

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2009

51. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen  
Streck Mack Schwedhelm,  
München

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

## 201 Editorial

Wagner

## Beiträge

202 Plüss Streit um Retrozessionen

207 Beul Der Abschlußprüfer und die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO – Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben und Rechtsqualität als Verwaltungsakt

212 Schwedhelm Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten

218 von Brocke § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf dem Prüfstand des EG-Rechts

220 Jülicher Inkrafttreten des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaft- und Schenkungsteuer: Entlastung versus ungewohnte Besonderheiten

## Veranstaltungen

226 Steueranwaltstag 2009 in Berlin – Nach der Bundestagswahl

228 10. EUROFORUM-Jahrestagung „Brennpunkt AG“, 19.–20. 11. 2009, Berlin

229 Bock DBA Deutschland-Schweiz („Arbeit ausüben“ meint nicht nur „Arbeit aufnehmen“)

230 LiteraTour

232 Steuermelder

235 Dokumentation  
Auszüge aus dem Koalitionsvertrag

240 Termine

## I.

Deutschland hat gewählt: *Schäuble* statt *Steinbrück*. Verkörperte *Steinbrück* in der Schweiz das Gesicht des hässlichen Deutschen, konstatiert die *Neue Zürcher Zeitung* in ihrer Ausgabe vom 24.10.2009, daß sich im Steuerstreit zwischen Deutschland und der Schweiz kaum Grundsätzliches ändern dürfte. Der „Mist wird in Brüssel geführt“, so die NZZ. Das Ziel der EU sei offensichtlich, längerfristig wolle man den automatischen Informationsaustausch. Sich eine möglicherweise verbesserte Tonalität unter dem deutschen Finanzminister *Schäuble* (das Amt sei für ihn eine „ehrenvolle Zumutung“, was immer das heißen mag) zu verlassen, wäre daher nur eine große Ablenkung.

## II.

Immerhin: 30% der deutschen Auslandsvermögen sind legal. Bei den Italienern beträgt die Quote gerade mal 1%, völlig unbeeindruckt vom automatischen Informationsaustausch, der ja auch nach dem politischen Willen Italiens bald zur Norm werden soll. Auch die Begleiterscheinungen der nächsten Steueramnestie in Italien erstaunen: Diese soll ja nicht nur die Hinterziehung von Steuern, sondern auch Bilanzfälschungen und ähnliche Delikte amnestieren. „Kalter Krieg gegen den Finanzplatz Tessin“ titelte die ansonsten der Sensationshascherei unverdächtige *Neue Zürcher Zeitung*. Worum geht es? Kenner schätzen, daß rund 200 Mrd. CHF oder die Hälfte aller im Tessin verwalteten Gelder aus dem südlichen Nachbarland stammen.

## III.

Deutschland hat nach der Wahl den baden-württembergischen Ministerpräsidenten *Günter Oettinger* ins Ausland „wegkomplimentiert“, wie die NZZ schreibt. Nein, nicht nach Kalifornien (Berliner Zeitung, 30.10.2009: „Kiffen für die kalifornische Staatskasse“). Der Ungeliebte läuft nun durch Brüssel, wo bereits andere das Buch über „Filz, Korruption & Kumpanei im Musterlände“ lesen. Der Herausgeber *Josef-Otto Freudenreich* hat dem Buch den treffenden Untertitel verpaßt: „Wir können alles“.

*Einen schönen Winter wünscht*

Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.  
Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

**Kirsten Bäumel**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB), [baeumel@sina-maassen.de](mailto:baeumel@sina-maassen.de)

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, München (JD), [jennifer.dikmen@streck.net](mailto:jennifer.dikmen@streck.net)

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

Die 52. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Adrian Plüss*, Rechtsanwalt in Zürich, *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied, *Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt in Köln, *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München, *Marc Jülicher*, Rechtsanwalt in Bonn, *Rüdiger Bock* Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich, *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; **Prof. Dr. Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Prof. 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. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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 92,50 EUR (ab 1.1.2010: 98,50 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Streit um Retrozessionen

Dr. Adrian Plüss, Rechtsanwalt TEP, MBA, Lanter Rechtsanwälte Zürich<sup>1</sup>

Wie eine Bombe schlug im Frühjahr 2006 ein Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts<sup>2</sup> in der Branche der Vermögensverwalter ein: Das Bundesgericht hielt darin fest, daß sog. Retrozessionen oder Finder's Fees, die unabhängige Vermögensverwalter von Banken für die Zuführung von Kundschaft erhalten, den Kunden zustehen und diesen abzuliefern sind. Das Urteil erhitzte v.a. deshalb die Gemüter, weil das Gericht zwar einräumte, Kunden könnten auf die Ablieferung solcher Zahlungen verzichten, aber sehr hohe Anforderungen an stillschweigende Verzichtete stellte. Für die Branche stellte sich daher plötzlich die Frage, ob Kunden rückwirkend auf mehrere Jahre die Gutschrift von Retrozessionen verlangen konnten.<sup>3</sup>

### I. Sachverhalt des Bundesgerichtsurteils

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

„Die Stiftung U. (Klägerin und Berufungsklägerin) wurde im Jahre 1993 gegründet; sie wurde wirtschaftlich von B. und dessen Ehefrau beherrscht. A. (Beklagter und Berufungsbeklagter) verwaltete das Stiftungsvermögen seit der Gründung bis zum Sommer 1998 als Angestellter verschiedener Banken. Im Jahre 1998 nahm er eine selbständige Erwerbstätigkeit auf und führte die Verwaltung des Vermögens der Stiftung in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung weiter. Das Stiftungsvermögen wuchs auf über 1000 Millionen Franken an.

Anfang Februar 2000 wurde B. von der Staatsanwaltschaft Mannheim verhaftet und in der Folge wegen Vermögensdelikten in Milliardenhöhe, die er über seine Gesellschaft „D GmbH“ begangen hatte, zu einer mehrjährigen Gefängnisstrafe verurteilt. Über die „D GmbH“ eröffnete das Amtsgericht Karlsruhe am 04.02.2000 das Insolvenzverfahren; am 01.05.2000 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen von B. eröffnet. Im Rahmen eines Rechtshilfverfahrens wies die Bezirksanwaltschaft Zürich am 10.02.2000 unter anderem auch den Beklagten an, ihr sämtliche Dokumente betreffend B. herauszugeben und belegte die B. zuzurechnenden Vermögenswerte einstweilen mit einem Verfügungsverbot.

Am 14.05.2002 stellte die Klägerin beim Vermittleramt des Kreises Oberengadin folgende Rechtsbegehren:

1. Der Beklagte sei unter Androhung der Überweisung an den Strafrichter zur Bestrafung nach Art. 292 StGB zu verpflichten, der Klägerin umfassend Rechenschaft über seine Tätigkeit als Beauftragter der Klägerin abzugeben und insbesondere sämtliche Aufzeichnungen, Bücher und Belege herauszugeben, welche über die von ihm im Zusammenhang mit der Verwaltung des Vermögens der Klägerin bezogenen Honoraransprüche und Provisionen (Retrozessionen), über sämtliche vom Beklagten getätigten Barbezüge und weitere erhaltene Vermögenswerte sowie über deren Verwendung umfassend Aufschluß zu geben.
2. Es sei der Beklagte zu verpflichten, der Klägerin sämtliche von ihm im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Beauftragter der Klägerin vereinnahmten Provisionen (Retrozessionen) der Bank X., der Bank Y. sowie der Bank Z., alle Niederlassungen in St. Moritz, herauszugeben und es sei der Beklagte überdies zu verpflichten, der Klägerin sämtliche von ihm als Beauftragter der Klägerin erlangten Vermögenswerte, über deren auftragsgemäße Verwendung und/oder Weiterleitung der Beklagte keine Rechenschaft ablegen kann, zurückzuerstatten bzw. zu bezahlen, und zwar in der Höhe des nach erfolgter Rechenschaftsablegung des Beklagten festgestellten Herausgabeanspruchs der Klägerin, mindestens jedoch in der Höhe von 1'392'500 CHF, zuzüglich Zins ab Datum der Klageeinleitung an.

„Die Klägerin erhöhte ihre Forderung in der Folge auf 2'783'873.28 CHF.<sup>4</sup>“

1 Die Kurzfassung dieses Beitrags erschien bereits in Liechtenstein-Journal 2009, 70 f.

2 BGE 132 III 460 ff.

3 Das Urteil löste deshalb eine Flut von Urteilsbesprechungen, Aufsätzen und Monographien aus; vgl. dazu weiterführend die Angaben bei *Abegglen*: „Retrozession“ ist nicht gleich „Retrozession“, SZW 79 (2007) 122 ff.

4 BGE 132 III 461/462.

Das Bezirksgericht Maloja wies die Klage ab. Die Klägerin zog das Urteil mit Berufung an das Kantonsgericht Graubünden weiter, das die Berufung ebenfalls abwies.

## II. Beurteilung der Erwägungen des Bundesgerichts

1. Eine emotionslose Analyse des Urteils zeigt folgende Leitlinien:

Das Bundesgericht definiert zunächst den Begriff „Retrozession“ als Zahlung, mit der eine „Bank gestützt auf eine entsprechende Vereinbarung einem Dritten (insbesondere einem Vermittler im Vermögensverwaltungs- und Kapitalanlagegeschäft) einen Anteil einer vereinnahmten Kommission weitergibt“.<sup>5</sup> Unter „Finder's Fees“ versteht das Bundesgericht eine „einmalige Entschädigung, welche der Vermögensverwalter von einer Bank für die Zuführung von neuen Vermögenswerten bzw. neuer Kunden(gelder) erhält.“<sup>6</sup>

Auf den Vermögensverwaltungsvertrag finden die auftragsrechtlichen Regeln (d.h. das Auftragsrecht gemäß Art. 394 ff. OR) Anwendung. „Nach Art. 400 Abs. 1 OR ist der Beauftragte schuldig, auf Verlangen jederzeit über seine Geschäftsführung Rechenschaft abzulegen und alles, was ihm infolge derselben aus irgendeinem Grund zugekommen ist, zu erstatten. Die Ablieferungspflicht betrifft nicht nur diejenigen Vermögenswerte, die der Beauftragte direkt vom Auftraggeber zur Erfüllung des Auftrags erhält, sondern auch indirekte Vorteile, die dem Beauftragten infolge der Auftragsausführung von Dritten zukommen. Der Beauftragte soll durch den Auftrag – abgesehen von einem allfälligen Honorar – weder gewinnen noch verlieren; er muß daher alle Vermögenswerte herausgeben, welche in einem inneren Zusammenhang zur Auftragsausführung stehen; behalten darf er nur, was er lediglich bei Gelegenheit der Auftragsausführung, ohne inneren Zusammenhang mit dem ihm erteilten Auftrag, von Dritten erhält (...)“<sup>7</sup>

Retrozessionen und Finder's Fees unterliegen jedenfalls dann der Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR, wenn „der Beauftragte dem Auftraggeber im Rahmen des Vertrags geraten hat, die zur Verwaltung überlassenen Vermögenswerte bei einer bestimmten Bank (neu) zu deponieren.“<sup>8</sup> Solche Zahlungen „werden dem Beauftragten ausgerichtet, weil er im Rahmen des Auftrags bestimmte Verwaltungshandlungen vornimmt oder veranlaßt; sie fallen im Zusammenhang mit der Verwaltung des Vermögens an und unterliegen der Herausgabepflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR.“<sup>9</sup>

Das Bundesgericht räumt ein, daß der Auftraggeber explizit oder implizit auf die Ablieferung verzichten kann. „Auf die Ablieferung bestimmter, auch künftig anfallender

Werte“ kann daher grundsätzlich gültig verzichtet werden.<sup>10</sup> Das Bundesgericht verweist auf Schranken, die sich aus der eigentlichen Fremdnützigkeit des Auftrags ergeben, „welche durch eine entsprechende Vereinbarung nicht aufgehoben werden kann (...). Die Fremdnützigkeit als solche wird zwar nicht berührt, wenn die Ablieferung von Einnahmen wie sog. Retrozessionen im Vermögensverwaltungsvertrag eine Nebenpflicht bildet und dem Beauftragten dadurch im Ergebnis ein – zusätzliches – Entgelt für seine Tätigkeit zukommen soll. Die Pflicht zur Ablieferung bildet aber auch hier ein zentrales Element der Fremdnützigkeit des Auftrags und ist mit der Rechenschaftspflicht des Beauftragten so eng verbunden, daß sie als deren Folge erscheint.“<sup>11</sup>

Ein solcher Verzicht muß aber nach der Auffassung des Bundesgerichts „klar“<sup>12</sup> bzw. „eindeutig“<sup>13</sup> aus der Vereinbarung hervorgehen. „Von der Lehre wird daher zutreffend verlangt, daß der Auftraggeber über die zu erwartenden Retrozessionen vollständig und wahrheitsgetreu informiert sein muß, und daß sein Wille, auf deren Ablieferung zu verzichten, aus der Vereinbarung entsprechend klar hervorgehen muß (...). Diese Anforderung rechtfertigt sich zusätzlich aus der Erwägung, daß eine solche Vereinbarung zu Interessenkonflikten führen kann, da durch (zu) häufige Transaktionen ein nennenswertes Zusatzeinkommen erzielt werden kann (...)“<sup>14</sup>

Das Bundesgericht lehnte dabei das Argument des Handels- oder Ortsgebrauchs rundweg ab: „Der Vorinstanz kann nicht gefolgt werden, wenn sie annimmt, ein Verzicht auf die Ablieferung von im Rahmen der Vermögensverwaltung anfallenden Retrozessionen ergebe sich auch daraus, daß entsprechende Vereinbarungen als üblich gelten könnten. Nach der Feststellung im angefochtenen Urteil leiten 81% der Vermögensverwalter nicht an ihre Kunden weiter und bestehen 28,5% ihrer Einnahmen aus Retrozessionen. Aus der allgemeinen tatsächlichen Verbreitung der Einbehaltung von Retrozessionen allein kann weder in bezug auf den Grundsatz noch die Höhe derartiger Einnahmen eine übliche Vergütung nach Handels- oder Ortsgebrauch im Sinne von Art. 394 Abs. 3 OR abgeleitet werden (...). Abge-

5 BGE 132 III 463, E. 4.

6 BGE 132 III 463, E. 4.

7 BGE 132 III 464, E. 4.1.

8 BGE 132 III 464, E. 4.1.

9 BGE 132 III 464/465, E. 4.1.

10 BGE 132 III 465, E. 4.2.

11 BGE 132 III 465/466, E. 4.2.

12 BGE 132 III 465, E. 4.2.

13 BGE 132 III 466, E. 4.3.

14 BGE 132 III 466, E. 4.2.

sehen davon, daß die entsprechenden Einnahmen von der Art und Häufigkeit von Vermögenstransaktionen abhängen, bildet die Vereinbarung über die Einbehaltung der umstrittenen Retrozessionen und ähnlicher Einnahmen keine Honorarabrede, auch wenn damit im Ergebnis die Entschädigung des Vermögensverwalters für seine Tätigkeit erhöht wird. Denn es kann nicht als üblich unterstellt werden, daß ein Auftraggeber unbesehen auf Rechenschaft verzichte und mit Einnahmen des Beauftragten einverstanden sei, deren Ausmaß er weder kennen noch kontrollieren kann.“<sup>15</sup>

Das Bundesgericht verweist schließlich auf die Landesregeln des Verbandes Schweizerischer Vermögensverwalter, die verlangen, „daß der Vermögensverwalter dem Kunden sämtliche derartigen Leistungen offenlegt und im Vertrag mit dem Kunden festhält, wem die Rückvergütungen zukommen sollen ... Derartige Landesregeln können nach der Rechtsprechung als Ausdruck einer Berufsausübung zur Auslegung und Ergänzung eines Vertrags beigezogen werden (...) Sie stehen hier einer Auslegung entgegen, wonach der Beauftragte mangels gegenteiliger Absprache die im Rahmen der Vermögensverwaltung eingenommenen Retrozessionen nicht abliefern müsse. Es bedarf einer Vereinbarung der Parteien, aus der sich der Wille des informierten Mandanten eindeutig ergibt, auf die Ablieferung der dem Mandatar im Rahmen des Auftrags bezahlten Retrozessionen (ganz oder teilweise) zu verzichten.“<sup>16</sup>

2. Diese Leitlinien wandte das Bundesgericht anschließend auf den konkreten Fall an. Etwas erstaunlich ist die Auffassung, „das von der Vorinstanz festgestellte Wissen des Organs der Klägerin über die Größenordnung der vom Beklagten eingenommenen Retrozessionen und Finder's Fees“ genüge „nicht für einen rechtswirksamen Verzicht auf Rechenschaftslegung und Ablieferung, mit dem die Herausgabepflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR wegbedungen wird“.<sup>17</sup> Die Vorinstanz hatte auf die Aussage des Stiftungsratspräsidenten der Klägerin (Dr. E.) abgestellt, der offensichtlich wußte, daß Retrozessionen und Finder's Fees an den Beklagten bezahlt wurden, und in Kenntnis der verwalteten Vermögenswerte auch die Höhe der Retrozessionen und Finder's Fees „faßbar abschätzen“ konnte.<sup>18</sup> Offenbar hatten sowohl der Stiftungsratspräsident als auch der „wirtschaftlich Berechtigte“ an der Stiftung über viele Jahre in vollem Wissen um die Verhältnisse toleriert, daß die Retrozessionen und Finder's Fees beim Beklagten verblieben; dies scheint ein derart klares und eindeutiges Zeichen von Verzicht, daß die Qualifizierung des Bundesgerichts nicht überzeugt (wenn auch der Umstand, daß die Stiftung in einem wirtschaftskriminellen Umfeld entstanden ist, die Entscheidung nachvollziehbar macht).

### III. Präzisierendes Urteil des Handelsgerichts Zürich

1. Seither hatte das Handelsgericht Zürich Gelegenheit, die Anforderungen zu präzisieren.<sup>19</sup> Dem Urteil des Handelsgerichts lag folgender Sachverhalt zugrunde:

„Die Beklagte war ab 1997 während mehrerer Jahre für den Kläger als externe Vermögensverwalterin tätig, wobei das Bankhaus A. als Depotbank fungierte. Im Lauf der Zeit nahm das verwaltete Vermögen von 500'000 CHF bis auf rund 150'000 CHF ab. Am 07.10.2003 schlossen die Parteien ein neues Vermögensverwaltungsmandat ab, welches der Kläger aber am 02.03.2004 widerrief. Im vorliegenden Verfahren verlangt er Auskunft bzw. Edition von Unterlagen über Retrozessionen bzw. Rückvergütungen, welche die Beklagte von der Depotbank im Rahmen des Mandats erhalten hat, und zwar im Sinne einer Stufenklage, um danach seine Forderung beziffern zu können.

Gemäß Schreiben der Depotbank an die Beklagte vom 02.12.2005 ergaben sich in den Jahren 1997 bis 2003 folgende Courtagen, Depotgebühren und Retrozessionen auf dem Konto des Klägers:

Dazu erläuterte A., bis 1997 hätten die Retrozessionen auf Courtagen 30% und ab 1998 50% betragen. Die Retrozessionen auf „Fiduz“ und Depotgebühren seien konstant 25% gewesen. Ab 2003 habe die Depotgebühr im Minimum 1'500 CHF betragen. Die errechneten Retrozessionen seien brutto vor Abzug von 50% der Mehrwertsteuer zu verstehen. Am 16.01.2004 überwies die Beklagte Retrozessionen in der Höhe von 8'645.50 CHF für die Jahre 2001 bis 2003 bzw. – gemäß der Beklagten – bis 30.06.2003.“<sup>20</sup>

Der Kläger stützte sich auf das Schreiben der Depotbank an die Beklagte. Er verlangte indessen eine schriftliche Vollständigkeitserklärung, „d.h. schriftlich sämtliche Retrozessionen und/oder Rückvergütungen jeder Art im Zusammenhang mit dem klägerischen Depot seit Etablierung der Geschäftsbeziehung bis zu deren Beendigung offenzulegen und gleichzeitig zu bestätigen, daß in diesem Zusammenhang keine anderen oder zusätzlichen Vergütungen oder ähnliches an die Beklagte bzw. an Drittpersonen geleistet worden seien. Aufgrund der bisherigen vorprozessualen Auseinandersetzungen gebe es genügend Anhaltspunkte, daß die Beklagte dem Kläger über Monate bewußt und gezielt Informationen vorenthalten und dies schlußendlich auch ver-

<sup>15</sup> BGE 132 III 466, E. 4.3.

<sup>16</sup> BGE 132 III 466/467, E. 4.3.

<sup>17</sup> BGE 132 III 468, E. 4.5.

<sup>18</sup> Vgl. BGE 132 III 467/468, E. 4.4.

<sup>19</sup> ZR 107 (2008) Nr. 35, S. 129 ff.

<sup>20</sup> ZR 107 (2008) Nr. 35, E. I./III./1. und 2.

schleiert habe, indem sie mit der Depotbank, aus welchen Gründen auch immer, gemeinsame Sache mache.“<sup>21</sup>

Die Beklagte berief sich auf den Inhalt des Vermögensverwaltungsmandats vom 07.10.2003, wonach sie nicht verpflichtet sei, Rechenschaft über erhaltene Retrozessionen abzugeben. Der Vertrag enthalte folgende Bestimmung:

„Der Kunde hat Kenntnis davon, daß ein Teil der mit seinem Depot entstandenen Courtagen oder Kommissionen von der Depotbank an die L. (= Beklagte) als Retrozessionen vergütet werden. Die Verwaltungsgesellschaft hat darüber keine Rechenschaft abzulegen.“

„Dieser Vertrag habe denjenigen vom 07.04.1997 im Sinne einer Neuerungsabrede ersetzt, womit für die ganze Vertragsdauer die Bestimmungen der zweiten Vereinbarung maßgebend gewesen seien. Es sei vereinbart worden, daß die Beklagte – aus reiner Kulanz und ohne Anerkennung irgendeiner Rechtspflicht – dem Kläger für die Jahre 2001 bis 30.06.2003, nicht jedoch für die vorhergehenden Jahre, die Retrozessionen in der Höhe von 8'645.50 CHF auszahlen würde. Im Gegenzug sei dann die neue Vermögensverwaltungsvereinbarung vom 07.10.2003 abgeschlossen worden, welche schriftlich festhalte, was die Parteien stets mündlich vereinbart hätten, daß die Beklagte die Retrozessionen einbehalten könne.“

Der Kläger hat bestritten, daß der Vertrag vom 07.10.2003 rückwirkende Geltung haben sollte. Dieses neue Vermögensverwaltungsmandat sei unter der ausdrücklichen Voraussetzung abgeschlossen worden, daß die Beklagte dem Kläger die vereinnahmten Retrozessionen unverzüglich, aber bis spätestens Ende 2003, rückvergüte.“<sup>22</sup>

2. Das Handelsgericht verneinte zunächst eine Rückwirkung des Vermögensverwaltungsmandats vom 07.10.2003: „Als Resultat der objektiven Auslegung ... ist somit festzuhalten, daß dieser Vertrag keine Regelung – weder hinsichtlich Rechnungslegung noch hinsichtlich Erstattungspflicht – für die unter dem alten Vermögensverwaltungsvertrag an die Beklagte vergüteten Retrozessionen enthält.“<sup>23</sup>

Im folgenden hielt das Handelsgericht fest, es bestünden keine Anhaltspunkte, „daß die diesbezügliche Aufstellung der Depotbank vom 02.12.2005 unvollständig ist ... Entsprechend genügt die Aufstellung der Depotbank als Beleg für die ausgerichteten Retrozessionen.“<sup>24</sup> Der Kläger hatte daher keinen Anspruch auf eine Vollständigkeitserklärung. „Eine gesetzliche Grundlage für die verlangte Vollständigkeitserklärung besteht jedoch nicht. Die Depotbank ist weder gegenüber dem Beklagten noch gegenüber dem Kläger (...) verpflichtet, eine Vollständigkeitserklärung abzugeben.“<sup>25</sup>

Das Handelsgericht rekapitulierte schließlich die Rechtsprechung des Bundesgerichts und die herrschenden Lehrmeinungen.<sup>26</sup> Dabei hielt das Handelsgericht namentlich fest,

- daß die bloße Kenntnis des Kunden, daß Retrozessionen bezahlt werden, für einen Verzicht jedenfalls nicht ausreichen<sup>27</sup>, sondern
- daß der Kunde die Höhe wenigstens abschätzen können muß, um gültig darauf zu verzichten.<sup>28</sup> Damit ist nicht erforderlich, daß der Kunde die Höhe „auf Franken und Rappen genau“<sup>29</sup> kennen muß.

Diese Voraussetzungen hielt das Handelsgericht nicht für erfüllt. „Bei Abschluß des zweiten Vermögensverwaltungsmandates war der Kläger im Besitz des Schreibens der Beklagten vom 30.09.2003, worin die erstatteten Retrozessionen für die Jahre 2001, 2002 und erste Hälfte 2003 auf 8'645.50 CHF beziffert werden. Somit hatte er – zumindest zusammen mit den Depotauszügen – gewisse Anhaltspunkte über die zu erwartenden Retrozessionen, weshalb dieser Verzicht auf Erstattung künftiger Retrozessionen als gültig erscheint. Da die Beklagte es aber unterlassen hat, das Quantitativ der Forderung substantiiert zu bestreiten, kann offen bleiben, ob von den Retrozessionen im Jahre 2003 in der Höhe von 3'436.83 CHF ein Teil unter dem Vermögensverwaltungsmandat vom 07.10.2003 erstattet wurde und daher nicht an den Kläger abzuliefern wäre.“<sup>30</sup>

#### IV. Auswirkungen auf die Praxis

1. Die Problematik von Retrozessionen und Finder's Fees wird – völlig zu Recht – in den gegebenenfalls damit verbundenen Interessenkollisionen<sup>31</sup> (der Vermögensver-

21 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. III./2./b.

22 ZR 107 (2008) Nr. 35 E.3/c.

23 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/c.

