ein vernünftiger Grund besteht...“

21 Art. 9, Passiva, A II; Art. 10 L II Vierte RL.

ten“. Soweit die Anwendung der Richtlinie nicht ausreicht, sind nach deren Art. 2 IV zusätzliche Angaben zu machen.

Daher war es unabdingbar, daß „causa societatis“ eingelegte Vermögensgegenstände nicht als Ertrag der Gesellschaft ausgewiesen werden, weil diese das Bild zwangsläufig verzerrten.

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber des BiRiLiG folgerichtig in Anwendung der Generalklausel die Abgrenzung dahingehend getroffen, daß in der Kapitalrücklage alle „causa societatis“ eingebrachten Vermögensgegenstände auszuweisen sind und diese nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung einfließen dürfen.<sup>22</sup> Denn Sinn und Zweck des BiRiLiG war allein die Anpassung des deutschen Rechts an die 4., 7. und 8. Bilanzrichtlinie, nicht aber zusätzliche nationale Rechtsänderungen einzuführen.<sup>23</sup>

Sedes materiae für § 272 II Nr. 4 HGB ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ertragslage.<sup>24</sup> Wie vom Gesetzgeber des BiRiLiG richtig bemerkt, war dieses Bild nach der alten Rechtsauffassung nur unbefriedigend gelöst, weshalb es für den externen Bilanzleser nicht ersichtlich war, welcher Teil der gesetzlichen Rücklage aus dem Gewinn und welcher Teil dem Unternehmen von außen als Kapital zugeführt worden war. Dieser Mangel sollte durch die Neugliederung der offenen Rücklagen „Eigenfinanzierung von außen“ (Kapitalrücklage) und „Eigenfinanzierung von innen“ (Gewinnrücklage) beseitigt werden. Dies war notwendig vor dem Hintergrund, daß die h. M. bislang die von außen zugeführten Beiträge der Gesellschafter nicht wie Kapital behandelt, sondern zum Teil als sonstigen Ertrag erfaßt hatte und dadurch eine Erhöhung des Jahresüberschusses auswies. Gegen diesen Mangel richtet sich die Vorschrift des § 272 II Nr. 4 HGB.<sup>25</sup> Letztlich handelt es sich bei der Gliederung im deutschen Bilanzrecht nur um die Umsetzung des Bilanzgliederungsschemas der Art. 9 und 10 Vierte RL i. V. m. Art. 2 III und IV.

Das Gemeinschaftsrecht verbietet den Ausweis von Zuzahlungen „causa societatis“ in der Gewinn- und Verlustrechnung, da hierin ein Verstoß gegen Artikel 2 III und IV der Vierten RL läge. Die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB ist somit nur eine spezielle Ausprägung der Generalklausel des Artikels 2 IV der Vierten RL. Gemeinschaftsrechtlich ist daher der Ausweis eines Forderungsverzichts in der Gewinn- und Verlustrechnung unzulässig. Dies wiederum hat – wie weiter auszuführen sein wird<sup>26</sup> – Auswirkungen auf die rechtliche Einordnung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.<sup>27</sup>

#### 4. Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB als Bilanzgliederungsvorschrift

Der Begriff der „Zuzahlung“ gemäß § 272 HGB umfaßt nach allgemeiner Ansicht nicht nur Bar-, sondern auch Sachleistungen.<sup>28</sup> Dabei wird problematisiert, ob auf Zuzahlungen nach § 272 II Nr. 4 HGB auch die für Sacheinlagen geltenden Grundsätze entsprechend anwendbar sind.<sup>29</sup> Dies hänge davon ab, ob man den Grundsatz der realen Kapitalaufbringung auch auf Zuzahlungen in Form von Sacheinlagen anwendet oder zwischen Einlagen auf das Nennkapital und „anderen Zuzahlungen“ unterscheidet.<sup>30</sup> Dabei habe die Frage zwar Bedeutung für den Fall des Verzichts eines Gesellschafters auf eine nicht mehr vollwertige Forderung der Gesellschaft, diese führe bei der Gesellschaft zu einer Vermögensmehrung in Höhe des Nennwertes, während nach allgemeinen Kapitalaufbringungsgrundsätzen nur der werthaltige Teil tauglicher Gegenstand einer (Sach-)Einlage sein könne.<sup>31</sup>

Diese Auffassung begegnet grundsätzlichen Bedenken.

Bei einer Sacheinlage in Form der Einbringung von Vermögensgegenständen liegt der Wert der Bereicherung auf der Ebene der Gesellschaft grundsätzlich nur in dem, was sie als Gegenwert erhält. Soweit die Meinung vertreten wird, auf die Zuzahlungen i. S. d. § 272 II Nr. 4 HGB seien

22 S. o. Fn. 20.

23 BT-Drucks. 10/4268, 87.

24 Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Band 1 a, 4. Auflage 1995, § 272 Rn. 88.

25 Biener/Berneke, a. a. O. (Fn. 20); Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 88: „...sollte die früher unbefriedigende Trennung von Gewinn und Kapital im handelsrechtlichen Jahresabschluß ... verbessert werden“; so auch ausdrücklich Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 207 m. w. N. (Fn. 884, 885), sowie Schulze-Osterloh, FS Clausen 1997, 769, 779 f., 775 ff.; demgegenüber soll es nach ADS, 5. Aufl. 1987–1992, § 272 Rn. 108 und 6. Aufl. 1997 –, § 272 Rn. 137 auf die vereinbarte Zwecksetzung ankommen, weitere Nachweise für die entgegenstehende h. M. Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, a. a. O. § 42 Rn. 207 m. Fn. 877, 878; Hüttemann/Staub, HGB-Großkommentar, 4. Auflage, § 272 Rn. 41 m. w. N. verneint ein echtes „Wahlrecht“, da der Sinn und Zweck im richtigen Ergebnisausweis liege, will aber auf die anhand objektiver Umstände des Einzelfalls ableitbare Zweckbestimmung des Gesellschafters als maßgeblich abstellen. Welche objektiven Umstände dies sein sollen, ist nicht ersichtlich.

26 S. u. 6.

27 BFH GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

28 ADS, 6. Aufl. 1997, § 272 Rn. 137; Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

29 Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101 ff.; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

30 Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101 ff.; Hüttemann/Staub a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42; vgl. Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, a. a. O. (Fn. 25), § 42 Rn. 208; H.-P. Müller, FS Heinsius, 1991, 605 ff.; Herlinghaus, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 26 f.

31 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27 f.; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

die für Sachleistungen geltenden Grundsätze anwendbar, ist dieser Ansatz irreführend. Er basiert auf der unreflektierten Annahme, zugrunde liege der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung.<sup>32</sup> Dieser Grundsatz ist jedoch nicht im Bilanzgliederungsrecht geregelt, zumal es sich in dieser Interpretation um einen genuin deutschen Grundsatz handelt, der dem Gemeinschaftsrecht und den Rechtsordnungen anderer Mitgliedsstaaten fremd ist, wenn man den Forderungsverzicht betrachtet. Die Regelungen hierzu finden sich auch nicht im allgemeinen Bilanzrecht, sondern sind Ausprägung der jeweiligen Kapitalaufbringungs Vorschriften und den hierzu korrelierenden Schutzvorschriften, etwa der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG<sup>33</sup> sowie der Differenzhaftung gemäß § 9 GmbHG. Demgegenüber stellt die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB eine Bilanzgliederungsvorschrift<sup>34</sup> dar und enthält keine Bewertungsregel. Soweit eine Sacheinlage erfolgt, ist sie nach den allgemeinen Bewertungsregeln der §§ 253, 255 HGB<sup>35</sup> zu behandeln. Dazu sind die Vermögensgegenstände zu fiktiven Anschaffungskosten (Zeitwert) anzusetzen, wobei nach dem Vorsichtsprinzip des § 252 I Nr. 4 HGB eher zu niedrig als zu hoch zu schätzen ist.<sup>36</sup> Anders liegt es, wenn die Gesellschaft eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter hat. In diesem Fall handelt es sich bei der „Einlage“ nicht um die Zuführung von Vermögen, sondern rechtlich gesehen um den Verzicht auf eine Forderung, d. h. den Erlaß einer Verbindlichkeit. Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 253 I 2 HGB<sup>37</sup> mit dem Rückzahlungsbetrag. Die Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft beläuft sich auf eben diesen Rückzahlungsbetrag, auf den verzichtet wird. Der logische Trugschluß liegt darin, daß die Befürworter der entgegenstehenden Auffassung die Einlage dahin interpretieren, als ob eine Forderung eingebracht würde. Dies ist jedoch nicht der Fall; es handelt sich nicht um eine Forderungsabtretung, sondern um einen Forderungsverzicht.

## 5. Grundsatz der realen Kapitalaufbringung und Differenzhaftung

Damit stellt sich das Problem, ob die Geltung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung aus anderen rechtlichen Gesichtspunkten gefolgert werden kann. Die Rechtsprechung hat den Grundsatz der realen Kapitalaufbringung im Aktienrecht aus den Kapitalaufbringungs normen und Schutzvorschriften der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG<sup>38</sup> entnommen und richterrechtlich folgerichtig bei einem Verstoß gegen diese Schutzvorschriften eine Differenzhaftung angenommen,<sup>39</sup> die auch auf das GmbH-Recht angewendet wurde.<sup>40</sup> Durch die GmbH-Novelle 1980 wurde die Rechtsprechung in § 9 GmbHG normiert. Eine entsprechende ausdrückliche Normierung wurde im AktG nicht implementiert. Dies erscheint angesichts des klaren

Wortlauts insbesondere der §§ 9 und 27 II AktG entbehrlich, allerdings wird auch eine analoge Anwendung des § 9 GmbHG auf das Aktienrecht angenommen.<sup>41</sup> Allerdings ist für den hier entscheidenden Zusammenhang festzustellen, daß alle vorstehend erwähnten Normen sich auf Sacheinlagen in Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien oder der übernommenen Stammeinlage beziehen. Eine unmittelbare Anwendung auf andere Zuzahlungen i. S. d. § 272 II Nr. 4 HGB scheidet danach aus.

Die Geltung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung und eine Differenzhaftung könnten demnach nur durch analoge Anwendung des § 9 GmbHG und der Grundsätze der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG angenommen werden.

Eine analoge Anwendung von Normen kann in Betracht kommen, wenn für einen bestimmten Sachverhalt planwidrig keine Rechtsnorm existiert, eine andere Norm aber einen vergleichbaren Regelungsgehalt hat. Soweit die Interessenlage vergleichbar ist und das Fehlen einer passenden Rechtsnorm Folge einer planwidrigen Regelungslücke ist, kann die andere Norm entsprechend, also analog auf den Sachverhalt angewendet werden. Eine Regelungslücke liegt vor, wenn der Sachverhalt nicht unter das Gesetz subsumierbar ist. Sie ist planwidrig, wenn der Gesetzgeber bei der Regelung eines Komplexes schlicht übersehen hat, eine Regelung zu treffen. Oft läßt sich aus den Wertungen der Verfassung oder den Generalklauseln ableiten, daß eine Lücke planwidrig sein muß, weil sich der Gesetzgeber sonst in Widerspruch zu grundsätzlichen Wertungen gesetzt hätte.

Im vorliegenden Zusammenhang ist bereits das Vorliegen einer Lücke zweifelhaft, zumindest kann sie nicht als planwidrig angesehen werden. Hierzu ist die Norm auszu legen.

32 Vgl. *Kütting/Weber*, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101; weiter Nachweise bei *H.-P. Müller*, a. a. O. (Fn. 30), 605 m. Fn. 62; differenzierend *Herlinghaus*, a. a. O. (Fn. 30), 27 f., der dies nur auf Sacheinlagen beschränkt sehen will; *Hüttemann/Staub*, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42 m. Fn. 103.

33 Mit der Folge der Differenzhaftung richterrechtlich (BGHZ 64, 52, 62; BGHZ 68, 191, 195) oder in Analogie zu § 9 GmbHG, vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6 m. w. N.

34 I. E. dürfte *H.-P. Müller*, a. a. O. (Fn. 3032), 604 mit „*ausschließlich bilanzrechtlichem Charakter*“ wohl die Bilanzgliederung gemeint haben, da auch Bewertungsvorschriften bilanzrechtlichen Charakters sind.

35 Auf Grundlage der Art. 35, 39 Vierte RL.

36 ADS, 6. Auflage 1995, § 255 Rn. 84 m. w. N.; ebenso *Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh*, a. a. O. (Fn. 25), § 42 Rn. 208, 360.

37 Entsprechend Art. 43 Vierte RL.

38 Vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6 m. w. N.

39 BGHZ 64, 52, 62; BGHZ 68, 191, 195.

40 *Baumbach/Hueck/Fastrich*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 9 Rn. 1 m. w. N.

41 Vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6.



Die Vorschrift über den Ausweis des Eigenkapitals (§ 272 HGB) ist wie das gesamte Dritte Buch des HGB durch das BiRiLiG<sup>42</sup> eingefügt worden. Das BiRiLiG transformierte drei EG-Richtlinien in deutsches Recht, nämlich die Vierte RL („Jahresabschluß“),<sup>43</sup> die Siebte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie („Konzernabschluß“)<sup>44</sup> und die Achte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie („Prüferbefähigung“).<sup>45</sup> Ziel des Bundesgesetzgebers war nach dessen ausdrücklich erklärtem Willen<sup>46</sup> ausschließlich die „Umsetzung dieser Richtlinien in innerstaatliches Recht“.

Das bedeutet, daß der nationale Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung europarechtlicher Vorgaben keine weiteren Zwecke verfolgte, die er „bei Gelegenheit“ mitgeregelt hätte. Vorliegend berücksichtigte er den Umstand nicht, daß es eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit und deren Wert der Forderung aus der Sicht des Gesellschafters geben könnte. Dabei waren – natürlich – die „alte“ Vorschrift des § 9 GmbHG und die höchstrichterliche Rechtsprechung des BGH zur Differenzhaftung im Aktienrecht bekannt. Bei der gewählten allgemeinen Ausrichtung der Vorschriften zum Jahresabschluß kam es dem deutschen Gesetzgeber offensichtlich nur auf den richtigen Bilanzausweis an. Dafür, daß Änderungen des Gesellschaftsrechts, vergleichbar der Regelung über die Sacheinlage und die Differenzhaftung angestrebt gewesen wären, gibt die historische Auslegung vorliegend nichts her. Die systematische und teleologische Auslegung gelangen zum selben Ergebnis, da es sich bei § 272 HGB um eine reine Bilanzgliederungsvorschrift handelt.

Auch die im Schrifttum vertretene Ansicht, der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung bzw. die Norm des § 27 Abs. 2 AktG gelte auch für die fakultativen Sacheinlagen,<sup>47</sup> mit der Begründung, daß die durch solche Sacheinlagen entstandenen Kapitalrücklagen gem. § 207 Abs. 1 AktG und §§ 1, 2 KapErhG in Grund- bzw. Stammkapital umgewandelt werden könnten, erscheint nicht überzeugend. Denn einerseits können Gewinnrücklagen ebenfalls in Nennkapital umgewandelt werden, andererseits gilt bei allen Kapitalerhöhungen durch Umwandlung von Gewinn- und Kapitalrücklagen das Erfordernis, daß sie zuvor in einer von einem Abschlußprüfer uneingeschränkt testierten Bilanz als Rücklagen ausgewiesen sind, was eine entsprechende bilanzielle Deckung durch Aktiva voraussetzt (§§ 208, 209 III AktG, § 57 e GmbHG).<sup>48</sup> Aus diesen Gründen bestehen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung keine Umgehungsgefahren.