24 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. e/aa.

25 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. e/aa.

26 *Gautschi*, a.a.O., *Roth*, a.a.O. und *de Capitani*: Retrozessionen an externe Vermögensverwalter, in „Freiheit und Ordnung im Kapitalmarktrecht“, FG Chapuis (Zürich 1998), 27.

27 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/b/bb.

28 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/b/bb.

29 *Roth*, Das Dreiecksverhältnis Kunde – Bank – Vermögensverwalter, Zürich/St. Gallen, 2007, N 152 ff., 181 f.

30 ZR 107 (2008) Nr. 35 E. 3/a/bb.

31 Vgl. dazu allgemein *Fellmann*, Berner Kommentar, Band VI/2/4 (Bern 1992) N 127 zu Art. 400 OR; *von der Crone*, Interessenkonflikte im Aktienrecht, SZW 66 (1994), 1 ff., 2; *Bretton-Chevallier*, Le gérant de fortune indépendant, Diss. Zürich, 2002, 147 f.; zu Interessenkonflikten bei der Vermögensverwaltung vgl. *Benicke*, Wertpapiervermögensverwaltung, Habil. Tübingen, 2006, 690 ff.; *Bührer*, Unabhängige Vermögensverwalter in der Schweiz, Diss. Bern, 1996, 58 ff.

walter bezieht mögliche Retrozessionen und Finder's Fees in seine Verwaltungsentscheide ein) und in der Intransparenz der Vergütung für die Dienstleistungen des Beauftragten<sup>32</sup> gesehen (der Auftraggeber ist sich nur über die direkten, nicht aber über die indirekten Kosten des Vermögensverwaltungsmandats im klaren).

2. Aus der Perspektive des Gesetzgebers kann man sich fragen, ob die auftragsrechtliche Herausgabepflicht der richtige Aufhänger zur Regelung von solchen Problemstellungen ist.<sup>33</sup> Die Frage kann hier nur angeschnitten werden: Das historisch gewachsene Auftragsrecht<sup>34</sup> ist nicht auf moderne Dienstleistungsverhältnisse zugeschnitten, und Retrozessionen und Finder's Fees waren sicher nicht im Blickfeld des Gesetzgebers bei der Formulierung von Art. 400 Abs. 1 OR. Ähnliche Interessenkollisionen sind auch in anderen Vertragsverhältnissen möglich (und dort ungerichtet);<sup>35</sup> Retrozessionen und Finder's Fees sind sodann auch nicht die einzigen Tatbestände von Interessenkollisionen in Vermögensverwaltungsverhältnissen. Bei der Beurteilung von Interessenkollisionen in Verträgen über wirtschaftliche Tätigkeiten darf schliesslich nicht vergessen werden, daß der Anbieter solcher Dienstleistungen immer damit Erträge erzielen will und dieses Interesse im marktwirtschaftlichen Wirtschaftssystem auch legitimerweise verfolgen und optimieren darf.
3. In der Praxis hat dies – soweit ersichtlich – dazu geführt, daß sich mehr und mehr Vermögensverwalter zu vollständiger Transparenz bekennen und klarstellen, daß allfällige Retrozessionen und Finder's Fees an den Kunden weitergeleitet werden.

Beispiel für eine Vertragsbestimmung:

„Der Vermögensverwalter legt über allfällige Retrozessionen, Finder's Fees oder ähnliche Vergütungen, die er von dritter Seite im Zusammenhang mit dem vorliegenden Vermögensverwaltungsmandats erhält, laufend Rechenschaft. Solche Zahlungen stehen dem Kunden zu.“

Eine gegenteilige vertragliche Regelung, die den Anforderungen der Gerichte standhält, könnte etwa folgendermaßen lauten: „Der Kunde ist sich bewußt, daß der Vermögensverwalter von Banken, Anbietern von Anlage-

produkten und anderen Dritten Retrozessionen, Finder's Fees oder ähnliche Vergütungen erhält. Der Vermögensverwalter legt dem Kunden jeweils die Ansätze und den approx. Umfang solcher Vergütungen offen. Die Parteien sind sich darüber einig, daß der Vermögensverwalter diese Zahlungen einbehalten darf.“

Neben dieser Tendenz ist aber auch festzustellen, daß Retrozessionen und Finder's Fees mehr und mehr in Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken erwähnt werden. Viele Klauseln enthalten die generelle Regelung, daß sich der Kunde mit solchen Zahlungen (auch etwa von Fondsgesellschaften an die Bank) einverstanden erklärt und keinerlei Ansprüche daraus gegen die Bank geltend machen kann. Die Bank erklärt sich in der Regel bereit, die Ansätze offenzulegen; auf weitere Informationsansprüche muß der Kunde verzichten.

Beispiel einer solchen Bestimmung:

„Die Bank behält sich vor, Dritten für die Akquisition von Kunden und/oder die Erbringung von Dienstleistungen Zuwendungen zu gewähren. ... Auf Verlangen legt die Bank jederzeit weitere Einzelheiten über die mit Dritten getroffenen Vereinbarungen offen. Auf einen weitergehenden Informationsanspruch gegenüber der Bank verzichtet der Kunde hiermit ausdrücklich, insbesondere trifft die Bank keine detaillierte Abrechnungspflicht hinsichtlich effektiv bezahlter Zuwendungen.“

Zu einer Welle von Rückforderungsklagen gegen Vermögensverwalter hat die neue Rechtsprechung bisher nicht geführt. Allerdings sind dadurch grundsätzliche Überlegungen zur Nachhaltigkeit solcher Entschädigungsmodelle in Gang gekommen.

32 Vgl. dazu *Nänni/von der Crone*, Rückvergütungen im Recht der unabhängigen Vermögensverwaltung, SZW 78 (2006), 377 ff., 382 f.

33 Denkbar sind bspw. auch aufsichtsrechtliche Lösungen. Art. 22 der Ständeregeln des Schweizerischen Anwaltsverbands bestimmt folgendes: „Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte leisten Dritten für die Vermittlung von Mandaten keine Vergütung und nehmen für eigene Vermittlungstätigkeit keine Vergütung entgegen.“

34 Dazu vgl. etwa *Gautschi*, Berner Kommentar, Band VI/2/4, 3. Auflage, Bern 1971.

35 Den Generalunternehmer, der die Herstellung eines Bauwerks übernimmt und von den berücksichtigten Lieferanten und Unternehmern Provisionen erhält, trifft keine gesetzliche Ablieferungspflicht.

## Der Abschlußprüfer und die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO – Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben und Rechtsqualität als Verwaltungsakt

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAStR/RevisoreContabile(I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau, Neuwied/Mailand/Luxemburg<sup>1</sup>

### 1. Zum Stand der Berufsaufsicht in Deutschland

Für Abschlußprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 319a HGB prüfen, wird seit Herbst 2007 in gewissen Abständen eine sogenannte anlaßunabhängige Sonderuntersuchung durchgeführt. Dabei werden die Arbeitsergebnisse einschließlich der Arbeitspapiere und Handakten durch eine Abteilung der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer (WPK), die Abteilung anlaßunabhängige Sonderuntersuchung, überprüft. Rechtsgrundlage sind §§ 61a S. 1 Nr. 2, 62 b WPO. Die Prüfungsergebnisse werden der Abschlußprüferaufsichtskommission (APAK) (die APAK ist bei der WPK angesiedelt und bedient sich des Personals der WPK, nur die Mitglieder der APAK werden vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie ernannt), einer 2005 geschaffenen Abteilung in der WPK, vorgelegt.

Darüber hinaus ist ein Abschlußprüfer mit einem Mandat gemäß § 319 a HGB verpflichtet, im dreijährigen Turnus die Prüfung seines Qualitätssicherungssystems von einem besonders zugelassenen Wirtschaftsprüfer überprüfen zu lassen. Diese sog. Qualitätskontrolle wird unter der Aufsicht der Kommission für Qualitätskontrolle (KfQ), einer Abteilung der WPK, abgewickelt und beaufsichtigt. Die Prüfer sind Wirtschaftsprüfer mit der Zusatzqualifikation als Prüfer für Qualitätskontrolle. Der KfQ werden die Prüfungsberichte vorgelegt. Sie wertet aus, erstellt oder widerruft die Teilnahmebescheinigungen, eine Voraussetzung bzw. eine weitere Zugangsprüfung für die Durchführung gesetzlicher Abschlußprüfungen. Ohne diese Teilnahmebescheinigungen dürfen Wirtschaftsprüfer keine gesetzlichen Abschlußprüfungen durchführen. Der Bericht wird einer anderen Abteilung der Wirtschaftsprüferkammer, der KfQ, vorgelegt und dort ausgewertet.

Die übrigen Wirtschaftsprüfer, die gesetzliche Abschlußprüfungen vornehmen wollen, müssen sich einer solchen Qualitätskontrollprüfung alle 6 Jahre unterziehen. Eine solche Qualitätskontrollprüfung kostet je nach Umfang einen Betrag um 10.000 EUR für den mittelständigen Bereich.

### 2. Aktuelle Entscheidung des VG Berlin

Ausgangspunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin<sup>2</sup> (VG) war der Fall einer Wirtschaftsprüferin, gegenüber der die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) am 11.06.2009 schriftlich die Durchführung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung anordnete und Unterlagen anforderte. Auf den hiergegen erhobenen Widerspruch teilte die WPK am 03.07.2009 mit, daß gegen die (verfahrensrechtliche) Einleitung einer Sonderuntersuchung kein Rechtsbehelf oder -mittel statthaft sei, da einer solchen nicht die Qualität eines Verwaltungsaktes zukomme. Im übrigen drohte die WPK an, soweit die in der Anordnung vom 11.06.2009 angeforderten Unterlagen nicht bis zum 10.07.2009 übersandt worden seien, eine Anhörung in den Praxisräumen stattfinden werde und daher Vorsorge zu treffen sei, daß dort der letzte Qualitätskontrollbericht, das Praxis- oder Prüfungshandbuch, der letzte Prüfungsbericht für den Einzel- und Konzernabschluß des 319a-Mandats, sowie die zugehörigen Arbeitspapiere vorgelegt und eingesehen werden können. Dieser Termin wurde mit dem 15.07.2009 10.00 Uhr festgelegt und weiter eine Sichtung der Unterlagen von bis zu 7 Tagen angekündigt. Diesbezüglich wurde die sofortige Vollziehung angeordnet. Auch hiergegen wurde Widerspruch erhoben und Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz vor dem VG beantragt. Das VG gab dem Antrag im Ergebnis, nach mündlicher Verhandlung<sup>3</sup>, am 17.09.2009 weitgehend statt, äußerte jedoch in der Begründung die Ansicht, gemeinschaftsrechtliche Vorgaben stünden dem Verfahren der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung nicht im Wege, außerdem handele es sich bei der Anordnung nicht um einen Verwaltungsakt.

1 Zugleich Besprechung der Entscheidung des Verwaltungsgerichts Berlin VG vom 17.09.2009, 16 L 223/09, im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Anordnung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung, in dem der Verfasser als Verfahrensbevollmächtigter auftrat.

2 S.o. Fn. 1.

3 In der mündlichen Verhandlung wurde ca. 30 Minuten seitens des Gerichts erforscht, was die WPK nach dem „Schreiben“ vom 03.07.2009 aus dem „Schreiben“ vom 11.06.2009 noch aufrecht erhält und was durch das zweite „Schreiben“ vom Inhalt des ersten „Schreibens“ aufgehoben sein sollte.



### 3. Gemeinschaftsrechtliche Aspekte

Die derzeitige Rechtslage in Deutschland widerspricht dem Gemeinschaftsrecht. Zwar sind gemeinschaftsrechtlich Kontrollmaßnahmen durch die 8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie 2006/43/EG (Abschlußprüferrichtlinie)<sup>4</sup> vorgeschrieben. Allerdings muß die öffentliche Aufsicht nach Art. 32 iVm. Art. 2 der Abschlußprüferrichtlinie in der Hand von Nichtberufsausübenden liegen. Nichtberufsausübende sind Personen, die mindestens drei Jahre vor ihrer Beauftragung mit der öffentlichen Aufsicht keine Abschlußprüfungen durchgeführt haben, keine Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft halten und weder Mitglied eines Verwaltungs- oder Leitungsorgans einer Prüfungsgesellschaft sind, noch bei einer Prüfungsgesellschaft angestellt oder in sonstiger Weise mit einer solchen verbunden waren. Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer besteht ausschließlich aus aktiven Prüfern. Der derzeitige Präsident ist zugleich Vorstand einer der Big4. Der Abteilungsleiter für Sonderuntersuchungen bei der WPK ist ausweislich des öffentlichen Berufsregisters Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis und damit aktiver Berufsträger sowie – zumindest früher – für dieselbe Big4-Gesellschaft tätig wie der derzeitige Präsident. Nach einer Empfehlung der Kommission<sup>5</sup> soll die Unabhängigkeit vom Berufsstand und die Durchführung der Prüfungen durch Nichtberufsausübende gewährleistet werden. Damit sind bereits die wesentlichen Regelungen der Richtlinie nicht richtlinienkonform in deutsches Recht umgesetzt. Gerade dies war aber Aufgabe des Berufsaufsichtsreformgesetzes.<sup>6</sup> Diesen Umstand hat auch die Abschlußprüferaufsichtskommission in ihrem Jahresbericht für das Jahr 2008<sup>7</sup> gerügt.

Das VG Berlin hält demgegenüber in seiner Entscheidung die Umsetzung gemeinschaftsrechtlich für zutreffend. Die Empfehlung der Kommission vom 06.05.2008 zur externen Qualitätssicherung bei Abschlußprüfungen und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen,<sup>8</sup> sei gemäß Artikel 249 S. 5 EG nicht verbindlich und diene lediglich der Vorbereitung einer weiteren Verbesserung. Zwar räumt das Gericht ein, daß der Wortlaut des Artikels 32 Absatz 3 der Abschlußprüferrichtlinie (und deren Erwägungsgrund Nr. 20), wonach die öffentliche Aufsicht „in der Hand Nichtberufsausübender“ liegen soll, für beide Varianten offen ist, daß nämlich die ausführende Aufsicht oder lediglich eine Oberaufsicht zwingend nicht mit Berufsausübenden besetzt sein muß. Dabei werden zur Begründung verschiedene Sprachfassungen der Richtlinie herangezogen. Allerdings werden die Sprachfassungen von ihren Wortbedeutungen her unzutreffend ausgelegt. Im einzelnen:

- So lautet Artikel 32 Abs. 3 Abschlußprüferrichtlinie (und deren Erwägungsgrund Nr. 20) in der englischen Fassung „public oversight system should be governed by

non-practitioners“. Hieraus ergibt sich, daß das Überwachungssystem selbst von Nichtberufsausübenden bestimmt werden muß. Aus der Sprachfassung „governed“<sup>9</sup> folgt, daß es sich um aktives Bestimmen, nicht nur um die schlichte Oberaufsicht handelt. Ansonsten wäre eher das im Englischen schwächere „survey“ o.ä. verwendet worden.

- Dieselbe Folgerung ergibt sich aus der französischen Sprachfassung, die von „dirigé“ spricht. Hierin liegt eine aktive Leitung, keinesfalls eine lediglich überwachende Funktion. Ansonsten hätte die französische Fassung eher das passivere „surveiller“ benutzt. Etymologisch ist „diriger“<sup>10</sup> von lateinisch „dirigere“<sup>11</sup> abgeleitet.<sup>12</sup> Hierin liegt eindeutig eine aktiv zielgerichtet eingreifende auch befehlende Komponente bei, die sich durch das Präfix „de“ aus „regere“<sup>13</sup> (regieren) ableitet. Im Französischen ist im übrigen die Unterscheidung zwischen direction und surveillance klar gegeben, ersteres als aktives Leiten, das Zweite als passives Überwachen. Dies folgt auch aus der weiteren Ableitung „directeur“, der eben Leitungsfunktion übernimmt.
- Dieselbe Bedeutung ergibt sich aus der italienischen Fassung „è diretto“ von „dirigere“, leiten, führen.<sup>14</sup>
- Die spanische Fassung des Artikels 32 Abs. 3 spricht von „estaré regido“, d.h. durch die Nichtberufsausübenden geleitet. Der Begriff „regido“ (von „regir“ regieren, herrschen, leiten) setzt wiederum aktives Handeln voraus. Etymologisch ist „regir“ unmittelbar vom lateinischen „regere“<sup>15</sup> abgeleitet.

4 Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates ABl. L 157 vom 09.06.2006, 87 ff.

5 Empfehlung 2008/362/EG der Kommission, (Az. K (2008) 1721), ABl. vom 07.05.2008, Nr. L 120, 20.

6 Vgl. BT-Drucksache 16/2858 vom 04.10.2006.

7 Tätigkeitsbericht der Abschlußprüferaufsichtskommission 2008, 7f. : „Im Rahmen der öffentlichen Fachaufsicht über die WPK steht der APAK zwar die Letztentscheidungsbefugnis und damit Letztverantwortung auch für Entscheidungen und Maßnahmen der WPK im Rahmen der Sonderuntersuchungen zu. Die APAK kann damit aber nur bei Entscheidungen der WPK mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen ansetzen; interne operative Entscheidungen der WPK – etwa zur Ausgestaltung des Verfahrens der Sonderuntersuchung – unterliegen aber nicht der Letztentscheidung und können allenfalls mittelbar im Einvernehmen mit der WPK beeinflusst werden.“

8 Empfehlung 2008/362/EG der Kommission, s.o. Fn. 5.

9 Vgl. Oxford Dictionary, 20. A., 1999, „govern“.

10 Vgl. Le Nouveau Petit Robert de la langue Française 2007, „diriger“: „Faire aller selon une manière, un ordre, pour obtenir un résultat“; „mener.....comme maître ou chef responsable“.

11 geraderichten., (nach einem Ziel) ausrichten, lenken; z.B. flumina dirigere, finem dirigere.

12 Vgl. Le Nouveau Petit Robert de la langue Française 2007, „diriger“.

13 Lat. lenken, leiten, regieren.

14 Hiervon abgeleitet „direttore“.

15 S.o. Fn. 13.

- In dieselbe Richtung weist auch die portugiesische Fassung „deve ser gerido“. Auch hier ist in „gerido“ (von „gerir“, leiten)<sup>16</sup> der aktive Anteil des Eingreifens und Steuerns wie im Französischen und Spanischen enthalten. Die etymologische Herleitung folgt aus dem lateinischen „gerere“.<sup>17</sup>
- Gleichbedeutend lautet auch die rumänische Übersetzung, die von „este gestionat“ spricht. Auch in dieser Sprachfassung steht die aktive Führung im Vordergrund, wobei „gestiona“<sup>18</sup> etymologisch, ähnlich dem portugiesischen „gerir“, seinen Ursprung im lateinischen „gerere“<sup>19</sup> findet.
- In der niederländischen Fassung wird „wordt beheerd“ verwendet, von dem Verb „beheeren“, führen, leiten, abgeleitet aus heer mit dem Präfix „be-“ Herr sein über, parallel, aber mit schwächerer Bedeutung zum deutschen „beherrschen“.
- In der schwedischen Fassung findet sich „ledas“ von „leda“, leiten, führen.
- Das dänische „styres“ von „styrre“<sup>20</sup> leiten, führen, lenken, dirigieren enthält eine dem französischen „diriger“ ähnliche Wortbedeutung.
- Die slowenische Fassung gebraucht „upravljajo“ von „upravljati“ in der Bedeutung lenken, verwalten, ähnlich dem französischen „diriger“.<sup>21</sup>
- Die slowakische Fassung verwendet „vedeny“ von „viest“ führen, leiten.<sup>22</sup>
- Dieselbe Bedeutung kommt im Tschechischen „řízen“ von „řídít“ leiten, führen, regieren zu.
- Gleiches gilt im Polnischen für „zarządzany“ von „zarządzenie“, leiten, führen, verwalten.<sup>23</sup>
- Dieselbe Bedeutung kommt der Übersetzung in der bulgarischen Fassung „се ръководи“ von „ръководит“<sup>24</sup>, leiten, führen, zu.
- Alle slawischen Sprachfassungen sind in der Wortbedeutung dem französischen „diriger“ und dem italienischen „dirigere“ am nächsten.

Alle untersuchten Sprachfassungen beinhalten die Wortbedeutung „leiten“ und „führen“, z.T. enthalten sie in der Wortbedeutung unmittelbar oder abgeleitet das Ursprungselement „beherrschen“ (englisch, niederländisch, spanisch unmittelbar, französisch und italienisch mittelbar) oder „leiten“ (portugiesisch und übersetzt rumänisch, außerdem schwedisch und dänisch sowie slowenisch, slowakisch, tschechisch, polnisch und übersetzt bulgarisch). Insoweit drängt sich die Frage auf, ob nicht eine Intervention aus Deutschland einzig die deutsche Sprachfassung derart abgeschwächt hat, um den Anschein wahren zu können, daß die seinerzeitige Fassung der WPO, die bei Verabschiedung der Abschlußprüferrichtlinie bereits konzipiert war, mit der Richtlinie übereinstimmen könne.<sup>25</sup> Das VG ist der Meinung, aus Absatz 4 folge jedoch, daß die derzeitige Rechtslage nur erfordere, daß eine Oberaufsicht mit Nichtberufsausübenden besetzt sein müsse:<sup>26</sup>

*„Die Ausgestaltung der Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer in der Bundesrepublik Deutschland genügt diesen Anforderungen, da rechtlich derzeit nicht erforderlich ist, daß die die Wirtschaftsprüfer beaufsichtigende Antragsgegnerin mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. Vielmehr ist ausreichend, daß die die Antragsgegnerin in dem in § 66a Abs. 1 S. 1 WPO umschriebenen Bereich beaufsichtigende Abschlußprüferaufsichtskommission mit Nichtberufsausübenden besetzt ist. Der Wortlaut des Absatzes 3 des Art. 32 der Abschlußprüfungsrichtlinie (und deren Erwägungsgrundes Nr. 20), wonach die öffentliche Aufsicht „in der Hand“ von Nichtberufsausübenden liegen muß, ist für beide Varianten offen, daß nämlich die ausführende Aufsicht oder lediglich eine Oberaufsicht zwingend mit Nichtberufsausübenden besetzt sein muß. Aus Absatz 4 des Art. 32 der Abschlußprüfungsrichtlinie ergibt sich aber deutlich, daß die derzeitige Rechtslage nur erfordert, daß eine Oberaufsicht mit Nichtberufsausübenden besetzt sein muß. So heißt es dort, daß die mit (Nichtberufsausübenden besetzte) öffentliche Aufsicht in letzter Instanz für bestimmte Aufgaben (insb. Überwachung) zuständig sein muß.“*

Insoweit wird auf die Konkretisierung in Absatz 4 des Artikels 32 Abschlußprüferrichtlinien mit (englisch) „ultimate responsibility“, (französisch) „responsabilité finale“, (spanisch) responsabilidad última“, (italienisch) „responsabilità finale“ und (niederländisch) eindverantwoordelijkheid“ verwiesen. Hier ist bereits fraglich, ob die Oberaufsicht mit der Letztverantwortung überhaupt bei der APAK liegt, da nach § 66 a IV 3 WPO das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie in Zweifelsfragen entscheidet. Außerdem wird die Wortbedeutung ins Gegenteil verdreht.

16 Das abgeleitete Substantiv „gestão“ entspricht in der Wortbedeutung dem französischen „gestion“ und bedeutet übertragen die aktive (Geschäfts-) Leitung; „gestor“ bezeichnet im Portugiesischen allgemein etwa den Leiter einer Niederlassung, der aktiv das Tagesgeschäft führt.

17 Wortbedeutung: tragen, oft einem Substantiv („bellum gerere“, Krieg führen, „rem gerere“, kämpfen; weitergehend: „res gestae“ in der Bedeutung Verzeichnis der Taten, zurückgehend auf Augustus’ „res gestae divini Augusti“, einem Rechenschaftsbericht seiner aktiven Tätigkeit.

18 Auch hier bedeutet das abgeleitete Substantiv „gestiune“ wie das französische „gestion“ die aktive (Geschäfts-) Leitung.

19 S.o. Fn. 17.

20 Etymologisch dem deutschen „steuern“ verwandt und auch mit dieser Bedeutung.

21 Mit synonyme Bedeutung im Russischen „управлять“.

22 Hiervon abgeleitet „vedenie“, Geschäftsführung, Management.

23 Hiervon abgeleitet das Substantiv „zarządzenie“ Geschäftsleitung, Management.

24 Gleichbedeutend dem russischen „руководить“.

25 Eine bekannte Auswirkung solcher Interventionen bietet die Präambel der Grundrechte-Charta mit der Formulierung „geistig-religiöses Erbe“ in der deutschen Version und „patrimoine spirituel“ in der französischen, um dem laizistischen Frankreich den Religionsbezug zu ersparen.

26 S.o. Fn. 1, Beschluß vom 17.09.2009, S. 9 f.

Denn nur wem aktives Eingreifen und die Bestimmung eines Verlaufs möglich ist, dem kann die Letztverantwortlichkeit auferlegt werden. Allein einem Aufsichtsorgan kann man diese Letztverantwortung nicht übertragen. Dies ergibt sich auch aus der Entwurfsbegründung zur Abschlußprüferrichtlinie:<sup>27</sup>

*„Eine glaubhafte Beaufsichtigung des Prüferberufs setzt voraus, daß diese Aufgabe mehrheitlich von Personen wahrgenommen wird, die nicht als Abschlußprüfer tätig sind. ... Gleichwohl müssen die mit der Aufsicht betrauten Personen über hinreichende Kenntnisse im Bereich der Rechnungslegung und Abschlußprüfung verfügen.“*

Zudem zählt Absatz 4 nur einzelne Punkte auf, die letztverantwortlich bei der öffentlichen Aufsicht liegen müssen. Und zwar die Überwachung

- a) der Zulassung und Registrierung,
- b) der Annahme von Berufsgrundsätzen, Qualitätskontroll- und Prüfungsstandards sowie
- c) der Fortbildung, Qualitätssicherung und der Untersuchungs- und Disziplinarsysteme.