Zuletzt erscheint auch der Gläubigerschutz argumentativ nicht verwertbar. Denn der Grundsatz der Kapitalaufbringung und -erhaltung, der dem Gläubigerschutz dadurch dient, daß er den Gründern und Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft grundsätzlich verwehrt, die Gesellschaftsgläubiger durch Vorenthalten der finanziellen Mindestausstat-

tung der Gesellschaft zu schädigen,<sup>49</sup> ist nicht tangiert. Die Einbringung von Sacheinlagen und der Forderungsverzicht sind zwei unterschiedliche Fallgruppen und unterschiedlich zu bewerten: die Einlage nach den allgemeinen Bewertungsregeln der §§ 253, 255 HGB,<sup>50</sup> der Forderungsverzicht als Reflex des § 253 I 2 HGB mit dem passivierten Rückzahlungsbetrag.<sup>51</sup> Ein solcher Forderungsverzicht zur Beseitigung einer Unterbilanz hat mit der Mindestkapitalausstattung der Gesellschaft nichts zu tun, da die Kapitalrücklage gerade nicht zur Mindestausstattung der Gesellschaft gehört.<sup>52</sup> Dies ergibt sich bereits aus der Gesetzesbegründung, wonach die Regelung getrennt von der in § 272 II Nr. 3 erfolge, um diese Rücklagen wegen ihres allgemeinen Charakters nicht in die gesetzlichen Rücklagen nach § 150 AktG einzubeziehen.<sup>53</sup> Damit hat der Gesetzgeber bewußt die Vermögensbindung auf die Kapitalrücklagen gemäß § 272 II Nr. 1–3 HGB beschränkt, also auch gebilligt, daß diese Kapitalrücklage an den Gesellschafter zurückgewährt werden kann, was die Kapitalbindung im Interesse des Gläubigerschutzes gedanklich ausschließt.

Eine zusätzliche Bestätigung ergibt sich aktuell aus dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG). Das Gesetz enthält grundlegende Neuerungen zum GmbH-Recht, dabei auch eine ausführliche Überarbeitung des Eigenkapitalersatzrechts (§§ 30 ff. GmbHG). Die Novelle selbst wie auch die Gesetzesbegründung<sup>54</sup> sehen keine Notwendigkeit zur Regelung einer Differenzhaftung für Zuzahlungen in das Eigenkapital durch Verzicht auf unterwertige Forderungen. Die Begründung wehrt sich gegen den Vorwurf, daß die Novellierung Gläubigerschutzlücken entstehen lasse. Das bedeutet im Umkehrschluß, daß das Gesetz mehrere Zielsetzungen enthält, aber gerade nicht beabsichtigt, Haftungstatbestände auszuweiten. Für die spezielle Frage des Verzichts auf unterwertige Forderungen nach § 272 II Nr. 4 HGB enthalten Neuregelung und Begründung hierzu keinerlei Aussagen.

42 S. o. Fn. 2.

43 RL 78/660/EWG vom 25. 7. 1978, ABl. L 222, 11 ff.

44 RL 83/349 EWG vom 13. 6. 1983 ABl. L 193, 1 ff.

45 RL 84/253/EWG vom 10. 4. 1984 ABl. L 126, 20 ff.

46 BT-Drucks. 10/3440, 1 f.; BT-Drucks. 10/4268, 87.

47 H.-P. Müller, a. a. O. (Fn. 30), m. w. N. in Fn. 62.

48 H.-P. Müller, a. a. O. (Fn. 30), 605.

49 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27 m. Fn. 93.

50 S. o. 4 m. Fn. 35 und 36, 37

51 S. o. 4 m. Fn. 37.

52 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27.

53 BT-Drucks. 10/4268, 107.

54 Vgl. insbesondere BT-Drucks. 16/6140, 40.

Auch der Bundesfinanzhof<sup>55</sup> betrachtet die Problematik im Ergebnis nicht unter dem Blickwinkel der realen Kapitalaufbringung, sondern als Ausweisproblem, d. h., unter dem Aspekt, ob der Erlaß anteilig als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen ist. Dies ergibt sich aus der Aussage des Großen Senats, daß auf die Rechtsprechung des BGH zur Kapitalaufbringung nicht eingegangen werden muß. Auch die Betrachtung der Buchung führt zum selben Ergebnis. Hätte der BFH eine Differenzhaftung angenommen, so wäre der werthaltige Teil der Gesellschaftereinlage „Gesellschafterkonto“ (Soll) an „Rücklage“ (Haben) zu buchen, der nicht werthaltige Teil „Forderung gegen Gesellschafter“ (Soll) ebenfalls an „Rücklage“ (Haben). Allerdings verbliebe dann in Höhe des nicht werthaltigen Teils eine Verbindlichkeit gegen den Gesellschafter. Dieser könnte mit der Forderung gegen den Gesellschafter, die in gleicher Höhe bestünde, aufgerechnet werden. Sieht man in dem Verzicht in Höhe der vollen Forderung des Gesellschafters einen Erlaß, müßte zusätzlich der nicht werthaltige Teil als sonstiger betrieblicher Ertrag („Gesellschafterkonto“ an „sonstige betriebliche Erträge“) verbucht werden. Das Eigenkapital würde also in Höhe des nicht werthaltigen Teils doppelt gestärkt, zum einen über die Rücklage, zum anderen über den Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung. Da steuerrechtlich nach st. Rspr. des BFH selbst bei Aktivierungswahlrechten ein Aktivierungsgebot<sup>56</sup> gilt, hätte der BFH dies auch expliziert ausgeführt, wenn er es so gemeint hätte. Unabhängig davon läge eine Bilanzierungspflicht vor, die Aktivierung hätte vorgenommen werden müssen. Auch diese Rechtsfolge wäre dem Großen Senat des BFH wohl nicht entgangen, so daß er dies in seinem Beschluß mit Sicherheit erwähnt hätte. Denn der Verzicht auf die Aktivierung legt den Schluß nahe, die Gesellschaft wolle aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis liegen, auf die Forderung gegen den Gesellschafter verzichten. Da es sich im vom BFH entschiedenen Fall um eine GmbH handelte, hätte dies eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge. Auch derartige Rechtsfolgen wären dem Großen Senat des BFH sicher nicht entgangen. Das Fehlen jeglicher Ausführung macht den Schluß zwingend, daß es sich nach Ansicht des BFH lediglich um eine Ausweisfrage handelt.

## 6. Steuerrechtliche Folgerungen

Unabhängig von der Frage, ob der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung vorliegend tangiert ist, muß die steuerliche Einordnung unter gemeinschaftsrechtlichen Aspekten hinterfragt werden. Zwar hat der Große Senat des BFH die Anrufung des EuGH als entbehrlich angesehen. Die einzige Erwägung lautet: „Ob nach der zweiten Gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie der Europäischen Union gegen die Kapitalgesellschaft gerichtete Forderungen zum Zwecke der Kapitalerhöhung auch dann zum Nennwert eingebracht werden können, wenn sie nicht mehr voll werthaltig sind, braucht daher nicht entschieden zu

werden; es besteht daher auch keine Veranlassung, in dieser Frage den EuGH anzurufen.“ Hier stellt sich schon die Grundsatzfrage, welche Richtlinie die Europäische Union im Gesellschaftsrecht erlassen haben soll. Bislang ist keine bekannt!<sup>57</sup> Offensichtlich ergibt sich hieraus, daß der BFH sich mit der gemeinschaftsrechtlichen Problematik auch nicht ansatzweise auseinandergesetzt hat. Denn unterstellt, daß es sich wohl um die Zweite Gemeinschaftsrechtliche Richtlinie der EWG<sup>58</sup> handeln soll, erstaunen die Ausführungen selbst, da ausweislich des Art. 1 I der RL nur Aktiengesellschaften deutschen Rechts betroffen sind und die Behandlung des gezeichneten Kapitals derselben geregelt werden. Im vom BFH entschiedenen Fall handelte es sich jedoch um eine GmbH, und es ging nicht um gezeichnetes Kapital. Hieraus ergibt sich, daß der BFH die gemeinschaftsrechtliche Problematik, ob die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB als Bilanzgliederungsvorschrift nur eine Ausprägung des Art. 2 III und IV der Vierten RL darstellt, bislang nicht gesehen hat.<sup>59</sup> In einem solchen Fall läge wegen des Maßgeblichkeitsprinzips zwingend eine Einlage und kein Ertrag vor. Die Prämisse des Großen Senats<sup>60</sup> „Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Gewinn ausgewiesen werden kann.“, die die Entscheidung trägt, wäre somit hinfällig. Die Entscheidung des Großen Senats geht erkennbar von anderen Grundsätzen aus.

So ist der Große Senat seinerzeit von einer handelsrechtlich unzutreffenden Meinung ausgegangen und hätte für die Entscheidung der Frage letztlich den EuGH anrufen müssen. Die Vorlageverpflichtung besteht für ein letztinstanzlich entscheidendes Gericht nach der Acte-claire-Doktrin gemäß der CILFIT-Entscheidung des EuGH,<sup>61</sup> nur dann nicht, wenn über die Auslegung oder Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts vernünftigerweise keine Zweifel bestehen können, d. h., es muß objektiv sicher sein, daß der EuGH und alle Gerichte der übrigen Mitgliedsstaaten gleicher Auffassung sind. Derartige Zweifel können jedoch, wie vorstehend ausgeführt, zumindest nicht ausgeschlossen werden, weshalb eine Vorlage durch den BFH spätestens in

55 BFH; GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

56 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 5 Rn. 31 m. w. N.

57 Auch wenn man dem BFH zugute halten muß, daß er mit der Formulierung „Europäische Union“ (die zur Zeit des Erlasses der Richtlinien zudem noch nicht existierte) dem Prozeßbevollmächtigten im Ausgangsverfahren „auf den Leim gegangen ist“, zeigt dies, daß zur gemeinschaftsrechtlichen Problematik nicht das intensivste Nachdenken erfolgte.

58 RL 77/91/EWG, ABl. L 026, 1 ff.

59 S. o. Abschn. 3.

60 BFH GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307 ff.

61 EuGH vom 6. 10. 1982, Rs. 283/81, Slg. 1982, 3415 ff., 3436.

dem nächsten anhängigen Verfahren nachzuholen sein wird.<sup>62</sup>

## 7. Zusammenfassung

Die Regelung des § 272 II Nr.4 HGB ist aufgrund der Vorgaben der Vierten RL, insbesondere Art. 2 III und IV, zwingend dahin auszulegen, daß der Verzicht auf eine unterwertige Forderung mit vollem Nennwert als andere Zahlung zu bilanzieren ist. Eine analoge Anwendung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung und der entsprechenden Normen, insbesondere § 9 GmbHG, scheidet

aus. Daher kann eine Differenzhaftung nicht angenommen werden. Dies hat wiederum zur Folge, daß die Rechtsprechung des BFH zum Verzicht auf eine unterwertige Forderung gemeinschaftsrechtlich überprüft werden muß.

62 Der Streit um die Frage der Vorlageverpflichtung gemäß Art. 234 EG (Vgl. BFH VIII R 77/96 vom 28. 3. 2000, BStBl II 2002, 227; BFH I R 6/96 vom 9. 9. 1998, BStBl II 1999, 129, unter II. 2. der Gründe; Hennrichs, ZGR 1997, 66, 74 f. m.w.N. zum Streitstand; Schulze-Osterloh, DStZ 1997, 281, 283 ff.; Beisse, FS Clemm, 1996, 27, 49 ff.; ders., DStZ 1998, 310, 314 ff.; W. Müller, FS Claussen, 1997, 707, 715 ff., 723; Klinke, ZGR 1998, 212, 234 ff.; für Vorlagepflicht: unter anderem Herzig/Rieck, IStR 1998, 309, 315, 318 ff.; Schön, FS Flick, 1998, 573, 577 m. Fn. 13, 581) spielt hier keine Rolle, da es sich bei § 272 II Nr. 4 HGB um eine Vorschrift handelt, die nur für Kapitalgesellschaften gilt.

# Internethandel und Umsatzsteuer: Nationale und internationale Aspekte

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

## I. Der Internethändler als umsatzsteuerlicher Unternehmer

Im Beitrag „Internethandel und Umsatzsteuer: Ein Hobby mit Tücken“<sup>1</sup> wurde die Unternehmereigenschaft eines Internethändlers, der seinen Handel als Hobby betreibt, hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht und der Umsatzsteuerpflicht unterschiedlich beurteilt. Kommt es für die einkommensteuerliche Unternehmereigenschaft in Abgrenzung zur Liebhaberei auf die Gewinnerzielungsabsicht an, so genügt für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft bereits die Einkünfteerzielungsabsicht. Diese liegt im Verhältnis zur Gewinnerzielungsabsicht bereits vor, wenn subjektiv die Absicht besteht, Einkünfte zu erzielen, wobei die darüber hinausgehende Absicht, mit den Einkünften den Aufwand überschreitende Einnahmen und damit Gewinn zu erwirtschaften, nicht notwendig ist. Kommen objektive Anhaltspunkte zu der Einkünfteerzielungsabsicht hinzu, ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft zu bejahen.

Ob ein Internethändler, der die Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Unternehmers erfüllt, tatsächlich ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen betreibt, hängt davon ab, ob er Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist. Bleiben seine steuerbaren Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unter den Grenzen des § 19 UStG (Der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer übersteigt im vorangegangenen Kalenderjahr nicht 17 500 Euro und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich

nicht 50 000 Euro), so ist er Kleinunternehmer. Überschreiten seine Umsätze diese Grenzen, ist er zur Einhaltung der Bestimmungen des UStG verpflichtet, ohne daß die Ausnahmetatbestände des § 19 UStG eingreifen.

## II. Verzicht auf Kleinunternehmereigenschaft

Der umsatzsteuerliche Kleinunternehmer hat die Möglichkeit, auf die Behandlung als Kleinunternehmer zu verzichten. Er kann dem Finanzamt gem. § 19 Abs. 2 UStG bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4) erklären, daß er auf die Anwendung des § 19 Absatz 1 UStG verzichtet. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet ihn diese Erklärung mindestens für fünf Kalenderjahre. Er kann diese Erklärung nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen. Den Widerruf hat er spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären.

Folge des Verzichts ist, daß der Kleinunternehmer vom Beginn des Kalenderjahres an, für das er die Verzichtserklärung abgegeben hat, der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG unterliegt.<sup>2</sup> Er hat unter anderem die Umsatzsteuer abzuführen und ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

1 steueranwaltsmagazin 2008, S. 132 ff.

2 R 247 Abs. 1 UStR 2008.

Die **Vor- und Nachteile** dieser Folgen hat der Kleinunternehmer abzuwägen, wenn er beabsichtigt, die Verzichtserklärung abzugeben. Die **Vorteile** der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG sind insbesondere:

- Die mit den eingenommenen steuerbaren Umsätzen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gleichzeitig empfangene Umsatzsteuer muß der Kleinunternehmer nicht an das Finanzamt abführen.
- Die Umsatzsteuer ist in den an die Käufer erteilten Rechnungen nicht gesondert auszuweisen.
- Er muß keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben.<sup>3</sup>
- Auf Antrag erfolgt die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.<sup>4</sup>
- Kleinunternehmer können die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG, § 65 UStDV erfüllen, indem sie nur die Werte der Gegenleistung aufzeichnen. Wert der erhaltenen Gegenleistung ist grundsätzlich der vereinnahmte Preis.

Als **Nachteile** sind beispielsweise anzuführen:

- Die an seine Lieferanten gezahlte Vorsteuer kann der Kleinunternehmer nicht von der zu zahlenden Umsatzsteuer abziehen. Eine Ausnahme enthält § 15 Abs. 4 a UStG.
- In bestimmten Ausnahmefällen gilt die Nichterhebung der Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 UStG nicht, so daß die Kleinunternehmerregelung sich in diesen Fällen nicht vorteilhaft auswirkt.<sup>5</sup>
- Führt der Kleinunternehmer Lieferungen oder Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer aus, so können diese Unternehmer dafür keinen Vorsteuerabzug vornehmen, weil der Kleinunternehmer ihnen keine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilen darf.
- Die Vorschriften über die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6 a UStG) finden keine Anwendung. § 19 Abs. 1 gilt jedoch nicht für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge.
- Die Bestimmungen über den Verzicht auf Steuerbefreiungen gem. § 9 UStG sind nicht anwendbar.
- Stellt der Kleinunternehmer eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis aus, schuldet er die Umsatzsteuer.<sup>6</sup> Der Rechnungsempfänger ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er eine solche Rechnung erhält.<sup>7</sup>
- Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer darf er in den Fällen des § 14 a Abs. 1, 3 und 7 UStG in Ausgangsrechnungen nicht angeben.

Der Kleinunternehmer hat in jedem Fall wie jeder andere umsatzsteuerliche Unternehmer die jährliche Umsatzsteuererklärung abzugeben.<sup>8</sup> Bei der Abwägung der Vor- und Nachteile der Folgen der Verzichtserklärung ist für jeden Händler im wesentlichen zu berücksichtigen, ob seine Lieferanten und Käufer Privatpersonen oder Unternehmer sind.

Sammlerobjekte wird der Händler wohl überwiegend von Privatpersonen erwerben und überwiegend an Privatpersonen weiterveräußern. Als Privatpersonen gelten auch Unternehmer, die ein Sammlerobjekt nicht für unternehmerische Zwecke ihres Unternehmens veräußern oder erwerben. Handelt es sich bei den Lieferanten um Privatpersonen, so kann der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen, weil diese Lieferanten keine Rechnungen ausstellen dürfen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.<sup>9</sup>

Sind auch die Käufer Privatpersonen, können sie keine Vorsteuer abziehen, selbst wenn der Händler die Umsatzsteuer in der Rechnung ausweist, sei es zulässig oder unzulässig. Gehören zu den Lieferanten und Käufern des Händlers ausschließlich oder überwiegend Privatpersonen, wird die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG für ihn vorteilhaft sein. Sofern der Kreis der Lieferanten und der Käufer sich im wesentlichen aus Unternehmern zusammensetzt, wird die Kleinunternehmerregelung sich zum Nachteil des Händlers auswirken, weshalb ihm der Verzicht auf ihre Anwendung zu empfehlen ist.

Bei der Entscheidung sollte auch das langfristige wirtschaftliche Ziel des Hobbyinternethändlers beachtet werden, denn an die Verzichtserklärung ist der Händler fünf Jahre lang gebunden. Strebt er langfristig einen jährlichen Umsatz an, der über den Grenzen der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG liegt, so kann die Abgabe der Verzichtserklärung bereits nach dem ersten Geschäftsjahr sinnvoll sein, wenn beispielsweise schon im Verlaufe dieses Jahres eine stetige Umsatzsteigerung erzielt werden kann. Beabsichtigt der Händler, diese Tätigkeit lediglich in geringem Umfang in seiner Freizeit als Hobby zu betreiben, überwiegen die Vorteile der Kleinunternehmerregelung für ihn möglicherweise, weshalb er keine Verzichtserklärung abgeben sollte. Hat der Internethändler die Verzichtserklärung in der Erwartung abgegeben, die Umsätze schnell steigern und auf dem Niveau über den Grenzen der Kleinunternehmerregelung stabilisieren zu können, stellt sich aber im Verlaufe der folgenden fünf Jahre heraus, daß er seine Vorstellungen über die wirtschaftliche Entwicklung seines Internethandels revidieren muß, so kann er nach Ablauf des Zeitraums von fünf Jahren die Verzichtserklärung gegenüber dem Finanzamt widerrufen.

<sup>3</sup> § 18 UStG.

<sup>4</sup> § 20 Abs. 1 UStG.

<sup>5</sup> § 19 Abs. 1 S. 3 UStG.

<sup>6</sup> § 14 Abs. 4, § 14 c UStG.

<sup>7</sup> Abschn. 192 Abs. 9 UStR.

<sup>8</sup> § 18 Abs. 3 UStG.

<sup>9</sup> § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14, § 14 a UStG.

Bei dem jeweiligen Wechsel der Besteuerungsform sind besondere Regeln für die Behandlung der Umsätze, die vorher und nachher getätigt werden, zu berücksichtigen.<sup>10</sup>

### III. Auswirkungen der Kleinunternehmer-eigenschaft

Kommt der Internethändler im Rahmen der Abwägung zu dem Ergebnis, daß seine Kleinunternehmereigenschaft für ihn vorteilhaft ist und er diese beibehalten oder mittels Widerruf zurückerlangen möchte, so wird für ihn auch von Interesse sein, wie sich die Kleinunternehmerregelung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auswirkt.

#### 1. Umsätze im Inland

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird Umsatzsteuer, die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldet ist, von Unternehmern, die im Inland (§ 2 Satz 1 UStG) oder in den wie Inland zu behandelnden Gebieten (in § 1 Abs. 3 bezeichnete Gebiete) ansässig sind, nicht erhoben, wenn die Umsatzsteuergrenzen nicht überschritten werden. Der Hobbyinternethändler muß demnach keine Umsatzsteuer auf steuerbare Umsätze abführen, wenn er Lieferungen und Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Bestimmung führt zu einer Umsatzsteuerbefreiung, die jedoch nicht für solche Kleinunternehmer gilt, die ihren Sitz im Ausland haben.

Sind umsatzsteuerbare Lieferungen und Leistungen, die im Inland ausgeführt werden, gemäß § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit, wirkt sich diese Regelung nicht auf den Kleinunternehmer aus. Bei der Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg hat er Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten.<sup>11</sup> Außerdem unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 5

UStG). Der innergemeinschaftliche Erwerb ist jedoch unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar (§ 1 a UStG).

#### 2. Umsätze im Gemeinschaftsgebiet

Wird die Lieferung oder Leistung aufgrund der umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in das Gemeinschaftsgebiet verlagert und entfällt daher die Steuerbarkeit im Inland, so findet die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung. Es ist für den Einzelfall zu prüfen, ob Umsatzsteuerbarkeit besteht.

#### 3. Umsätze im Drittlandsgebiet

Erfolgt die Lieferung oder Leistung aufgrund der umsatzsteuerlichen Vorschriften im Drittlandsgebiet und fehlt somit die Steuerbarkeit im Inland, so ist die Kleinunternehmerregelung nicht anzuwenden. Die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht ist jeweils für den Einzelfall zu prüfen.

### IV. Fazit

Ist der Internethändler als Kleinunternehmer zu behandeln, sind seine Lieferungen und Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie im Inland steuerbar sind. Umsatzsteuerliche Befreiungstatbestände wirken sich daher im Inland nicht aus. Der Kleinunternehmer kann auf die Befreiung verzichten und den Verzicht nach frühestens fünf Jahren widerrufen. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist zu differenzieren, ob der Umsatz im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittlandsgebiet stattfindet. Die Kleinunternehmerregelung wirkt sich in der Regel nicht umsatzsteuerbefreiend aus.

<sup>10</sup> R 253 UStR 2008.

<sup>11</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG.



KLOUBERT

## Steuerfreie Zuwendungen von A bis Z

Lohnsteuer und Sozialversicherung für das Personalbüro

2008, 165 Seiten, DIN A4, € 29,80; ISBN 978-3-415-04102-8

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

51208

## Kirchensteuerhinterziehung ade – obiter dictu!

Staatsanwalt Markus Ebner, LL.M., Erlangen/Nürnberg<sup>1</sup>

Der sachliche Anwendungsbereich des § 370 AO ist gemäß § 1 Abs. 1 AO nur für Steuern eröffnet, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Hierzu gehört die Kirchensteuer – außer im Bundesland Niedersachsen – nicht (BGH 17. 4. 2008, 5 StR 547/07).

### 1. Sachverhalt

Die Angeklagten hatten als geschäftsführende Gesellschafter einer GmbH die ihnen über mehrere Jahre zugeflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen nicht erklärt. Das LG Arnsberg (NRW) verurteilte sie daher wegen Hinterziehung von Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer zu Gesamtfreiheitsstrafen. Zudem hatte das LG auch die Hinterziehung von Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern ausgeurteilt. Der BGH hat den Vorwurf der Hinterziehung von Kirchensteuern mit Zustimmung des Generalbundesanwalts gemäß § 154 a Abs. 2 StPO von der Strafverfolgung ausgenommen, das landgerichtliche Urteil im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben und die weitergehenden Revisionen als unbegründet verworfen.

### 2. Entscheidungsgründe

Die Beschränkung der Strafverfolgung (§ 154 a Abs. 2 StPO) begründet der 5. Senat damit, daß die durch die Einreichung unvollständiger Einkommensteuererklärungen bewirkte Verkürzung von Kirchensteuer entgegen der Ansicht des Landgerichts keine Steuerhinterziehung darstelle. Zwar sei zu erwägen, ob sich die Angeklagten wegen tateinheitlichen Betruges (§ 263 StGB) im Umfang der verkürzten Kirchensteuern strafbar gemacht hätten. Die verkürzten Kirchensteuerbeträge fielen dann jedoch im Hinblick auf die Höhe der verkürzten Einkommensteuern für die zu verhängenden Strafen nicht beträchtlich ins Gewicht. Zudem stünde einer etwaigen Schuldspruchänderung auch die Vorschrift des § 265 StPO entgegen. Denn es sei nicht auszuschließen, daß sich die Angeklagten gegen den Vorwurf des Betrugs, der gegebenenfalls andere und zum Teil weitergehende Voraussetzungen als der Tatbestand der Steuerhinterziehung habe, wirksamer als geschehen hätten verteidigen können. Mit der vorgenommenen Verfahrensbeschränkung werde ermöglicht, daß der neue Tatrichter auf der Grund-

lage noch zu treffender Feststellungen insbesondere zum Umfang der verkürzten Steuern lediglich eine neue Strafzumessung vorzunehmen habe.

Die Verkürzung von Kirchensteuer werde im Land Nordrhein-Westfalen vom Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) nicht erfaßt. Der sachliche Anwendungsbereich der Abgabenordnung sei gemäß § 1 Abs. 1 AO nur für Steuern eröffnet, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt seien, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet würden. Hierzu gehöre die Kirchensteuer nicht. Gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Kirchensteuer seien die Kirchensteuergesetze der Länder, die hierfür die Gesetzgebungskompetenz hätten (vgl. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV und *Pahlke/König*, Abgabenordnung, § 1 Rdn. 15). Allerdings eröffne Art. 4 Abs. 3 EGStGB den Landesgesetzgebern die Möglichkeit, bei Steuern oder anderen Abgaben die Straf- und Bußgeldvorschriften der Abgabenordnung für anwendbar zu erklären oder entsprechende landesrechtliche Straf- und Bußgeldtatbestände wie diejenigen der Abgabenordnung zu schaffen. Hiervon habe das Land Nordrhein-Westfalen – im Gegensatz zum Land Niedersachsen, vgl. § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, andere Religionsgemeinschaften und Weltanschauungsgemeinschaften (Kirchensteuerrahmengesetz – KiStRG) – jedoch keinen Gebrauch gemacht. Es habe vielmehr durch § 8 Abs. 2 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen (Kirchensteuergesetz – KiStG) die Anwendbarkeit des Achten Teils der Abgabenordnung ausdrücklich ausgeschlossen.

Der bisherigen Rechtsprechung des BGH zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 370 AO und § 263 StGB (vgl. insbesondere BGHSt 43, 381, 405) lasse sich ungeachtet der unterschiedlichen Deliktstruktur (vgl. etwa zum Problem des § 371 AO *Rönnau*, wistra 1995, 47, 48 f.) in bezug auf Kirchensteuern keine abschließende Sonderregelung durch den Tatbestand der Steuerhinterziehung entnehmen.

Für die Anwendbarkeit des Betrugstatbestandes spreche neben dem Wortlaut des § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO und den Gesetzesmaterialien zu dieser Verfahrensvorschrift (BT-Drucks. IV/2476 S. 18; BT-Drucks. V/1812 S. 29) die Regelung in Art. 4 Abs. 3 EGStGB, die die Vorschriften des Strafgesetz-

<sup>1</sup> Der Autor ist Staatsanwalt bei der Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Strafrecht und Strafprozeßrecht der Universität Erlangen-Nürnberg.

buchs über den Betrug ausdrücklich unberührt läßt (so auch *Rönnau*, a. a. O., S. 49 f.; a. A. *Randt*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, 6. Aufl., § 386 AO Rdn. 21 a; *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht* 34. Ergänzungslieferung Oktober 2005, § 370 Rdn. 411). Ein Ausschluß der Anwendbarkeit des Betrugstatbestandes durch den Landesgesetzgeber für den Bereich der Erhebung von Kirchensteuern, wie ihn einige Autoren annahmen (vgl. *Kohlmann*, a. a. O., § 386 Rdn. 16; *Randt*, a. a. O.), sei mit Art. 74 Abs. 1 Nr. 1, Art. 72 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht vereinbar. Danach hätten die Länder auf dem Gebiet des Strafrechts keine Befugnis zur Gesetzgebung, soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht habe (vgl. auch Art. 4 Abs. 2 EGStGB). Ausnahmen von dieser Kompetenzabgrenzung seien nur unter den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 EGStGB und im dort vorgesehenen Umfang möglich. Dieser Vorschrift sei ihrem Wortlaut nach nicht zu entnehmen, daß der Bundesgesetzgeber Straftaten im Zusammenhang mit der Erhebung von Kirchensteuern von der Erfassung durch die Strafvorschriften des Betrugs, der Hehlerei und der Begünstigung habe ausnehmen und die Entscheidung über die Frage der Strafbarkeit insoweit dem Landesgesetzgeber überlassen wollen. Zu erwägen sei demgegenüber eine strafrechtliche Gesetzgebungskompetenz der Länder gewissermaßen als Annex zu ihrer Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Kirchensteuer. Dies ließe sich durch eine vom Wortlaut abweichende modifizierende Auslegung des Art. 4 Abs. 3 EGStGB mit Blick auf Art 140 GG i. V. m. Art. 137 WRV begründen (vgl. dazu *Randt*, a. a. O.).

### 3. Praxishinweis

Der BGH hat in dieser Entscheidung nunmehr eindeutig Stellung dazu bezogen, wie die bis dato umstrittene Kirchen-

steuerhinterziehung strafrechtsdogmatisch einzuordnen ist: So stellt er im Wege eines obiter dictums (für die Begründung der § 154 a-Entscheidung hätte es derart umfassender Ausführungen nicht bedurft) klar, daß die §§ 369 ff. AO (genauer: die §§ 369–384 AO) bei der Hinterziehung der landesrechtlich geregelten Kirchensteuern gemäß Art. 4 Abs. 3 EGStGB i. V. m. § 6 Abs. 1 NdsKiStRG nur im Bundesland Niedersachsen Anwendung finden. In den übrigen 15 Bundesländern ist eine Anwendung der Strafvorschriften der AO auf Kirchensteuern ausgeschlossen (zu den steuerlichen Auswirkungen dieser Rechtslage [§ 169 Abs. 2 S. 2 AO] s. FG Köln, EFG 1999, 362). Für Niedersachsen ist zusätzlich zu beachten, daß der dortige Landesgesetzgeber in § 10 Abs. 1 Satz 4 NdsKiStRG ein im gesamten Steuerstrafrecht einzigartiges Strafantragsfordernis aufgestellt hat.

Aus Sicht der Praxis ist künftig darauf zu achten, daß in Anklageschriften, die dem Angeschuldigten auch die Hinterziehung von Kirchensteuern zur Last legen, ein entsprechender Betrugsvorwurf samt Zitierung des § 263 StGB aufgenommen wird. In Niedersachsen muß abweichend hiervon bezüglich der Kirchensteuern ein form- und fristgerecht gestellter Strafantrag der antragsberechtigten Religionsgemeinschaft vorliegen. Da der auf die Kirchensteuer entfallende Verkürzungsbetrag im Verhältnis zum Gesamtsteuerschaden erfahrungsgemäß nicht erheblich ins Gewicht fällt, bietet es sich an, hinsichtlich dieses Teilaspekts bereits im Ermittlungsverfahren eine Verfolgungsbeschränkung gemäß § 154 a StPO herbeizuführen. Die gesonderte Aufnahme eines „Abgabenbetrugs“ in die Anklage wird zudem häufig schon angesichts der höheren Anforderungen an den (nachzuweisenden!) Vorsatz des Täters ausscheiden. Dies gilt insbesondere bei der Nichtabgabe von Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

TOPAKTUELL.



JACHMANN


## Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen  
Übersichten · Stand: 1.7.2008

**2008, 69 Seiten, € 10,-**

ISBN 978-3-415-04117-2

---

 BOORBERG

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

51208

## GmbH-Gründung: Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Dr. Otfried Guillaume, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz, Sina Maassen, Aachen<sup>1</sup>

### A. Prolog

Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen – kurz MoMiG genannt – ist mit der Verkündung im Bundesgesetzblatt am 28. 10. 2008 zum 1. 11. 2008 in Kraft getreten.<sup>2</sup> Aus dem Kanon teils innovativer Änderungen, die das MoMiG dem GmbH-Gesetz bringt, wird nachstehend der Shootingstar oder – wenig schmeichelhaft – der Bastard,<sup>3</sup> eher das künftige Schmutzdelkind des neuen GmbH-Gesetzes, die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), im folgenden nur als Unternehmergesellschaft bezeichnet, dargestellt.