Das VG verkennt, daß für die hier einschlägige anlaßunabhängige Sonderuntersuchung auch auf Artikel 32 Abs. 5 der Abschlußprüferrichtlinie zurückgegriffen werden muß. Danach muß die öffentliche Aufsicht das Recht haben, bei Bedarf Untersuchungen bei Abschlußprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen und geeignete Maßnahmen einzuleiten. Hieraus ergibt sich, daß gerade diese anlaßunabhängigen Sonderuntersuchungen in der Hand der öffentlichen Aufsicht bleiben müssen. In der Gesamtsicht des Artikels 32, insbesondere der Absätze 3 bis 5 ergibt sich daher, daß nicht nur eine „über den Wassern schwebende Aufsicht“, sondern eine aktive Kontrolle durch die öffentliche Aufsicht durch Nichtberufsausübende das von der Richtlinie Geforderte darstellt. Daher ist in der Empfehlung der Kommission<sup>28</sup> durchaus eine Interpretation des bestehenden Rechts zu sehen, keine Vorbereitung neuer Rechtsakte. Aber auch wenn man die Abschlußprüferaufsichtskommission als Letztentscheidende und -verantwortliche ansähe, wäre dies nicht richtlinienkonform.

#### 4. Rechtsqualität der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung

Die Anordnung der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung gemäß § 62 b WPO wird dem betroffenen Abschlußprüfer schriftlich mitgeteilt. Nach Auffassung der WPK handelt es sich hierbei nicht um einen Verwaltungsakt, sondern vielmehr um eine behördeninterne Maßnahme.

Allerdings kann das Vorliegen einer Regelung nicht negiert werden. Die Anordnung zielt unmittelbar auf die

Rechtsfolge, daß die Sonderuntersuchung bei dem Abschlußprüfer durchgeführt werden soll und diesem durch das Gesetz eine Duldung einer Reihe von Maßnahmen auferlegt wird.

Nach § 35 S. 1 VwVfG ist ein Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Das VG verneint den Regelungscharakter; Regelungsgehalt entfalteteten vielmehr erst die Konkretisierungen der gesetzlichen Mitwirkungspflichten, wie die Aufforderung zur Abgabe bestimmter Angaben, zur Übersendung von Unterlagen oder zur Vorlage von Unterlagen in den Kanzleiräumen<sup>29</sup>.

Eine Parallele findet sich in der früheren Auffassung zur Verwaltungsakt-Qualität der Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung (Betriebsprüfung)<sup>30</sup> und der Lehre vom „besonderen Gewaltverhältnis“.

Hält man sich nunmehr die Argumentation der WPK und des VG vor Augen und vergleicht diese mit der historischen Entwicklung der Prüfungsanordnung im Verfahren der Finanzverwaltung, so drängt sich der Schluß auf, daß hier die Rechtsentwicklung um Jahrzehnte zurückverlagert werden soll. Denn die anlaßunabhängige Sonderuntersuchung nach § 62 b WPO sieht in Absatz 2 die entspre-

27 Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16.03.2004, KOM (2004) 177 endgültig, 2004/0065 (COD), 8.

28 S.o. Fn. 5.

29 S.o. Fn. 1, Beschluß vom 17.09.2009, S. 7.

30 Daher soll kurz die Entwicklung der Auffassungen zu dieser Prüfungsanordnung rekapituliert werden:

Die heutige steuerliche Außenprüfung fand nach mehreren Anläufen ihren Vorläufer in der Buch- und Betriebsprüfung nach der RAO 1919 (zum Folgenden vgl. ausführlich *Eckhoff* in Hübschmann/Hepp/Spitler (HHSp), AO/FGO, Loseblatt, Stand Juni 2002, Vor §§ 193-203, Rn. 10 ff, § 196 Rn. 7 ff jeweils m.w.N.). Diese setzte anfangs lediglich die Möglichkeit des Finanzamts fest zu prüfen, ob Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Soweit diese Unterlagen für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung waren, mußten sie nach § 173 II RAO 1919 auf Verlangen zur Prüfung vorgelegt werden. Durch § 198 RAO 1919 durften die Finanzämter und von ihnen beauftragte Personen zum Zweck dieser Prüfung die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten. Die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten hatten ihnen jede für die Prüfung erforderliche Auskunft zu erteilen und alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen. Nach § 206 RAO 1919 konnten die Finanzämter Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet waren, verwenden. Sie konnten sich ferner der Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, dem der Steuerpflichtige angehört, bedienen. Die beauftragte Person mußte vor der Prüfung benannt und konnte aus bestimmten Gründen (Gefahr der Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder eines Schadens für die geschäftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen) abgelehnt werden. Eine Regelung, welche Rechtsqualität der Prüfungsanordnung zukam, enthielt die RAO nicht.

Eine noch stärker von Willkür geprägte Praxis folgte in den Jahren 1933-1945, als die Auslegung „nach der nationalsozialistischen Welt-

chende Anwendung der §§ 62 Abs 1 bis 5 und 62 a WPO vor. Im Rahmen von § 62 a WPO können bei Verletzung von Mitführungspflichten Zwangsgelder festgesetzt werden. § 62 I bis V WPO schreibt verschiedene Pflichten zum Erscheinen vor der WPK, Auskunfts- und Vorlagepflichten sowie das Betreten- und Einsichtsrecht vor. Die Betroffenen haben insoweit eine Duldungspflicht.

Die Verletzungen der Mitwirkungs- und Duldungspflichten können darüber hinaus gegebenenfalls als Berufspflichtverletzung verfolgt werden<sup>31</sup> und sollen bei einer 319a-Prüfung sogar eine nicht unerhebliche Berufspflichtverletzung darstellen.<sup>32</sup>

Insoweit stellt die Prüfungsanordnung selbst eine Regelung dar, an die sich unmittelbar Rechtsfolgen aufgrund der vorgenannten Vorschriften knüpfen. Die WPK ist als Behörde anzusehen, die Einzelfallregelungen durch die Prüfungsanordnungen vornimmt. Durch die vorstehenden gesetzlichen Bestimmungen entfaltet die Bekanntgabe der Anordnung einer anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung auch unmittelbare Rechtswirkung nach außen, da der Adressat der Anordnung aufgrund der gesetzlichen möglichen Zwangsmittel und Ahndung als Berufspflichtverletzung in seiner Person getroffen wird und damit die Anordnung mit Wissen und Willen der Behörde den Bereich der Verwaltung verlassen hat.<sup>33</sup> Eine andere Rechtsauffassung widerspräche dem Grundgedanken des Artikels 19 Abs. 4 GG. Die Rechtslage ist vollkommen vergleichbar mit der oben beschriebenen Rechtsentwicklung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung.

Ansonsten müßte jede einzelne Prüfungsmaßnahme als eigenständiger Verwaltungsakt angefochten werden.<sup>34</sup> Man stelle sich vor, ein Prüfer steht vor der Kanzlei der zu prüfenden Person. In diesem Fall wäre das Einlaßbegehren als Verwaltungsakt zu qualifizieren. Hiergegen müßte der Widerspruch eingelegt werden mit der Folge, daß der Prüfer, wegen der aufschiebenden Wirkung des Widerspruchs, unverrichteter Dinge von dannen ziehen müßte. Dies läßt sich weiter für jedes Auskunftersuchen, jede Bitte um Vorlage eines Schriftstückes etc. weiterspinnen.

Darüber hinaus wird es auch praktisch ein Problem, wenn der betreffende Prüfer vor der Tür steht, diesem die Prüfung zu verweigern und zu diesem Zeitpunkt Widerspruch einzulegen. Hier besteht psychisch ein Problem nunmehr den Widerspruch einzulegen und das Betreten zu untersagen. Damit wäre der Rechtsschutzgedanke des Art. 19 Abs. 4 GG praktisch geschwächt, zumal die WPK darauf hinweist, daß die Verletzung der Mitwirkungs- und Duldungspflichten als Berufspflichtverletzung anzusehen seien. Hier gilt der Grundsatz entsprechend, daß niemandem zugemutet werden kann, Sanktionen abzuwarten, um eine Angelegenheit rechtlich klären zu lassen.<sup>35</sup> Die Interessenlage und

öffentlich-rechtliche Beurteilung ist insoweit identisch mit der zur steuerlichen Außenprüfung beschriebenen.

## 5. Überlegungen de lege ferenda

Um die Unabhängigkeit des Kontrollsystems zu stärken, erscheint eine Auslagerung der öffentlichen Aufsicht gemeinschaftsrechtlich geboten. Die Entscheidungen der öffentlichen Aufsicht könnten dann sowohl von den Betroffenen als auch von der WPK gerichtlich angefochten werden. Eine Letztentscheidung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, wie bislang in § 66a Abs. 4 S. 3 WPO vorgesehen, entfiel. Auch wäre eine Verquickung der Mitglieder in der Aufsicht mit den zu Überwachenden nicht mehr möglich.<sup>36</sup>

anschauung“, wie sie im Steueranpassungsgesetz niedergelegt wurde, vorgenommen wurde. Noch in den 50er Jahren schloß sich der Bundesfinanzhof der 1936 geäußerten Auffassung des RFH an, wonach § 201 RAO ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis begründet, daß es dem Finanzamt gestatte, alle erforderlichen und geeignet erscheinenden Maßnahmen zu treffen, um die mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zwecke zu verwirklichen. Hierin liege eine „Generalmächtigung“ zu Eingriffen jeder Art. Diese überlagere, überdecke und umfasse folglich alle anderen Arten der Steueraufsicht. Hier ist deutlich die Nachwirkung der Auslegung der Steuergesetze „nach der nationalsozialistischen Weltanschauung“ wie sie im Steueranpassungsgesetz niedergelegt wurden, zu erkennen. Folgerichtig wurde die Betriebsprüfungsanordnung nicht als Verwaltungsakt aufgefaßt, sondern als behördeninterne Maßnahme im Rahmen des „öffentlich-rechtlichen Gewaltverhältnisses“.

Hiergegen wandte sich insbesondere *Tipke* (Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, 1968), der die Betriebsprüfung vor dem Hintergrund der „verfahrensprägenden Kraft“ des Grundgesetzes auch für die Betriebsprüfung (*Tipke* a.a.O. 14.) postulierte und sie nicht als „Gewaltverhältnis“, sondern als „Rechtsverhältnis“ ansah. Auch der Bundesfinanzhof qualifizierte nunmehr im Jahr 1968 (BFH vom 13.02.1968 - GrS. 5/67, BStBl. II 1968, 365; vom 24.10.1972 - VIII R 108/72, BStBl. II 1973, 542) die Prüfungsanordnung als Verwaltungsakt. Hierzu war entscheidend, daß die Rechtsschutzgarantie gemäß Art 19 Abs. 4 GG zu gewährleisten war. Zuvor hatte man in den Prüfungshandlungen noch auf § 162 X RAO 1919 gestützte Realakte erblickt. Nach der nunmehr vollzogenen Änderung der Auffassung konnte die Prüfungsanordnung als eine – auch im Hinblick auf den Prüfungsumfang – hinreichend bestimmte Rechtsgrundlage für die Betriebsprüfung angesehen werden. Dies war auch deshalb notwendig, da aufgrund der praktischen Ausgestaltung der Betriebsprüfung diese durch die Verwaltung notfalls zwangsweise durchgeführt werden konnte (*Eckhof* in HHSp, a.a.O., § 196, Rn. 9 m.w.N.). Erst mit der Abgabenordnung 1977 wurde in § 196 AO die Prüfungsanordnung als schriftlicher Verwaltungsakt festgeschrieben. Insoweit wurde die Rechtsprechung des Großen Senats gesetzlich fixiert.

31 *Krauß* in Hense/Ulrich, WPO, 2008, § 62 Rn. 62.

32 *Krauß* in Hense/Ulrich, a.a.O., § 62 Rn. 66.

33 Oder spielt unterschwellig mit, daß nicht sein kann, was nicht sein darf? Denn wenn das Gericht eine halbe Stunde benötigt um durch Befragung den Inhalt der Verfügungen bei den Vertretern der WPK „herauszukitzeln“ (s.o. Fn. 3), drängt sich bei einem Verwaltungsakt die Frage der Nichtigkeit auf. Außerdem wäre der im Verfahren gerügte Ermessensnichtgebrauch nachträglich nicht mehr zu heilen.

34 So wohl auch *Krauß* in Hense/Ulrich, a.a.O., § 62 Rn. 77.

35 Eine starke Ausprägung dieses Grundsatzes reflektiert die Rechtsprechung des BVerfG zur Rechtswegerschöpfung vor Einlegung der Verfassungsbeschwerde, die bei Sanktionsandrohung nicht erforderlich ist (vgl. BVerfGE 81, 70, 82f.).

36 Inwieweit die Annahme von Zuwendungen seitens einzelner Mitglieder der APAK, die von großen Prüfungsgesellschaften geleistet

Um jeden Interessenkonflikt – und auch strafrechtliche Gefährdung<sup>37</sup> – zu vermeiden, müßte die Mehrheit der Mitglieder der öffentlichen Aufsicht ihrerseits in das Beamtenverhältnis – u.U. auf Zeit – berufen werden. Dabei sollten die Mitglieder über richterliche Unabhängigkeit, entsprechend den Mitgliedern des Bundesrechnungshofs, verfügen. Um die Struktur schlank zu halten, sollte die öffentliche Aufsicht sich als Prüfungsleiter einzelner Prüfer für Qualitätskontrolle bedienen können.

## 6. Zusammenfassung

Die derzeitigen Regelungen zur anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung begegnen gemeinschaftsrechtlich erheblichen Bedenken. Die Wortsinnauslegung in 14 von 15 untersuchten Sprachen ergibt eindeutig, daß die öffentliche Aufsicht von mehrheitlich Nichtberufsausübenden geleitet werden muß; nur in der 15. (deutschen) Sprachfassung wäre eine andere Auslegung nicht ausgeschlossen.

Die Anordnung der Sonderuntersuchung selbst muß wie die Anordnung der steuerlichen Außenprüfung, im Lichte des Grundgesetzes betrachtet, als Verwaltungsakt angesehen werden. De lege ferenda sollte eine unabhängige Behörde, der eine Minderheit aktiver Berufsträger angehören kann, geschaffen werden, wobei die Mitglieder, dem Vorbild des Bundesrechnungshofs folgend, mit richterlicher Unabhängigkeit ausgestattet sein sollten.

werden, derzeit überhaupt zulässig ist, erscheint bereits nach geltendem Recht höchst fraglich. Denn bei den Mitgliedern der APAK handelt es sich um Amtsträger, weshalb insoweit der Tatbestand der Vorteilsnahme gemäß § 331 StGB beim Amtsträger und der Vorteilsgewährung (§ 333 StGB) bei den Verantwortlichen der Prüfungsgesellschaft möglicherweise vorliegen könnte.

37 S.o. Fn. 36.

# Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Satzungsregelungen haben i.d.R. keine unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen. Sie sind jedoch vielfach Grundlage für steuerlich relevante Entscheidungen. Satzungsregelungen sollten daher immer auch unter steuerlichen Gesichtspunkten hinterfragt werden. Der nachfolgende Beitrag gibt eine Übersicht über die wesentlichen steuerrelevanten Vertragsregelungen.

## 1. Unternehmensgegenstand

Der Unternehmensgegenstand ist ggf. Indiz für die Zurechnung von Geschäftschancen und kann damit vGA-relevant sein.

## 2. Geschäftsjahr

Dem handelsrechtlichen Geschäftsjahr entspricht steuerrechtlich das Wirtschaftsjahr (§ 4 a EStG). Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum kann nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt erfolgen (§ 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 8 b EStDV); eine Umstellung auf das Kalenderjahr bedarf keiner Zustimmung.

## 3. Stammkapital

Steuerlich ist es grundsätzlich nicht notwendig, die GmbH mit einem über 25.000 EUR hinausgehenden Stammkapital auszustatten. Auch kapitalersetzende Darlehen sind Fremdkapital und kein verdecktes Stammkapital.<sup>1</sup> Die Grenzen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bestimmt § 8 a KStG.<sup>2</sup> Ebenso wenig führen Rangrücktrittsvereinbarungen hinsichtlich eines von einem Gesellschafter gewährten Darlehens oder Bürgschaften des Gesellschafters zu einer Einlage.<sup>3</sup> Nur ein Forderungsverzicht durch Erlaßvertrag ist

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

1 BFH I R 127/90 vom 05.02.1992, BStBl. 1992 II, 532; BMF-Schreiben IV B 7-S 2742-61/92 vom 16.09.1992, BStBl. 1992 I, 653; Groh, BB 1993, 1882; Wassermeyer, ZGR 1992, 639; zur Besteuerung der Zinsen BFH VIII R 33/92 vom 16.11.1993, GmbHR 1994, 639; zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach der Unternehmenssteuerreform Keßler/Teufel, DB 2001, 1955.

2 Schwedhelm, GmbH-StB 2005, 83.

3 BFH IV R 57/91 vom 30.03.1993, BStBl. 1993 II, 502; ►► IV R 13/04 vom 10.11.2005, GmbHR 2006, 158; dazu Wassermeyer, GmbHR 2006, 240; Wassermeyer, DB 2006, 296.

eine Einlage. Dies gilt auch bei einem Forderungsverzicht mit Besserungsschein.<sup>4</sup>

Der Verzicht auf ein notleidendes Gesellschafterdarlehen beinhaltet in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage, der nicht werthaltige Teil führt zu einer Gewinnauswirkung bei der Gesellschaft.<sup>5</sup> Bei dem Gesellschafter führt der Verzicht zum Zufluß des werthaltigen Teils der Forderung und insoweit zu zusätzlichen Anschaffungskosten.<sup>6</sup> Anders ist dies, wenn der Gesellschafter unter Verzicht auf Ersatzansprüche die Gesellschaft von einer Verbindlichkeit befreit. Hier ist die Verbindlichkeit auszubuchen und gewinnneutral mit dem Freistellungsanspruch des Gesellschafters aufzurechnen.<sup>7</sup>

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine zugesagte, aber noch nicht fällige Pension, führt dies zu einer Einlage in das Vermögen der GmbH.<sup>8</sup> Die gesetzlich vorgeschriebene bzw. vertraglich vereinbarte Mindesteinlage sowie durch Beschluß angeforderte Einlagen auf das Stammkapital sind zu verzinsen. Ansonsten liegt eine vGA vor.<sup>9</sup> Bei der Satzungsformulierung ist darauf zu achten, daß Einlagen nicht ungewollt fällig gestellt werden.

#### 4. Selbstkontrahierungsverbot

Bei einer Ein-Mann-GmbH bedarf jede Befreiung von § 181 BGB einer Satzungsgrundlage.<sup>10</sup> Erforderlich ist damit eine Satzungsregelung, die unmittelbar befreit („A ist von der Beschränkung des § 181 BGB befreit“; „Die Geschäftsführer sind von der Beschränkung des § 181 BGB befreit“) oder die zumindest eine Befreiung gestattet („Die Geschäftsführer können durch Beschluß der Gesellschafterversammlung von § 181 BGB befreit werden“). Bei der Beschlußfassung ist sodann § 48 Abs. 3 GmbHG zu beachten.<sup>11</sup> Die Befreiung von § 181 BGB ist eine eintragungspflichtige Tatsache<sup>12</sup>, die Eintragung im Handelsregister hat aber nur deklaratorische Bedeutung.<sup>13</sup> Bei der mehrgliedrigen GmbH bedarf nur die generelle Befreiung einer Satzungsgrundlage. Eine Befreiung im Einzelfall, die auch konkludent erteilt werden kann, ist ohne Satzungsgrundlage wirksam.<sup>14</sup> Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit ist auch bei der mehrgliedrigen GmbH in der Satzung die Befreiungsmöglichkeit entsprechend zu regeln.

Bei der Formulierung der Satzung ist auf die Wirksamkeit der Befreiungsregelung zu achten.<sup>15</sup> Eine Klausel, wonach der Geschäftsführer von § 181 BGB befreit ist, „solange er Gesellschafter ist“, ist ebenso unwirksam wie eine beschränkte Befreiung für Rechtsgeschäfte zwischen der GmbH und Gesellschaften, bei denen der GmbH die Geschäftsführung obliegt.<sup>16</sup>

Ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer wirksam von § 181 BGB befreit, erlischt diese Befreiung nicht, wenn aus der mehrgliedrigen GmbH eine Ein-Mann-GmbH wird.<sup>17</sup> Eine zunächst wirksame Befreiung von § 181 BGB, die aufgrund einer Gesetzesänderung (hier § 35 Abs. 4 GmbHG) möglicherweise unwirksam wird, führt nicht zur vGA.<sup>18</sup> Ferner begründet eine unwirksame Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot dann keine vGA, wenn die Zivilrechtslage umstritten ist.<sup>19</sup> Eine Vereinbarung ist auch dann als rechtzeitig anzuerkennen, wenn die Befreiung von § 181 BGB bei Vertragsabschluß fehlt, aber später rechts-

- 4 BFH I R 41/87 vom 30.05.1990, BStBl. 1991 II, 588; I R 121/95 vom 03.12.1996, GmbHR 1997, 266; siehe hierzu Häuselmann, BB 1993, 1552; Bullinger, DStR 1993, 225; Rautenberg/Schafenberg, DB 1995, 1345; ferner ►► FG München 15 K 2443/95 vom 11.05.2001, EFG 2002, 1115, bestätigt durch ►► BFH I R 27/02 vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 824; BMF-Schreiben IV A 2-S 2743-5/03 vom 02.12.2003, BStBl. 2003 I, 648; dazu Hoffmann, DStR 2004, 293.
- 5 BFH GrS 1/94 vom 09.06.1997, BStBl. 1998 II, 307; VIII R 57/94 vom 29.07.1997, GmbHR 1998, 93; ►► I B 143/00 vom 16.05.2001, FR 2001, 954; FG Köln 13 K 2347/99 vom 30.01.2001, EFG 2001, 588, bestätigt durch ►► BFH I R 30/01 vom 28.11.2001, BFH/NV 2002, 677; ►► FG Hamburg VII 105/01 vom 30.08.2001, EFG 2002, 94; Groh, BB 1997, 2523; ders., DB 1997, 1683; Krink/Maertins, DB 1998, 833; Eilers/Wienands, GmbHR 1998, 618; Stahl, KÖSDI 1999, 11862; Neu, GmbH-StB 2000, 41.
- 6 Eingehend Förster/Wendland, GmbHR 2006, 169.
- 7 ►► BFH I B 74/01 vom 20.12.2001, BFH/NV 2002, 678.
- 8 BFH GrS 1/94 vom 09.06.1997, BStBl. 1998 II, 307; zur Wertermittlung BFH I R 58/93 vom 15.10.1997, BStBl. 1998 II, 305; siehe auch Wichmann, INF 1998, 265; BFH I R 58/93 vom 15.10.1997, BB 1998, 419, Teilwert = Wiederbeschaffungskosten.
- 9 FG Mecklenburg-Vorpommern 2 K 129/97 vom 16.03.1999, DStRE 1999, 667; Niedersächsisches FG VI 474/87 vom 12.10.1989, GmbHR 1990, 580; Schneider, StBp. 1994, 16.
- 10 BayObLG 3 Z 163/83 vom 07.05.1984, DB 1984, 1517; OLG Hamm 15 W 79/98 vom 27.04.1998, BB 1998, 1328; a.A. Altmeyden, NJW 1995, 1182.
- 11 BayObLG 3 Z 163/83 vom 07.05.1984, DB 1984, 1517.
- 12 OLG Stuttgart 8 W 412/07 vom 18.10.2007, DNotZ 2008, 303.
- 13 Priester, DStR 1992, 254; BFH I R 128/94 vom 30.08.1995, DStR 1995, 1791.
- 14 Streitig, wie hier Schneider in Scholz, GmbHG, 10. Aufl., 2007, § 35 Anm. 98 f.; a.A. Zoellner/Noack in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., 2006, § 35 Anm. 75, generelle Befreiung auch ohne Satzungsgrundlage wirksam; Miller in Meyer-Landrut/Miller/Niehus, GmbHG, 1987, §§ 35 bis 38 Anm. 24, auch für die Befreiung im Einzelfall ist eine Satzungsgrundlage erforderlich.
- 15 Siehe Simon, GmbHR 1999, 588.
- 16 OLG Hamm 15 W 463/95 vom 15.01.1996, DNotZ 1996, 816.
- 17 BGH II Z B 3/91 vom 08.04.1991, BB 1991, 925; BFH I R 1/90 vom 13.03.1991, BStBl. 1991 II, 597.
- 18 BFH I R 89-98/91 vom 17.09.1992, BStBl. 1993 II, 141.
- 19 BFH I R 64/94 vom 31.05.1995, DStR 1995, 1999; I R 128/94 vom 30.08.1995, DStR 1995, 1791, in beiden Entscheidungen fehlte jeweils eine Satzungsgrundlage für den Befreiungsbeschluß. Da aber für eine mehrgliedrige GmbH bis heute streitig ist, ob die generelle Befreiung einer Satzungsregelung bedarf, ist eine etwaige zivilrechtliche Unwirksamkeit steuerlich unerheblich; ebenso Niedersächsisches FG 6 K 4/97 vom 19.10.1999, GmbHR 2000, 782.

wirksam nachgeholt wird.<sup>20</sup> Fehlt durch einen Fehler des Notars eine wirksame Befreiung von § 181 BGB, haftet dieser für den Steuerschaden.<sup>21</sup> Zur Haftung des Steuerberaters siehe BGH IX Z R 153/96.<sup>22</sup>

## 5. Vertretung, Geschäftsführung

Satzungen enthalten regelmäßig einen Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte, die die Geschäftsführungsbefugnis einschränken. Diese interne Regelung beeinflusst grundsätzlich nicht die Wirksamkeit der im Außenverhältnis abgeschlossenen Rechtsgeschäfte, da die Vertretungsmacht des Geschäftsführers nicht beschränkt werden kann (§ 37 Abs. 2 GmbHG). Dieser Grundsatz gilt aber nicht für Rechtsgeschäfte zwischen der GmbH (vertreten durch den Geschäftsführer) und dem Gesellschafter. Hier ist die Innenbeschränkung des Geschäftsführers zu beachten.<sup>23</sup> Wird ein Kataloggeschäft ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung mit einem Gesellschafter abgeschlossen, ist das Rechtsgeschäft unwirksam. Bei einem beherrschenden Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person kann eine vGA vorliegen.<sup>24</sup>

Die dargestellte Problematik tritt jedoch nicht nur bei katalogmäßig erfaßten Rechtsgeschäften auf. Rechtsprechung und herrschende Literaturmeinung stimmen darin überein, daß der Geschäftsführer auch für Rechtsgeschäfte, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedarf.<sup>25</sup> Ob auch in diesen Fällen die Beschränkung der Geschäftsführungsbefugnis zur Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts mit einem Gesellschafter führt, ist streitig.<sup>26</sup>

## 6. Gesellschafterbeschlüsse

Für die Rechtswirksamkeit bestimmter Rechtsgeschäfte ist die Beschlußfassung der Gesellschafterversammlung erforderlich (z.B. Abschluß und Änderung des Geschäftsführervertrags, Pensionszusagen, Befreiung von § 181 BGB). Das Gesetz kennt für Beschlußfassungen der Gesellschafterversammlung grundsätzlich keine Formerfordernisse. In der Gesellschafterversammlung gefaßte Beschlüsse sind damit auch dann rechtswirksam, wenn sie nicht schriftlich niedergelegt wurden.