### B. Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Dazu wird auf vier Themenbereiche fokussiert. Zunächst wird die Gleichstellung von Unternehmergesellschaft mit klassischer GmbH beleuchtet. Im weiteren wird auf das besondere Kapitalsystem der Unternehmergesellschaft und seines Schutzes u. a. mit der Pflicht zur Kapitalaufholung eingegangen. Schließlich werden dazu Fragen der Haftung insb. unter dem Stichwort „Unterkapitalisierung“ erörtert.

#### I. Gleichstellung von Unternehmergesellschaft und klassischer GmbH

Die Unternehmergesellschaft, so wird immer wieder betont, obschon eigentlich kein Bedürfnis für eine ernsthaft abweichende Auffassung besteht, ist keine neue Rechtsform, sondern eine GmbH. Folglich gelten für sie auch die für alle GmbHs einschlägigen Vorschriften beispielsweise betreffend Buchführung oder Bilanzierung.<sup>4</sup> Die Unternehmergesellschaft ist damit auch einsatzfähig als persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) einer Kommanditgesellschaft (hierzu später eingehender). Ferner kann mit ihr eine stille Gesellschaft eingegangen werden.

Ein größeres Themenfeld bei der Gleichstellungsbeurteilung, was hier jedoch nur gestreift werden kann, betrifft die Umwandlungsfähigkeit der Unternehmergesellschaft. Zunächst einmal ist eine rechtsformspezifische Umwandlung von der Unternehmergesellschaft in die klassische GmbH außerhalb des Umwandlungsgesetzes in § 5 a Abs. 5

1 Der Autor ist Partner der Sozietät Sina Maassen in Aachen und Mitglied des Geschäftsführenden Ausschusses der Arbeitsgemeinschaft Handels- und Gesellschaftsrecht im DAV.

2 Dazu Literatur (Stand bis August 2008): *Wulf Goette*, Einführung in das neue GmbH-Recht, Beck-Verlag, 2008, mit einem umfassenden Literaturverzeichnis, und Stand ab September 2008:

*Sebastian Apfelbaum*, Das Merkmal der Zurechenbarkeit beim gutgläubigen Erwerb von GmbH-Anteilen, BB 2008, 2470 ff.; *Gerd Biebinger*, MoMiG und Gesellschafterforderungen in der Insolvenz, GmbHR 2008, R 305 f.; *Richard Engl*, Formularbuch Umwandlungen, 2. Aufl. 2008; *Claas Fuhrmann*, Auswirkungen des MoMiG auf die steuerliche Beratungspraxis, NWB 2008, 3745 ff.; *Thomas Gastenger/Christof-Ulrich Goldschmidt*, Der schwebend unwirksam bestellte Geschäftsführer nach einem Gesellschafterwechsel – Wirksamkeit seiner Rechtshandlungen nach § 16 Abs. 1 GmbHG i. d. F. des MoMiG, ZIP 2008, 1906 ff.; *Markus Gehrlein/Carl-Heinz Witt*, GmbH-Recht in der Praxis, 2. Aufl. 2008; *Ulf Gundlach/Volkhard Frenzel/Uwe Strandmann*, Die Insolvenzverwaltung nach den Änderungen durch das MoMiG, NZI 2008, 647 ff.; *Hanjo Hamann*, Aufsteigende Darlehen im Cash Pool im System des § 135 InsO, NZI 2008, 667 ff.; *Heribert Heckschen*, Auswirkungen des MoMiG auf die Übertragung von GmbH-Anteilen von Todes wegen und im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ZErB 2008, 246 ff.; *Joachim Heinemann*, Die Unternehmergesellschaft als Zielgesellschaft von Formwechsel, Verschmelzung und Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz, NZG 2008, 820 ff.; *Harald Heinze*, Verdeckte Sacheinlagen und verdeckte Finanzierungen nach dem MoMiG, GmbHR 2008, 1065 ff.; *Sebastian Herrler*, Kapitalaufbringung nach dem MoMiG, DB 2008, 2347 ff.; *Heribert Hirte*, Die „Große GmbH-Reform“ – Ein Überblick über das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG), NZG 2008, 761 ff.; *Ralf Katschinski/Peter Rawert*, Stangenware versus Maßanzug: Vertragsgestaltung im GmbH-Recht nach Inkrafttreten des MoMiG, ZIP 2008, 1993 ff.; *Peter Kindler*, Das MoMiG, NJW 2008, 3249 ff.; *Detlef Kleindiek*, Materielle Unterkapitalisierung, Existenzvernichtung und Deliktshaftung – GAMMA, NZG 2008, 686 ff.; *Karsten Markwardt*, Kapitalaufbringung nach dem MoMiG, BB 2008, 2414 ff.; *Norbert Meister*, Die Auswirkungen des MoMiG auf das Umwandlungsrecht, NZG 2008, 767 ff.; *Nicola Preuss*, Gesellschafterliste, Legitimation gegenüber der Gesellschaft und gutgläubiger Erwerb von GmbH-Anteilen, ZGR 2008, 677 ff.; *Christoph Reymann*, Gutgläubiger Erwerb und Rechte an GmbH-Geschäftsanteilen, WM 2008, 2095 ff.; *Peter Ries*, Was bringt das MoMiG Neues?, AnwBl 2008, 695 ff.; *ders.*, Achtung UG!, AnwBl 2008, 694; *Volker Römermann*, MoMiG nimmt die erste Hürde im Bundestag – Rückbesinnungen und „last-minute“-Verschärfungen, GmbHR 2008, R 241 f.; *ders./Thomas Wachter*, GmbH-Beratung nach dem MoMiG, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008; *ders.*, Insolvenzrecht im MoMiG, NZI 2008, 641 ff.; *Andreas Rode/Christiana Schmidt*, Das Cash-Pooling auf dem Prüfstand, NWB 2008, 3783 ff.; *Manfred Rotte*, Folgewirkungen des MoMiG auf die GmbH in der Krise, NWB 2008, 3775 ff.; *Karsten Schmidt*, Gesellschafterbesicherte Drittrechte nach neuem Recht, BB 2008, 1966 ff.; *Ebert Vetter*, Weit mehr als nur ein Facelift für die GmbH, BB 2008 (Heft 45) M1; *Eckhard Wälzholz*, Das MoMiG kommt: Ein Überblick über die neuen Regelungen, GmbHR 2008, 841 ff.; *ders.*, Aktuelle Probleme der Betriebsaufspaltung, GmbH-StB 2008, 304, 309 f.; *Frauke Wedemann*, Das neue GmbH-Recht, WM 2008, 1381 ff.; *dies.*, Die Übergangsbestimmungen des MoMiG – was müssen bestehende GmbH beachten? GmbHR 2008, 1131 ff.; *Raimund Weyand*, MoMiG: Neues zur Geschäftsführersperre, PRAXIS Steuerrecht 2008, 193 f.

3 Freitag/Riemenschneider, ZIP 2007, 1485, 1486.

4 Wachter, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008, 25, 26; Freitag/Riemenschneider, ZIP 2007, 1485.



GmbHG ausdrücklich angeordnet. Das Umwandlungsgesetz sieht im übrigen einen Rechtsformwechsel innerhalb ein und derselben Rechtsform nicht vor, stattdessen nur zwischen Rechtsträger anderer Rechtsformen (§ 190 Abs. 1 Umwandlungsgesetz).<sup>5</sup> Kann die Unternehmergeellschaft aber auch umwandlungsfähiger Rechtsträger nach dem Umwandlungsgesetz sein? Obschon manche wegen des transitorischen Charakters als Gründungs-Gesellschaft diesbezüglich Zweifel hegen, wird dies nach derzeitigem Literaturstand wohl überwiegend für möglich gehalten.<sup>6</sup> Die Möglichkeiten zur Umwandlung – sprich: Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel – in ihren denkbaren Spielarten auf die Unternehmergeellschaft zu projizieren und auf Gesetzeskonformität zu überprüfen, würde den Rahmen dieser Ausführungen sprengen. Daher ist auf die genannte einschlägige Literatur, die sich speziell mit diesen Themen befaßt hat, zu verweisen. Summarisch kann aber von folgenden Prinzipien ausgegangen werden: Umwandlungen, die einer Sachgründung der Unternehmergeellschaft entsprechen, dürften wegen ihres Sachgründungsverbot (nach § 5 a Abs. 2 Satz 2 GmbHG) problematisch sein; das gilt ebenso für alle Fälle, in denen die Umwandlung beim aufnehmenden Rechtsträger auf eine GmbH abstellt, also ein Mindest-Stammkapital von 25 000,- € verlangt.

## II. Kapital

Die Unternehmergeellschaft bietet einige zur klassischen GmbH ausgeprägte Besonderheiten. Ihr Mindeststammkapital ist frei wählbar von 1,- bis 24 999,- €. Anders als bei der klassischen GmbH gilt bei ihr der Vollaufbringungsgrundsatz, also das gesamte gezeichnete Kapital ist vor Gründung einzuzahlen. Wie schon angesprochen, ist die Gründung mittels Sacheinlagen nicht möglich. Ob die Gründung in dieser Form, und zwar im Sinne von § 19 Abs. 4 GmbHG als verdeckte Sacheinlage oder nach § 19 Abs. 5 GmbHG als Hin- und Herzahlen, bewirkt werden kann, wird zu diskutieren sein. Sollen das Verbot der Sacheinlage als vom Gesetzgeber vorgegebener Verhaltensbefehl ernst genommen und hierauf bezogene Umgehungsversuche bei der Unternehmergeellschaft im Vorfeld abgestellt werden, wird diese eigentlich nicht an den Rechtswohltaten des § 19 Abs. 4 und 5 GmbHG teilhaben dürfen. Dazu gehörte auch, daß ihr die Möglichkeit, die verbotene Sachgründung durch Eintragung der Unternehmergeellschaft im Handelsregister zu heilen, versperrt sein müßte. Außerdem ist die Unternehmergeellschaft verpflichtet, schon bei drohender Zahlungsunfähigkeit unverzüglich die Gesellschafterversammlung einzuberufen (§ 5 a Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 3 GmbHG). Nach Herrn Prof. Dr. Seibert – federführend im Bundesjustizministerium für das MoMiG – sollen hiermit bewußt Elemente eines Solvenztestes eingeführt werden.<sup>7</sup>

Bei einer Unternehmergeellschaft stimmt infolge der Wahlfreiheit einer Gründung auch nur mit einem Euro die Relation zwischen Stammkapital und Gläubigerschutz nicht mehr wirklich. Damit ist ein Korrektiv vonnöten, den Geschäftsführer dauerhaft anzuhalten, dem Gläubigerschutz anderweitig Rechnung zu tragen. Der Solvenzttest soll bei den vom GmbH-Gesetz ausdrücklich als nominell unterkapitalisiert gestatteten Unternehmergeellschaften zum permanenten Gebot für den Geschäftsführer werden. Das scheint durchaus eine wirkungsvolle Mechanik zur Gläubigersicherung zu sein, erst recht mit Blick auf eine etwaige damit zusammenhängende Strafbarkeit des Geschäftsführers bei Verletzung der Verlustanzeigepflicht bezüglich des Stammkapitals (§ 84 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG), vorausgesetzt, sie erstreckt sich auf die Unternehmergeellschaft.<sup>8</sup> Bei nominell stark unterkapitalisierten Unternehmergeellschaften, also sicherlich bei solchen mit einem Mindestkapital von nur bis 1 000,- €, wovon bis zu 300,- € den Gründungskosten anheimfallen können, werden die Geschäftsführer – zur Vermeidung einer Haftung (§ 64 GmbHG) und gegebenenfalls Strafbarkeit – dauerhaft angehalten, einem höchst akkuraten Liquiditätsstatus wenigstens auf Monats-, wenn nicht sogar Wochenbasis zu erstellen und ständig zu aktualisieren.

## III. Kapitalaufholung

Als Gegenstück zur Entpflichtung, vom Start weg ein Mindestkapital von 25 000,- € aufbieten zu müssen, ist die Unternehmergeellschaft der Pflicht zur Rücklagenbildung unterworfen. Hiermit sind – schon jetzt erkennbar – mehrere Probleme verbunden. Die Unternehmergeellschaft muß eine gesetzliche Rücklage anlegen, in die jährlich 25 % des Jahresüberschusses abzüglich eines Verlustvortrages aus dem Vorjahr einzuspeisen ist. Jedenfalls nach dem Wortlaut bleibt ein Gewinnvortrag (bzw. eine Gewinnrücklage) abzüglich eines etwaigen Jahresfehlbetrages von der Rücklagenbildung ausgenommen. Das scheint auch gesetzessystematisch so gewollt zu sein. Jedenfalls ist eine Gesetzeslücke nicht erkennbar. In unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Regelung wird nämlich bezüglich der Verwendungsmöglichkeiten dieser Rücklage auf den Gewinnvortrag eingegangen (siehe Regelungen zu § 5 a Abs. 3 Nr. 2 GmbHG).

5 Freitag/Riemenschneider, ZIP 2007, 1485.

6 Heinemann, NZG 2008, 820 ff.; Meister, NZG 2008, 767 ff.; Tettinger, Der Konzern 2008, 75, 76 ff.; Wachter, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008, 25, 26; Freitag/Riemenschneider, ZIP 2007, 1485, 1490 f.

7 Seibert, GmbHR 2007, 673, 676.

8 Zweifel sind angebracht, weil die Strafbarkeit an die Unterlassung der an die Gesellschafterversammlung zu richtenden Anzeige des Verlustes der Hälfte des Stammkapitals anknüpft (§ 84 Abs. 1 in Verbindung mit § 49 Abs. 3 GmbHG), hingegen gilt bei der Unternehmergeellschaft, und zwar ausdrücklich „abweichend“ von § 49 Abs. 3 GmbHG, daß bei drohender Zahlungsunfähigkeit unverzüglich einzuberufen ist.

Das Kapitalaufholungsgebot ist für Umgehungen bzw. Mißbräuche anfällig.<sup>9</sup> In diesem Zusammenhang fällt das Stichwort „verdeckte Gewinnausschüttungen im Gesellschaftsrecht“.<sup>10</sup> Sie liegen vor, wenn ein Drittvergleich ergibt, daß Gesellschafter Leistungen aus dem Gesellschaftsvermögen ohne äquivalente Gegenleistungen erhält.<sup>11</sup> Dies wird gleich gesondert bei der Unterkapitalisierung und ihren Folgen erörtert. Ein spezielles Problemfeld in Zusammenhang mit der Pflicht zur Rücklagenbildung ergibt sich für die Unternehmergesellschaft als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft. Wird sie in dieser Funktion eingesetzt, muß der Gesellschaftsvertrag<sup>12</sup> ihr die Möglichkeit einräumen, dem Kapitalaufholungsgebot, und zwar auf absehbare Zeit,<sup>13</sup> entsprechen zu können. Das kann beispielsweise durch eine Partizipation der Unternehmergesellschaft am Gewinn der Kommanditgesellschaft oder durch Gewährung einer fixen oder variablen Vergütung geschehen. Wenn der Gesellschaftsvertrag keine entsprechende Vorkehrung trifft, besteht Haftungsgefahr.<sup>14</sup> Die Rechtsfolgen bei Verstoß gegen das Kapitalaufholungsgebot sind harsch. Ein entsprechend kontaminierter Jahresabschluß nebst hierauf beruhendem Gewinnverwendungsbeschluß ist nichtig. Den einzelnen Gesellschafter trifft hinsichtlich ausgekehrter Gewinne eine Erstattungspflicht zumindest aus dem Gesichtspunkt der ungerechtfertigten Bereicherung (§§ 812 ff. BGB). Bei sittenwidrigem, wenigstens einem sich aufdrängender Erkenntnis verschließenden Vorgehen kommt eine deliktische Haftung in Betracht (§ 826 BGB). Jedoch wird eine Verletzung der Kapitalaufbringung unter dem Gesichtspunkt der Stammkapitalauszehrung nach den Vorschriften der §§ 30 f. GmbHG nicht angenommen werden können; denn die gesetzliche Rücklage ist nicht statuarischem Kapital gleichzusetzen.<sup>15</sup>

Das Kapitalaufholungsgebot kennt weder eine zeitliche noch höchstbetragsabhängige Grenze. Die Geltung ihrer Vorschriften entfällt nur, wenn die Unternehmergesellschaft ihr Stammkapital so erhöht, daß es den Betrag des Mindeststammkapitals von 25 000,- €, erreicht oder übersteigt (§ 5 a Abs. 5 GmbHG). Hingegen kann die Bildung formellen Eigenkapitals, also die Summe von statuarischem Kapital, Rücklagen, Gewinnvortrag und Jahresüberschuß, und sei sie noch so hoch, die Pflicht zur Kapitalaufholung nicht erledigen, das heißt, die Unternehmergesellschaft bleibt trotz eines formellen Eigenkapitals von 25 000,- € und mehr zur Rücklagenbildung verpflichtet. Die Rücklage ist in dreierlei Hinsicht zweckgebunden. Zum einen dient sie zweifach der Vermeidung eines Bilanzverlustes (§ 5 a Abs. 3 Nr. 2 und 3 GmbHG, siehe auch § 268 Abs. 1 HGB). Zum anderen kann daraus eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bestritten werden (§ 5 a Abs. 3 Nr. 1 i. V. m. §§ 57 c ff. GmbHG). Wer spitzfindig ist, könnte darin einen Konflikt mit dem Sacheinlageverbot (des § 5 Abs. 2 GmbHG) sehen; denn der Ausweis von Gesellschaftsmitteln muß nicht mit irgendeinem Barvermögen der Unternehme-

gesellschaft korrespondieren.<sup>16</sup> Diese Interpretation dürfte aber jedenfalls vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein.

Darüber hinaus ist bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln darauf zu achten, daß keine Vermögensminderung dieses Kapitalstockes zwischen Bilanzstichtag und Anmeldung der Kapitalerhöhung eingetreten ist (§ 57 c i. V. m. § 57 i Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Eine dahingehend vorsätzlich falsche Erklärung der Geschäftsführer ist strafwürdig (§ 82 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG) und kann als Schutzgesetzverletzung eine deliktische Haftung gegenüber Gläubigern begründen (§ 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 82 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG). Wer also weiß, daß er unterjährig mit dem Gewinn unter die Wasserlinie gerät, weil er beispielsweise mit der öffentlichen Hand gewöhnlich erst zum Jahresende abrechnet bzw. seine Umsätze bestreitet, muß sich genau überlegen, wann er eine solche Kapitalerhöhung durchführt. Daß die Unternehmergesellschaft Eigenkapital und Rücklage zum Ende des Jahres wieder aufgeholt hat, entlastet nicht. Es gilt eine (strenge) stichtagsbezogene Betrachtung.<sup>17</sup>

Eine Auflösung der Rücklage soll bei Erreichen des Mindeststammkapitals möglich sein. Jedenfalls sieht es so die Begründung des Regierungsentwurfes (zu § 5 a Abs. 5 GmbHG) vor. Das widerspricht zum einen dem an sich unbeugsamen Wortlaut des § 5 a Abs. 3 Satz 2 GmbHG, wonach die Rücklage „nur“ für die genannten Zwecke verwandt werden darf. Außerdem, und das ist möglicherweise der viel gefährlichere Haftungsansatz für einen Gesellschafter, wird der Gläubigerschutz insoweit beeinträchtigt, als in der Vergangenheit die gesetzliche Rücklage eine bilanzierte Haftungsmasse bildete, die für einen Gläubiger der Unter-

9 Wachter, GmbH-Sonderheft Oktober 2008, 25, 33; Veil, GmbHR 2007, 1080, 1083; Freitag/Riemenschneider, ZIP 2007, 1485, 1488.

10 Wachter, GmbH-Sonderheft Oktober 2008, 25, 33.

11 Baumbach/Hueck/Fastricht, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 29 Rn. 68 und § 30 Rn. 25.

12 Wachter, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008, 87, 88 f.; Veil, GmbHR 2007, 1082, 1084.

13 Katschinski/Rawert, ZIP 2008, 1993, 1999.

14 Wachter, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008, 87, 89 hält es sogar für möglich, daß dann der Gesellschaftsvertrag wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot (§ 5 a Abs. 3 GmbHG in Verbindung mit § 134 BGB) unwirksam ist. Das dürfte zu weit führen. § 5 a Abs. 3 GmbHG ist nicht als Verbotsgesetz, sondern auf ein positives Tun, nämlich auf die Pflicht zur Thesaurierung gerichtet.

15 Noack, Der Betrieb 2007, 1395, 1396; Wachter, GmbHR-Sonderheft Oktober 2008, 25, 34.

16 Siehe Baumbach/Hueck/Zöllner, § 57c Rn. 9, wonach eine effektive Kapitalerhöhung durch Bareinlage nicht im Wege der Umbuchung von Rücklagen zu erfüllen ist, und falls doch geschehen, die Verpflichtung zur Bareinlage ähnlich wie bei verdeckter Sacherhöhung bestehen bleibt.

17 Siehe Baumbach/Hueck/Zöllner, § 57i Rn. 6. Für den wortgleichen § 210 Abs. 1 Satz 2 AktG siehe Veil, in: K. Schmidt/Lutter, AktG, 2008, § 210 Rn. 5.

nehmergeellschaft durch Einsicht in deren Jahresabschlüsse, und zwar über das Handelsregister, offen lag. Ein in der Insolvenz der Unternehmergeellschaft ausfallender Gläubiger könnte sich also hierauf berufen und vom Gesellschafter unter der Behauptung, daß er sich an der gesetzlichen Rücklage quasi vergangen hat, Haftung beanspruchen.

#### IV. Unterkapitalisierung und ihre Folgen

Das Thema war eigentlich längst abgehakt. Der Bundesgerichtshof hatte jüngst in einem Urteil, der sogenannten Gamma-Entscheidung,<sup>18</sup> die Tatbestände einer Durchgriffshaftung des Gesellschafters wegen mangelnder Finanz- bzw. Vermögensausstattung seiner GmbH, gemeinhin als materielle Unterkapitalisierung verstanden,<sup>19</sup> eine Absage erteilt, gleichzeitig aber – vermutlich in weiser Voraussicht der bevorstehenden Geburt der Unternehmergeellschaft – offengelassen, ob innerhalb des Tatbestandes der Existenzvernichtungshaftung dafür eine besondere Fallgruppe zu kategorisieren ist.<sup>20</sup> Meines Erachtens ist bei der Unternehmergeellschaft ein Regelungsbedarf für eine Durchgriffshaftung des Gesellschafters wegen (zumindest nomineller) Unterkapitalisierung<sup>21</sup> angezeigt.<sup>22</sup> Zunächst ist die Unternehmergeellschaft für ihre Gründung und eine unbestimmte Zeit danach im Vergleich zur klassischen GmbH mit einem Mindest-Stammkapital von 25 000,- € quasi per Gesetz als unterkapitalisiert legitimiert. Jedenfalls weicht sie vom Leitbild der klassischen GmbH ab, für die ein Mindestkapital, wie es § 5 Abs. 1 GmbHG betont, verlangt wird. Der Gesetzgeber hält diesen Zustand übergangsweise für erträglich bzw. hinnehmbar; denn er verordnet der Unternehmergeellschaft aus Gläubigerschutzgründen<sup>23</sup> ein Kapitalaufholungsgebot zur Beseitigung der im Verhältnis zur klassischen GmbH bestehenden nominellen Unterkapitalisierung.

Indessen ist die Phase der Kapitalaufholung für Mißbräuche augenfällig verlockend. Die Unternehmergeellschaft muß ja nicht irgendwann das Mindestkapital der klassischen GmbH erreichen – sie darf es, kann aber genauso gut für immer bei ihrer bei der Gründung gewählten Stammkapitalziffer verharren. Warum soll sie dann Gewinn generieren, zumal sie diesen zu versteuern und noch mit der gesetzlichen Rücklage zu teilen hat? Dieser Fehlanreiz, den die Unternehmergeellschaft aufgrund der Gewährung nomineller Unterkapitalisierung – wie gesagt mit einer Stammkapitalbreite von 1,- bis 24 999,- € bietet, könnte einen Gesellschafter vielmehr zur Steuerung des Gewinns in der Form seines Absaugens veranlassen. Das kann beispielsweise durch unterschiedliche Abschöpfungsmodelle (partiarische Eigengeschäfte mit seiner GmbH, hohe Geschäftsführervergütung, dotationsgrenzwertige Geschäfte mit nahestehenden Dritten) geschehen, die durchaus einem Drittvergleich standhalten und damit gesellschaftsrechtlich nicht zu beanstanden, indes gezielt gewinnminimierend

sind. Es bleibt Unbehagen, weil das Kapitalaufholungsgebot damit konterkariert wird.

Dieser vor den Grundsätzen der Kapitalaufbringung als mißliebig anzusehender Steuerung der gesetzlichen Rücklage durch den Gesellschafter ist jedenfalls nicht mit einer Haftung über die Stammkapitalauszehrung beizukommen. Wie soeben ausgeführt, ist das statuarische Kapital die Kenngröße für die Haftung nach §§ 30 f GmbHG und nicht das formelle Eigenkapital unter Einbeziehung der gesetzlichen Rücklage.

Vor dem Hintergrund der vielfältigen Möglichkeiten zur Umgehung der Thesaurierungshürde rächt es sich, die Pflicht zur Rücklagenbildung unvollkommen ausgestaltet und nicht mit gesetzlichen Sanktionen bewehrt zu haben. Es ist vielmehr sogar so, daß eine eigenständige Haftung wegen Unterkapitalisierung vom Gesetzgeber bewußt nicht vorgesehen ist.<sup>24</sup> Dennoch sind Umgehungen für den Gesellschafter deliktsrechtlich relevant, sollte er in Ansehung der ihm obliegenden Pflicht zur Thesaurierung die nominelle Unterkapitalisierung dauerhaft aus (egoistischen) Motiven in Kenntnis der Gefährdung der Interessen von Gläubigern der Unternehmergeellschaft billigend in Kauf genommen haben. Führt diese nominelle Unterkapitalisierung schließlich zur Insolvenz, ist der der Unternehmergeellschaft zugefügte vorsätzliche Schaden, der auf der Mißachtung der Pflicht zur Kapitalaufholung beruht, im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten binnenbezogenen Existenzvernichtungshaftung beim Gesellschafter zu regressieren.<sup>25</sup>

Daneben bleibt die Frage einer verschuldensunabhängigen oder wenigstens auf Fahrlässigkeit beruhenden Durchgriffshaftung des Gesellschafters für eine von ihm hinsichtlich der Pflicht zur Rücklagenbildung defizitär organisierten Unternehmergeellschaft.<sup>26</sup> Damit sind unter anderem Fälle angesprochen, in denen die Unternehmergeellschaft auf-

18 BGH ZIP 2008, 1232 ff.

19 BGH ZIP 2008, 1232, 1234.

20 BGH ZIP 2008, 1232, 1235/1236; Goette, Einführung in das neue GmbH-Recht, Rn. 48, S. 21. Zur Durchgriffshaftung wegen Unterkapitalisierung nach dem GAMMA-Urteil siehe: Kleindiek, NZG 2008, 686 ff.; Waclawik, DStR 2008, 1486 ff.; Altmeyden, ZIP 2008, 1201 ff.; Veil, NJW 2008, 3264 ff.

21 Definiert bei Aleth/Reichel, in: Eilers/Rödding/Schmalenbach, Unternehmensfinanzierung, Rn. 16, S. 84.

22 Ältere Rechtsprechung zur materiellen Unterkapitalisierung siehe bei BGH ZIP 2008, 1232, 1234, und zum älteren Schrifttum siehe Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 9 IV 4 a, S. 240 f.

23 Kindler, NJW 2008, 3249, 3250.

24 BegrRegE, BT-Drucks. 16/6140, S. 30.

25 Kleindiek, NZG 2008, 686, 690 a. E.; siehe auch BGH, NZG 2008, 187, 188.

26 Dagegen Römermann, NZI 2008, 641, 643 f.

grund vertraglicher Konstruktion überhaupt keine Chance hat, Gewinne zu erwirtschaften oder als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft hieran zu partizipieren, ersatzweise aus anderweitigen Einnahmen ausreichend Rücklagen bilden zu können. Wer – zutreffenderweise – die Pflicht zur Rücklagenbildung im Rahmen der Kapitalaufbringung als zentralen Baustein des Kapitalsystems der Unternehmergeellschaft begreift,<sup>27</sup> kommt an einer solchen Haftung nicht vorbei. Sie eröffnete dem Gesellschafter der Unternehmergeellschaft im Falle deren Insolvenz vor allem ein spektakuläres Risiko. Gleich einer Unterbilanzhaftung im Gründungsstadium könnte er diesbezüglich unbegrenzt solidarisch haften.<sup>28</sup>

Da beruhigt nur, daß das MoMiG nicht nur in diesem Punkt den Juristen ein neues, weites Betätigungsfeld erschließt.

<sup>27</sup> Römermann a. a. O. sieht darin einen Rückfall in just überholtes Eigenkapitalersatzrecht („Rücklagenersatzhaftung“). Das ist aber nicht der Fall. Das Problem ist nämlich nicht im Bereich der Kapitalerhaltung, sondern -aufbringung angesiedelt.

<sup>28</sup> BGHZ 134, 333, 335 ff.

TOPAKTUELLER LEITFADEN.



MÄRKLE/ALBER

## Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

2008, 12., neu bearbeitete Auflage, 504 Seiten, € 68,-

ISBN 978-3-415-04063-2



Die Autoren haben das Handbuch für die 12. Auflage vor allem aufgrund des neuen Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 völlig überarbeitet.

- insbesondere im Spendenrecht
- bei der Gemeinnützigkeit
- im Lohnsteuerrecht
- im Umsatzsteuerrecht.

Die Autoren gehen ausführlich ein auf die inzwischen eingetretenen, für Vereine wichtigen Änderungen

 BOORBERG

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

Ko1108

## Steueranwalt International 2009

23.–25. April 2009 Mallorca (Spanien) Hotel Punta Negra, Costa d'en Blanes

### Donnerstag, 23. April 2009, 9.30–18.00 Uhr

Grundlagen des internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern) – Block A (6,5 Stunden) –

Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Helmut Schmidt Universität Hamburg;  
Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg

### Freitag, 24. April 2008, 9.30–18.00 Uhr

vormittags: Grundlagen des internationalen Steuerrechts (Ertragsteuern/Umsatzsteuer)  
– Block A (3,5 Stunden) –

Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Helmut Schmidt Universität Hamburg;  
Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg;  
RA Dr. Martin Wulf, Berlin

nachmittags: Aufbau-seminar internationales Steuerrecht (Aktuelles zu Liechtenstein,  
Aktuelles Europarecht, Aktuelles zu Ertragsteuern, Podiumsdiskussion)  
– Block B (4 Stunden) –

Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Helmut Schmidt Universität Hamburg;  
Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg;  
RA Jürgen Wagner, LL.M., Konstanz/Zürich/Vaduz;  
RA Klaus von Brocke, München;  
RA/StB Friedhelm Jacob, Frankfurt a. M.

### Samstag, 25. April 2009, 9.30–16.30 Uhr

vormittags: Aufbau-seminar Internationales Steuerrecht  
– Block C (3,5 Stunden) –

Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Helmut Schmidt Universität Hamburg;  
Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg;

nachmittags: Aufbau-seminar internationales Steuerrecht, Workshop  
– Block C (2,5 Stunden) –

Referenten: Prof. Dr. Bert Kaminski, Helmut Schmidt Universität Hamburg;  
Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg  
RA/StB Friedhelm Jacob, Frankfurt a. M.

Leitung: RAin/FASteuerR FAHandels- u. GesellschaftsR Kirsten Bäumel, Aachen;  
RA/StB Friedhelm Jacob, Frankfurt a. M.;

sowie Mitglieder des Geschäftsführenden Ausschusses der AG Steuerrecht im DAV

Veranstalter: DeutscheAnwaltAkademie Berlin  
Tel.: 030/72 61 53-120 (RA Daniel von Bronewski)  
Fax: 030/72 61 53-111

### EUROFORUM-Konferenz „Die Stiftung 2008 – Recht, Steuern, Vermögen“

16.–17. 10. 2008, München, Hotel Sheraton Arabellapark

Unter dem Vorsitz von *Prof. Dr. Rainer Hüttemann* wurde den gut 20 Teilnehmern am ersten Tag der Veranstaltung die aktuellen zivil- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen nähergebracht: Zunächst wurde als Einstieg das Einführungsthema „Neue Entwicklungen im Stiftungssteuerrecht“ präsentiert. Der rechtspolitische Rundumschlag begann mit dem Rückblick auf das Gesetz zur weiteren Stärkung bürger-schaftlichen Engagements, das trotz vieler Veränderungen und Verbesserungen keine Strukturreform brachte und auch die Anpassungen an das EU-Recht nicht erreichte. Die steuerlichen Rahmenbedingungen der Abgeltungssteuer und Unternehmenssteuerreform und des am 21. 4. und 17. 7. 2008 geänderten Anwendungserlasses zur Abgabenordnung und des Jahressteuergesetzes 2009 für Stiftungen haben sich ebenfalls verändert: Die Abgeltungssteuer läßt die Besteuerung der Kapitalerträge von gemeinnützigen Einrichtungen jedenfalls unberührt, während sie auf Kapitaleinkünfte zu gewissen Einschränkungen beim Spendenabzug führt. Im Jahressteuergesetz 2009 wurden hauptsächlich unwichtigere Details geregelt. Spannend wird es bei den Auswirkungen der Entscheidungen des EuGH i. S. *Stauffer* und des Schlußantrages von Generalanwalt *Paolo Mengozzi* vom 14. 10. 2008 in der Rechtssache C-318/07 *Hein Persche gg. FA Lüdenscheid*, die Gestaltungsfragen bei Zustiftungen und die Stiftungserrichtung als Sponsoringmaßnahme behandelte. Eine Besonderheit bildete die Stiftungsspende als verdeckte Gewinnausschüttung.

Der zweite Vortrag von *Prof. Hüttemann* „Stiftungserrichtung zwischen Spende und Sponsoring“ verdeutlichte vor allem die Behandlung von Stiftungsspenden nach neuem Recht sowie Gestaltungsfragen bei Zustiftungen. Fragen wie bspw. die Abgrenzung der Zustiftung zur steuerlich selbständigen nichtrechtsfähigen Stiftung sind spannende Grenzfragen zwischen Zivil- und Steuerrecht. Die Frage, ob die Stiftungserrichtung auch eine Sponsoringmaßnahme sein kann, ist ebenfalls kaum gestellt worden. Auch sie macht diese Grenzgänge interessant.

*Dr. Martin Feick* (Mannheim) befaßte sich mit der Organisation der Stiftung aus rechtlicher Sicht. Die dem stiftungswilligen Mandanten zur Verfügung stehenden Rechtsformen sind – eigentlich überraschenderweise – vielfältig,

stehen doch neben der Stiftung an sich der Verein, die Stiftungs-GmbH und die unselbständige Stiftung zur Verfügung. Hierzu wurden Praxishinweise zur Satzungsgestaltung diskutiert, d. h. praxisrelevante Varianten der Gestaltung, die für Stifter, Berater und Stiftungsaufsicht relevant sind. Der Gegensatz zwischen der auf die „Ewigkeit“ angelegten Vermögenserhaltung und der sog. Verbrauchsstiftung („Let's have fun while we're still alive“) ist eine Grundsatzentscheidung des Stifters. Die Verbrauchsstiftung ist möglich und zulässig, steuerrechtlich aber nicht ganz einfach. Gerade der Abzug nach § 10 b Abs. 1 a) EStG bei Zuwendungen in eine Verbrauchsstiftung ist noch nicht eindeutig geklärt bzw. sehr strittig.

Zur Funktion der Stiftung als Instrument zur Unternehmens- und Vermögensnachfolge referierte *Dr. Stephan Schauhoff* (Bonn): Verschiedene Stiftungsarten (gemeinnützige Stiftung, Unternehmensstiftung, Familienstiftung) wurden den hybriden Modellen gegenübergestellt, etwa der Stiftung & Co. KG oder den Doppelstiftungsmodellen. Vorher sind wichtige Entscheidungen zu treffen, so ist bspw. über die Trennung der Herrschaft über das Unternehmen und die Vermögensbegünstigung nachzudenken. Praktische Fragen wie bspw. die Frage des Realwerterhalts sind gerade in Zeiten von Finanzkrisen brisant: Schuldet nun der Stiftungsrat den Erfolg der Realwerterhaltung oder nur das Bemühen?

*Harald Spiegel* (München) konzentrierte sich als RA, StB und WP auf die Mittelverwendung (Gebot der zeitnahen Verwendung, der Verwendung im Ausland und durch Investitionen) und die Rücklagenbildung und -auflösung.

Der zweite Tag stand unter dem Motto der Erfolgsfaktoren der Stiftungsarbeit, nämlich der strategischen Ausrichtung und der nachhaltigen Vermögensstrukturierung. Der Generalsekretär des Bundesverbandes deutscher Stiftungen, *Dr. Hans Fleisch*, verortete die Stiftung im „Gemeinwohlmarkt“ und erläuterte unternehmerische Strategien für mehr Wirkung und Wachstum. Der Gemeinwohlmarkt besteht u. a. aus dem Staat, der Wirtschaft, NPO's incl. der Privatpersonen/Spender – daraus entwickelt sich ein oft nicht ganz klarer Wettbewerb. Neben guten Ideen und guten Projekten

bedarf es der Kommunikation, also der Sichtbarkeit, des Ansehens und der Anerkennung. Der Wettbewerb um die Wirkung konzentriert sich weniger auf dem Spendenmarkt als auf dem Gebiet der Stiftungs-Fördermittel. Letztlich hat aber der Erfolg viel mit erfolgreicher Kommunikation und Kompetenzführung zu tun. Organisationsmodelle, Partnerschaftsmodelle, Transfer- und Fördermodelle sind Teile des „sozialen Franchising“. Allianzen, Projektpartnerschaften und Netzwerke sind Teile der sozialen Kooperation. Strategisches Denken wäre eine ideale Grundvoraussetzung des Handelns.

*Holger Benke (Wiesbaden), „Chef“ der Hertie-Stiftung, „beackerte“ als Praktiker den Berater-Aspekt mit Stiftungen als Kunden. Als Berater verstand er eher die Banker als die klassisch beratenden Berufe, die ja nur von Zeit zu Zeit gebraucht werden. Kriterium einer gelungenen Beratung kann durchaus sein, daß man alles Wichtige in fünf Minuten „rüberbringen“ kann. So werden manche Probleme, die in der Praxis nicht relevant sind, auf das Wesentliche reduziert. Auch kenne er keine Stiftungen, die der Stiftungsaufsicht einen jährlichen Realwertverlust meldeten. Wichtig sei es allein, den Kaufkraftschwund auszugleichen, um langfristig leistungsfähig zu bleiben. Bei langfristigem, ja „ewigem“ Anlagehorizont könnten höhere Risiken eingegangen werden. Letztlich müsse man aber wissen, daß das Vermögen einer Stiftung nicht dem optimalen Anlageportefeuille entspreche.*

Anlagestrategien für Stiftungen – nachhaltige Vermögensanlagen als neue Assetklasse? (*Rainer Gross, BayernLB, München*). Nachhaltige Anlagen sind Investments, die neben ökonomischen auch ökologische und soziokulturelle Kriterien berücksichtigen. Dies braucht man vielen Stiftungen nicht zu sagen. „Philanthropic venture“ gehört zu den Begriffen, die in der Kommunikation zwischen Banken und Stiftungen als Standard dazugehören. Im Klartext: Der Stiftungsreport 2008 des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen berichtet von einem durchschnittlichen Ertrag i. H. v. 4,4% p.a. in den letzten drei Jahren, was einem Vermögenszuwachs von 100 Mrd. EUR entspricht. Ein Zehntelprozent mehr entspricht einem Zuwachs von 100 Mio. EUR. Dies ist zu erreichen durch den „dynamischen Assetklassenmix“, der allerdings nicht in fünf Minuten zu erklären ist.

Die „Rechtlichen Rahmenbedingungen der Stiftungsarbeit aus Verwaltungssicht“ (*Dr. Wolfram Backert, Bayer. Kultusministerium*) beleuchteten die einzelnen Aspekte der Stiftungsaufsicht als reine Rechtsaufsicht sowie des geänderten Stiftungsgesetzes in Bayern, das zum 1. 8. 2008 in Kraft trat. Die rechtlichen Rahmenbedingungen beinhalten Regeln über die Kapitalanlage, aber auch für die Haftung. Seine Erläuterungen umfaßten auch genehmigungspflichtige Stiftungsgeschäfte. Natürlich wurden auch die begrifflichen Änderungen „Vermögen der Stiftung“ und „Stiftungsvermögen“ angesprochen. Der neue Begriff des „Grundstockvermögens“ soll Verwirrungen „glattziehen“. Wir haben auch gelernt, daß (manche) Vorschriften „aus gutem Grund“ „nicht allzu präzise“ sind.

Das Thema „Rechnungslegung und Vorlagepflichten“ (*Harald Spiegel, München*) konzentrierte sich auf die Verwaltungsaspekte, was bei der staatlichen Stiftungsaufsicht durchaus nicht einheitlich gehandhabt wird. Außerdem stellte er die Änderungen durch das BilMoG dar. Die abschließende Diskussionsrunde beschäftigte sich mit der „Vermögensanlage zwischen Ethik und Ertrag“ und zum Glück nicht mehr mit dem Hauptthema, wie viele Aktien eine Stiftung im Depot haben darf.

## Fazit

Wenn eine Veranstaltung mit 20 Teilnehmern „Jahrestagung“ genannt wird, wird es etwas problematisch. Ob die Teilnahme unproblematisch im Rahmen der Fortbildungspflicht der FAO Anerkennung findet, erschließt sich aus dem hübschen Zertifikat, das jeder Teilnehmer erhält, leider nicht. Dennoch: Hochmotivierte, diskussionsfreudige und kompetente Referenten (und Teilnehmer), die sich großenteils bereits kannten, trafen sich in entspannter Atmosphäre. Die Unterlagen waren mit den ausgedruckten Folien, leider aber kaum mit zusammenfassenden Texten bestückt. Die Referate waren durchwegs gut bis sehr gut, was schließlich keine Selbstverständlichkeit ist.

(Redaktion)

## Alle Jahre wieder: Steueranwaltstag 2008 in Berlin

Am 31. 10. und 1. 11. 2008 erfuhren die 187 Teilnehmer des schon traditionell in Berlin stattfindenden Steueranwaltstages im Hotel Maritim in der Stauffenbergstraße von neun hervorragenden und bewährten Referenten aktuelle Neuigkeiten zu acht brennend interessierenden steuer- und gesellschaftsrechtlichen Themen. Wer sich in die Teilnehmerlisten eintrug, erhält für die eineinhalbtägige Veranstaltung mit 10 Zeitstunden Fortbildung eine Teilnahmebescheinigung, die für den pflichtgemäßen Fortbildungsnachweis der Fachanwälte für Steuerrecht im Sinne des § 15 FAO geeignet ist.

Nachdem gerade erst bekannt geworden war, daß das **MoMiG** und damit die GmbH-Reform erwartungsgemäß nach über zweijährigem Gesetzgebungsverfahren **am 1. 11. 2008 in Kraft** tritt, paßte das erste Thema des Steueranwaltstages zeitpunktgenau zum Stand der Gesetzgebung. Viele Gesetzesänderungen, die im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens vorgeschlagen und diskutiert wurden, fanden dann kurzfristig doch keinen Eingang in das GmbH-Reformgesetz. Dies stellte sich erst am 26. 6. 2008 mit der Bundestagsentscheidung zum Erlaß des MoMiG heraus. Der Bundestag hatte einige geplante Änderungen nicht angenommen und stattdessen völlig neue Änderungen beschlossen. Weil der Bundesrat Ende September keine weiteren Änderungen des Gesetzesentwurfs vornahm, konnten die Änderungen des GmbH-Gesetzes am 1. 11. 2008 in Kraft treten.

Gleich zu Beginn des Steueranwaltstages zeigte *Prof. Dr. Wulf Goette*, Vorsitzender Richter am BGH, die **gesellschaftsrechtlichen Aspekte des MoMiG** auf und stellte alle wichtigen Neuerungen der GmbH-Reform vor, auch die erst im Juni 2008 beschlossenen Gesetzesänderungen. Die GmbH-Reform dient der Mißbrauchsbekämpfung, der Deregulierung, der Modernisierung und der Einsatzfähigkeit im internationalen Wettbewerb. Der Bekämpfung des Mißbrauchs der GmbH durch das „Bestattungsunwesen“ dienen vor allem die Verschärfung der Inhabilitätsregeln des § 6 GmbHG, die neuen Bestimmungen zur postalischen Erreichbarkeit der GmbH, die Regeln zur Geschäftstätigkeit ohne bestellten Geschäftsführer sowie die Insolvenzantrags- und Massesicherungspflicht der Gesellschafter. Unter Beibehaltung des Kapitalschutzsystems werden die Bestimmungen zur Kapitalaufbringung und -erhaltung geändert. Das Mindeststammkapital beträgt weiterhin 25 000 Euro. Die Bestimmungen zum Eigenkapitalersatzrecht werden jedoch abgeschafft. Die Gesellschafterliste erhält hinsichtlich des gutgläubigen Anteilserwerbs eine neue Bedeutung. Der Ver-

waltungssitz darf der Rechtsprechung des EuGH folgend ins Ausland verlegt werden. Die Haftung der Geschäftsführer wird ebenfalls verschärft. Völlig neu ist die Einführung der „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ mit einem Mindeststammkapital von 1 Euro (höchstens 24 999 Euro), die nach den Erfahrungen mit der britischen *Private Company Limited by Shares* (kurz: *Limited*) als eine Sonderform der GmbH entwickelt wurde. Sie kann durch Kapitalerhöhung in eine reguläre GmbH übergehen. Der umgekehrte Weg ist nicht zulässig.

Anhand der Darstellung der bisherigen Rechtsprechung wies *Prof. Goette* auf zu erwartende Probleme aufgrund der neuen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes beispielsweise zur verdeckten Sacheinlage, zum Hin- und Herzahlen, zur Kapitalerhaltung und Gesellschafterliste hin. Bei der Unternehmergesellschaft hält er wegen der möglichen Haftung für materielle Unterkapitalisierung Ersatzinstrumente für die Kapitalaufbringung für notwendig. Im einzelnen wird erst die Praxis zeigen, ob die Reform die mit ihr verfolgten Ziele erreichen wird.

In seinem kritischen Vortrag zu den **steuerrechtlichen Aspekten der GmbH-Reform** legte *Prof. Dr. Georg Crezelius*, Universität Bamberg, die steuerlichen Auswirkungen der geänderten Bestimmungen des GmbH-Gesetzes anhand der Gesellschafterdarlehen, der verdeckten Sacheinlagen, des § 8 c KStG, der ausländischen Geschäftsleitung und der Unternehmergesellschaft dar. Nach § 30 Abs. 1 GmbHG n.F. ist das Gesellschafterdarlehen im Falle der Vereinbarung eines Rangrücktritts wie Fremdkapital zu behandeln, was nicht zu steuerlichen Konsequenzen führt. Im Gegensatz zum schuldrechtlichen Rangrücktritt greift ein Forderungsverzicht in der Form des Erlasses mit oder ohne Besserungsabrede in Abhängigkeit von der Werthaltigkeit der Forderung in den dinglichen Bestand der Forderung ein, mit im Einzelfall entsprechenden steuerlichen Folgen wie denen eines zu versteuernden Gewinns. Gesellschafterdarlehen oder vergleichbare Rechtshandlungen sollen künftig in der Insolvenz der GmbH nur zu nachrangigen Forderungen der Gesellschafter führen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO).

Es wird zu klären sein, ob demgemäß erlittene Verluste aufgrund Forderungsausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden können. Die Problematik des Eigenkapitalersatzes wurde aus dem GmbHG in § 8 b KStG verlagert. Die steuerliche Behandlung der künftig auf die Einlageverpflichtung anzurechnenden verdeckten Sacheinlagen (§ 19 Abs. 4 GmbHG n.F.) ist noch offen.



Möglicherweise wird § 20 Abs. 1 UmwStG anwendbar sein. Die verdeckten Sacheinlagen werden wohl zur Aufdeckung stiller Reserven führen. Nach dem Insolvenzrecht nachrangige Gesellschafterdarlehen werden nicht von § 8c Abs. 1 KStG erfaßt werden. Wird die Geschäftsleitung bereits bei Gründung der GmbH in das Ausland verlegt, werden die mit dem Verwaltungssitz verbundenen stillen Reserven von Anfang an dem Ausland zugeordnet. Für die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) werden steuerlich keine Besonderheiten gelten.

Das **Gewerbesteuerrecht nach der Unternehmensteuerreform 2008** war ein weiteres wichtiges Thema, das von *Ministerialdirigent Dr. Steffen Neumann* vom Finanzministerium NRW Düsseldorf vorgestellt wurde. Die Gewerbesteuer wird auch künftig nur von der gewerblichen Wirtschaft erhoben. Hervorzuhebende Änderungen neben der neu eingeführten Zinsschranke sind der Wegfall der Staffelmessbeträge für Personenunternehmen, die Absenkung der Steuermeßzahl auf 3,5%, die Streichung des Betriebsausgabenabzuges bezüglich der Gewerbesteuer und die Erhöhung der Anrechnung auf die Einkommensteuer. Mit der Unternehmensteuerreform 2008 und dem Jahressteuergesetz 2009 erlangt die Gewerbesteuer zunehmende Bedeutung und muß unbedingt in die Steuerberatung einbezogen werden.

Die Frage, ob der **angestellte Rechtsanwalt zur Gewerbesteuerpflicht** des Arbeitgeberrechtsanwalts führen wird, verneinte *Andreas Jahn, RA/StB, Meyer-Köring, Bonn*, zumindest zum gegenwärtigen Zeitpunkt. Inwieweit und wann die Finanzverwaltung das Thema aufgreifen wird, ist noch nicht abzusehen. Aufgrund der durch die BRAK (unnötigerweise) angestoßenen Diskussion ist dies aber zu erwarten.

*Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum*, faßte die Bestimmungen und Auswirkungen der **Abgeltungsteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008**, der mindestens ein ganzer Fortbildungstag gewidmet werden sollte, parallel für private Steuerpflichtige und Unternehmen in einem 75-minütigen Vortrag wie ein Feuerwerk mit eigenen Sprachschöpfungen zusammen und überlegte, wie er die Abgeltungsteuer seinen Studenten vermitteln kann. Als Sprachschöpfungen seien die „Feststellungstapete“ für die gesonderte Feststellung des begünstigten Gewinns und die „interscheduläre Differenzierung“ zum Verlustabzug und -ausgleich und dessen Beschränkungen beispielhaft genannt.

In seinem Vortrag **„Steuerliche Konsequenzen der Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts“** durch das BilMoG, das nach den jüngsten Entwicklungen der Finanzmarktkrise zur Zeit erst etwa im zweiten Quartal 2009 zu erwarten sein wird, kam *Prof. Dr. Norbert Herzig, Universität*

Köln, zu der Erkenntnis, daß das BilMoG zum Voranschreiten der Erosion des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz führen und die Einheitsbilanz zur Fiktion geraten wird. Ein eigenständiges steuerliches Gewinnermittlungsgesetz hält er für notwendig. Er nimmt an, daß die Auswirkungen der Finanzmarktkrise auf das BilMoG und die diesem zugrundeliegenden Prinzipien im weiteren Gesetzgebungsverfahren wohl berücksichtigt werden.

„**Zur Reform der bandenmäßigen und gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung nach dem – inzwischen aufgehobenen – § 370 a AO a.F., Telefonüberwachung im Steuerstrafrecht und Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäsche**“ präsentierten *Folker Bittmann*, Leitender Oberstaatsanwalt, StA Dessau, und *Dr. Martin Wulf, RA/FAStR, Berlin*, detaillierte anschauliche und lebensnahe Ausführungen mit ihren sorgfältig herausgearbeiteten, zum Teil konträren Rechtsansichten. Bei Taten gemäß § 370 AO ist eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung wieder möglich sowie die diskrete Erledigung kleiner Fälle durch Strafbefehl. Die Gewerbs- und Bandenmäßigkeit der Steuerhinterziehung und deren Begehung in großem Ausmaß bleiben aber als Strafzumessungsgründe im Rahmen des § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO erhalten. Dazu brachte *Herr Bittmann* folgendes Beispiel: „Wer also seine Frau nur heiratet, weil ihr Bruder Steuerberater ist und man zu dritt Steuern hinterziehen will, der hinterzieht tatsächlich bandenmäßig Steuern.“

Seit dem 1. 1. 2008 kann gemäß § 100 a Abs. 2 Nr. 2 StPO unter bestimmten Voraussetzungen die Überwachung der Telekommunikation auch wegen des Verdachts von Steuerdelikten angeordnet werden. Sie ist ausschließlich zulässig bei Verdacht der bandenmäßigen Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern, der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhehlerei und des Schmuggels. Aufgrund des neuen § 393 Abs. 3 AO wird die Verwendung von Informationen, die aus Abhörmaßnahmen stammen, im Steuerverfahren ermöglicht. Der Straftatbestand der Geldwäsche wurde dahingehend geändert, daß in § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB die Steuerhinterziehung nach § 370 AO als taugliche Vortat aufgeführt wird.

Die **„Erbschaftsteuerreform“** und ihre Folgen arbeitete *Hermann-Ulrich Viskorf*, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München, präzise auf: Hauptverlierer werden die Erben der Klassen II und III sowie unverheiratete Paare sein. Das neue Erbschaftsteuergesetz wird ein verfassungsrechtlich bedenklicher, unbefriedigender politischer Kompromiß sein, der Großvermögen in bestimmter Zusammensetzung völlig oder weitgehend ohne Steuerbelastung läßt, demgegenüber aber bereits kleine Vermögen ab 20 000 Euro in den ungünstigeren Steuerklassen II und III mit einem Eingangssteuersatz von 30% belegt. Die bisherige Fehlbewer-

tung wird durch eine weitgehende Fehlbesteuerung ersetzt. Dennoch: Auswanderung ist keine Lösung.

*Nachgelesen werden können die Vorträge demnächst im Tagungsband „Steueranwalt 2008/2009“, der jedem Mitglied der ARGE Steuerrecht im DAV zugesandt werden wird. Die ARGE*

*Steuerrecht im DAV wird den nächsten Steueranwaltstag vom 30. 10. 2009 bis 31. 10. 2009 wieder in Berlin durchführen.*

*Sabine Unkelbach-Tomczak,  
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,  
Frankfurt*

## LiteraTour

*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.*

Schmidt

### **Einkommensteuer**

27. Auflage, C. H. Beck, München, 2008, 2 640 Seiten

Jedes Jahr wieder: Ein Lob an den Schmidt, nun aber ohne den Bearbeiter, Autor und Mentor dieses Kommentars Ludwig Schmidt herausgegeben von Walter Dreseck. Auch dieser bricht nicht mit der Tradition, das Vorwort dieses Kommentars zu staatspolitischen Überlegungen zu nutzen: Im besonderen greift er dort die Streichung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberaterkosten an: „Vor dem EuGH hatte die Bundesregierung vorgetragen, der Sonderausgabenabzug für Steuerberaterkosten sei wegen des komplexen nationalen Steuerrechts erforderlich (s. BStBl. II 2007, Tz. 21). Man staunt; es läßt sich eben alles begründen – auch das Gegenteil.“ (JW)

Vogel/Lehner

### **DBA-Kommentar**

5. Auflage, C. H. Beck, München, 2008, 2103 Seiten

Ein weiteres Werk aus der orangefarbenen Kommentar-Reihe des Beck Verlages. Erläutert werden dort 93 Abkommen, darunter 14 neue oder geänderte DBA. Das Gliederungsprinzip

folgt dem OECD-MA. Eine gewaltige Leistung, die Sonderregelungen aus 93 DBA zusammenzutragen. Selbst auf den über 2 000 Seiten wurde auf den Abdruck der Originaltexte verzichtet, nicht aber auf historische Ausführungen wie die Hinweise auf die Erste Lateinamerikanische Steuerrechtskonferenz im Jahre 1956 in Montevideo und das „Anden-Pakt-Modell“ (Einl., RN 11 ff.). Letzteres hat sich die CDU zu eigen gemacht. (JW)

Ismer/Kaul/Stein/Wolf

### **Unternehmensfinanzierung und internationale Unternehmensbesteuerung – Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008**

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 1, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2008, 149 Seiten

Das Buch beschäftigt sich kurz und knapp mit den Auswirkungen der Unternehmensteuereform 2008 auf die Finanzierungsstruktur von Unternehmen und die entsprechenden Determinanten. Kurz, knapp und übersichtlich – sehr brauchbar. (JW)

Ferid/Firsching/Dörner/Hausmann

### **Internationales Erbrecht**

Grundwerk 70. Auflage, C. H. Beck, München, 2008, 9 Bände

Daß die gesamten neun Bände im Regal nicht so richtig toll aussehen, ist dem etwas veralteten Layout geschuldet. Inhaltlich ist das Werk jedoch nach wie vor aktuell und für jeden geeignet, der internationale Erbfälle zu bearbeiten hat. Einer etwas sehr kurz geratenen Einführung in die inter-

nationale Nachlaßbehandlung folgen die sehr ausführlichen Länderübersichten. Wir verzichten an dieser Stelle auf vertiefende Einblicke, etwa in das ägyptische Erbrecht, das mit agnatischen und koranischen Erben durchaus auch für deutsche Erbrechtler ein paar Geheimnisse bereithält.

(JW)

Burhenne

### **Recht der gemeinnützigen Organisationen und Einrichtungen**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2. Auflage, 2000, Ergänzungslieferung Stand 01/2008, Loseblattsammlung, ca. 1 700 Seiten

Die 1. Auflage erschien im Jahre 1975, die 2. Auflage im Jahre 2000. Optisch hat sich immer noch (zu) wenig geändert. Dieser Loseblattordner enthält Materialien, die dem Praktiker helfen können, dickere Bretter zu bohren. Etwa über die „steuerliche Behandlung von Sportvereinen mit Vorschaltgesellschaften“ (in Bremen) oder über die „Verwaltungsvorschrift zur Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit von Bürgern zwischen 55 und 60 Jahren“ (in Sachsen).

(JW)

Schauhoff/Cordewener/Schlotter

### **Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler in der EU**

C. H. Beck, München, 2008, 210 Seiten

*Boris Becker, Michael und Ralf Schumacher und Roger Federer* sind nicht nur herausragende Sportler, sondern haben auf die eine oder andere Art deutlich gemacht, daß sie neben hohem Einkommen auch mehr oder weniger hohe Steuern zu zahlen haben. Diese und ähnliche Überlegungen haben wohl das BMF veranlaßt, diese Ausarbeitung in Auftrag zu geben. Sie umfaßt die Darstellung der deutschen Rechtslage sowie der Bestandsaufnahme in anderen Mitgliedstaaten der EU sowie europarechtliche Vorgaben. Es endet, wie es denn auch sein soll, mit Reformvorschlägen zur Besteuerung auslandsansässiger Künstler und Sportler in Deutschland. Wenn diese formulieren, daß „überlegt werden sollte...“, so läßt dies hoffen, daß dies eines Tages auch geschehen wird.

(JW)

Bordewin/Tonner

### **Leasing im Steuerrecht**

C. F. Müller, Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm, 5. Aufl., 2008, 250 Seiten

Vor allem beschäftigt sich dieses Buch mit den Grundfragen des (wirtschaftlichen) Eigentums im Verhältnis zum Leasing sowie der bilanziellen und steuerlichen Behandlung des

Leasingsvertrages sowie einigen typischen Leasing-Konzeptionen und dem bilanziellen Ausweis nach US-GAAP, HGB und IAS/IFRS.

Kluge Stadtverwaltungen wie bspw. Konstanz (als Partnerstadt des späten Schilda) haben sich bereits vor einigen Jahren eine geniale Geldquelle erschlossen, das sog. cross-border-leasing. So konnte sogar das Abwassernetz vergoldet werden, indem man Verträge abschloß, die man nicht verstand, Geld bekam, von dem man nicht so richtig wußte, woher es kam, und nun angesichts der Finanzkrise darum bangt, den Rest irgendwoher zu bekommen oder gar etwas zurückzahlen zu müssen. In Kapitel 6 dieses Buches ist diese Problematik tatsächlich abgehandelt. Ob die Stadtverwaltung das versteht?

(JW)

Märkle/Alber

### **Der Verein im Zivil- und Steuerrecht**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 12. Auflage, 504 Seiten

Vielleicht eine halbe Million Vereine in Deutschland werden in ihrer täglichen Arbeit nur von ganz wenigen Handbüchern unterstützt, die ihnen rechtliche und steuerliche Orientierung bieten können. Die vereinsrechtliche Literatur ist eben, trotz der hohen Bedeutung in der Praxis, relativ schmal. Auch mit der steuerlichen Seite mag sich kaum ein Berater befassen – vielleicht ahnt er ja, daß in vielen Vereinen die steuerliche Seite etwas vernachlässigt wird.

Wie die meisten der vereinsrechtlichen Bücher ist auch der *Märkle/Alber* mit über zehn Neuauflagen seit Jahren auf dem Markt präsent. Die Ausrichtung dieses Buches ist eindeutig steuerlicher Natur. Und das ergänzt die weitere vereinsrechtliche Literatur hervorragend.

(JW)

Assmann/Schütze

### **Handbuch des Kapitalanlagerechts**

C. H. Beck Verlag, 3. Aufl., München, 2008, 1514 Seiten

Auch dieses Buch, das in seiner 1. Auflage ein weitreichendes Bedürfnis der Praxis nach brauchbaren Informationen befriedigte, ist mittlerweile ein Klassiker. Klassiker sind beständig und zuverlässig, aber keine Hellseher. Die aktuelle Finanzkrise konnten die Autoren nicht vorhersehen. Und schon gar nicht die Zukunft, nämlich die spannende Frage, ob der graue Kapitalmarkt Zulauf haben wird, zumal den Banken die Handelsware „Vertrauen“ ausgegangen zu sein scheint. Würden viele Banker dieses Buch lesen und auch nur ansatzweise verstehen, würde das Vertrauen eine Chance haben, wiederhergestellt werden zu können.

(JW)

Boos/Fischer/Schulte-Mattler

**Kreditwesengesetz**Kommentar, C.H. Beck, München, 3. Auflage, 2008,  
3 201 Seiten

Wenn jemand meint, das Bankenwesen sei nicht reguliert, dann wird er in diesem Kommentar eines Besseren belehrt. Ob denn der Umfang der Regulierung etwas nutzt, ist wohl eher eine philosophische Frage. Nach der Finanzmarktkrise im Herbst 2008 muß leider ein guter Teil neu geschrieben werden. (JW)

Theile

**Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**

NWB-Verlag, Herne/Berlin, 2008, 253 Seiten

Der Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde am 8. 11. 2007 vom Bundesministerium der Justiz vorgestellt. Eine brandaktuelle Abfassung der mit dem BilMoG einhergehenden Änderungen unter Berücksichtigung der bis Ende Januar 2008 zu diesem Themenkomplex erschienenen Literatur bietet das Buch aus der Brennpunkt-Reihe des nwb-Verlags „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“ von Professor Dr. Carsten Theile.

Bei der Darstellung des BilMoG führt der Autor den Leser zunächst mit einer systematischen Zusammenfassung in die Materie ein. Dabei beläßt er es nicht bei einer einfachen Zusammenfassung der Änderungen durch das BilMoG und einer kritischen Stellungnahme dazu, sondern er erläutert auch die europarechtlichen Hintergründe, die zu dem Reformentwurf geführt haben. Daran anschließend folgt eine Kommentierung der einzelnen Änderungen. Abgedruckt wurde dabei eine „konsolidierte“ Textfassung zu

jeder HGB-Norm, die dem Leser ein besseres Verständnis der Änderungen durch Gegenüberstellung des bis dato geltenden Rechts und dem Recht nach Umsetzung der Reform gewährt. Auch innerhalb der Darstellung einer Norm erfolgt der Aufbau ähnlich einem Kommentar; zunächst erhält der Leser eine Übersicht und wird sodann an die jeweiligen Tatbestandsmerkmale – auch unter Berücksichtigung der Behandlung nach den IFRS – herangeführt. Aufgrund seines Aufbaus besticht das Werk aber nicht nur inhaltlich; die Struktur ermöglicht dem Leser, zum einen sich einen Gesamtüberblick zu verschaffen, zum anderen aber auch ein gezieltes Nachschlagen bezüglich einzelner Änderungen.

Obwohl das BilMoG bislang nur als Referentenentwurf vorliegt, gibt *Theile* mit seinem Buch bereits im Vorfeld der Änderungen den Bilanzierungs- und Prüfungspraktikern eine wertvolle Hilfe an die Hand; so können nicht nur die veranlaßten Änderungen besser verstanden werden, sondern auch Wirkungen abgeschätzt und gegebenenfalls entsprechende organisatorische Maßnahmen ergriffen werden. Nicht dabei vergessen werden darf allerdings, daß im laufenden Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen am Entwurf zu erwarten sind.

Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla

In der nächsten Ausgabe u. a. *Strunk/Kaminski/Köhler*, Außensteuergesetz; *Niemann*, Jahresabschlußprüfung; *Jachmann*, Abgeltungsteuer; *Kirchhof*, Umsatzsteuer-Gesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern; *Endres/Schreiber*, Investitions- und Steuerstandort USA.

Redaktion

## ANWALTSSTRATEGIEN



Vom Start weg gut.

DEMUTH

**Anwaltsstrategien  
Steuern und Bilanzen**

Teil I: Steuern bei der Anwaltstätigkeit

2007, 100 Seiten, € 19,80

ISBN 978-3-415-03796-0

Band 6 befasst sich eingehend mit den steuerlichen Auswirkungen von Gründung, Eintritt und Ausscheiden aus Sozietät und Anwalts- GmbH. Der Autor stellt die Bereiche Einkommens-, Lohn- und Umsatzsteuer ausführlich und leicht verständlich dar. Praktische Beispiele und zahlreiche Grafiken unterstützen das Verständnis der komplexen Materie. Tipps zur Steueroptimierung der Anwaltskanzlei und ein Glossar mit den wichtigsten Begriffen runden das Werk ab.

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

## Abgeltungsteuer I: Besonderheiten beim Steuerabzug unter der Abgeltungsteuer

Dr. Friedrich Harenberg

**Abstract:** Die Ausgestaltung der Abgeltungsteuer als Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung für die Einkommensteuer machte es notwendig, die Kapitalertragsteuervorschriften (§§ 43 ff. EStG) für Kreditinstitute und andere zum Steuerabzug verpflichtete Institutionen (Bausparkassen, Investmentgesellschaften) so anzupassen, daß bei jedem Kapitalertrag oder Veräußerungsgewinn der materiellrechtlich zutreffende Steuerabzug vorgenommen werden kann. Dabei kommt es ab 2009 zu erheblichen Abweichungen gegenüber dem geltenden Recht.

**Anlaß:** BMF-Schreiben vom 13. 6. 2008, erlassen von: BMF Az. IV C1-S2000/07/0009, sonst. Fundstelle: DStR 2008, 1236

### Besonderheiten beim Steuerabzug unter der Abgeltungsteuer

#### Verlustverrechnung bei Vorlage einer Nicht-Veranlagungsbescheinigung

Bankkunden, die bei ihrem Kreditinstitut eine Bescheinigung darüber vorgelegt haben, daß sie nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden (NV-Bescheinigung), sind vom Steuerabzug auch nach neuem Recht freigestellt (§ 44 a Abs. 2 Nr. 2 EStG). Von ihren Kapitalerträgen wird keine Abgeltungsteuer einbehalten. Verluste können also nicht unterjährig verrechnet werden. Ausländische Quellensteuer wird ebenfalls nicht angerechnet. Die NV-Bescheinigung wird vom Finanzamt immer für drei Jahre ausgestellt, so daß sich die Frage stellt, was mit den am Ende der drei Jahre aufgelaufenen Verlusten geschieht. Gewinne werden bei Vorliegen einer NV-Bescheinigung somit nicht besteuert. Die während der Gültigkeit der Bescheinigung aufgelaufenen Verluste und die gezahlte ausländische Quellensteuer können im Steuerabzugsverfahren von der Bank nicht bis zum Auslaufen der Bescheinigung vorgetragen werden (Schattenrechnung). Die Bank kann in diesen Fällen aber auf Antrag des Kunden jährlich eine Steuerbescheinigung über die aufgelaufenen Verluste und gezahlte ausländische Quellensteuer ausstellen (BMF v. 13. 6. 2008, Tz. 8.).

#### Hinweis:

Ab 2009 kommt eine Veranlagung nicht mehr in Betracht, wenn Kapitalerträge erzielt werden, von denen Abgeltungsteuer einbehalten wurde und andere Einkünfte unterhalb des Grundfreibetrags von 7 664 € liegen.

#### Beispiel:

Anleger A hat Kapitalerträge mit Steuerabzug von 10 000 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 5 000 €. Da die zu veranlagenden Einkünfte unterhalb des Grundfreibetrags liegen, wird auf Antrag vom FA eine NV-Bescheinigung ausgestellt. Diese bewirkt mit Vorlage bei der Bank, daß diese vom Steuerabzug bei den Kapitalerträgen absehen muß und der Betrag über 10 000 € nicht der Abgeltungsteuer unterzogen wird.

Der BRat (BR-Drucks. 545/08 S. 53) hat den Gesetzgeber für das JStG 2009 aufgefordert zu regeln, daß vom Steuerabzug nur dann Abstand genommen werden darf, wenn eine Veranlagung zur ESt auch unter Berücksichtigung der Kapitalerträge ohne Anwendung des Abgeltungsteuersatzes (§ 32 d Abs. 1 EStG) nicht in Betracht kommt. Im Beispielfall dürfte dann keine NV-Bescheinigung mehr ausgestellt werden, da die Einkünfte mit 15 000 € über dem Grundfreibetrag liegen.

#### Gesonderter Verrechnungstopf für Aktiengeschäfte

Gewinne und Verluste aus Aktiengeschäften (Anschaffungen ab 2009) werden in einem gesonderten Verrechnungstopf verrechnet (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG). Verluste sind nicht mit anderen positiven Kapitalerträgen, z. B. Zinsen, Dividenden, aber auch nicht mit Gewinnen aus dem Verkauf von Anleihen verrechenbar. Gewinne/Verluste aus Geschäften mit Wertpapieren, die sich auf Aktien beziehen oder deren Wert von der Entwicklung einzelner Aktien oder eines Aktienkorbs abhängen, sogenannte Derivate (Aktienzertifikate, Aktienoptionen, Termingeschäfte), gehören nicht in den besonderen Verrechnungstopf. Diese Gewinne/Verluste werden mit sonstigen Kapitalerträgen im allgemeinen

Verrechnungstopf unterjährig verrechnet. Dies gilt auch für Anteilscheine an einem hinterlegten Aktienbestand, sogenannte American Depositary Receipts (ADRs). Die ADRs werden anstelle der bei einer US-Bank hinterlegten Aktien

an der Börse gehandelt. Diese Hinterlegungsscheine vertreten zwar Aktien, Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von ADRs, gehören gleichwohl nicht in den Verrechnungstopf für Aktien (BMF v. 13. 6. 2008, Tz. 5.).

## Abgeltungsteuer II: Freistellungsanträge unter der Abgeltungsteuer

Dr. Friedrich Harenberg

**Abstract:** Auch nach der Umstellung auf die Abgeltungsteuer gibt es weiterhin die NV-Bescheinigung und den Freistellungsauftrag. Das Freistellungsvolumen bestand bisher aus dem Werbungskosten-Pausch- und dem Sparer-Freibetrag. Beide Beträge sind nunmehr zu einem einheitlichen Sparer-Pauschbetrag zusammengefasst. Das Gesamtvolumen ist unverändert. Für den Freistellungsauftrag sind in der Umstellungsphase jedoch einige Besonderheiten zu beachten.

**Anlaß:** BMF-Schreiben vom 2. 7. 2008, erlassen von: BMF Az. IV C1-S2056/0, sonst. Fundstelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

### Freistellungsaufträge unter der Abgeltungsteuer

Mit der kommenden Abgeltungsteuer werden die bisherigen Werbungskosten-Pauschbeträge (51 €/102 €) und die Sparer-Freibeträge zu einem einheitlichen Sparer-Pauschbetrag von 801 € für ledige Steuerpflichtige und 1 602 € für

zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten zusammengefasst (§ 20 Abs. 9 EStG). In der Summe bleiben also die alten Freibeträge erhalten.

Sparer und Kapitalanleger müssen daher ihre bisherigen Freistellungsaufträge bei den Kreditinstituten nicht ändern. Wurden die bisherigen Freistellungsaufträge allerdings auf bestimmte Konten oder Depots beschränkt, so dürfen die Kreditinstitute die Beschränkung nicht mehr beachten, da ab 2009 alle laufenden Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne dem Steuerabzug unterliegen und das beantragte Freistellungsvolumen bei allen Erträgen, unabhängig davon, über wie viele Konten und Depots sie erzielt werden, angesetzt wird.

Der amtliche Vordruck, auf dem Freistellungsaufträge zu erteilen sind, wird für den Veranlagungszeitraum 2009 neu gestaltet. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn dieser neue Vordruck aber schon für die Erträge aus dem Jahr 2008 verwendet wird.

## ANWALTSSTRATEGIEN



Vom Start weg gut.

DEMUTH

### Anwaltsstrategien Steuern und Bilanzen

Teil II: Grundzüge der Buchhaltung,  
Bilanzierung und Bilanzanalyse

2007, 96 Seiten, € 19,80; ISBN 978-3-415-03818-9

Band 7 behandelt die nötigen Grundlagen von Buchführung und Jahresabschluss. Er veranschaulicht praxisnah Grundlagen und Technik der Bilanzanalyse. Zahlreiche Beispiele und Grafiken verdeutlichen die komplexe Materie. Ein Glossar mit den wichtigsten Begriffen rundet das Werk ab. Die zuverlässige Arbeitsgrundlage in Sachen Buchführung und Bilanzanalyse.

 BOORBERG

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

# Termine

## Januar 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die große Erbschaftsteuer- und Bewertungsreform	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, OAR Dipl.-Fw Wilfried Mannek, Dipl.-Fw Karlheinz Müller, StB Dipl.-Fw René Sobisch	7. 1. 2009, Dortmund	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Spezialprobleme im Kfz-Gewerbe 2009	Alternativ: Dipl.-Fw Martin Engelberth, Bernd Kreuzer	10. 1. 2009, Frankfurt	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungen in der Praxis	Dr. Jürgen Glaubig, RD Dr. Rolf Möhlenbrock, RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden, LL. M., StB/WP Dr. Lutz Schmidt, RA/StB Dr. Michael Winter	12.–13. 1. 2009, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Reihengeschäfte und Konsignationslager	Dipl.-Fw Joachim Brunen, RA/FASr Bernd Burgmaier, StB Dipl.-Fw Dipl.-Vw Alexander Thoma	15. 1. 2009, Stuttgart	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Die große HGB-Reform durch das neue BilMoG	Alternativ: StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. M. Karsten Hoffmann, LL.M., StB/WP Dipl.-Kfm. Lothar Schulz	15. 1. 2009, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxisforum: Erbschaftsteuerreform	vRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, RA/FASr/StB/WP Friedemann Kirschstein	16. 1. 2009, Stuttgart	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Steuroptimal handeln in den USA	StB Dr. Will Dendorfer, RD Dieter Eimermann, Prof. Theodore Kresge, Certified Public Accountant, Dr. Wolfgang Salzberger, Werner Stuffer	19. 1. 2009, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Reihen- und Dreiecksgeschäfte in SAP®	Norbert Knierim, Franz Pauer	21. 1. 2009, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht im internationalen Anlagenbau	StB Andrea Böhm, Gerd Bunzeck, Michael Dworaczek	22. 1. 2009, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuertaktik bei Immobilien-transaktionen	RA/WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian Kirnberger	28. 1. 2009, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer aktuell	MDg Jörg Kraeusel, StB Annette Pogodda	29. 1. 2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betreuung privater Vermögen 2009 Steuern & Recht im Fokus	Dr. Franz Angermann, Prof. Dr. Georg Crezelius, RA/FAStR/StB Dr. Joachim Ettinger, Dr. Bert Flossbach, Roland Framheim, Ludger Kübel-Sorger, OAR Dipl.-Fw Wilfried Mannek, RA/FAStR Dr. Bernd Noll, RA/FAErbR Dr. Stephan Scherer, MR Dr. Michael Schwenke, StB Prof. Dr. Andreas Söffing, RA/FAStR/StB Stefan Süß	29.–30. 1. 2009, Bensberg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	29.–30. 1. 2009, München	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55
Umsatzsteuer und Gemeinwohlinteresse	RiBFH Dr. Christoph Wäger	30. 1. 2009, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547

## Februar 2009

Umsatzsteuer 2009	RA/StB Dr. Ulrich Gründwald, MDg Jörg Kraeusel, Dr. Alexander Neeser, RiBFH Dr. Christoph Wäger, Dr. Wilfried Wagner	2. 2. 2009, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Bilanzsteuerrecht 2008/2009	StB/WP Dipl.-Ökonom Prof. Dr. Hubert Jung, StB/vBP Dipl.-Bw Frank Wetzel	2. 2. 2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de
Die große HGB-Reform durch das neue BilMoG	Alternativ: StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. M. Karsten Hoffmann, LL.M., StB/WP Dipl.-Kfm. Lothar Schulz	3. 2. 2009, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
BilMoG kompakt	StB Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric, StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Tobias Hüttche	4. 2. 2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Spezialprobleme im Kfz-Gewerbe 2009	Alternativ: Dipl.-Fw Martin Engelberth, Bernd Kreutzer	7. 2. 2009, München	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2009	Hans U. Hundt-Eßwein	11. 2. 2009, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Steuerrecht im internationalen Anlagenbau	StB Andrea Böhm, Gerd Bunzeck, Michael Dwoarczek	18. 2. 2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuertaktik bei Immobilien- transaktionen	RA/WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian Kirnberger	26. 2. 2009, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## International

Hat Frau *Merkel* nicht von Gesetzespaketen gesprochen? Für 470 Milliarden, 20% auf alles – außer natürlich Tier-nahrung? Der Praktiker erklärt sich *Gesetzespakete* so:

„Früher machte man Gesetze. Das war leicht zu erklä-ren: Gesetz X soll das Problem Y lösen. Gesetz A soll Ge-setz B ersetzen, weil es dem Sachverhalt C besser gerecht wird. Heute ist die Sache komplexer und komplizierter. Wer dafür noch einen Beweis suchte, fände ihn im Jargon der Politiker und Bürokraten (und des medialen Trosses dieser beiden Gattungen). Heute werden keine Gesetze mehr vorgeschlagen oder verabschiedet, sondern nur noch *Gesetzespakete*.

Aber warum ein Paket? Warum nicht ein Bündel, ein Haufen, ein Fächer, ein Ballen, ein Büschel, eine Traube, ein Gemenge, eine Gruppe, eine Häufung oder ein Klumpen von Gesetzen? Das käme dem, was beschrieben wird, eigentlich näher: Es handelt sich ja um auf- und überein-

andergeschichtete Gesetze, die ein Problem nicht nur lösen, sondern von allen möglichen Seiten angehen und damit nachhaltig beseitigen sollen.

Tatsache ist: Paket kommt einfach anders daher. Das Wort strotzt vor Selbstbewußtsein und Macht, und jeder, der es braucht, kann daran ein wenig Anteil haben. Und: Ein Paket kann man schnüren. Das hat etwas Erhabenes. Man sieht sie fast vor sich, die guten und weisen Men-schen, die überlegt und bedächtig unsere Gesetzespakete schnüren, den Blick fest auf unserer Gemeinwohl gerich-tet. So zumindest stellen sie uns das gerne vor, die Politi-ker, Bürokraten und Kommunikationsbeauftragten. Aber Pakete sind immer verpackt, so daß man nicht hinein-sieht. Man kann als Empfänger nur hoffen, daß das, was draufsteht, auch wirklich drin ist. Ob sie uns *das* sagen wollten, als sie das Paket zum Modewort schnürten?

(NZZ vom 10. 10. 2008 „Nur noch Pakete“)