Dies gilt selbst für die Ein-Mann-GmbH, für die eine gesetzliche Protokollierungspflicht besteht (§ 48 Abs. 3 GmbHG). Ein Verstoß führt nicht zur Nichtigkeit des Beschlusses.<sup>27</sup> Streitig ist allerdings, ob sich der Alleingesellschafter gegenüber Dritten (und damit auch gegenüber dem Finanzamt) auf einen nicht protokollierten Beschluß berufen kann.<sup>28</sup> Es ist daher dringend zu empfehlen, sowohl bei der Ein-Mann- wie bei der mehrgliedrigen GmbH

Beschlüsse zu protokollieren. Andernfalls bestehen regelmäßig Beweisprobleme. Eine nachträgliche Protokollierung gefaßter Beschlüsse ist zulässig. Nach § 48 Abs. 2 GmbHG können Beschlüsse auch außerhalb der Gesellschafterversammlung gefaßt werden. Erforderlich ist allerdings die schriftliche Abstimmung. Formlose Beschlüsse sind außerhalb der Gesellschafterversammlung ohne Satzungsgrundlage nach h.M. unzulässig und damit nichtig.<sup>29</sup>

Keine Beschlußfassung außerhalb der Gesellschafterversammlung liegt vor, wenn alle Gesellschafter spontan oder zufällig zusammenkommen (Vollversammlung) und bei der Beschlußfassung auf Formen und Fristen für die Beschlußfassung verzichten. Die Satzung kann die gesetzlichen Regelungen zur Beschlußfassung erweitern oder einschränken. Besteht eine formlose Satzungsregelung, sind formlose Beschlußfassungen außerhalb der Gesellschafterversammlung zulässig und wirksam. Enthält die Satzung zusätzliche Formerfordernisse für die Beschlußfassung in oder außerhalb der Gesellschafterversammlung, führt eine Mißachtung zur Unwirksamkeit.<sup>30</sup>

Gesellschafter unterliegen bei der Beschlußfassung über die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit der Gesellschaft i.d.R. einem Stimmrechtsausschluß (§ 47 Abs. 4 GmbHG). Die verbotswidrige Stimmabgabe führt jedoch nicht zwangsläufig zur Unwirksamkeit der Beschlußfassung. Bleibt auch nach Abzug der verbotswidrig abgegebenen Stimme die erforderliche Mehrheit gegeben, so ist der Beschluß wirksam.<sup>31</sup> Nur wenn die Mehrheit nicht erreicht wird, kann der Beschluß unwirksam sein.

20 BFH I R 19/97 vom 15.10.1997, BFH/NV 1998, 746; I R 71/95 vom 23.10.1996, BStBl. 1999 II, 35; I R 121/95 vom 03.12.1996, GmbHR 1997, 266; I R 58/96 vom 11.02.1997, GmbHR 1997, 907; I R 34/96 vom 12.07.1997, BFH/NV 1997, 805.

21 BGH IX Z R 402/97 vom 18.11.1999, WM 2000, 35; siehe auch ► BGH IX Z R 201/01 vom 22.05.2003, DB 2003, 2649.

22 Vom 18.12.1997, AG 1998, 231.

23 BGH II Z R 353/95 vom 23.06.1997, ZIP 1997, 1419; *Zoellner/Noack* in *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl., 2006, § 37 Anm. 29.

24 Niedersächsisches FG VI 592/90 vom 07.06.1991, GmbHR 1992, 391; BFH I R 96/95 vom 16.12.1998, GmbHR 1999, 667; kritisch *Paus*, GmbHR 1999, 1278.

25 Siehe *Felix*, *KÖSDI* 1992, 8938, mit zahlreichen Nachweisen.

26 Ablehnend *Felix*, *KÖSDI* 1992, 8938; a.A. *Schneider* in *Scholz, GmbHG*, 10. Aufl., 2007, § 35 Anm. 25 ff.

27 *Hüffer* in *Hachenburg, GmbHG*, 8. Aufl., 1992/1997, § 48 Rz. 67.

28 Ablehnend *Hüffer* in *Hachenburg, GmbHG*, 8. Aufl., 1992/1997, § 48 Rz. 67; für Anerkennung eines nicht protokollierten, aber anders nachweisbaren Beschlusses *Zoellner/Noack* in *Baumbach/Hueck, GmbHG*, 18. Aufl., 2006, § 48 Rz. 29.

29 Zum Meinungsstand *Hüffer* in *Hachenburg, GmbHG*, 8. Aufl., 1992/1997, § 48 Rz. 57 ff.

30 BayObLG 3 Z 97/91 vom 19.09.1991, BB 1991, 2103; siehe auch FG Köln 13 K 1554/95 vom 01.10.1996, EFG 1997, 487, ein konkludenter Beschluß ist unwirksam, wenn die Satzung schriftliche Bestätigung verlangt.

31 *Hüffer* in *Hachenburg, GmbHG*, 8. Aufl., 1992/1997, § 47 Rz. 182.

Stimmt ein Gesellschafter für sich und als Vertreter für einen anderen Gesellschafter oder ein Dritter als Vertreter mehrerer Gesellschafter ab, so bedarf es i.d.R. einer Befreiung von § 181 BGB.<sup>32</sup> Die Stimmabgabe ist zunächst schwebend unwirksam, der Beschluß nur, wenn es auf diese Stimmen ankommt. In der Bevollmächtigung eines Mitgesellschafter zur Stimmabgabe liegt i.d.R. eine Befreiung von § 181 BGB durch schlüssiges Verhalten.<sup>33</sup>

Ein abweichender Gewinnverteilungsbeschluß gegenüber den Beteiligungsverhältnissen ist zulässig,<sup>34</sup> ebenso eine quotenabweichende Rücklagenzuordnung.<sup>35</sup> Voraussetzung ist eine entsprechende Satzungsregelung.<sup>36</sup> Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung ist die zivilrechtliche Wirksamkeit.<sup>37</sup> Ausschüttungen an beherrschende Gesellschafter gelten i.d.R. mit dem Gewinnverwendungsbeschluß als zugeflossen, auch wenn der Beschluß eine spätere Fälligkeit vorsieht.<sup>38</sup> Vorabausschüttungen oder überhöhte Ausschüttungen sind keine vGA.<sup>39</sup> Rückzahlungen solcher Ausschüttungen sind Einlagen.<sup>40</sup>

## 7. Aufsichtsrats/Beirat

Aufsichtsrats-/Beiratsvergütungen sind bei der GmbH nur beschränkt abziehbar (§ 10 Nr. 4 KStG).<sup>41</sup> Aufwandsentschädigungen fallen hingegen nicht unter § 10 Nr. 4 KStG, soweit sie den im Einzelfall erforderlichen Aufwand nicht übersteigen. Zur USt siehe Abschn. 50 Abs. 2 KStR. Die Vergütungen sind beim Aufsichtsratsmitglied Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Sie unterliegen der USt.<sup>42</sup>

## 8. Wettbewerbsverbot

Die Entschädigung für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot ist keine vGA, falls sie angemessen ist und – bei beherrschenden Gesellschaftern – rechtzeitig und klar vereinbart wurde.<sup>43</sup> Die Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots gegen Vergütung macht den ausscheidenden GmbH-Gesellschafter nicht zum Unternehmer i.S.d. UStG.<sup>44</sup>

## 9. Satzungsklausel

Formulierung: „Die Geschäftsführung ist nicht befugt, außerhalb eines von der Gesellschafterversammlung ordnungsgemäß gefaßten Gewinnverteilungsbeschlusses den Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen oder Gesellschaften Vorteile irgendwelcher Art vertragsgemäß oder durch einseitige Handlungen zuzuwenden. Die Gesellschafter, die solche Zuwendungen erhalten haben oder denen die Zuwendungsempfänger nahestehen, sind zur Rückgabe bzw. zum Wertersatz verpflichtet. Die Bilanzen

der Gesellschaft sind durch Aktivierung des Rückforderungsanspruchs zu berichtigen.“ Satzungsklauseln begründen einen zivilrechtlichen Anspruch der GmbH gegen den Empfänger einer vGA auf Rückzahlung des Vorteils. Hintergrund dieser Regelung sind die Unklarheiten über eine gesetzliche Anspruchsgrundlage für einen Rückgewähranspruch.<sup>45</sup>

Nach wie vor umstritten ist die Frage, ob die steuerlichen Folgen einer vGA durch nachträgliche Einbuchung eines solchen Rückgewähranspruchs beseitigt werden können.<sup>46</sup> Der I. Senat des BFH steht dieser Technik ablehnend

32 BGH II Z R 318/87 vom 06.06.1988, GmbHR 1988, 337; II Z R 167/89 vom 24.09.1990, JZ 1991, 877; *Kirstgen*, GmbHR 1989, 406.

33 Siehe *Hüffer* in Hachenburg, GmbHG, 8. Aufl., 1992/1997, § 47 Rz. 116 f.

34 BFH I R 77/96 vom 19.08.1999, BStBl. 2001 II, 43; ► I R 97/05 vom 28.06.2006, GmbHR 2006, 1206; *Harle*, GmbHR 2000, 321; Paus, FR 2000, 197; *Heidemann*, INF 2000, 333; Nichtanwendungserlaß, BMF-Schreiben IV A 2-S 2810-4/00 vom 07.12.2000, DB 2000, 2501; dazu *Schwedhelm/Binnewies*, DB 2001, 503; dies., GmbH-StB 2000, 281; *Bartmuß/Möser*, BB 2001, 1329; *Rose*, FR 2002, 1; mit Gestaltungshinweisen zur individuellen Zuflußsteuerung *Blumers/Witt*, DStR 2002, 616.

35 *Priester*, DStR 2001, 795.

36 Siehe BayObLG 3 ZBR 31/01 vom 23.05.2001, BB 2001, 1916.

37 FG Berlin 8 K 8401/97 vom 31.07.2000, EFG 2000, 1324; *Schwedhelm/Binnewies*, DB 2001, 503.

38 BFH VIII R 24/98 vom 17.11.1998, GmbHR 1999, 304.

39 Siehe zum KStG a.F. BFH I R 11/96 vom 30.07.1997, GmbHR 1998, 146; kritisch hierzu *Kohlhaas*, GmbHR 1998, 661; zum Zeitpunkt der Verrechnung mit dem vEK BFH I R 35/97 vom 22.10.1998, BStBl. 1999 II, 171; zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung I R 11/01 vom 07.11.2001, DStRE 2002, 380; I R 57/98 vom 21.07.1999, HFR 2000, 107; I R 11/96 vom 30.07.1997, GmbHR 1998, 146; FG Hamburg VI 120/98 vom 21.09.1999, EFG 2000, 39; FG Münster 9 K 4200/96 vom 02.09.1999, EFG 1999, 1307; a.A. Niedersächsisches FG 6 K 98/96 vom 18.01.2000, EFG 2000, 816; zu Fragen beim Wechsel des Körperschaftsteuersystems *Krebs*, BB 2002, 433; aufgehoben durch ► BFH I R 60, 61/00 vom 05.09.2001, BFH/NV 2002, 222.

40 BFH VIII R 7/99 vom 29.08.2000, DB 2000, 2352; I R 57/98 vom 21.07.1999, GmbHR 2000, 40; a.A. Niedersächsisches FG 6 K 98/96 vom 18.01.2000, GmbHR 2000, 830; *Kohlhaas*, GmbHR 2000, 796; FG München 6 K 3060/97 vom 09.05.2000, EFG 2000, 1148, aus Verfahrensgründen aufgehoben durch ► BFH I R 69/00 vom 10.07.2002, DStRE 2002, 1412.

41 Eingehend OFD Magdeburg S 2755-1-St 216 vom 12.11.2002, GmbHR 2003, 52; zur Kritik vgl. *Olgemöller* in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 10 Rz. 30.

42 BFH V R 68/78 vom 02.10.1986, BStBl. 1987 II, 42.

43 *Schwedhelm* in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 8 Anh. Rz. 1402.

44 BFH V R 41/76 vom 30.07.1986, BB 1986, 2114.

45 Dazu eingehend *Geißler*, GmbHR 2003, 394; *Ties*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im GmbH-Recht, 1991, 262 ff.; Institut „Finanzen und Steuern“, Grüner Brief Nr. 304, 1991, 23 ff.; *Emmerich* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl., 2006, § 29 Anm. 118; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 17. Aufl., 2009, § 29 Rz. 48; *Winter*, Mitgliedschaftliche Treuebindung im GmbH-Recht, 1988, 227 ff.; *Hoger*, ZGR 1989, 71, 83 ff.; *Hueck/Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl., 2006, § 29 Anm. 76; *Carlé*, KöSDI 1991, 8434.

46 Zum Meinungsstand *Schwedhelm* in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 8 Rz. 305 ff., m.w.N.; zur Rückabwicklung nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens *Schnorr*, GmbHR 2003, 861.



gegenüber.<sup>47</sup> Der Rückgewähranspruch beseitigt nicht die Ausschüttung. Die Rückzahlung wird als Einlage behandelt, die erst bei Erfüllung im Einlagekonto zu erfassen ist.<sup>48</sup> Gleiches gilt, wenn ein Rückgriffsanspruch nach §§ 30, 31 GmbHG besteht.<sup>49</sup> Die Rückgewähr der vGA führt auf der Ebene des Gesellschafters zu nachträglichen Anschaffungskosten.<sup>50</sup> Der Verzicht auf die Rückforderung ist keine vGA.<sup>51</sup> Zinsen für die Rückforderung sind beim Gesellschafter Werbungskosten.<sup>52</sup> Eine Vertragsregelung, wonach sich die Vergütung eines Geschäftsführers entsprechend erhöht, wenn eine vGA festgestellt wird, beseitigt die Folgen der vGA nicht, sondern führt zu einer weiteren vGA.<sup>53</sup>

## 10. Publizität, Prüfungspflicht

Die Verletzung der Publizitätspflichten hat steuerlich keine Auswirkung. Eine Ausschüttung aufgrund einer nicht geprüften, aber prüfungspflichtigen Bilanz führt zur „anderen Ausschüttung“ i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG.<sup>54</sup> Tantiemen werden i.d.R. nicht fällig.

## 11. Einziehung, Abfindung

Die Abfindung im Fall einer Einziehung des Anteils durch die Gesellschaft wird wie eine Anteilsveräußerung nach § 16 bzw. § 17 EStG besteuert.<sup>55</sup> Bei der GmbH wird der Vermögensabfluß unmittelbar mit dem Rücklagekonto verrechnet.<sup>56</sup> Erfolgt die Einziehung gegen eine Abfindung, die unter dem schenkungssteuerlichen Wert liegt, führt dies zu einem schenkungssteuerpflichtigen Erwerb bei den Gesellschaftern (§ 3 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 7 ErbStG). Bei der GmbH fällt keine Schenkungsteuer an.<sup>57</sup> Bei einer Anteilsvereinigung durch Einziehung kann GrESt nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG anfallen.<sup>58</sup>

## 12. Gründungskosten

Gründungskosten sind grundsätzlich von den Gesellschaftern zu tragen, es sei denn, in der Satzung ist etwas anderes unter Nennung des Betrags vereinbart.<sup>59</sup> Begleicht die GmbH Gründungskosten, die zivilrechtlich von den Gesellschaftern zu tragen sind, liegt eine vGA vor.<sup>60</sup> Eine nach-

trägliche Übernahme der Gründungskosten durch Änderung der notariellen Urkunde führt zur vGA.<sup>61</sup>

## 13. Ein-Mann-GmbH

Es gelten steuerlich grundsätzlich keine Besonderheiten. Bei Leistungsbeziehungen zwischen GmbH und Gesellschafter ist besonders auf die Gefahr der vGA zu achten. Schriftform ist aus Beweisgründen dringend zu empfehlen. Dies gilt vor allem wegen § 35 Abs. 4 Satz 2, § 48 Abs. 3 GmbHG.<sup>62</sup>

47 Zuletzt ► BFH I R 23/03 vom 22.10.2003, GmbHR 2004, 430; a.A. BFH VIII B 38/98 vom 14.07.1998, DB 1998, 1994; Gosch, DStR 1998, 1550; dagegen Wassermeyer, DB 1998, 1997; wohl auch Ahmann, DStZ 1999, 233.

48 BFH I R 118/93 vom 29.05.1996, BStBl. 1997 II, 92; VIII R 59/97 vom 25.05.1999, DStR 1999, 1306; VIII B 78/99 vom 08.05.2000, BFH/NV 2000, 1201; Wassermeyer, Stbg. 1996, 481.

49 ► FG Münster 1 K 3741/01 E vom 24.11.2004, EFG 2005, 563.

50 Wassermeyer, Stbg. 1996, 481.

51 BFH I R 126/95 vom 13.11.1996, DB 1997, 1312.

52 BFH VIII R 59/97 vom 25.05.1999, BStBl. 2001 II, 226.

53 BFH I R 124/90 vom 26.02.1992, BStBl. 1992 II, 691.

54 Zum alten Recht BFH I R 51/02 vom 01.04.2003, BStBl. 2003 II, 779; Rauch, BB 1997, 35.

55 BFH I R 14/99 vom 07.08.2000, BStBl. 2001 II, 258; Peetz, GmbHR 2000, 749; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2009, § 17 Rz. 103; zum Besteuerungszeitpunkt Hülsmann, DStR 2003, 49.

56 Siehe Abschn. 83 Abs. 4 KStR zur Rechtslage bis zur Abschaffung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens; zur Einziehung eigener Anteile BFH I R 14/94 vom 07.08.2000, DB 2000, 2302.

57 Siehe BFH II R 20/90 vom 01.07.1992, BStBl. 1992 II, 912.

58 BFH II R 193/85 vom 10.08.1988, BStBl. 1988 II, 959.

59 Vgl. BGH II ZB 10/88 vom 20.02.1989, GmbHR 1989, 250; siehe auch Neufan/Hobbing/Kaiser, INF 1996, 553, mit m.E. teils überzogenen Anforderungen.

60 BFH I R 12/87 vom 11.10.1989, BStBl. 1990 II, 89; I R 42/96 vom 11.02.1997, BFH/NV 1997, 711; nach OFD Karlsruhe vom 07.01.1998, GmbHR 1999, 252, genügt eine Regelung, die einen Höchstbetrag enthält; ebenso FG Baden-Württemberg 3 K 231/95 vom 19.11.1998, GmbHR 1999, 632; für Kapitalerhöhungskosten gilt das Veranlassungsprinzip, BFH I R 24/99 vom 19.01.2000, BStBl. 2000 II, 545.

61 Niedersächsisches FG 6 K 305/98 vom 15.02.2000, EFG 2000, 811.

62 Siehe FG Baden-Württemberg 9 K 4/86 vom 17.05.1993, GmbHR 1994, 198, wonach Insichgeschäfte grundsätzlich nur bei schriftlicher Aufzeichnung steuerlich beachtlich sind. Ferner FinMin. Hessen vom 15.04.1994, FR 1994, 455, fehlende Schriftform führt allein nicht zur vGA, wenn der Nachweis in anderer Weise erbracht wird; ebenso OFD Hannover vom 14.07.1994, DStR 1994, 1459.



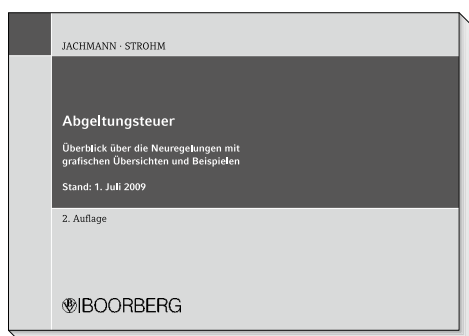
## Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 1.7.2009

von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Joachim Strohm, Wiss. Mitarbeiter, Ludwig-Maximilians-Universität München

**2009, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, 170 Seiten, € 20,-; ISBN 978-3-415-04345-9**



Die zum 1.1.2009 eingeführte Abgeltungsteuer hat die Besteuerung privater Kapitalanlagen grundlegend neu geregelt. Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit **grafischen Übersichten** und anschaulichen Beispielen zu allen wesentlichen Fragen der neuen Steuer.

Die Verfasser haben den Leitfaden für die Neuauflage erheblich erweitert. Sie berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer seit der Erstauflage erfahren hat, insbesondere die Ergänzungen bei der Besteuerung von Renten- und Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und die Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG).

Darüber hinaus widmen die Autoren der Besteuerung sonstiger Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG) mehr Raum als bisher. Sie haben das Steuerabzugs- und das Veranlagungsverfahren um eine Reihe von Aspekten ergänzt. Die Anzahl erklärender Beispiele wurde gegenüber der Erstauflage deutlich erhöht. Abgerundet wird die Neuauflage durch erweiterte Hinweise zu den Auswirkungen der Abgeltungsteuer bei §§ 17 und 23 EStG und einen Überblick über die bisher zur Abgeltungsteuer ergangenen Verwaltungsschreiben. **Rechtsstand der Broschüre ist der 1.7.2009.**

E1109

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)

## § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf dem Prüfstand des EG-Rechts

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ernst & Young AG, München

### Allgemeines

Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist ein Quellensteuerabzug auch dann vorzunehmen, wenn die Erträge aufgrund von DBA oder europäischen Rechts (§§ 43b, 50g EStG) teilweise oder ganz steuerfrei sind. Der Gläubiger der Kapitalerträge bzw. Vergütungen hat jedoch einen Anspruch auf Erstattung der nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden DBA bzw. der §§ 43b und 50g EStG zu viel einbehaltenen Abzugsteuer. Der Anspruch kann im Rahmen des in § 50d Abs. 1 Sätze 2 bis 10 EStG geregelten Erstattungsverfahrens durch einen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (im folgenden: BZSt) geltend gemacht werden; die Erstattung erfolgt auf Grundlage eines Freistellungsbescheids. Zur Vermeidung des Liquiditätsnachteils einer nachträglichen Erstattung kann der Gläubiger beim BZSt nach § 50d Abs. 2 EStG auch eine sog. *Freistellungsbescheinigung* beantragen, die den Schuldner der Kapitalerträge bzw. Vergütungen berechtigt, die Auszahlung an den Gläubiger in Höhe des bescheinigten niedrigeren Quellensteuersatzes vorzunehmen.

Um das sog. „Hineinkaufen“ in den Anwendungsbereich eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie durch Zwischenschaltung von Gesellschaften zu verhindern, enthält § 50d Abs. 3 EStG eine sog. „*Anti-Treaty-Shopping*“-Regelung, die den ausländischen Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung bzw. Freistellung verwehrt. Die einschränkende Auslegung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BFH-Urteil vom 31.05.2005<sup>1</sup> veranlaßte den Gesetzgeber, den Anwendungsbereich der Vorschrift im JStG 2007<sup>2</sup> mit Wirkung zum VZ 2007 nochmals wesentlich zu verschärfen.

### 1. Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007

Die Kapitalertragsteuerentlastung wird nach § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 *nicht gewährt*, wenn der Anteilseigner der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft die für diese geltenden Abkommensvorteile nicht in Anspruch nehmen kann (*fehlende Entlastungsberechtigung*) und

- die ausländische Gesellschaft *ohne wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe* zwischengeschaltet wurde
- *oder* die ausländische Gesellschaft nicht *mehr als 10 %* ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus einer *eigenen Wirtschaftstätigkeit* erzielt
- *oder* die ausländische Gesellschaft *nicht* mit einem für ihren Geschäftszweck *angemessen eingerichteten Ge-*

*schäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* teilnimmt.

Die Einschränkung greift nicht, wenn die Aktien der zwischengeschalteten Gesellschaft an einer anerkannten Börse wesentlich und regelmäßig gehandelt werden oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des InvStG gelten (§ 50d Abs. 3 Satz 4 EStG).

Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG sind in *drei Schritten* zu prüfen. Als *erstes* ist zu prüfen, ob ein *Ausnahmefall* i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG vorliegt. In einem *zweiten Schritt* muß die *Entlastungsberechtigung* der Gesellschafter geprüft werden. Entspricht die den Gesellschaftern der ausländischen Gesellschaft bei direktem Bezug der Kapitalerträge oder Vergütungen zustehende Steuerentlastung denen der zwischengeschalteten Gesellschaft, kommt es auf die weiteren Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG nicht mehr an, da die Entlastung nach dem Gesetzeswortlaut nur versagt wird, wenn kumulativ beide Tatbestandsgruppen vorliegen („und“). Kommt man dagegen zum Ergebnis, daß auf der Ebene des Gesellschafters keine vergleichbare Entlastungsberechtigung vorliegt, muß in einem *dritten Schritt* geprüft werden, *ob* einer der drei mit „oder“ verbundenen Tatbestände vorliegen. Wird nur eines der drei Merkmale nicht erfüllt, wird die Quellensteuerreduktion versagt. Die Feststellungslast liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der die Freistellung beantragenden ausländischen Gesellschaft.<sup>3</sup>

## 2. Europarechtliche Bedenken

### 2.1 Rechtfertigungsgrund der Mißbrauchsverhinderung

Da einbehaltene Kapitalertragsteuer nur bei einer inländischen Gesellschaft auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird, die Kapitalertragsteuer bei einer ausländischen Gesellschaft aber trotz der Steuerbefreiung von Kapitalerträgen gem. § 8b Abs. 1 KStG definitiv wird, führt die Erhebung von Kapitalertragsteuer zu einer steuerlichen Mehrbelastung ausländischer Gesellschaften in Deutschland. Im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit (primäres Gemeinschaftsrecht) bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie (sekundäres Gemeinschafts-

1 BFH-Urteil vom 31.05.2005, I R 74, 88/04, BStBl II 2006, 118.

2 BGBl. I 2006, S. 2878.

3 BMF-Schreiben vom 03.04.2007, IV B 1 – S 2411/07/002.

recht) läßt sich diese Behinderung von ausländischen EU-Gesellschaften nur rechtfertigen, wenn die Zwischenschaltung der EU-Gesellschaft mißbräuchlich ist.

In entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes<sup>4</sup> liegt ein Mißbrauch dann vor, wenn die Zwischenschaltung der EU-Gesellschaft eine rein künstliche Gestaltung ist, die dazu bestimmt ist, der Erhebung der Kapitalertragsteuer zu entgehen. Kein Mißbrauch liegt vor, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, daß die EU-Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich in einem Mitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Inwieweit diese wirtschaftliche Tätigkeit der EU-Zwischengesellschaft mit der Beteiligung an der inländischen Gesellschaft im Zusammenhang stehen muß, bedarf noch weiterer Klärung durch den EuGH. M.E. kann es auch insofern lediglich darauf ankommen, ob das Halten der Anteile eine rein künstliche Gestaltung ist.

Aus EU-rechtlicher Sicht ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber typisierende Mißbrauchstatbestände aufstellt. § 50d Abs. 3 EStG geht jedoch über den vorgeannten europäischen Mißbrauchs begriff hinaus; erschwerend kommt hinzu, daß bereits dann, wenn eine der Alternativen nicht erfüllt wird, die Entlastungsberechtigung versagt wird. Die Vorschrift verstößt damit unabhängig von noch offenen Fragen zur Auslegung des EG-rechtlichen Mißbrauchs begriffs gegen EG-Recht. Da der deutsche Gesetzgeber sich mit der Verschärfung gegen die BFH-Rechtsprechung wendet, die sich auch an dem Mißbrauchs begriff des EG-Rechts anlehnt, ist m.E. § 50d Abs. 3 EStG nicht EG-rechtskonform auslegbar. Steuerpflichtige, die sich auf die oben genannten Grundfreiheiten oder die Mutter-Tochter-Richtlinie berufen können, können diesen Verstoß gerichtlich geltend machen. In diesen Fällen würde dann § 42 AO in der Ausprägung der bisherigen Rechtsprechung des BFH gelten, d.h. die Gesetzesänderung ginge ins Leere.

## 2.2 Fehlen einer Gegenbeweisklausel

Europarechtlich bedenklich ist auch das Fehlen einer Gegenbeweis-Klausel. Durch die neu gefaßte Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG werden Gestaltungen typisierend als mißbräuchlich eingestuft, ohne daß im Einzelfall auch tatsächlich ein Mißbrauchsfall vorliegen muß. Nach Auffassung des EuGH ist dem Steuerpflichtigen aber bei typisierenden Mißbrauchsvermutungen die Möglichkeit einzuräumen, den Mißbrauchsvorwurf entkräftigen zu können, d.h. er müßte im Rahmen des § 50d Abs. 3 EStG die Gelegenheit haben, durch objektive, von dritter Seite nachprüfbare Anhaltspunkte den Mißbrauchsvorwurf entkräftigen zu dürfen.<sup>5</sup>

Aus der Gesetzeshistorie ergibt sich, daß nach § 50d Abs. 3 EStG eine Gegenbeweismöglichkeit ausgeschlossen sein soll. Ohne die Möglichkeit des Nachweises anhand konkreter Sachverhaltsumstände, daß keine Absicht zur mißbräuchlichen Inanspruchnahme vorliegt, begegnet die Vorschrift aber ebenfalls erheblichen europarechtlichen Bedenken.

## 2.3 Rechtsschutzmöglichkeiten aufgrund der europarechtlichen Bedenken

Beim *Freistellungsbescheid* handelt es sich um einen Steuerbescheid. Wird dieser abgelehnt, sollte unter Hinweis auf die Europarechtswidrigkeit des neuen § 50d Abs. 3 EStG die Einlegung eines Verpflichtungseinspruches geprüft werden.

Die *Freistellungsbescheinigung* ist zwar kein Steuerbescheid, aber ein anfechtbarer Verwaltungsakt i.S.v. § 118 AO, die Ablehnung einer Freistellungsbescheinigung ist daher ebenfalls mit europarechtlichen Argumenten anfechtbar.<sup>6</sup>

## 3. Vertragsverletzungsverfahren

Die Europäische Kommission bereitet dem Vernehmen nach ein offizielles Vertragsverletzungsverfahren (Vertragsverletzungsverfahren 2. Stufe) wegen eines Verstoßes des § 50d Abs. 3 EStG gegen das Gemeinschaftsrecht vor. Der nächste Schritt wäre ggf. die Abgabe einer mit Gründen versehenen Stellungnahme gem. Art. 226 S. 1, 1. Hs. EG, in der man Deutschland auffordern würde, den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht innerhalb einer bestimmten Frist zu beseitigen.

Die Europäische Kommission wird in ihrer Stellungnahme voraussichtlich auf folgende Punkte abstellen:

- Die gesetzliche Regelung, wonach bereits eine der drei unter § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Alternativen ausreicht, um den Entlastungsanspruch nach § 50d Abs. 1 oder Abs. 2 EStG zu versagen, ist zu unbestimmt und zudem unverhältnismäßig.
- Dem Steuerpflichtigen wird durch § 50d Abs. 3 EStG entgegen der Rechtsprechung des EuGH keine Gegenbeweismöglichkeit für das Fehlen eines Mißbrauchs eröffnet.

<sup>4</sup> EuGH, Urt. v. 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc.

<sup>5</sup> Vgl. dazu ausführlich *Kessler/Eicke*, Treaty-Shopping – Quo vadis? Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG-E, IStR 2006, S. 577 ff.; *Günkel/Lieber*, Braucht Deutschland eine Verschärfung der Holdingregelung in § 50d Abs. 3 EStG, DB 2006, S. 2197, jeweils m.w.N.

<sup>6</sup> Vgl. *Heinicke* in Schmidt, § 50d EStG, Rdnr. 21.

net, wenn eine der dort genannten Voraussetzungen für die Versagung der Entlastung vorliegt. Dies gilt insbesondere für die unter § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 genannte Voraussetzung.

Sollte Deutschland sich bereit erklären, eine Gegenbeweismöglichkeit zuzulassen, ist davon auszugehen, daß die Kommission das Vertragsverletzungsverfahren einstellen wird. Andernfalls wird die Kommission Deutschland vor dem EuGH verklagen.

## Inkrafttreten des deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommens zur Erbschaft- und Schenkungsteuer: Entlastung versus ungewohnte Besonderheiten

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

### 1. Einleitung und Problemstellung

Das Abkommen<sup>1</sup> ist nach frühzeitiger Ratifizierung durch den deutschen Bundestag und Verkündung im Bundesgesetzblatt am 18.09.2007<sup>2</sup> erst nach längerer Verzögerung auf französischer Seite am 03.04.2009 für Erwerbe ab diesem Tag in Kraft getreten.<sup>3</sup> Durch das Abkommen tritt eine wesentliche Entlastung ein, z.B. bei Konten eines deutschen Erblassers in Frankreich, die nach französischem Verständnis auch ohne Wohnsitz eines Beteiligten immer beschränkt steuerpflichtig wären und bei denen nach dem EuGH-Urteil *Block*<sup>4</sup> keine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung französischer Steuer in Deutschland möglich gewesen wäre.

Das Abkommen enthält aber auch viele Abweichungen vom Regelfall des OECD-MA-ErbSt, gerade auch auf Grund der Besonderheiten des französischen Erbschaftsteuerrechts, an deren Berücksichtigung die französische Seite ausgeprägt interessiert war. Nachfolgend wird ein Überblick über die Regelungen und gerade auch die Besonderheiten des Abkommens im Vergleich zum OECD-MA bzw. dem Regelfall eines DBA gegeben.

Besonderheit des Abkommens ist auch ein angefügtes Protokoll mit Erläuterungen, wobei in Art. 18 DBA ausdrücklich das Protokoll als völkerrechtlich verbindlicher Bestandteil des Abkommens qualifiziert ist. Damit wollte die deutsche Finanzverwaltung wohl insbesondere Kontroversen ausweichen, ob das Protokoll nur deklaratorisch und im Zweifel gegenüber dem Wortlaut des Abkommens nachrangig ist oder nicht<sup>5</sup>, wie sie sich im Zusammenhang mit der Denkschrift zum DBA Schweiz-ErbSt bei Widersprüchen zum Abkommenswortlaut ergeben hatten.<sup>6</sup>

### 2. Abkommensrelevante Grundzüge des französischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

Frankreich erhebt eine Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den Erwerb von Todes wegen und auf den unentgeltlichen Erwerb unter Lebenden.<sup>7</sup> Bei Erblassern oder Schenkern mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich zum Zeitpunkt ihres Todes bzw. der Ausführung der Schenkung wird das gesamte übergehende Weltvermögen erfaßt (unbeschränkte Steuerpflicht). Seit 01.01.1999 gilt dies auch, wenn der Erwerber seinen steuerlichen Hauptwohnsitz während einer Spanne von sechs Jahren innerhalb der letzten zehn Jahre in Frankreich hatte. Andernfalls sind nur in Frankreich belegene Vermögensgegenstände betroffen. Dazu gehören

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

- 1 Vgl. dazu *Bisle*, Neues Erbschaft- und Schenkungsteuer-DBA mit Frankreich, IWB 2009, F. 5 G. 2, 813; *Czakert*, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuer-DBA zwischen Deutschland und Frankreich, IStR 2007, 281; *Gottschalk*, Frankreich: DBA mit Deutschland zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZEV 2007, 217; *Gottschalk*, Inkrafttreten des deutsch-französischen ErbSt-DBA am 27.02.2009, ZEV 2009, 185; *Jülicher*, Das neue DBA Frankreich-Deutschland zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, IStR 2007, 85; v. *Oertzen/Schienze*, Die Besteuerung deutsch-französischer Erbfälle nach Inkrafttreten des ErbSt-DBA zwischen Deutschland und Frankreich, ZEV 2007, 406; *Schulz/Werz*, Erbschaft-/Schenkungssteuer bei deutsch-französischen Sachverhalten – neues DBA und typische Fallkonstellationen, ErbStB 2007, 213; vgl. auch die Kommentierungen von *Hahn*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, DBA Frankreich-ErbSt (Bearb. 2008), und *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand 2009, § 2 Tz. 281 ff.
- 2 Zustimmungsgesetz v. 11.09.2007, BGBl. II 2007, 1402.
- 3 Ratifizierung in Frankreich am 02.04.2009, in Kraft seit 03.04.2009, Anwendung ab diesem Zeitpunkt, BGBl. II 2009, 596.
- 4 V. 12.02.2009 C-67/08, BFH/NV 2009, 433.
- 5 Vgl. dazu näher *Hahn*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA Frankreich-ErbSt, Art. 18 Rz. 1.
- 6 Vgl. dazu näher *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 2 Tz. 230.
- 7 Näher *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 21 Tz. 100.

Steuersätze in %						
Steuerpflichtige Erwerbsteile in EUR		Ehegatte	Ehegatte und Partner (PACS) unter Lebenden und Verwandte 4. Grades	Verwandte 2. Grades Seitenlinie	Verwandte 3. und 4. Grades Seitenlinie	Sonstige Erwerber
bis	7.922	5	5	35		
7.922	bis	11.883	10	10	35	
11.883	bis	15.636	10	15	35	
15.636	bis	31.272	15	20	35	60
31.272	bis	542.043	20	20	45	
542.043	bis	886.032	30	30	45	
886.032	bis	1.772.064	35	35	45	
	über	1.772.064	40	40	45	

auch Wertpapiere, wenn der Schuldner Wohnsitz oder Sitz in Frankreich hat, und unmittelbar oder mittelbar gehaltene Anteile an ausländischen Personen- oder Kapitalgesellschaften bzw. sonstigen Körperschaften und Vermögensmassen, die in Frankreich belegene Grundstücke in ihrem Vermögen halten. Für die Ermittlung, ob eine Mehrheitsbeteiligung vorliegt, werden auch Anteile bestimmter naher Verwandter berücksichtigt<sup>8</sup>. Mehrheitsbeteiligungen werden also insgesamt wie französischer Grundbesitz behandelt, sonstige Beteiligungen nur hinsichtlich des Anteils des französischen Grundbesitzes im Gesamtvermögen. Betrieblich genutzte Grundstücke sind ausgenommen.

Jeder Erwerber versteuert im Erbfall den Nettowert des bei ihm angefallenen Vermögens; seit 01.01.2005 auch bei Schenkungen.<sup>9</sup> Während grundsätzlich der gemeine Wert am Todestag bzw. Schenkungstag maßgeblich ist, werden Hausrat vorbehaltlich des Nachweises eines geringeren Wertes mit 5 v.H. des übrigen Nachlasses, Kunstgegenstände und Sammlungen mit dem Versteigerungswert oder einem Schätzwert, mindestens aber mit dem Versicherungswert angesetzt. Umfangreiche Reformen der sachlichen und persönlichen Freibeträge fanden nach Wahl des neuen Präsidenten *Sarkozy* zum 22.08.2007 bzw. zum 01.01.2008 statt.<sup>10</sup>

Seit 01.01.2006<sup>11</sup> kann jeder Erwerber für Unternehmensübertragungen von Todes wegen und unter Lebenden eine 75%ige Befreiung bei Unternehmensübertragungen in Anspruch nehmen (neben zinspflichtigen Stundungsmöglichkeiten), wenn der Erblasser bereits für seine Rechtsnachfolger verbindlich eine Mindestbehaltenszeit von sechs Jahren nach dem Erwerb festgelegt hat bzw. die Erwerber entsprechende Vereinbarungen zwei Jahre kollektiv und mindestens vier Jahre individuell binnen sechs Monaten nach einem Erwerb von Todes wegen abschließen. Bei Gesellschaftsbeteiligungen müssen mindestens 34% des Ka-

pitals der betroffenen Gesellschaft bzw. 20% im Fall einer börsengängigen Gesellschaft von der Übertragung betroffen sein und für den Fall des Todes des Erben die Rechtsnachfolger von den Erben wiederum zur Einhaltung der Behaltensfrist verpflichtet werden. Weiter muß für den Erben oder einen der Gesellschafter, der die ursprüngliche Verpflichtung unterschrieben hat, die Tätigkeit bei der Gesellschaft die Haupttätigkeit darstellen (Personengesellschaft) oder er die Leitung ausüben (Kapitalgesellschaft), und zwar für die Dauer von fünf Jahren, davon wenigstens drei Jahre nach dem Tod des Erblassers. Bei einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt gelten die Begünstigungen nur dann, wenn das Stimmrecht des Nießbrauchers auf Gewinnverteilungsbeschlüsse beschränkt ist.<sup>12</sup> Die im französischen Einkommensteuerrecht seit 01.01.2003 besonders begünstigten Immobiliengesellschaften nach Art der *Société immobilière d'investissements cõtée*<sup>13</sup> werden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht besonders behandelt. Mehrere Erwerbe vom selben Zuwender werden innerhalb einer 6-Jahresfrist zusammengerechnet.

Ehepartner und Lebenspartner, d.h. Personen, die untereinander durch einen „Pacte Civil de Solidarite (PACS)“<sup>14</sup> verbunden waren, erwerben von Todes wegen völlig steuerfrei. Persönliche Freibeträge – jährlich indexiert entsprechend der Anpassung der Tarifgrenzen der Einkommen-

8 *Bärtels*, ZEV 1999, 476 f.; *Hahn*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA-F-ErbSt, Art. 5 Rz. 60 ff.

9 Näher *Wachter*, ZErB 2005, 66, 68.

10 Näher dazu *Gottschalk*, ZEV 2008, 99.

11 Vgl. zu den Neuerungen *Wachter*, ZErB 2005, 386; *Klima*, ZEV 2006, 114.

12 Vgl. *Klima*, ZEV 2006, 114; *Gottschalk*, ZEV 2006, 444.

13 Sog. SIIC, vgl. dazu *Richter*, DStR 2003, Beih. zu Heft 1, S. 3.

14 Zum Zivilrecht vgl. *Ferrand*, FPR 2004, 335.

steuer an die Inflation – werden gewährt<sup>15</sup> u.a. i.H.v. 79.222 EUR für den Ehegatten bzw. für registrierte, nicht zwingend gleichgeschlechtliche Lebenspartner unter Lebenden, 156.359 für Kinder und Enkel von Todes wegen, für Enkel unter Lebenden 31.272 EUR.

Die Steuer wird nach einem *progressiven Teilmengentarif*, bei *entfernten Verwandten* ab der dritten Seitenlinie und bei Nichtverwandten *nach Proportionalitäten* festgesetzt:

Ermäßigungen des Steuersatzes gelten auf Grund von Sonderregelungen – mit z.T. jährlichen kurzfristigen Änderungen – für lebzeitige Schenkungen. Seit 1. 1. 2006 beträgt die Steuerermäßigung bei einem Alter des Schenkers von unter 70 Jahren 50% und zwischen 70 und höchstens 80 Jahren noch 30%. Bei einer Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt betragen die Ermäßigungen innerhalb der gleichen Altersgrenzen 35 bzw. 10%. Anders als in Deutschland kann es also in Frankreich von Vorteil sein, lebzeitig Vermögen abzugeben, wenn zwar der Steuerbetrag im Hinblick auf die Zinsbelastung eher zu zahlen ist, sich aber durch den Abschlag reduziert. In Deutschland dagegen ist es stets vorteilhaft, bei erwartetem gleichbleibenden Wert, wenn die persönlichen Freibeträge bereits ausgenutzt sind, die Schenkung eventuell bis zum Tod hinauszuzögern, um unter Zinsgesichtspunkten die gleiche Steuer-schuld möglichst spät zu zahlen.

Bei Schenkungen unter *Nießbrauchsvorbehalt* wird außerdem ein vom Alter des Nießbrauchers abhängiger fester Wertanteil des übergehenden Vermögens von dessen Steuerwert abgezogen. Die auf Zehnjahresperioden abstellenden Wertanteile sind im Jahr 2004 zur Anpassung an die gestiegene allgemeine Lebenserwartung für den Nießbraucher deutlich erhöht worden;<sup>16</sup> z. B. werden für einen Nießbraucher im Alter zwischen 61 und 70 Jahren (vor Vollendung des 71. Lebensjahres) nunmehr 40% statt vormals 20% vom Wert des unter Nießbrauchsvorbehalt übergehenden Vermögens abgezogen. Anders als in Deutschland, wo nur der lebzeitige Verzicht auf den Nießbrauch schenkungsteuerpflichtig ist,<sup>17</sup> ist in Frankreich seit den „Sarkozy-Reformen“ auch der Tod des Nießbrauchers steuerpflichtig. Der Nießbrauch wird dabei so bewertet, als habe der Nießbraucher zu diesem Zeitpunkt – mit den dann maßgeblichen Vervielfältigern – auf sein Nießbrauchsrecht verzichtet.

### 3. Abkommensrechtliche Einzelregelungen im DBA

#### 3.1 Wohnsitzstaat

Der aktuelle abkommensrechtliche Wohnsitzstaat des Erblassers oder Schenkers zum Todeszeitpunkt etc. ist in einem DBA stets von entscheidender Bedeutung, weil allein damit ein umfassendes Besteuerungsrecht nur eines Vertrags-

staates verbunden ist und somit eine Doppelbesteuerung auf Grund mehrfacher unbeschränkter Steuerpflicht bei Doppelwohnsitz ausgeschlossen wird. Bei Doppelwohnsitz des im Hinblick auf die unbeschränkte Steuerpflicht für die meisten Staaten vorrangigen Erblassers bzw. Schenkers ist regelmäßig eine Anknüpfungsleiter vorgesehen, die zwei nach innerstaatlichem Recht bestehende steuerliche Wohnsitze auf einen abkommensrechtlichen Wohnsitz reduziert. Bei Doppelwohnsitz ist das Vorhandensein einer ständigen Wohnstätte maßgeblich (Art. 4 Abs. 2 a Satz 1 MA), wobei es sich nach dem BFH bei einer ständigen Wohnstätte um einen besonders qualifizierten Wohnsitz handeln muß, der auch ständig genutzt wird.<sup>18</sup> Ein Appartement, das einmal wöchentlich für die Nacht zwischen zwei Arbeitstagen im Inland aufgesucht wird, stellt damit eine ständige Wohnstätte dar, nicht aber z.B. eine Ferienwohnung, die lediglich zwei Wochen im Jahr zusammenhängend aufgesucht wird. Bei Vorhandensein zweier Wohnstätten entscheidet der Mittelpunkt der Lebensinteressen, er richtet sich nach den engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu einem Staat (Art. 4 Abs. 2 a Satz 2 MA).<sup>19</sup> Bestimmend sind hier vorrangig persönliche Umstände (verwandtschaftliche Beziehungen, Einbindung in gesellschaftliches Leben), aber auch Vermögensinteressen (Kontoführung, Vermögensverwaltung etc.). Ersatzweise sind nacheinander die Kriterien gewöhnlicher Aufenthalt bzw. Staatsangehörigkeit (Art. 4 Abs. 2 b, c MA) maßgeblich für die Festlegung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes, äußerstenfalls regeln die Vertragsstaaten die Fragen in gegenseitigem Einvernehmen (Art. 4 Abs. 2 d MA). Bei juristischen Personen ist die tatsächliche Geschäftsleitung maßgeblich.

Das zwischen Frankreich und Deutschland abgeschlossene Abkommen entspricht zunächst weitestgehend dem aktuellen Standard des OECD-Musterabkommens. Das bedeutet ein umfassendes Besteuerungsrecht für den abkommensrechtlichen aktuellen Erblasser- oder Schenkerwohnsitzstaat mit begrenzten Belegenheitsbesteuerungsrechten für den anderen Staat, unter Anrechnung dieser Steuern eben im Wohnsitzstaat.

#### 3.2 Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Eine Doppelbesteuerung wird in den Abkommen regelmäßig durch die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode vermieden. Bewußt nicht vorgesehen ist der Abzug einer aus-

15 Vgl. auch differenzierende Übersicht bei *Wachter*, ZErB 2006, 214, 217.

16 Vgl. dazu *Tillmanns*, IWB, E 5 G. 2 (2004), 1385, 1392.

17 ►► BFH v. 17.03.2004 II R 3/01, BStBl. II 2004, 429.

18 BFH v. 16.01.1998 I R 40/97, BStBl. II 1999, 207; ►► v. 05.06.2007 v. I R 22/06, BStBl. II 2007, 812.

19 Vgl. FG Ba-Wü. v. 11.03.2009, EFG 2009, 904.

ländischen Steuer als bloße Nachlaßverbindlichkeit, der in Deutschland bereits einfach gesetzlich wohl eher nicht zulässig ist.<sup>20</sup> Grund für die Entscheidung der OECD ist schlichtweg, daß beim Abzug die Entlastung nicht vollständig, sondern nur in Höhe des Steuersatzes eintritt. Bei der Freistellungsmethode besteht ein ausschließliches Belegenheitsbesteuerungsrecht für den Nichtwohnsitzstaat, regelmäßig aber ist ein Progressionsvorbehalt für den Wohnsitzstaat vereinbart. Dieser kann also das freigestellte Vermögen für die Berechnung seines Steuersatzes für den übrigen Vermögensübergang einbeziehen. Alternativ – und wesentlich häufiger – gilt jedoch die Anrechnungsmethode. Auch der Wohnsitzstaat darf dabei besteuern, muß aber die im Belegenheitsstaat erhobene Steuer anrechnen. Mangels näherer Regelungen des Anrechnungsverfahrens sind innerstaatliche Vorschriften<sup>21</sup> maßgebend. Die Anrechnungsmethode, meistens mit einer Höchstbetragsbegrenzung für die anrechenbare ausländische Steuer verbunden, führt im Ergebnis regelmäßig zur Anwendung des höheren Steuersatzniveaus der beiden betroffenen Staaten.

Für die wechselseitige Anrechnung im DBA zwischen Frankreich und Deutschland gilt als Anrechnungshöchstbetrag der Teil der vor der Anrechnung ermittelten französischen Steuer, der auf das Vermögen entfällt, für das die Anrechnung zu gewähren ist (Art. 11 Abs. 1a). Für den Vergleich der Steuerbelastungen, der die Anrechnung eines höheren deutschen Steuerniveaus in Frankreich vermeiden soll, wird, weil Frankreich überwiegend einen die einzelnen Erwerbsteile unterschiedlich belastenden, ansteigenden progressiven Teilmengentarif verwendet, die Durchschnittsbelastung nach französischem Steuerrecht ermittelt. Dafür wird auf „das Produkt aus dem Nettowert des in Frankreich besteuerten Vermögens und dem Satz, der sich aus dem Verhältnis zwischen der Steuer, die für das gesamte nach französischem innerstaatlichen Recht zu besteuernde Vermögen tatsächlich zu zahlen ist, und dem Nettowert des Vermögens ergibt“, abgestellt.

Nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. b) DBA wird dann, wenn der Erblasser oder Schenker nicht abkommensrechtlich in Frankreich ansässig war, also wenn Frankreich ausschließlich Belegenheitsbesteuerungsrechte i.S.d. Art. 5 bis 8 DBA geltend machen kann, die französische Steuer unter Berücksichtigung des gesamten nach französischem innerstaatlichen Recht steuerungsfähigen Vermögens, also faktisch des gesamten in Frankreich belegenen Vermögens, ermittelt. Die Regelung enthält faktisch eine Art Progressionsvorbehalt zu Gunsten des lediglich Belegenheitsbesteuerungsrechte ausübenden Staates Frankreich, mit dem ein Verfall der höheren Stufen des progressiven Teilmengentarifs bei Nichtbesteuerung des der Art nach zum sonstigen Vermögen i.S.d. Art. 9 DBA zählenden Vermögens vermieden werden soll. Eine vergleichbare Regelung auf deutscher Seite war nicht notwendig, weil der Progressionsvorbehalt

nach § 19 Abs. 2 ErbStG im deutschen Recht nur bei unbeschränkter Steuerpflicht gilt.

### 3.3 Überdachende Besteuerungsrechte, 7-Jahres-Regelung

Nach den Doppelbesteuerungsabkommen soll an sich nur einem Staat das Recht zur umfassenden Besteuerung des gesamten Vermögensüberganges zustehen, regelmäßig dem Erblasser- bzw. Schenkerwohnsitzstaat. In vielen Konstellationen will jedoch auch der andere Staat auf sein nach innerstaatlichem Recht bestehendes uneingeschränktes Besteuerungsrecht,

- z.B. wegen des Nebenwohnsitzes eines Erblassers/Schenkers auf seinem Hoheitsgebiet,
- bei einem wegziehenden Erblasser/Schenker mit eigener Staatsangehörigkeit oder
- bei einem auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Erwerber, auf dem der Erblasser/Schenker nicht ansässig ist,

nicht verzichten. Diesen Interessenkonflikten trägt die bereits im OECD-MA vorgesehene Sonderregelung zur sog. subsidiären bzw. „überdachenden“ Besteuerung Rechnung.<sup>22</sup> Das umfassende Besteuerungsrecht bleibt danach beim abkommensrechtlichen Wohnsitzstaat i.S.d. Art. 4. Aber auch der andere Vertragsstaat darf auf Grund des Nebenwohnsitzes, während einer bestimmten Phase nach dem Wegzug oder bei Erwerberansässigkeit den Vermögensübergang umfassend nach innerstaatlichem Recht besteuern. Er muß allerdings nunmehr die gesamte im abkommensrechtlichen Wohnsitzstaat erhobene Steuer auf seine Steuer anrechnen, ausgenommen nur die Steuer auf die Vermögenswerte, für die ihm selbst das Belegenheitsbesteuerungsrecht zusteht, z.B. für Grundbesitz und Betriebsstättenvermögen (Art. 9 A Abs. 4 und B Abs. 4 MA).

Überdachende Besteuerungsrechte bestehen im DBA Frankreich/Deutschland für den jeweils im anderen Vertragsstaat abkommensrechtlich ansässigen Erwerber.

Der Konflikt bei den Wegzählern mit Staatsangehörigkeit des Fortzugsstaates wird allerdings zunehmend in den moderneren Abkommen dadurch gelöst, daß für die Phase des nachhängenden Wegzugsbesteuerungsrechts der Erblasser bzw. Schenker als Wegzähler, sofern er nicht zugleich die Staatsangehörigkeit des Zuzugsstaates hat, noch im Weg-

<sup>20</sup> So jetzt ►► FG Düsseldorf v. 13.05.2009, EFG 2009, 1310; vgl. auch Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 6; a.A. Meincke, ErbStG, 15. Aufl., 2009, § 21 Anm. 2.

<sup>21</sup> Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1997, S. 791.

<sup>22</sup> Vgl. dazu Jülicher, in Debatin/Wassermeyer, OECD-MA-ErbSt, Art. 9 Rz. 80 ff.; Rz. 161 ff.



zugsstaat ausschließlich als gebietsansässig angesehen wird (so z.B. in den Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Dänemark (5 Jahre), Schweden (5 Jahre) und den USA (abweichend inzwischen 10 Jahre<sup>23</sup>)).

Im DBA Frankreich/Deutschland ist (Art. 4 Abs. 3 DBA) – im Einzelnen etwas abweichend vom OECD-MA – eine natürliche Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes bzw. zum Zeitpunkt der Schenkung Staatsangehöriger nur eines Vertragsstaates war und die nach Art. 4 Abs. 1 DBA – also ohne Anwendung der Tie-Breaker-Rules des Abs. 2 – nach einem Umzug einen Wohnsitz im anderen Vertragsstaat hatte, trotzdem noch infolge Fiktion nur im Staatsangehörigkeitsstaat i.S.d. Abkommens ansässig, „wenn diese Person die eindeutige Absicht hatte, ihren Wohnsitz im anderen Staat nicht auf Dauer beizubehalten (subjektives Merkmal), wohl anhand objektiver Kriterien („Eindeutigkeit“) zu belegen und wenn sie während der dem Zeitpunkt des Todes oder der Schenkung unmittelbar vorausgehenden sieben Jahre ihren Wohnsitz dort insgesamt weniger als fünf Jahre hatte“ (objektives Merkmal). Faktisch handelt es sich um eine Art „7-Jahres-Regelung“, die aber wohl nur für entsandte Arbeitnehmer, nicht für definitiv auf Dauer sich im anderen Staat ansiedelnde Auswanderer gelten dürfte.

### 3.4 Erweiterte Belegenheitsbesteuerungsrechte

Regelmäßig ist in DBAs zur Erbschaft-/Schenkungssteuer ein Belegenheitsbesteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen, also für Grundbesitz, und bewegliches Betriebsstättenvermögen vorgesehen (Art. 5, 6 MA). Die Qualifikation als unbewegliches Vermögen geht der Qualifikation als Betriebsstättenvermögen vor (Art. 5 Abs. 3 MA). Betriebsgrundstücke rechnen deswegen zum unbeweglichen Vermögen. Für den Nießbrauch an unbeweglichem Vermögen ist ein Belegenheitsbesteuerungsrecht vorgesehen (Art. 5 Abs. 2 MA), nicht aber für den Nießbrauch an Betriebsstättenvermögen. Bei einem Nießbrauch an einem Betriebsvermögen steht deswegen, solange dem Nießbraucher kein Anteil am Betriebsvermögen unmittelbar zugerechnet wird, etwa auf Grund wirtschaftlichen Eigentums, dem Belegenheitsstaat des Betriebsvermögens nur ein Besteuerungsrecht am Nießbrauch an den Betriebsgrundstücken, nicht aber am Nießbrauch am beweglichen Betriebsvermögen, zu. Hier stimmt zunächst das DBA Frankreich/Deutschland-ErbSt mit dem Musterabkommen überein.

#### 3.4.1 Transparenzfiktion bei Kapitalgesellschaften, u.a. mit Grundbesitz

In den Absätzen 3 und 4 des Art. 5 DBA Frankreich/Deutschland sind dann aber einige Sonderregelungen für die Ausweitung des Begriffs des unbeweglichen Vermögens vorgesehen, die insbesondere an das innerstaatliche französische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht anknüpfen. In Frankreich ist befürchtet worden, daß französischer Grundbesitz

von Ausländern gezielt nur mittelbar, z.B. mittels ausländischer Kapitalgesellschaften, gehalten werden könnte, um etwa im Erbübergang die französische beschränkte Steuerpflicht für Inlandsvermögen (durch formalen Übergang von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften) zu umgehen. Aus diesen Gründen werden die Fiktionen, wonach etwa Anteile an bestimmten Gesellschaften als französisches unbewegliches Vermögen gelten, die dann der französischen beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Art. 750 CGI, s.o.), auch regelmäßig von Frankreich abkommensrechtlich aufrechterhalten.

Zum unbeweglichen Vermögen gehören danach (Art. 5 Abs. 3 Satz 1 DBA) z.B. „Aktien, Anteile oder sonstige Rechte an einer Gesellschaft oder juristischen Person, deren Vermögen unmittelbar oder über eine oder mehrere andere Gesellschaften oder juristische Personen überwiegend aus in einem Vertragsstaat gelegenen Immobilien oder Rechten daran besteht“. Unberücksichtigt bleiben lediglich Immobilien, die von der Gesellschaft zu eigenen gewerblichen oder landwirtschaftlichen oder freiberuflichen oder sonstigen selbstständigen Zwecken genutzt werden (Satz 2), nicht aber vermietete Grundstücke, so daß die Regelung insbesondere auf Grundbesitzverwaltungsgesellschaften zielt. Für die Abgrenzungsentscheidung, wann Vermögen einer Gesellschaft überwiegend aus Immobilien besteht, ist entsprechend dem innerstaatlichen (französischen) Begriffsverständnis (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA) auf die Steuerbilanzwerte der Immobiliengesellschaft im Bereich des Aktivvermögens abzustellen.<sup>24</sup>

Auf deutscher Seite hat die Regelung des Art. 5 Abs. 3 DBA regelmäßig keine Auswirkungen; denn von der deutschen beschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG werden ausländische Grundstücksgesellschaften mangels einer entsprechenden Transparenzfiktion nicht erfaßt. Anders kann es nur bei erweiterter beschränkter Steuerpflicht nach § 4 AStG sein; denn in diesem Fall werden auch ausländische Zwischengesellschaften (§ 5 AStG) erfaßt; Frankreich wird aber kaum einmal im Einzelfall als Niedrigsteuerland nach einem Wegzug gelten können.

Art. 5 Abs. 4 DBA sieht ebenfalls kraft Fiktion entsprechend dem französischen innerstaatlichen Steuerrecht eine Immobilie dann als Teil eines Nachlasses oder Schenkung einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat an, „wenn sie Gesellschaften oder juristischen Personen gehört, an denen der Erblasser oder Schenker allein oder gemein-

23 Vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 14. 12. 1998, BStBl. I 2001, 111.

24 Vgl. näher *Hahn*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA Frankreich-ErbSt, Art. 5 Rz. 70 ff., 80 ff.

sam mit seinem Ehegatten, ihren Verwandten in gerader Linie oder ihren Geschwistern unmittelbar oder über eine oder mehrere andere Gesellschaften oder juristische Personen mehr als die Hälfte der Aktien, Anteile oder sonstigen Rechte hält“. Das Belegenheitsbesteuerungsrecht besteht allerdings nur hinsichtlich des prozentualen Anteils an den mittelbar gehaltenen Immobilien, der dem Anteil des Erblassers an den Aktien etc. entspricht (Protokoll Nr. 3).

### 3.4.2 Belegenheitsbesteuerung von beweglichen körperlichen Gegenständen

Abweichend vom OECD-MA, aber entsprechend einer von der OECD von vornherein vorgesehenen ergänzenden bilateralen Regelung<sup>25</sup>, kann bewegliches materielles Vermögen (abgesehen von Vermögen i.S.d. Art. 6 und 7) ebenfalls im Belegenheitsstaat besteuert werden (Art. 8 DBA). Nr. 4 des Protokolls (Abs. 1) schränkt wiederum Art. 8 DBA dahingehend ein, daß Bargeld, Forderungen jeder Art (also auch Darlehensforderungen), Aktien- und Gesellschaftsanteile nicht als bewegliches materielles Vermögen gelten. Das Besteuerungsrecht beschränkt sich damit im wesentlichen auf bewegliche körperliche Gegenstände wie Hausrat und Kunstgegenstände. Diese Gegenstände werden von der französischen beschränkten Steuerpflicht erfaßt.<sup>26</sup> Auf deutscher Seite erfaßt die einfache beschränkte Steuerpflicht nach § 121 BewG grundsätzlich kein bewegliches materielles Vermögen. Nur vorübergehend in das Hoheitsgebiet des anderen Vertragsstaats verbrachtes bewegliches materielles Vermögen wird als Teil eines Nachlasses einer Person mit anderem Vertragsstaat nicht erfaßt (Nr. 4 Abs. 2 des Protokolls). Die Regelung betrifft u.a. zu vorübergehenden Ausstellungszwecken in einen anderen Vertragsstaat entliehene Kunstgegenstände. Sie beseitigt daneben aber auch die Zufälligkeiten, die sich aus den Regelungen der französischen beschränkten Steuerpflicht ergeben können, nach denen im Extremfall mitgeführte persönliche Gegenstände eines in Frankreich verstorbenen ausländischen Touristen steuerpflichtig sein können.<sup>27</sup>

Sind Belegenheitsbesteuerungsrechte ausgeweitet, gilt zwar weiterhin, daß die Anrechnung in Deutschland sich im Detail mangels abkommensrechtlicher Vereinbarung nach innerstaatlichem Recht (Art. 3 Abs. 2 MA bzw. DBA) § 21 ErbStG richtet. Deutschland ist jedoch zur Anrechnung ggf. auch über den engen Auslandsvermögensbegriff des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG hinaus verpflichtet, um abkommensrechtlich den vollständigen Schutz vor Doppelbesteuerung zu gewährleisten. Ein Fall „Block“ ist im deutsch-französischen Verhältnis glücklicherweise nicht mehr denkbar.

## 4. Ungelöstes Problem: Doppelbesteuerung auf der Zeitschiene

Auch im Abkommen nicht geregelt ist ein wohl bei der Erbschaftsteuer besonders relevantes Problem, nämlich das Zeitmoment.<sup>28</sup> Das Auseinanderfallen von Zeitpunkten der Steuerentstehung in zwei Staaten kann im Einzelfall zum Verlust der Anrechnungsmöglichkeit führen, zumal in Deutschland nicht klar ist, ob § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG jede nach der deutschen Steuer entstehende ausländische Steuer von der Anrechnung ausschließt.<sup>29</sup> Im deutsch-französischen Verhältnis ist hier insbesondere vor fortgesetzten Gütergemeinschaften zu warnen, wie sie in Frankreich z.B. auch beschränkt auf französisches Vermögen zulässig sind und wegen der Güterrechtspaltung in Frankreich es besondere Vorschriften im Lagestaat auch nach Art. 3a EGBGB in Deutschland als Fall der Güterrechtspaltung internationalprivatrechtlich anzuerkennen sind: Wird in Frankreich eine Gütergemeinschaft mit Anwachsung des Anteils des Verstorbenen am Gesamtgut beim Überlebenden begründet, die dort zunächst steuerfrei ist und bei der die Steuer erst beim Tod des zweiten Ehepartners entsteht, kann sich eine Doppelbesteuerung „auf der Zeitschiene“ im Verhältnis zu Deutschland ergeben. Denn gem. § 4 ErbStG ist durch Fiktion bei Gütergemeinschaften mit Anwachsungsklausel von einem Sofortterwerb z.B. der Kinder in Höhe der Hälfte des sog. Gesamtguts auszugehen und es ist unklar, ob diese Vorschrift nicht auch auf ausländische Gütergemeinschaften vergleichbarer Art anzuwenden ist.<sup>30</sup>

## 5. Zusammenfassung

Das DBA Frankreich/Deutschland führt in einer Reihe von Fällen zu einer erheblichen Entlastung der Steuerpflichtigen dadurch, daß Doppelbesteuerungen vermieden werden. Ein ggf. höheres französisches Steuerniveau kann nicht vermieden werden. Das wirkt sich insbesondere bei einer Reihe von Gunsten von Frankreich vorbehaltener besonderer Besteuerungsvorbehalte im Bereich der beschränkten Steuerpflicht aus. Weiterhin ist darauf zu achten, daß die Steuerentstehungszeitpunkte nicht auseinanderfallen.

25 Vgl. Jülicher, in Debatin/Wassermeyer, OECD-MA-ErbSt, vor Art. 1 Rz. 3, Art. 7 Rz. 9.

26 Vgl. Hechler, S. 161 ff.; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 100.

27 Vgl. dazu näher Hechler, S. 163 f.

28 Vgl. dazu Hahn, in Debatin/Wassermeyer.

29 Vgl. dazu näher Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 51 m.w.N.

30 Vgl. dazu Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 100 (zu Frankreich) und Tz. 2/Tz. 130 zur vom BFH aus Sicht des Steuerpflichtigen negativ entschiedenen Konsolidation nach dänischem Recht, BFH v. 19.10.1956 III 128/55 U, BStBl. III 1956, 363.

## Steueranwaltstag 2009 in Berlin – Nach der Bundestagswahl

Der 15. Steueranwaltstag fand am 30. und 31.10.2009 in der Bundeshauptstadt Berlin in unmittelbarer Nachbarschaft zum Brandenburger Tor im weit über die Grenzen Berlins hinaus bekannten Hotel Adlon statt. Die bewährte Leitung übernahmen *Kirsten Bäuml* (Aachen) und *Friedhelm Jacob* (Frankfurt). Den Schwerpunkt der Veranstaltung bildeten das *Erbschaftsteuerrecht*, das *Steuerstrafrecht* und die *Unternehmenssanierung*. Unternehmensverbundene Stiftungen, umsatzsteuerliche Organschaften in der Insolvenz und die steuerliche Behandlung von Verlusten nach der Unternehmensteuerreform waren weitere praxisrelevante und vor allem aktuelle Themen.

Geboten wurden den knapp 200 Teilnehmern 10 Stunden hochkarätige Fortbildung durch acht erfahrene Referenten, bescheinigt entsprechend der FAO. Die Beiträge der Referenten werden im Tagungsband „*Steueranwalt 2009/2010*“ (Richard Boorberg Verlag, Stuttgart) veröffentlicht, welcher jedem Mitglied der ARGE Steuerrecht im DAV im Februar 2010 zugesandt werden wird. Der 16. Steueranwaltstag wird am 05. und 06. November 2010 wieder in Berlin, dieses Mal im Grand Hyatt Hotel am Potsdamer Platz stattfinden.

Den Eröffnungsvortrag des Steueranwaltstages hielt *Prof. Dr. Klaus-Dieter Driën*, *Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, über „Unternehmensverbundene Stiftungen und ihre Besteuerung“. Er verglich diese Stiftungen in der Ausprägung der Unternehmensträgerstiftung und der Beteiligungsstiftung mit Familienstiftungen unter zivil- und steuerrechtlichen Aspekten als Instrument der Nachfolgegestaltung, von der sich die Stifter Unsterblichkeit erhoffen. Seiner Ansicht nach ist die lebzeitige und frühzeitige Errichtung der Stiftung zu bevorzugen, weil diese gegenüber der Errichtung von Todes wegen erhebliche Vorteile hat. Nach einer Gegenüberstellung der privatnützigen Stiftungen und der gemeinnützigen unternehmensverbundenen Stiftungen hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen Behandlung empfahl er, die jeweiligen steuerrechtlichen Folgen und Gestaltungsgrenzen erst zu prüfen, bevor das Gestaltungsmodell der Doppelstiftung als Kombination einer privat- mit einer gemeinnützigen Stiftung zum Zwecke der Steuerersparnis errichtet wird. Das starre Stiftungsrecht und das permanenten Änderungen unterworfenen Steuerrecht passen nicht gut zusammen.

Die aufgrund des am 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuer-Reformgesetzes geltenden Bestimmungen zur „Bewertung des Betriebs- und Grundvermögens“ sowie die dazu bereits verabschiedeten Verwaltungsregelungen stellte *Wilfried Mannek*, *Diplom-Finanzwirt, Finanzministerium NRW*, vor. Auch die bisher unterbewerteten Vermögensgegenstände sollen mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Als Ausgleich für die daraus folgenden höheren Beträge für die Bemessungsgrundlagen hat der Gesetzgeber Entlastungen eingeführt. Künftig ist für jeden Einzelfall zu berechnen, ob die höhere Bewertung durch die Entlastungen kompensiert werden. Der gemeine Wert ist nach § 11 Abs. 2 BewG i.V.m. §§ 199 ff. BewG zu ermitteln. Für Diskussionen mit dem Finanzamt wird die Bestimmung des § 199 Abs. 1 BewG sorgen, nach der für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden kann, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Für die Bewertung des Grundvermögens stehen das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren nach § 182 BewG zur Verfügung. Diese Verfahren erläuterte Herr *Mannek* detailliert anhand von Beispielen.

In unmittelbarer inhaltlicher Folge berichtete *Dr. Matthias Söffing*, *Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf*, über „Erste praktische Erfahrungen mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht“. Er habe festgestellt, daß die Steuerpflichtigen möglichst lange keine Steuererklärungen abgaben, um sich nicht für das neue oder alte Recht entscheiden zu müssen, und auch die Finanzämter noch keine Steuerbescheide nach dem neuen Recht erließen, weil sie auf die Ländererlasse der übergeordneten Behörden warteten. Deshalb beschäftigte er sich im folgenden mit den inzwischen bekanntgegebenen Ländererlassen, die für die Steuerpflichtigen einige Problembereiche enthalten. Diese sind nach seiner Ansicht der „Doppelpverstoß“ gegen die Lohnsummenregelung und die Behaltensfrist, der Verstoß gegen die Poolvereinbarung für Kapitalgesellschaftsanteile, steuersparende Gestaltungen unter Einsatz von Geld im Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen und § 13b Abs. 2 ErbStG, Verzicht auf Pflichtteilsansprüche, FiFo-Methode bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, Überentnahme von Betriebsvermögen und Alt-Mitunternehmeranteilen.

Das Verhältnis des Steuerrechts zum Insolvenzrecht hat erhebliche Auswirkungen auf die „Umsatzsteuer und die umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz“, wie die Teilnehmer von *Dr. Gerrit Hölzle, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenz- und Steuerrecht, Bremen/Kevelaer*, erfuhren. So hat der vorläufige Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren keine Umsatzsteuer abzuführen. Dies ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen des Insolvenz- und Steuerrechts, nach denen das Insolvenzrecht das Steuerrecht überlagert. Wird die Organgesellschaft insolvent, hängt die Haftung des Organträgers für deren Umsatzsteuerverbindlichkeiten davon ab, zu welchem Zeitpunkt die Organschaft endet und von welchem Zeitpunkt ab die Umsatzsteuer uneinbringlich wird. Trotz Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens kann die Organschaft fortbestehen, wenn man der Auffassung des BFH folgt. Dann haftet der Organträger für die Umsatzsteuerschuld der Organgesellschaft. Der Insolvenzantrag sollte daher zeitlich strategisch geplant werden, um die Haftung zu vermeiden.

Im Teil „Steuerstrafrecht“ informierte *Dr. Andreas Mosbacher, Vorsitzender Richter am LG Berlin*, die Teilnehmer über „Neue Vorgaben zu Strafzumessung und Verjährung“, die seit Dezember 2008 gelten und in ihrer Kumulation „insgesamt eine wesentliche Verschärfung des Steuerstrafrechts bedeuten“. Die Grundsatzentscheidung des ersten Strafsenats des BGH vom 02.12.2008, Az. 1 StR 416/08, hebt als Kriterien für die Strafzumessung den Betrag der hinterzogenen Steuern und die Schadenswiedergutmachung hervor. Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 EUR wird eine Freiheitsstrafe verhängt, die ab einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. Euro nicht zur Bewährung ausgesetzt werden kann. Nur besonders gewichtige Milderungsgründe erlauben eine mildere Strafzumessung. Die Verjährung für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung beträgt nach den verfassungsgemäßen Bestimmungen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 fünf Jahre, nach § 376 Abs. 1 AO zehn Jahre. Sein Fazit: „Steuersünder müssen sich auf harte Zeiten einstellen.“

„Das Handwerkszeug des Steuerstrafverteidigers“ ist, wie *Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln*, formulierte, der „Deal und die Verständigung“. Gleich einem Theaterstück stellte er zunächst die „Akteure“

und ihre gesetzlich geregelten Aufträge und Tätigkeiten vor. Die Darstellung der Arbeitsweise der Steuerfahndung, die daraus resultierenden Folgen für den Steuerpflichtigen und die Unterstützungsmöglichkeiten des Steuerstrafverteidigers waren sehr aufschlußreich. Im dritten Teil erhielten die Teilnehmer einen Überblick über die Möglichkeiten der Einigung, wobei die „Tatsächliche Verständigung“ als wichtiges Instrument der Beendigung des Steuerstrafverfahrens herausgearbeitet wurde, sowie über die Möglichkeiten der Beendigung des Verfahrens nach der Strafprozeßordnung.

Mit dem Thema „Der Verlust der Verluste im Steuerrecht“ konzentrierte sich *Heinz Neu, Richter am Finanzgericht Köln*, auf die für den Steuerpflichtigen gravierendsten Steuerbestimmungen, „die die steuerliche Nutzbarkeit eines tatsächlichen wirtschaftlichen Verlustes endgültig vernichten. Gemeint sind damit die Verlustabzugsbeschränkungsvorschriften des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zum Mantelkauf, § 8c KStG zum Verlustabzug und § 12 Abs. 3 UmwStG zum Wegfall der Verlustübertragung bei Verschmelzung. Der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, BStBl. II 2008, 608, „zur fehlenden Vererbbarkeit von Verlustvorträgen in der Einkommensteuer fällt ebenfalls unter dieses Thema. Anhand der aktuellen Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte ging er auf einige aktuelle Zweifelsfragen ein und wies auf die für den Steuerpflichtigen daraus resultierenden Risiken und Chancen sowie einige Gestaltungsmöglichkeiten hin.“

Die steuerlichen Rahmenbedingungen und Auswirkungen im Falle der „Sanierung von Unternehmen“ erörterte *Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Frankfurt am Main*, indem er auf die einzelnen Maßnahmen zur Sanierung des Schuldnerunternehmens einging. Als Sonderfälle für die Sanierung stellte er den „debt/equity swap“, den „reverse debt/equity swap“, den „debt/mezzanine swap“ und den debt buy back vor. Zusammenfassend wünschte er „krisentauglichere, sanierungsfreundlichere Regelungen“ und „die Bereitschaft, das bestehende Instrumentarium zügig und nicht unnötig restriktiv anzuwenden“.

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

## 10. EUROFORUM-Jahrestagung „Brennpunkt AG“, 19.–20. 11. 2009, Berlin

Der kreative Umgang mit Rechtsprechung und Gesetzgebung sei der Ausgangspunkt der rechtlichen Diskussion beim Umgang mit Aktiengesellschaften, so der Leiter der Tagung, *Prof. Ulrich Noack*, Düsseldorf. Ca. 50 Teilnehmer waren nach Berlin gekommen, darunter mehrheitlich Praktiker aus Unternehmen.

Rechtspolitik im Gesellschaftsrecht war das einleitende Thema von *Prof. Ulrich Seibert* (BMJ), der aus seinem Bereich, der Gesetzgebung und -planung, berichtete. Vorweg: Das MoMiG scheine zu laufen, es gäbe bereits ca. 20.000 UG's. Mißbräuchliche Aktionärsklagen („räuberische Aktionäre“) beschäftigten den Gesetzgeber leider noch immer. Der Arbeitskreis Beschlußmängelrecht (s. ZIP 2008, 617 ff.) hat Vorschläge unterbreitet. Aber - man glaubt es kaum: Offen gebliebene Punkte der letzten Legislaturperiode sollen in Ruhe aufgearbeitet werden und nicht schon wieder neue Reformen an allen Ecken und Enden angegangen werden. Hier unterscheidet sich Gesellschaftsrecht wohlthuend vom Steuerrecht. Zunächst solle der Bericht über die Wirkung des ARUG 2 Jahre nach Inkrafttreten abgewartet werden. Letztlich offen bleibt die Frage der Krisentauglichkeit des Gesellschaftsrechts, man wolle aber ohnehin abwarten und nicht in Regelungswut verfallen. Man hört es gern, im Steuerrecht wäre es undenkbar.

*Dr. Ralf Ek* (Frankfurt) und *Prof. Dr. Wulf Goette* (Bundesgerichtshof, II. Senat) stellten einerseits die praktischen Themen der HV-Saison 2010 vor, andererseits die neue Rechtsprechung diverser Gerichte und natürlich des BGH. Bereits dabei kam zum Ausdruck, welches Verhältnis die Beteiligten zum kodifizierten Recht einerseits, zum sog. soft-law andererseits haben. Auch die aktuellen Fragen des corporate-governance-Kodex (*Rechtsanwältin Daniela Weber-Rey*) wie Nachhaltigkeit und Professionalisierung des Aufsichtsrates zeigen die eigentliche Bedeutung des soft-law. Wie man dies aus Sicht einer Behörde umsetzen kann, zeigten die Herren *Ralf Becker* und *Martin Neusüß* von der BaFin. Bereits im Vorfeld der Überarbeitung des Emittentenleitfadens wurden die beteiligten Kreise konsultiert. Dies ist gewissermaßen ein Beispiel für die kodifizierte Gesetzgebung, die beteiligten Kreise bereits weit im Vorfeld per Internet einzubeziehen.

Der zweite Teil der Veranstaltung war der Organhaftung („Praxisrisiken und Vermeidungsstrategien“) gewidmet,

auch wenn wie immer mehr drin war, als draufstand. Der zivilrechtlichen Aufsichtsratshaftung (insbesondere für Vergütungsentscheidungen, referiert von Rechtsanwalt *Hans-Ulrich Wilsing*) folgte die strafrechtliche (und ordnungswidrigkeitenrechtliche) Organhaftung, vorgetragen von Rechtsanwältin *Dr. Sabine Stetter*.

Der zweite Tag war nicht mehr klar einem Thema zugeordnet, auch wenn es so ausgeschrieben worden war. Er umfaßte die aktienrechtliche Anfechtungsklage als Praxisbericht aus einer entsprechenden Kammer für Handelssachen am Landgericht Frankfurt (*VRiLG Dr. Martin Müller*). Als Fazit wurde dafür plädiert, zwischen schwarz (Nichtigkeit) und weiß (Gültigkeit) eine Graustufe einzuziehen, also eine Sanktionierung kleinerer Verfehlungen einzuführen, wie dies bereits der Arbeitskreis Beschlußmängelrecht vorgeschlagen hatte.

Mit der Vorbereitung und Durchführung von Aufsichtsratswahlen befaßte sich Rechtsanwalt *Dr. Stefan Mutter*, d.h. mit einer Vielzahl von Einzelfragen, wie etwa der Auswahl und Qualifizierung von Aufsichtsräten, insbesondere nach Einführung des „financial expert“. Praxisrelevante Fragen und – noch wichtiger – praxisrelevante Lösungen standen eindrucksvoll im Mittelpunkt. Danach beschäftigte sich *Birgit Kurz* als Syndica der Siemens AG mit Unternehmenskrisen „im Brennpunkt der Inhouse-Beratung“. Der Titel traf nur teilweise den Inhalt, der größtenteils eine Kurzzusammenfassung des Themas der Insolvenzanfechtung war. Eine Zwischenbilanz zur Europäischen AG zog abschließend *Dr. Jan Liersch*, Sndicus der Klöckner & Co. SE aus Duisburg. Interessant war insbesondere der Bericht über die Umwandlung der Klöckner & Co. AG in eine SE, einschließlich der Motive und der Vorher-/Nachher-Betrachtung.

### Fazit

Von Steuerrecht war fast keine Rede. Trotzdem oder dennoch, EUROFORUM ist mit einer 1 ½-tägigen Konferenz zur Aktiengesellschaft einmal wieder eine spannende Tagung gelungen. Bei einem Beitrag von 1.899 EUR (netto) ist dies teuer und heißt keinesfalls, daß Veranstaltungen anderer Veranstalter, die ein Drittel kosten, auch nur ein Prozent schlechter sein müssen.

Redaktion

# DBA Deutschland-Schweiz („Arbeit ausüben“ meint nicht nur „Arbeit aufnehmen“)

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht<sup>1</sup>

Das DBA Deutschland-Schweiz weist einige Besonderheiten gegenüber der OECD-Praxis auf.<sup>2</sup> So kann Deutschland bei Wegzählern noch im Wegzugsjahr und in den folgenden fünf Jahren aus Deutschland stammende Einkünfte des Steuerpflichtigen „ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens“ besteuern.<sup>3</sup> Damit will Deutschland steuerlich motivierte Wegzüge ausbremsen.<sup>4</sup>

Als abkommensrechtlich normierte Vermutung, daß ein Umzug nicht steuerlich motiviert sei, benennt das DBA den Fall, daß eine Person zum Zwecke der *Ausübung* einer „echten unselbständigen Arbeit“ umzieht. Entgegen dem Wortlaut des Abkommens legt die Finanzverwaltung<sup>5</sup> und auch die bisherige Rechtsprechung<sup>6</sup> die Ausnahmenvorschrift bisher so aus, daß sie nur Fälle des Wegzugs zur *Aufnahme* einer solchen Tätigkeit erfasse. Für Deutsche, die bisher Grenzgänger in die Schweiz waren und später ihrer Arbeit „hinterherziehen“, solle diese Ausnahmeregelung nicht greifen. Das FG Baden-Württemberg<sup>7</sup> hat sich nun erfreulicherweise ausdrücklich gegen diese Praxis aus-

gesprochen. Ausführlich begründet es, warum diese Ausnahmenvorschrift auch nicht „eng auszulegen“ sei, wie die Finanzverwaltung meint. Vom Sinn und Zweck ausgehend wird bei einer Person, die bereits in der Schweiz arbeitet, das Motiv für einen Umzug eher weniger die Steueroptimierung sein, als dies bei der erstmaligen Arbeitsaufnahme der Fall ist. Das FG hat die Revision zugelassen.

- 1 Rüdiger Bock (Konstanz/Zürich) ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Wagner & Joos, Rechtsanwälte und dort der dritte Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht.
- 2 Vgl. Bock, Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz unter Berücksichtigung der Bilateralen Abkommen I und II, 2008.
- 3 Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz.
- 4 Hamming in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Schweiz Art. 4, Rn. 127 m.w.N.
- 5 Vgl. Grenzgängerhandbuch der Finanzverwaltung, Fach A, Teil 4, Nummer 1, S. 12 oben, Stand März 2009.
- 6 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 04.12.2007, 12 K 19/04, EFG 2008, 592 - rechtskräftig, da Revisionsbegründungsfrist versäumt wurde, BFH, Beschl. v. 27.05.2008, I R 11/08, BStBl II 2008, 766; eher beiläufig und für die Entscheidung nicht tragend: BFH, Urt. v. 19.11.2003, I R 64/02, BFH/NV 2004, 765.
- 7 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.09.2009, 3 K 3034/07.



## Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

### Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

**2010, 20., überarbeitete Auflage, ca. 88 Seiten, € 16,80**

ISBN 978-3-415-04375-6

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Insbesondere waren das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts

und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) und das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu berücksichtigen.

In der steuerlichen Übersicht waren die zahlreichen Änderungen insbesondere durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, aber auch durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung einzuarbeiten.

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

E1209

ANSCHAULICHE ARBEITSGRUNDLAGE.



Neuaufgabe.

 BOORBERG

*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.*

Wagner/Rux

### **Die GmbH & Co. KG**

11. Aufl., Haufe Verlag, Freiburg 2009, 620 Seiten

Wir mögen „umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis“. Wir mögen didaktisch vernünftig aufbereitete Rechtsmaterie, ob mit oder ohne CD-ROM. „Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit“, wie die Redaktion vorab, allerdings völlig unnötig, versichert. Die Autoren haben dabei so einiges richtig gemacht, erscheint doch dieses Werk bereits in 11. Auflage seit dem Jahr 1971 (!). Und die klare Trennung zwischen Handelsrecht und Steuerrecht erleichtert ebenfalls den Zugang zur Materie. (JW)

Scherer/Fruth

### **Geschäftsführer Compliance**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2009, 134 Seiten

Ein Professor für „Unternehmensrecht-, Risiko- und Krisenmanagement, Sanierungs- und Insolvenzrecht“ muß sich einen Parallelhumor erhalten. Heißt es doch im Vorwort, „auch im neuen Recht sollte die GmbH für Geschäftsführer keine Gesellschaft mit baldiger Haftung, sondern eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sein“. Weil’s so lustig ist, sind die Buchstaben noch fett markiert. Ist ja ein Buch für „juristisch nicht oder kaum vorgeprägte Geschäftsführer“.

Entgegen dem ersten Eindruck enthält das kurze Werk eine Menge Praxiswissen, u.a. die Kurzabhandlung solcher Fälle wie Düsseldorfer Flughafen, Blutplasma, Transrapid und Skyguide. Es enthält auch lustige Zitate wie „Den Rücken frei! No risk, much fun!“. Sollte man sich merken. (JW)

Rose/Watrin

### **Erbschaftsteuer**

Betrieb und Steuer, Band 3, 12. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2009, 164 Seiten

Auch hier stechen Beispiele und Übersichten heraus, vor allem aber die Kürze des Buches. Warum nach dem Vorwort der 12. Auflage noch einmal das Vorwort der 11. Auflage abgedruckt wird, ist allerdings unklar. Auch die Fußnoten sollten von altem Ballast befreit werden. (JW)

Heidel

### **AnwaltFormulare GmbH-Recht**

neu nach MoMiG mit CD-ROM, Deutscher Anwaltverlag, Bonn 2009, 367 Seiten

Es ist grundsätzlich verdienstvoll, die Verantwortung dafür zu übernehmen, die Ideen des Gesetzgebers (sinnvoll oder nicht) in Formulare zu übernehmen. Der Autor baut auf seinem früher publizierten Bestand auf, sollte aber auch mal was rausschmeißen. Zum Beispiel die unterwürfige IHK-Anfrage bezüglich der Firma der GmbH, da die „Zustimmung zur Firmierung“ nicht mehr notwendig ist. Und das ist gut so. (JW)

Rischbieter/Gröning

### **Gründung und Leben der GmbH nach dem MoMiG**

C.H. Beck Verlag, München 2009, 631 Seiten

Der Titel suggeriert das day-after-Syndrom nach einem gewaltigen, unvorhergesehenen Ereignis. Das hat weniger mit der Materie zu tun als mit der Tatsache, daß alle anderen Titel im Zusammenhang mit dem MoMiG-Tamtam bereits besetzt waren. Inhaltlich ist das Buch wesentlich kompakter, als man meint: Besondere Kapitel wie „Aufsichts- und Beratungsorgane in der GmbH“, „Die GmbH im Konzern“ und Auflösung, Abwicklung und Insolvenz der Gesellschaft runden das Geschehen ab. Und die steuerliche Seite natürlich auch. (JW)

Heckschen

**Das MoMiG in der notariellen Praxis**

(mit CD-ROM), C.H. Beck Verlag, München 2009, 425 Seiten

Auch hier wieder eine CD-ROM. Und Muster, wie sie eben in der notariellen Praxis vorkommen. Auch hier sieht man Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Autorenschaft: Ein Richter schreibt eben anders über komplexe Gestaltungen als ein Rechtsanwalt oder ein Notar. Auch das ist gut so. (JW)

Dreyer/Lamm/Müller

**RDG, Rechtsdienstleistungsgesetz mit Einführungsgesetz und Rechtsdienstleistungsverordnung**

Praxiskommentar, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2009, 359 Seiten

Was besonders auffiel: Ein Exkurs in das seit dem 2. Staatsexamen gemiedene Verwaltungsrecht. Seite 139 „Exkurs: Der Verwaltungsakt“. Die Beispiele werden durch manch andere juristische Kletterbäume ergänzt, die sich manchmal in Subsumierungspyramiden auswachsen. Toll. (JW)

Pahlke/Koenig

**Abgabenordnung**

2. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 2536 Seiten

Ein sehr schöner, gut lesbarer, handlicher und umfangreicher Kommentar aus der hellblauen Reihe der Beck'schen Steuerkommentare. Er kommentiert die §§ 1 bis 368 AO und wird dann ergänzt durch den *Franzen/Gast/Joecks*, „Steuerstrafrecht“. Eine gute Kombination. Wäre nicht einmal ein Kommentator aus der Anwaltschaft sinnvoll, der zu den acht Finanzrichtern und dem Regierungsdirektor eine andere Sicht der Dinge einbringen könnte? (JW)

Feyerabend

**Besteuerung privater Kapitalanlagen**

C.H. Beck Verlag, München 2009, 506 Seiten

Wer mit der Besteuerung privater Kapitalanlagen zu tun hat, für den ist dieses Buch ein Muß. Die privaten Veräußerungsgeschäfte und Abgrenzungsfragen können hierdurch gut gelöst werden. Auch der Exkurs auf das Gebiet der erb- schaft- und schenkungsteuerlichen Aspekte lohnt sich. Der Autor dieses Teils versteckt am Ende seiner Ausführungen auch noch Gestaltungsmöglichkeiten wie die Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker, die Kettenschenkung u.ä. Ob der Leser, der jetzt die Besteuerung von swaps rauf- und runterbeten kann, überhaupt weiß, was das ist und wie es funktioniert, bleibt dennoch im Dunkeln. (JW)

Sikorski

**Umsatzsteuer im Binnenmarkt**

NWB-Verlag, 6. Auflage 2009, 660 Seiten

Der innergemeinschaftliche Warenverkehr und der zunehmende grenzüberschreitende Austausch von Dienstleistungen erfordern mehr denn je eine Auseinandersetzung mit den Regelungen der internationalen Umsatzbesteuerung. Das nunmehr in der 6. Auflage erschienene Lehrbuch gibt einen aktuellen und umfassenden Einblick in diese Thematik.

Auch in seiner neuesten Auflage bleibt das Lehrbuch seiner bewährten Konzeption treu. Nach einem allgemeinen Überblick über die Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes beschreibt der Autor den innergemeinschaftlichen Erwerb, innergemeinschaftliche Lieferungen, bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen geltende Sonderregelungen und sonstige Leistungen im Rahmen des Europäischen Binnenmarktes. Es folgen Ausführungen zum Besteuerungsverfahren, die insbesondere durch die Abbildung amtlicher Formulare und die Angabe der Kontaktdaten zuständiger Finanzämter dem praxisorientierten Anwender hilfreiche Informationen bieten. Die einzelnen Kapitel bestechen durch ihre klare Struktur; dem Leser werden nach einem einleitenden Überblick Definitionen einzelner Tatbestandsmerkmale vermittelt und die Materie durch eine Fülle von Beispielen veranschaulicht. Der interessierte Leser findet überdies zu Beginn der jeweiligen Kapitel eine Auflistung aktueller Fachliteratur zur Vertiefung. Darüber hinaus widmet sich die aktuelle Auflage einer umfassenden Darstellung des Umsatzsteuerrechts der einzelnen EU-Mitgliedstaaten und geht dabei nach allgemeinen länderspezifischen Informationen insbesondere auf nationale Besteuerungs- und Verfahrensfragen ein. In die Neuauflage eingearbeitet wurde das von der Europäischen Union am 14.02.2008 verabschiedete „Mehrwertsteuer-Paket“, das in Deutschland durch das JStG 2009 vom 19. Dezember 2008 umgesetzt wurde und das insbesondere den Ort der Dienstleistung ab dem Jahr 2010 neu regelt.

Dem Autor ist mit der Neuauflage und insbesondere aufgrund der Darstellung der umsatzsteuerrelevanten Grundinformationen über einzelne Mitgliedstaaten ein Lehrbuch gelungen, das sich sowohl als Einstiegslektüre für auf dem Gebiet der Umsatzsteuer Interessierte empfiehlt als auch dem grenzüberschreitend tätigen Unternehmer ein Nachschlagewerk für die Lösung praktischer umsatzsteuerlicher Probleme liefert.

*Dr. Matthias Söffing/Thomas Kanders*



Webel

### Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung

NWB-Verlag, 2009, 346 Seiten

Die von dem Steuerpflichtigen als sehr belastend empfundene Steuerquote fördert mehr denn je den zunehmenden Wunsch nach Steuerentlastungen, welcher aufgrund des häufig nur schwach ausgebildeten Unrechtsbewußtseins auf dem Gebiet des Steuerstrafrechts nicht immer mit legalen Mitteln verfolgt wird. So ist es für den Berater und Rechtsanwalt unerlässlich, sich mit den Grundzügen des Steuerstrafrechts vertraut zu machen. Das neu erschienene Lehrbuch „Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung“ gibt einen aktuellen und umfassenden Einblick in diese Thematik.

Ausgehend von dem Beginn einer steuerstrafrechtlichen Beratung beschreibt der Autor Organisation, Zuständigkeiten und Befugnisse der Steuerfahndung sowie die Aufgaben des Steuerberaters und Rechtsanwalts im Steuerstrafverfahren. Neben ausgewählten Steuerstraftatbeständen stellt der Autor außerhalb der Abgabenordnung relevante Straftatbestände vor und geht auf einzelne Maßnahmen der Steuerfahndung sowie dagegen bestehende Rechtsschutzmöglichkeiten ein. Es folgen Ausführungen zu den Möglichkeiten der Strafprophylaxe, zum Ordnungswidrigkeitsverfahren sowie die Darstellung des Ablaufs des Ermittlungsverfahrens respektive des Abschlusses des Steu-

erstrafverfahrens. Hinweise auf die steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Risiken des Beraters selbst runden das Lehrbuch inhaltlich ab. Die im Anhang aufgeführte Steuerfahndungsstatistik und Strafmaßtabelle sowie die Abbildung zahlreicher Formulierungsbeispiele bieten dem praxisorientierten Anwender hilfreiche Unterstützung.

Dem Autor ist mit der Neuerscheinung und insbesondere aufgrund der komprimierten Darstellung der steuerrechtlichen und steuerverfahrensrechtlichen Grundinformationen ein für steuerliche Berater und Rechtsanwälte unerlässlicher Ratgeber gelungen, der erfahrenen Beratern praxisorientierte Hilfe bietet und sich als Einstiegslektüre für Interessierte empfiehlt, die nicht ständig mit der Materie konfrontiert sind.

*Niels Worgulla/Dr. Matthias Söffing*

In der nächsten Ausgabe u.a. Elger, **neuroleadership**, Erkenntnisse der Hirnforschung für die Führung von Mitarbeitern sowie **neurofinance**, Wie Vertrauen, Angst und Gier Entscheidungen treffen; Kraft, **AStG Außensteuergesetz**; Raabe, **Jahresabschluss national**; Schmidt, **EStG, Einkommensteuergesetz**; Ruter/Thümmel, **Beiräte in mittelständischen Familienunternehmen**; Bart/Bartl/Fichtelmann/Koch/Schlarb, **GmbH-Recht**.

*Redaktion*

## Steuermelder

### Ausbildungsstation eines Rechtsreferendars in den USA bei steuerfreier US-Tätigkeitsvergütung

Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** 1. Aufwendungen eines Referendars für eine Ausbildungsstation in den USA sind nur im Hinblick auf den Anteil, der auf den hierfür bezogenen inländischen Arbeitslohn entfällt, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn von der Ausbildungsstation eine steuerfreie Tätigkeitsvergütung gezahlt wird (Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989).

2. Die steuerfreie Tätigkeitsvergütung ist nach Abzug des hierauf entfallenden Anteils der Aufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen.

**Anlaß:** BFH, Urteil v. 11.2.2009 I R 25/08, BFH/NV 2009 S. 1318

#### I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, in welchem Umfang Aufwendungen eines Rechtsreferendars für einen Ausbildungsabschnitt bei einer US-amerikanischen Rechtsanwaltssozietät als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden dürfen, wenn von der Sozietät eine steuerfreie Tätigkeitsvergütung gezahlt wird. Der Kläger erhielt für seinen dreimonatigen US-Aufenthalt (Januar bis März 2002) ein Anerkennungshonorar von 4.580 US-\$/5.127 EUR. Der inländische Arbeitslohn („Referendargehalt“) lief weiter. Streitig waren im wesentlichen die Unterkunftskosten (3.000 US-\$/3.358 EUR), die Fahrtkosten für den öffentlichen Nahverkehr und Verpflegungsmehraufwendungen (insgesamt 8.221 EUR).

## II. Entscheidung des BFH

Nach dem **DBA-USA** dürfen die erhaltene Tätigkeitsvergütung und die damit korrespondierenden Werbungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen ESt eingehen. Inwieweit Werbungskosten den steuerfreien Einkünften zuzuordnen sind, bestimmt sich nach dem **Veranlassungsprinzip** bzw. nach den zu § 3c EStG entwickelten Aufteilungskriterien. Da die streitigen Kosten sowohl das „Referendargehalt“ (Januar bis März: 3.042 EUR) als auch die US-Tätigkeitsvergütung (5.127 EUR, insgesamt 8.169 EUR) betreffen, sind die Werbungskosten (8.221 EUR) den steuerfreien Einkünften in dem Verhältnis zuzuordnen, in dem diese Einnahmen (5.127 EUR) zu den gesamten im betreffenden Tätigkeitszeitraum bezogenen Einnahmen (8.169 EUR) stehen, somit zu 62 % (5.097 EUR). Der Restbetrag (3.124 EUR) ist bei den inländischen Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar.

Die steuerfreien Einkünfte sind im Rahmen des **Progressionsvorbehalts** (§ 32b EStG) bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des Steuersatzes ist das zu versteuernde Einkommen des Klägers daher um die steuerfreien Einkünfte (5.127 EUR abzüglich anteiliger Werbungskosten 5.097 EUR = 30 EUR) zu erhöhen.

## III. Praxishinweis

Aus der Entscheidung ergibt sich beispielhaft, wie Werbungskosten, die sowohl die inländischen als auch die ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffen, **anteilig** bei den inländischen Einkünften zu berücksichtigen sind.

# Doppelte Haushaltsführung in Wegverlegungsfällen

Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** 1. Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlaßt, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können.

2. Eine aus beruflichem Anlaß begründete doppelte Haushaltsführung kann auch dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können (Änderung der Rechtsprechung).

3. Es kommt nicht mehr darauf an, ob noch ein enger Zusammenhang zwischen der Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort und der Neubegründung des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort besteht (Änderung der Rechtsprechung).

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 5.3.2009 VI R 58/06, BFH/NV 2009 S. 1173

## I. Sachverhalt

Es handelt sich um eine **Parallelenentscheidung** zu dem ebenfalls am 5.3.2009 ergangenen Urteil **VI R 23/07** (BFH/NV 2009, S. 1176), das den Wegzug eines Ledigen zu seiner Freundin betrifft.

Im Streitfall geht es um **Eheleute**, die an der Arbeitsstelle des Ehemanns in M wohnten und – offenbar aus rein privaten Gründen – nach A umzogen. Der Ehemann war weiterhin in M beschäftigt. Er wohnte zunächst während der Wochen in M in einem Hotel und mietete dann dort eine Zweitwohnung an.

## II. Entscheidung des BFH

Die Entscheidungsgründe sind im wesentlichen gleichlaufend mit dem Grundfall VI R 23/07. Danach ist die Errichtung des Zweithaushalts auch dann beruflich veranlaßt, wenn der **Haupthaushalt** – aus privaten Gründen – **wegverlegt** und darauf der Zweithaushalt in einer Wohnung am Beschäftigungsort errichtet wird. Denn die private Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflich veranlaßten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort keine privat veranlaßte doppelte Haushaltsführung.

Die Sache mußte an das FG zurückverwiesen werden um festzustellen, in welcher Höhe dem Ehemann Aufwendungen entstanden waren (Fahrtkosten, Miete). Die Miete wird nur bis zur durchschnittlichen Miete einer 60 qm-Wohnung anerkannt.

### III. Praxishinweis

Die Rechtsprechungsänderung läßt in der Praxis vielfache **Gestaltungsmöglichkeiten** erwarten. Fälle, in denen z.B. der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ an den Feriensitz verlegt und die bisherige Wohnung am Beschäftigungsort zur beruflich veranlaßten Zweitwohnung „umgewidmet“ wird, dürften zunehmen. Den Finanzämtern fällt die schwierige Ermittlung des Lebensmittelpunkts an unscharfen Indizien wie

Wohnungsausstattung, Aufenthaltsdauer, Entfernung, Zahl der Heimfahrten, „engere persönliche Beziehungen“ zu.

Der Gesetzgeber hatte bereits für die Zeit ab 1996 den letztlich vor dem BVerfG gescheiterten Versuch gestartet, die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung auf den Zeitraum von zwei Jahren zu beschränken. Wegen der durch die Rechtsprechungsänderung nunmehr eröffneten neuen Abzugsmöglichkeiten dürfte sich erneut die Frage einer Eingrenzung stellen. Daß beruflich veranlaßte Aufwendungen abziehbar sein müssen, dürfte nicht in Frage stehen. Jedoch verdeutlicht die Entscheidung wieder einmal, daß es im Einzelfall sehr schwierig sein kann, beruflich und privat veranlaßte Aufwendungen abzugrenzen. Letztlich handelt es sich um eine Wertungsfrage.

## Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für häusliche Arbeitszimmer

Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das ab Veranlagungszeitraum 2007 geltende Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG betreffend Aufwendungen (hier: eines Lehrers, dem kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht) für ein häusliches Arbeitszimmer, mit Ausnahme der Fälle, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, verfassungsgemäß ist.

**Anlaß:** BFH, Beschluß vom 25.08.2009 VI B 69/09

### I. Sachverhalt

Seit 2007 ist der Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer versagt, sofern der heimische Raum trotz betrieblicher oder beruflicher Nutzung nicht den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet.

Dazu liegen nunmehr folgende Entscheidungen vor:

- Das **FG Münster** (Beschluß v. 08.05.2009, 1 K 2872/08 E, EFG 2009, 1224) sieht die Regelung als verfassungswidrig an und hat die Frage dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt (Az. BVerfG 2 BvL 13/09).
- Das **FG Berlin-Brandenburg** verneint in einem AdV-Verfahren ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit (Beschluß v. 06.11.2007, 13 V 13146/07, EFG 2008, 367).

- Auch das **FG Rheinland-Pfalz** hat das Abzugsverbot als (noch) mit dem GG vereinbar beurteilt (Urteil v. 17.02.2009, 3 K 1132/07, EFG 2009, 651). In diesem sog. **Arbeitsecken-Urteil** geht das FG davon aus, ein Lehrer könne seine (Heim-)Arbeiten, wenn ihm die Schule keine adäquate Arbeitsmöglichkeit zur Verfügung stelle, auch in einer „Arbeitsecke“ eines Wohnraums verrichten. Dagegen ist die Revision anhängig (Az. BFH VI R 13/09).
- Das **Niedersächsische FG** gab wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einem AdV-Antrag statt und ließ die Beschwerde zu (Beschluß v. 02.06.2009, 7 V 76/09, DStRE 2009, 985).
- Die dagegen vom Finanzamt eingelegte Beschwerde wurde vom **BFH** in dem o.a. Beschluß v. 25.08.2009, VI B 69/09, zurückgewiesen.

Die **Finanzverwaltung** veranlagt hinsichtlich der Neuregelung zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ab 2007 **vorläufig** (BMF v. 01.04.2009, BStBl I 2009, 510).

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH bejaht die AdV rechtfertigende ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bereits aufgrund der kontrovers geführten Diskussion im Schrifttum und im Hinblick auf die unterschiedlichen Auffassungen in der Rechtspre-

chung der FG. Obwohl der BFH betont, die im AdV-Verfahren getroffene Entscheidung sei ohne Präjudiz für die Hauptsache, weist er gleichwohl darauf hin, nach bisherigem Verständnis handele es sich um gewillkürte **Erwerbsaufwendungen**, die aus Gründen der steuerlichen Lastgleichheit zumindest in Höhe eines **realitätsgerecht typisierten Betrags** einkünftermindernd zu berücksichtigen seien. Auch wenn über die AdV in einem summarischen Verfahren entschieden wird, zeigt doch die ständige Praxis des BFH, daß, jedenfalls soweit es sich – wie hier – um

eine reine Rechtsfrage handelt, die Problematik einer eingehenden Prüfung unterzogen wird. Der Hinweis auf die Notwendigkeit einer realitätsgerechten Berücksichtigung dürfte daher eine deutliche **Tendenz** dahin erkennen lassen, daß der Senat auch im Hauptsacheverfahren zur Stattgabe neigt. Von einer Vorlage an das BVerfG könnte der Senat dann nur absehen, wenn er – abweichend von der bisherigen Rechtsprechung – den beruflichen Mittelpunkt eines Lehrers (auch) im häuslichen Arbeitszimmer annehmen würde.

## Dokumentation

### Zusammenfassung des Koalitionsvertrages der Regierungsparteien CDU/CSU und FDP unter dem Gesichtspunkt „Steuer und Steuern“

#### 1) 1. Wachstum und Aufschwung, S. 5, Zeile 17–19

Wir verfolgen eine Wirtschaftspolitik, die auf Stetigkeit, Solidarität und Verlässlichkeit ausgerichtet ist und mit der richtigen Ausrichtung aus Ordnungs-, Steuer- und Innovationspolitik entschlossen handelt, auch international und auf europäischer Ebene.

#### 2) 1. Wachstum und Aufschwung, S. 5, Zeile 32–36

Wir werden erstens die Motivation und Leistungsbereitschaft der Arbeitnehmer und Arbeitgeber in unserem Land schnell und deutlich stärken, indem wir sofort damit beginnen, die Steuern zu senken, bürokratische Hemmnisse abzubauen und mehr Anreize zu schaffen, damit sich reguläre, sozialversicherungspflichtige Arbeit in allen Bereichen lohnt.

#### 3) 1.1. Motivation und Entlastung, S. 6-7, Zeile 62–107

##### Mehr Netto vom Brutto

Wir wollen eine Steuerpolitik, die die Leistungsbereitschaft der Bürgerinnen und Bürger stärkt. Wir wollen eine Steuerpolitik, die für die Unternehmen in Deutschland Rahmenbedingungen schafft, die ihr auch in Zeiten der Globalisierung ihre starke Stellung ermöglicht. Wir verstehen Steuerpolitik als Wachstumspolitik, denn wir wissen, daß

Basis aller Staatsfinanzen die Arbeit der Bürger unseres Landes und die wirtschaftlich erfolgreichen Unternehmen sind. Mehr finanzieller Spielraum ist Voraussetzung für mehr Konsum und mehr Investitionen. Die Bürger empfinden aber nicht nur die Höhe der Steuer- und Abgablast als demotivierend, sondern auch die Kompliziertheit und Unklarheit des deutschen Steuerrechts. Deshalb wollen wir, daß Steuern „einfach, niedrig und gerecht“ sind. Wir streben an, die paritätisch finanzierten Lohnzusatzkosten (Sozialversicherungsbeiträge) unter 40% vom Lohn zu halten. Wir werden dafür sorgen, daß sich Arbeit lohnt, daß den Bürgern mehr Netto vom Bruttoeinkommen bleibt. Das Steuersystem und das Besteuerungsverfahren werden wir deutlich vereinfachen und für die Anwender freundlicher gestalten. Die steuerlichen Entlastungen schaffen die nachhaltige Grundlage für gesunde Staatsfinanzen. Eine weitere wichtige Aufgabe ist die strenge Begrenzung der Schulden nach der neuen Schuldenregel unserer Verfassung. Wir halten an den durch den Gesetzgeber beschlossenen Entlastungen in der Lohn- und Einkommensteuer fest. Das bedeutet, daß durch die erweiterte Absetzbarkeit der Krankenversicherungsbeiträge und den Einstieg in die Beseitigung der kalten Progression eine Steuerentlastung in Höhe von rund 14 Mrd. EUR jährlich zum 01.01.2010 verwirklicht wird. Wir wollen darüber hinaus eine steuerliche Entlastung insbesondere für die unteren und mittleren Einkommensbereiche sowie für die Familien mit Kindern in einem Gesamtvolumen von 24 Mrd. EUR (volle Jahreswirkung) im Laufe der Legislaturperiode umsetzen. Der Kinderfreibetrag wird in einem ersten Schritt zum 1.1.2010 auf 7008,- EUR und das Kindergeld um je 20,- EUR erhöht.

## ► Dokumentation

Wir werden insbesondere die unteren und mittleren Einkommensbezieher vorrangig entlasten und gleichzeitig den Mittelstandsbauch abflachen, indem wir den Einkommensteuertarif zu einem Stufentarif umbauen. Zahl und Verlauf der Stufen wird unter Berücksichtigung dieses Zieles entwickelt.

Der Tarif soll möglichst zum 01.01.2011 in Kraft treten.

### 4) 1.2 Der Weg aus der Krise, S. 7–8, Zeile 144–156

Zu diesem Zweck werden wir:

- bei den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen
  - den Hinzurechnungssatz bei den Immobilienmieten von 65% auf 50% reduzieren (alle übrigen Fragen werden in die Kommission „Gemeindefinanzen“ einbezogen),
- bei der Grunderwerbsteuer
  - die Umstrukturierung von Unternehmen durch eine Konzernklausel erleichtern,
- bei den Ertragsteuern

ein Wahlrecht einführen, die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 EUR oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1000 EUR anzuwenden.

### 5) 1.2 Der Weg aus der Krise, S. 8–9, Zeile 158–198

#### Steuervereinfachung

Wir werden das Steuerrecht spürbar vereinfachen und von unnötiger Bürokratie befreien. Davon werden alle profitieren, sowohl die Steuerzahler als auch die Steuerverwaltung und die steuerberatenden Berufe. Wir werden insbesondere

- die Steuererklärungsvordrucke und Erläuterungen verständlicher und anwendungsfreundlicher ausgestalten,
- allen Bürgern die Möglichkeiten geben, ohne Papierbelege mit den Finanzämtern zu kommunizieren,
- noch in dieser Legislaturperiode allen Bürgern auf Wunsch eine vorausgefüllte Steuererklärung mit den bei der Finanzverwaltung vorhandenen Daten zur Verfügung stellen,
- den steuerlichen Abzug privater Steuerberatungskosten wieder einführen,
- ein schlüssiges und verständliches Konzept der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien und Kinder und im Haushalt,
- die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten neu ordnen,
- die Besteuerung der Rentnerinnen und Rentner so vereinfachen, daß kein aufwendiges Kontrollmitteilungs-

verfahren und keine separate Erklärungspflicht für Rentenbezüge mehr notwendig ist,

- die steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge entbürokratisieren und flexibilisieren,
- gleichheitswidrige Benachteiligungen im Steuerrecht abbauen und insbesondere die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Gleichstellung von Lebenspartnern mit Ehegatten umsetzen,
- die Besteuerung von Jahreswagenrabatten für Mitarbeiter zügig auf ein realitätsgerechtes Maß bringen; in diesem Zusammenhang werden wir auch die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge überprüfen,
- prüfen, ob Arbeitnehmer die Steuererklärung auch für einen Zeitraum von zwei Jahren abgeben können, (Zeile 206/207).

### 6) 1.2 Der Weg aus der Krise, S. 9, Zeile 226–241

#### Reform der Erbschaftsteuer

Wir werden die Regelungen bei der Erbschaftsteuer entbürokratisieren, familiengerechter, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher machen. Hierzu werden wir als Sofortprogramm vorab

- die Steuerbelastung für Geschwister und Geschwisterkinder durch einen neuen Steuertarif von 15 bis 43 Prozent senken und
- die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge krisenfest ausgestalten.

Wir streben an, die Zeiträume zu verkürzen, innerhalb dessen das Unternehmen weitergeführt werden muß. Die erforderlichen Lohnsummen wollen wir absenken.

Wir werden in Gespräche mit den Ländern eintreten, um zu prüfen, ob die Erbschaftsteuer hinsichtlich Steuersätzen und Freibeträgen regionalisiert werden kann.

### 7) 1.2 Der Weg aus der Krise, S. 9/10, Zeile 243–273

#### Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung

Steuerpolitik ist auch Standortpolitik. Aus diesem Grund wollen wir das Unternehmenssteuerrecht weiter modernisieren und international wettbewerbsfähig gestalten. Aufkommensneutralität sollte gewahrt bleiben. Unternehmerische Entscheidungen sollten sich – unabhängig von Rechtsform, Organisation und Finanzierung – in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach steuerlichen Aspekten richten. Auch der Holdingstandort Deutschland soll gestärkt werden. Ansatzpunkte für eine Prüfung sind:

- eine Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung,
- die grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmererträgen,
- die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft.

Darüber hinaus wollen wir uns mit dem Problem der zweifachen Besteuerung von Unternehmererträgen auf der Ebene der Unternehmen und Anteilseigner einerseits und der nur einfachen Besteuerung der Erträge aus risikoarmen Zinsprodukten andererseits auseinandersetzen.

Wir werden unsere Politik der Doppelbesteuerungsabkommen auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen ausrichten und deshalb grundsätzlich an der Freistellung der ausländischen Einkünfte festhalten.

Die Bemühungen im Kampf gegen die internationale Steuerhinterziehung werden wir weiter vorantreiben.

Wir werden eine Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung einsetzen. Diese soll auch den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz prüfen.

## **8) 1.2 Der Weg aus der Krise, S. 10/11, Zeile 275–316**

### **Umsatzsteuer**

Auch die Umsatzsteuer muß an die modernen Anforderungen angepaßt werden.

Eine Umstellung auf die Ist-Besteuerung auf Leistungserbringer- und -empfängerseite könnte beispielsweise zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und zur Verbesserung der Zahlungsmoral beitragen. Deshalb werden wir im Verlauf der Legislaturperiode unter Einbeziehung der europäischen Vorgaben prüfen, ob und in welchem Umfang das Prinzip der Ist-Besteuerung der Umsätze ausgeweitet werden kann.

Daneben gibt es Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen. Benachteiligungen gehören auf den Prüfstand. Aus diesem Grund wollen wir eine Kommission einsetzen, die sich mit der Systemumstellung bei der Umsatzsteuer sowie dem Katalog der ermäßigten Mehrwertsteuersätze befaßt.

Dabei gilt es auch, die europäische Wettbewerbssituation bestimmter Bereiche zu berücksichtigen. Deshalb wollen wir ab dem 01.01.2010 für Beherbergungsleistungen in

Hotel- und Gastronomiegewerbe den Mehrwertsteuersatz auf 7 Prozent ermäßigen.

Die Umsatzbesteuerung von Postdienstleistungen ist mit Blick auf die jüngste EuGH-Rechtsprechung umgehend so anzupassen, daß keine steuerliche Ungleichbehandlung mehr besteht. Nach dem Urteil des EuGH bleibt die Grundversorgung der Bürger mit Postdienstleistungen umsatzsteuerfrei.

Wir streben Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter insbesondere bei der Umsatzsteuer an, um Arbeitsplätze zu sichern und Investitionen zu ermöglichen. Aufgaben der Daseinsvorsorge sollen nicht über die bestehenden Regelungen hinaus steuerlich belastet werden.

Wir wollen die Wettbewerbsfähigkeit für die heimische Produktion von Biokraftstoffen auch unter steuerlichen Gesichtspunkten erhalten. Für die Branche muß Planungssicherheit gewährleistet sein.

Wir streben eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung an, die zusätzliche Forschungsimpulse insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen auslöst.

Die bereits beschlossene Einkommensteuerentlastung, das Sofortprogramm für Familien, die Änderungen der Unternehmenssteuerreform und die Erbschaftsteuer belaufen sich damit zum 1. 1. 2010 auf ein Gesamtvolumen von rund 21 Mrd. EUR.

Sie bilden damit einen starken Impuls zu Beginn der neuen Legislaturperiode, der dabei hilft, Deutschland aus der Krise zu führen.

## **9) 1.3 Investitionsbremsen lösen, S. 12, Zeile 370–372**

### **Bürokratieabbau**

Wir werden konkrete Möglichkeiten aufzeigen, beispielsweise:

- Steuererklärungen, steuerliche und zollrechtliche Nachweispflichten;
- Harmonisierung und Verkürzung der Aufbewahrungs- und Prüfungsfristen nach Handels-, Steuer- und Sozialrecht;

## **10) 1.3 Investitionsbremsen lösen, S. 12, Zeile 382–384**

### **Bürokratieabbau**

Wir prüfen, wie die Verpflichtungen und Schwellenwerte des Handels-, Steuer-, Arbeits- und Sozialrechts rechts-

reichsübergreifend harmonisiert werden können (z. B. Vereinheitlichung des Einkommensbegriffs).

**11) 2. Generationengerechte Finanzen,  
S. 15, Zeile 519–523**

**Haushalt**

Mit der Überwindung der Krise muß ein strikter Konsolidierungskurs einsetzen. Nur so werden das Vertrauen von Investoren und Konsumenten in die Kontinuität der künftigen Steuer-, Finanz- und Haushaltspolitik gestärkt und damit langfristig die Weichen für mehr Wachstum und Beschäftigung gestellt.

**12) 2. Generationengerechte Finanzen,  
S. 15, Zeile 538 f.**

**Haushalt**

Wir werden Steuerverschwendung gemeinsam mit Ländern und Kommunen entschlossen bekämpfen.

**13) 2. Generationengerechte Finanzen,  
S. 16, Zeile 572 f.**

**Haushalt**

CDU, CSU und FDP haben das Anliegen, die krisenbedingten Einnahmeausfälle für die Arbeitslosen- und Krankenversicherung aus Steuermitteln aufzufangen.

**14) 2. Generationengerechte Finanzen,  
S. 17, Zeile 615–619**

**Haushalt**

Alle Einnahmen aus dem Handel mit CO<sup>2</sup>-Emissionszertifikaten stehen dem Gesamthaushalt zur Verfügung. Bei der Erlösverwendung sind die steuerlichen Mindereinnahmen aufgrund des Betriebsausgabenabzugs über alle Ebenen und die laufenden, aus den CO<sup>2</sup>-Erlösen finanzierten Klimaschutzmaßnahmen in Rechnung zu stellen.

**15) 3.2 Verantwortung für das Unternehmen,  
Partnerschaft im Betrieb,  
S. 19, Zeile 738–741**

Wir werden die Möglichkeiten der Mitarbeiterkapitalbeteiligung erweitern. Dabei gilt das Prinzip der doppelten Freiwilligkeit. Die Beschäftigten sollen auch durch Entgeltumwandlung Anteile an ihren Unternehmen steuerbegünstigt erwerben können.

**16) 4.2 Klimaschutz, Energie und Umwelt,  
S. 24, Zeile 967–970**

**Erneuerbare Energien**

Wir wollen den Markt für reine Biokraftstoffe wieder beleben und werden dafür einen Gesetzentwurf mit Wirksamkeit zum 01.01.2010 vorlegen. Die Höhe der Steuerbegünstigungen soll spätestens 2013 nach spezifischen CO<sup>2</sup>-Reduktionspotentialen ausgelegt werden.

**17) 4.2 Klimaschutz, Energie und Umwelt,  
S. 29, Zeile 1224 f.**

**Kreislaufwirtschaft**

Mit Blick auf die Abfallwirtschaft befürworten wir die grundsätzliche steuerliche Gleichstellung von öffentlichen und privaten Unternehmen.

**18) 4.4 Moderne Infrastruktur, 4.4.1 Mobilität,  
S. 32, Zeile 1390–1393**

**Europäische Verkehrspolitik**

Wir wollen eine offensive Europastrategie der deutschen Verkehrspolitik. Ziel ist die bessere Wahrnehmung deutscher Interessen und die Harmonisierung der Wettbewerbsbedingungen unserer Transportwirtschaft, besonders bei Steuern und Abgabensystem, Beihilfen und Ausnahmeregelungen.

**19) 4.4 Moderne Infrastruktur, 4.4.1 Mobilität,  
S. 35, Zeile 1561–1564**

**Umweltfreundliche Mobilität**

Als kurzfristige Maßnahmen zur Verbesserung der Klimabilanz des Verkehrs setzen wir auf die Optimierung von fossilen Antriebstechnologien und die Förderung von innovativen Biokraftstoffen. Für deren Einsatz werden wir stabile steuerliche Rahmenbedingungen gewährleisten.

**20) 4.4 Moderne Infrastruktur, 4.4.2 Bauen und  
Wohnen, S. 38, Zeile 1675–1678**

**Denkmalschutz**

Wir wollen zugunsten des Denkmalschutzes Planungssicherheit für Investoren gewährleisten und halten daher an der steuerlichen Förderung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen fest.

**21) 4.5 Ernährung und Verbraucherschutz,  
S. 40, Zeile 1810–1812**

**Lebensmittelkennzeichnung**

Eine politische Steuerung des Konsums und Bevormundung der Verbraucher durch Werbeverbote und Strafsteuern für vermeintlich ungesunde Lebensmittel lehnen wir ab.

**22) 4.6 Landwirtschaft und ländlicher Raum,  
S. 44, Zeile 1990–1992**

**Agrardiesel**

Wir werden auf europäischer Ebene auf eine einheitliche Besteuerung des Agrardiesels hinwirken, um die Wettbewerbsnachteile der deutschen Landwirte zu beseitigen. Bis dahin wollen wir die Steuerermäßigung beim Agrardiesel fortführen.

**23) 4.7 Dienstleistungen,  
S. 47, Zeile 2153–2155**

**Tourismus**

Die Regelungen zur Mehrwertsteuer werden auch mit Blick auf Belastungen für den Tourismus und dessen europäische Wettbewerbssituation strukturell überprüft.

**24) 5. Faire Regeln für die Weltwirtschaft,  
S. 50, Zeile 2283–2288**

**Finanzmärkte**

Wir unterstützen die Aufgaben des Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung (SoF-Fin) und werden die parlamentarischen Kontrollrechte weiterentwickeln. Die staatlichen Stabilisierungsmaßnahmen werden auf ihre Praxistauglichkeit überprüft und gegebenenfalls bedarfsgerecht verbessert. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sollten staatliche Stützungsmaßnahmen unter Wahrung der Interessen der Steuerzahler nach Ablauf der Krise zügig zurückgeführt werden.

**25) 6. Deutsche Einheit, S. 52, Zeile 2403–2406**

Wir halten an der Zielsetzung fest, die Lebensverhältnisse in Deutschland bis 2019 bundesweit weitgehend anzugleichen. Unser Ziel ist das schnelle Erreichen einer möglichst hohen Steuerdeckungsquote der ostdeutschen Länder.

**26) III. Sozialer Fortschritt,  
1. Ehe, Familie und Kinder,  
S. 65, Zeile 3052–3054**

**Alleinerziehende**

Wir werden prüfen, inwieweit die Umgestaltung des bisherigen steuerlichen Entlastungsbetrages in einen Abzug von der Steuerschuld möglich und interessengerecht ist.

**27) III. Sozialer Fortschritt,  
1. Ehe, Familie und Kinder,  
S. 65, Zeile 3058–3063**

**Gesamtevaluation ehe- und familienbezogener Leistungen**

Wir wollen die umfassende wissenschaftliche Evaluation der familienbezogenen Leistungen konsequent fortsetzen und entsprechende Vorschläge vorlegen. Ziel sind konkrete Handlungsempfehlungen, um Leistungen wirksamer und effizienter zu gestalten und zu bündeln. Weiterhin werden wir prüfen, wie die Leistungen im Unterhaltsrecht, Steuerrecht, Sozialrecht und Familienrecht harmonisiert werden können und entsprechende Schritte einleiten.

**28) 7.2 Grundsicherung, S. 79, Zeile 3740–3742  
SGB II-Strukturreform**

Darüber hinaus wird geprüft, ob weitere steuerfinanzierte familienpolitische Leistungen zusammengefaßt werden können.

**29) 8. Rente, S. 80, Zeile 3809–3812  
Kampf gegen Altersarmut**

Deshalb wollen wir, daß sich die private und betriebliche Altersvorsorge auch für Geringverdiener lohnt und auch diejenigen, die ein Leben lang Vollzeit gearbeitet und vorgesorgt haben, ein Alterseinkommen oberhalb der Grundsicherung erhalten, das bedarfsabhängig und steuerfinanziert ist.

**30) V. Sicherer Frieden,  
1. Deutschland in Europa,  
S. 112, Zeile 5396–5398**

**EU-Finzen**

Eine EU-Steuer oder die Beteiligung der EU an nationalen Steuern und Abgaben lehnen wir ab. Auch darf die EU keine eigenen Kompetenzen zur Abgabenerhebung oder zur Kreditaufnahme für Eigenmittel erhalten.



## Termine

### Januar 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Das BilMoG in der Bilanzierungspraxis	Prof. Dr. Carsten Theile	14.01.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Strategien zum steuerlichen Verlustmanagement bei natürlichen Personen und auf Unternehmensebene	RA/StB Dr. Ulf Gibhardt, RA/StB Karsten Seidel	15.01.2010, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
47. Internationales Steuerseminar	N.N.	18.01.–22.01.2010, St. Moritz, Schweiz	Internationales Steuerseminar, Postfach 3325, CH-6303 Zug
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Fokus: BilMoG & Steuerbilanz – Wo sind Abweichungen zur Handelsbilanz?	Prof. Dr. Klaus Hahn	25.01.2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Investmentfonds	Dipl.-Wirtsch.-Ing., StB Marco Brinkmann, Dipl.-Kfm., StB Christian Eberbach	28.01.2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

### Februar 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Intensivseminar zum Internationalen Steuerrecht	WP/StB Prof. Dr. Gerhard Kraft, StB Prof. Dr. Cornelia Kraft	25.02./26.02.2010, Leipzig	Ifu Accounting Akademie GmbH Tel.: 03 46 07/2 07 60 Fax.: 03 46 07/2 07 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in Osteuropa	Dr. Fabian Völkl	03.02.2010, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Leistungsverträge zwischen verbundenen Unternehmen	RA/FAStR Lars von Jesche, Dipl.-Volkswirtin Elena Merkel, StB Christian Tschubel	22.02.2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkt Betriebsprüfung	Regierungsdirektor Hartmut Böcker, StB Saskia Bonenberger	24.02.2010, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen