

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2014

80. Ausgabe | 16. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

157 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 158 Biesgen **Steuerliche Folgen der Übernahme von Strafverteidigungskosten durch Unternehmen**
- 165 Söffing/Krogol **Einzelfragen zu Zweckzuwendungen i.S. des § 8 ErbStG**
- 170 Binnewies **Das BMF-Schreiben vom 27.11.2013 – Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile bei der GmbH**
- 174 Pott **Europäischer Gerichtshof zum Dritten: Erbschaftsteuerliche Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige**
- 178 Zacher **Private (?) Kfz-Nutzung im Steuerrecht – Unterstellungen und Übertreibungen**

184 **LiteraTour**

185 **LiteraTour spezial**

188 **Termine**

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

## I.

„Schlicht als fehlgeschlagen kann man nach derzeitigem Stand der Wissenschaft den Versuch betrachten, die Körpersprache unter forensischen Umständen für die Lügendetektion nutzbar zu machen. Es gibt sie eben nicht, die Nase des Pinocchio.“ (...)

„Völlig bedeutungslos wird die Körpersprache dadurch im übrigen nicht: Insbesondere Veränderungen im Verhalten, die sich durch die Umstände der Vernehmung nicht recht erklären lassen, kann man als Warnsignal und als Anlaß betrachten, über die Ursachen dieser Veränderungen nachzudenken.“ (aus *Bender/Nack/Treuer, Tatsachenfeststellung vor Gericht*, 4. Aufl. 2014).

## II.

„(...) Für geständige Steuerbetrüger wird es ab Januar 2015 deutlich teurer, mit einer Selbstanzeige straffrei davonzukommen. Zum 1. Januar 2015 sinkt die Grenze, bis zu der Steuerhinterziehung ohne Zuschlag bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, von 50.000 auf 25.000 Euro. Bei höheren Beträgen wird bei gleichzeitiger Zahlung eines Zuschlages von 10 Prozent von einer Strafverfolgung abgesehen.

Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 Euro werden 15 Prozent Strafzuschlag fällig, ab einer Million Euro 20 Prozent. Bisher wird ein Zuschlag von 5 Prozent berechnet. Zudem müssen neben dem hinterzogenen Betrag in Zukunft auch die Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 Prozent pro Jahr sofort entrichtet werden. Und die Strafverfolgungsverjährung wird auf zehn Jahre ausgedehnt. In dem Gesetzentwurf werden Beispiele aufgeführt: Hat ein Steuerpflichtiger 40.000 Euro für zehn Jahre hinterzogen, muß er künftig einen Strafzuschlag von 10 Prozent zahlen, also 4000 Euro statt bisher null. Zusätzlich müssen Zinsen von etwa 24.000 Euro entrichtet werden. Bei 250.000 Euro hinterzogener Summe für zehn Jahre ist ein Strafzuschlag von 15 Prozent (37.500 Euro) fällig. Hinzu kommen 150.000 Euro Zinsen. Bei 1,2 Millionen Euro liegt der Zuschlag bei 240.000 Euro und die Zinsen bei 720.000 Euro.“

(aus der FAZ vom 27.08.2014 zur geplanten Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige)

## III.

„Es ist wichtig, die Erfolge zu feiern, doch wichtiger, sich den Lehren der Mißerfolge zu stellen.“ (noch keine Volksweisheit)

*Einen schönen Herbst 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 abzdrukken.

## Redaktion

**Kirsten Bäumel**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)  
*baeumel@baeumel-aachen.de*

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn  
*j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de*

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

Die 81. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2014.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Rainer Biesgen, Hans-Michael Pott, Matthias Söffing, Karl Kroggoll*, alle Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Burkhard Binnewies, Thomas Zacher*, beide Rechtsanwälte in Köln.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich

### Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

**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/FAStR **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 Druck + Medien, 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 123,- EUR (**ab 01.01.2015: 129,- EUR**) inkl. Versandkosten jährlich.  
ISSN 1615-5610

## Steuerliche Folgen der Übernahme von Strafverteidigungskosten durch Unternehmen

Dipl.-Finanzwirt Rainer Biesgen, Rechtsanwalt, Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf<sup>1</sup>

### 1. Einleitung

Stehen strafrechtliche Ermittlungen gegen Geschäftsführer oder Mitarbeiter eines Unternehmens mit der Tätigkeit für das Unternehmen in Zusammenhang, so hat das Unternehmen häufig ein eigenes Interesse daran, daß diese in dem Verfahren durch einen Rechtsanwalt verteidigt werden. Es drohen nicht nur ein Imageschaden, sondern auch häufig unmittelbare Nachteile für das Unternehmen. So ist – um nur ein Beispiel zu nennen – das Unternehmen der Schuldner der Steuer, wenn gegen einen Geschäftsführer wegen der Hinterziehung von Betriebssteuern ermittelt wird. Auch kann gegen das Unternehmen selbst nach § 30 OWiG eine Geldbuße festgesetzt werden, wenn ein Geschäftsführer oder leitender Angestellter eine Straftat begeht, durch welche Pflichten der Gesellschaft verletzt werden. Das Ziel der Abwehr solcher Nachteile, aber auch der Wunsch, dem Mitarbeiter in einer solchen Situation beizustehen, führt häufig zur Übernahme der Kosten der Strafverteidigung durch das Unternehmen. Diese kann auch unter dem Gesichtspunkt der Fürsorgepflicht geboten sein.<sup>2</sup>

Ein aktuelleres Urteil des Bundesfinanzhofes<sup>3</sup>, welches die Rechtsprechung des EuGH<sup>4</sup> umsetzt und den Vorsteuerabzug des Unternehmens aus Strafverteidigerleistungen versagt, welche strafrechtliche Sanktionen gegen Geschäftsführer des Unternehmens abwenden sollen, gibt neben einer Erörterung des Urteils Anlaß für eine Übersicht der sonstigen steuerrechtlichen Folgen einer solchen Kostenübernahme. Das Unternehmen muß hierbei nicht nur die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges und Betriebsausgabenabzuges beurteilen, sondern auch die mögliche Pflicht zum Einbehalt von Lohnsteuer oder eine verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Geschäftsführern im Blick haben.

### 2. Umsatzsteuerliche Folgen

Ein Vorsteuerabzug des Unternehmens aus Rechnungen des Strafverteidigers für die Verteidigung eines Geschäftsführers oder Mitarbeiters setzt zum einen voraus, daß eine an das Unternehmen adressierte Rechnung des Verteidigers mit Umsatzsteuerausweis vorliegt. Zum anderen muß die Anwaltsleistung für das Unternehmen ausgeführt sein.

Die erste Voraussetzung problematisiert der BFH in seinem Urteil vom 11.04.2013<sup>5</sup> nicht mehr. Er stellt lediglich fest, daß die Rechtsanwälte über ihr Honorar für die Vertretung des Geschäftsführers der GmbH in dem Ermittlungsverfahren eine an die GmbH adressierte Rechnung erteilt hatten. Ferner heißt es im Urteil "Nach den bei der jeweiligen Mandatserteilung getroffenen Honorarvereinbarungen waren Auftraggeber des Rechtsanwaltes der Kläger als Beschuldiger und die GmbH". Hier ist anzumerken, daß zwischen dem Schuldner der Vergütung, welcher in der Honorarvereinbarung bestimmt wird, und dem Auftraggeber der anwaltlichen Leistung als Verteidiger zu unterscheiden ist. Selbstverständlich kann sich die GmbH in einer Honorarvereinbarung neben dem von dem Rechtsanwalt verteidigten Beschuldigten zur Zahlung des Honorars für die Verteidigung verpflichten. Zum Auftraggeber der anwaltlichen Leistung wird sie hierdurch allein jedoch nicht. Hierfür ist die Mandatsvereinbarung maßgebend, welche natürlich auch gleichzeitig mit der Honorarvereinbarung und auch mündlich geschlossen werden kann.

Dem ursprünglichen Vorlagebeschluß des BFH an den EuGH<sup>6</sup> ist allerdings klarer zu entnehmen, daß die GmbH offenbar in den Honorarvereinbarungen nicht nur als zusätzlicher Schuldner der Vergütung, sondern auch ausdrücklich als Auftraggeber der anwaltlichen Leistung neben dem verteidigten Geschäftsführer bezeichnet war. Hieraus ergab sich die zweite Vorlagefrage an den EuGH, ob im Falle zweier Auftraggeber die GmbH zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt ist und welche Anforderungen dann an die Rechnungserteilung zu stellen sind. Der EuGH hatte diese zweite Frage nicht beantwortet, weil es hierauf

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

- 1 Der Autor ist Partner der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf.
- 2 BGH-Urteil v. 07.11.1990 – 2 StR 439/90 (NJW 1991 S. 990).
- 3 BFH-Urteil vom 11.04.2013 – V R 29/10 (BStBl. 2013 S. 840).
- 4 EuGH-Urteil vom 21.02.2013 – C – 104/12 (NJW 2013 S. 1585).
- 5 Siehe FN 3.
- 6 ►► BFH, Beschluß v. 22.12.2011 – V R 29/10 (BStBl. II 2012 S. 441).

wegen der vom EuGH verneinten Leistung für das Unternehmen nicht mehr ankam. Daher ging der BFH in seinem Urteil vom 11.04.2013 hierauf auch nicht mehr ein.

Es wirft allerdings anwaltsrechtliche Fragen auf, wenn das Unternehmen nicht nur Vergütungsschuldner, sondern auch Auftraggeber des Mandatsvertrages zur Verteidigung des beschuldigten Geschäftsführers in einem Ermittlungsverfahren ist. Jedenfalls dürfte es mit der Verteidigerstellung nicht vereinbar sein, wenn das Unternehmen als Auftraggeber Weisungen für die Tätigkeit als Verteidiger erteilen könnte oder das Mandatsgeheimnis zwischen Beschuldigtem und Verteidiger wegen eigener Informationsrechte des Unternehmens als weiterer Auftraggeber eingeschränkt wäre. Ein Interessengegensatz zwischen dem beschuldigten Geschäftsführer und dem Unternehmen ist bei einem Verteidigungsmandat keineswegs von vornherein auszuschließen. Der BFH mußte sich mit solchen Fragen nicht befassen, da es für die steuerliche Behandlung nach § 40 AO nicht darauf ankommt, ob eine solche Auftraggeberstellung des Unternehmens anwaltsrechtlich zulässig ist.

Hat sich das Unternehmen dagegen nur – ohne auch Auftraggeber des Verteidigers zu sein – in einer Vergütungsvereinbarung zur Zahlung der Vergütung verpflichtet, dürfte eine Rechnungsadressierung an die GmbH nicht zulässig sein. In der Rechnung muß der zutreffende Leistungsempfänger bezeichnet sein (§ 14 IV S. 1 UStG). Der Vorsteuerabzug setzt wiederum die Identität von Leistungsempfänger und Rechnungsadressat voraus. Der Vorsteuerabzug steht nur dem Unternehmer zu, der sowohl schuldrechtlicher Leistungsempfänger ist als auch eine auf ihn lautende Rechnung mit gesondertem Steuerausweis besitzt.<sup>7</sup> Leistungsempfänger ist jedoch derjenige, welcher aus dem der Leistung zugrundeliegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist.<sup>8</sup> Nicht ausreichend ist das Eingehen einer eigenen Zahlungsverpflichtung für eine Leistung, deren Auftraggeber ein anderer ist.<sup>9</sup> Danach darf meines Erachtens die Rechnung des Strafverteidigers – wenn das Unternehmen sich lediglich in einer Vergütungsvereinbarung zur Übernahme der Vergütung gegenüber dem Rechtsanwalt verpflichtet hat – als Leistungsempfänger und Rechnungsadressat nur den von ihm verteidigten Beschuldigten als Auftraggeber der anwaltlichen Leistung und nicht das Unternehmen ausweisen.

Weist die Rechnung in einem solchen Fall dagegen das Unternehmen als Leistungsempfänger aus, besteht die Gefahr, daß der Rechtsanwalt neben der Umsatzsteuer für die tatsächlich an den Beschuldigten erbrachte Leistung nach § 14 c II S. 2 2. Alt. UStG auch bis zur Rechnungsberichtigung noch die ausgewiesene Steuer für eine nichterbrachte Leistung an das Unternehmen schuldet. Diese Norm greift auch, wenn die erbrachte Leistung mit der abgerechneten nicht übereinstimmt.<sup>10</sup>

Der Bundesfinanzhof mußte sich in seinem Urteil vom 11.04.2013 nur noch mit der zweiten Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug befassen, ob die Verteidigungslei-

stung für das Unternehmen ausgeführt wird. Maßgebend hierfür ist, ob die Gesellschaft die Leistung für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Es muß hierbei entweder ein direkter oder unmittelbarer Zusammenhang der Leistung mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen des Unternehmens bestehen oder die Kosten müssen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens gehören und als solche Preisbestandteil der Ausgangsumsätze sein.<sup>11</sup> Maßgebend ist hierbei der objektive Inhalt der bezogenen Anwaltsleistung. Zu diesem Inhalt gibt der Bundesfinanzhof ohne eigene Argumentation die Darlegungen des zu demselben Streitfall ergangenen EuGH-Urteils<sup>12</sup> wieder. Der EuGH habe darauf abgestellt, *„dass die Anwaltsdienstleistungen direkt und unmittelbar dem Schutz der privaten Interessen der beiden Beschuldigten dienen, die wegen in ihrem persönlichen Verhalten liegender Zuwiderhandlungen strafrechtlich verfolgt wurden, und daß die Strafverfolgungsmaßnahmen nur gegen sie persönlich und nicht gegen die GmbH gerichtet waren.“*<sup>13</sup> Danach eröffneten Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin besteht, strafrechtliche Sanktionen gegen natürliche Personen zu vermeiden, die Geschäftsführer eines steuerpflichtigen Unternehmens sind, keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Weiter führt der BFH hier aus: *„Dies gilt zumindest dann, wenn es – wie im Streitfall – um den Vorwurf der Begehung einer Straftat durch verbotene Zuwendungen an potentielle Auftraggeber geht.“*<sup>14</sup>

Es fragt sich, ob das Urteil auf den Vorsteuerabzug aus allen Verteidigerleistungen für Geschäftsführer oder Mitarbeiter anwendbar ist. Das Urteil stellt selbst klar, daß nicht danach zu differenzieren ist, ob es sich bei den privaten Interessen, die durch die Anwaltsleistung geschützt werden sollen, um die eines Geschäftsführers einer juristischen Person oder um die eines Einzelunternehmers handelt.<sup>15</sup> Danach dürfte auch der Einzelunternehmer, welcher einen Rechtsanwalt mit seiner Verteidigung in einem Strafverfahren wegen eines betriebsbezogenen Tatvorwurfs beauftragt, keinen Vorsteuerabzug geltend machen können. Auch dürften die Urteilsgründe auf Rechnungen für die Verteidi-

7 BFH v. 23.09.2009 – XI R 14/08 (BStBl. II 2010 S. 243); BFH v. 05.10.1995 – V R 113/92 (BStBl. II 1996 S. 111); *Heidner* in Bunjes § 15 UStG Rn. 169.

8 BFH v. 28.08.2013 – XI R 4/11 (DStRE 13 S. 1501); BFH v. 18.02.2009 – V R 82/07 (BStBl. II 2009 S. 876); BFH v. 23.09.2009 – XI R 14/08 (BStBl. 2010 S. 243).

9 ►► BFH v. 28.08.2013 XI R 4/11 (DStRE 2013 S. 1501); *Stadie* in Rau/Dürwächter UStG § 15 Rz. 111 f).

10 BFH v. 08.09.1994 V R 70/91 (BStBl. II 1995 S. 32); *Korn* in Bunjes § 14 c UStG Rn. 43.

11 BFH a.a.O. Fn 3.

12 Siehe Fn 4.

13 BGH a.a.O. Tz. 24, Fn 3.

14 BGH a.a.O. Tz. 23 a) Fn 3.

15 BGH a.a.O. Tz. 25 b) Fn 3.

gung eines anderen Mitarbeiters übertragbar sein. Der Zusammenhang zu Ausgangsleistungen des Unternehmens ist hier nicht größer als bei einem Geschäftsführer. Zu erörtern ist, ob sich aus der Anmerkung, dies gelte zumindest dann, wenn es um den Vorwurf einer Straftat durch verbotene Zuwendungen an potentielle Auftraggeber geht, eine Differenzierung nach der vorgeworfenen Straftat ergeben kann. Verbotene Zuwendungen an potentielle Auftraggeber der GmbH dienen unmittelbar dem Erhalt von Aufträgen für Ausgangsumsätze der GmbH. Ein engerer Zusammenhang der vorgeworfenen Straftat mit der unternehmerischen Tätigkeit ist daher kaum vorstellbar. Daher ist nicht ersichtlich, bei welchem Strafvorwurf der Bundesfinanzhof die Frage des Vorsteuerabzuges anders beurteilen sollte.

Eine Differenzierung kann sich aber aus der ausdrücklichen Darlegung ergeben, daß die Strafverfolgungsmaßnahmen *nur* gegen den Geschäftsführer persönlich und nicht gegen die GmbH gerichtet waren. Auch der EuGH stellt darauf ab, daß die Strafverfolgungsmaßnahmen nur gegen den Geschäftsführer persönlich und nicht gegen die Gesellschaft gerichtet waren, *„obwohl solche Maßnahmen auch gegen letztere rechtlich möglich gewesen wären.“*<sup>16</sup> Dies öffnet die Tür für das Argument, daß ein Vorsteuerabzug möglich ist, wenn sich die Strafverfolgungsmaßnahmen auch gegen die Gesellschaft richten, weil zugleich der Tatvorwurf einer Ordnungswidrigkeit der Gesellschaft im Sinne des § 30 OWiG erhoben wird.<sup>17</sup> Die Abwehr des Strafvorwurfs dient dann auch der Abwehr einer solchen Geldbuße, weil letztere ja die Begehung einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit durch den Geschäftsführer oder leitenden Angestellten zwingend voraussetzt. Die eingangs angesprochene Frage, ob in einem solchen Fall die Gesellschaft Auftraggeber und Rechnungsadressat des Strafverteidigers sein kann, stellt sich allerdings auch in diesem Fall.

Unzweifelhaft ist dagegen ein Vorsteuerabzug gegeben, wenn der Rechtsanwalt in dem Strafverfahren nicht als Verteidiger einen Geschäftsführer oder Mitarbeiter vertritt, sondern von dem Unternehmen damit beauftragt ist, dessen Interessen in einem Strafverfahren gegen einen Geschäftsführer oder Mitarbeiter wahrzunehmen.

Da der verteidigte Geschäftsführer oder Mitarbeiter selbst regelmäßig kein Unternehmer ist, hat er ebenfalls keinen eigenen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Verteidigers. Die Vorsteuer stellt damit eine echte wirtschaftliche Belastung dar. Dies hat aber auch zur Folge, daß eine Rechtsschutzversicherung im Rahmen ihrer Leistungspflicht den Bruttobetrag der Rechnung erstatten muß. In der Praxis wird dies noch nicht von allen Versicherern nachvollzogen.

### 3. Ertragsteuerliche Behandlung

Das Urteil des BFH vom 11.04.2013 hat keine Auswirkung auf die ertragsteuerliche Behandlung der Übernahme von

Strafverteidigungskosten. Hier ist eine gesonderte Rechtsprechung zu beachten, welche aus Sicht des Unternehmens günstiger, aber differenzierend ist.

#### 3.1. Kosten der Strafverteidigung des Steuerpflichtigen

Geht es um die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten des Steuerpflichtigen selbst, also etwa der Verteidigung eines Einzelunternehmers, oder die Frage, ob ein Mitarbeiter die von ihm selbst getragenen Verteidigungskosten als Werbungskosten geltend machen kann, so sind die Strafverteidigungskosten nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>18</sup> nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf durch sein berufliches Verhalten veranlaßt gewesen ist. Dies ist der Fall, wenn die ihm zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist und ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Die Tat muß hierbei eindeutig der beruflichen Sphäre zuzuordnen sein.<sup>19</sup> Die Feststellungslast hierfür trägt der Steuerpflichtige.<sup>20</sup> Dagegen kommt es auf die Frage, ob der Tatvorwurf zu Recht erhoben wurde, nicht an.<sup>21</sup> Der Abzug der Strafverteidigungskosten setzt damit nicht voraus, daß das Verfahren eingestellt oder der Angeklagte freigesprochen wurde. Auch eine vorsätzliche Straftat schließt den Abzug der Strafverteidigungskosten nicht aus.<sup>22</sup>

Für einen Betriebsausgabenabzug reicht es etwa nicht aus, wenn der Beschuldigte lediglich durch eine Untreue erlangte Mittel für sein Unternehmen verwendet.<sup>23</sup> Ebenso genügt eine bloße Kausalität der beruflichen Tätigkeit für die Begehung der Straftat im Sinne der sine-qua-non-Regel nicht, etwa wenn der Beschuldigte lediglich betriebsinternes Wissen oder Geschäftskontakte für die Begehung der Straftat nutzt.<sup>24</sup> Ebenso besteht keine betriebliche Veranlassung, wenn ein Mitarbeiter Betriebsvermögen entwendet, zu welchem er nur wegen seiner Tätigkeit Zugang hatte,<sup>25</sup> oder wenn er zu Lasten seines Arbeitgebers aufgrund seiner beruflichen Stellung eine Vorteilsannahme begeht.<sup>26</sup> Be-

16 EuGH a.a.O., Tz. 10 Tz. 30 Fn 4.

17 So auch *Kaiser* in BC 2013 S. 379.

18 Siehe etwa BFH-Urteil v. 16.04.2013 – IX R 5/12 (BStBl. II 2013 S. 806); BFH-Urteil v. 18.10.2007 – VI R 42/04 (BStBl. II 2008 S. 223)

19 BFH-Urteil v. 16.04.2013, Fn 18.

20 BFH-Urteil v. 21.06.1989 – X R 20/88 (BStBl. II 1989 S. 831).

21 BFH-Urteil v. 30.06.2004 – VIII B 265/03 (BFH/NV 2004 S. 1639).

22 BFH-Urteil v. 21.06.1989 – X R 20/88 (BStBl. II 1989 S. 831).

23 BFH-Urteil v. 16.04.2013, Fn 18.

24 BFH v. 18.10.2007 Fn 18.

25 BFH v. 30.06.2004 Fn 21.

26 ►► FG Rheinland-Pfalz v. 15.04.2010 – 4 K 2699/06 (EFG 2010 S. 1491).

geht der Mitarbeiter eine Straftat, welche eine vorsätzliche Schädigung des Arbeitgebers zum Gegenstand hat, werden die Strafverteidigungskosten grundsätzlich von nicht beruflichen Gründen überlagert.<sup>27</sup> Dagegen kann die Verteidigung gegen den Tatvorwurf der Untreue zu Lasten des Arbeitgebers zu Werbungskosten des Arbeitnehmers führen, wenn ihm die Tat nicht nachgewiesen und das Verfahren nach § 153 a StPO eingestellt wird.<sup>28</sup> Es verwundert auch nicht, daß der BFH die Kosten der Strafverteidigung für eine Altenpflegerin, welche im Dienst Patienten bestohlen und mehrere Patienten zur Verdeckung dieser Taten ermordet hatte, nicht als betrieblich veranlaßt ansah.<sup>29</sup>

Dagegen liegt eine betriebliche Veranlassung vor, wenn das Unternehmen unmittelbar Begünstigter einer Straftat ist, etwa wenn die Erfüllung von Leistungspflichten der Gesellschaft vorgetäuscht wird, um die Vergütung einer Leistung zu erreichen<sup>30</sup> oder ein Arzt seine Betriebseinnahmen durch Abrechnungsbetrug erhöht.<sup>31</sup> In diese Fallgruppe gehört auch der zuvor umsatzsteuerlich betrachtete Sachverhalt, dass eine Auftragsvergabe an das Unternehmen durch Bestechung erwirkt wird. Ferner liegt eine betriebliche Veranlassung vor, wenn die Art der Leistungserbringung gegen ein Strafgesetz verstößt, z. B. eine Umweltstraftat verwirklicht. Der BFH hat auch ausdrücklich entschieden,<sup>32</sup> daß der Werbungskostenabzug der Strafverteidigungskosten eines Geschäftsführers nicht mit dem Argument verweigert werden darf, es gehöre nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Geschäftsführers, zugunsten seines Arbeitgebers strafbare Handlungen zu begehen. Grundsätzlich sind auch die Kosten der Strafverteidigung in einem Steuerstrafverfahren Betriebsausgaben, wenn der Tatvorwurf die Hinterziehung betrieblicher Steuern betrifft. Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn die Hinterziehung der Betriebssteuern darauf beruht, daß betriebliche Mittel privat vereinnahmt wurden,<sup>33</sup> also auf Privatkonten geflossene Schwarzeinnahmen nicht versteuert wurden.

Stellen die Strafverteidigungskosten nach diesen Grundsätzen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, so sind sie der Höhe nach nicht auf die RVG-Gebühren begrenzt. Da Verteidigungskosten zum Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zwangsläufig entstanden sein müssen, sind die aufgrund einer Honorarvereinbarung geleisteten Aufwendungen der Höhe nach nicht begrenzt.<sup>34</sup> Betrifft das Strafverfahren allerdings mehrere Tatvorwürfe, von denen einige in dem vorgenannten betrieblichen Zusammenhang stehen und andere nicht, und fehlt es an einem einwandfreien Maßstab für eine Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Tatvorwürfen, so sollen diese insgesamt nicht abzugsfähig sein.<sup>35</sup> Ob diese Rechtsprechung nach der Einschränkung des Aufteilungsverbot durch den Großen Senat des BFH<sup>36</sup> noch gilt, ist allerdings fraglich. Meines Erachtens ist eine schätzweise Aufteilung nunmehr möglich.

### 3.2. Übernahme von Strafverteidigungskosten durch das Unternehmen

Übernimmt ein Unternehmen die Kosten der Strafverteidigung eines Geschäftsführers oder Mitarbeiters, so führt dies bei dem Unternehmen nicht nur in den Fällen zu Betriebsausgaben, in welchen nach der unter 3.1. zitierten Rechtsprechung der Einzelunternehmer für eigene Strafverteidigungskosten einen Betriebsausgabenabzug geltend machen könnte. Liegt die Übernahme der Strafverteidigungskosten nicht im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Unternehmens, so stellt dies Arbeitslohn an den Geschäftsführer oder Mitarbeiter dar. Auch die Zuwendung von Arbeitslohn stellt aber für das Unternehmen Betriebsausgaben dar. Grundsätzlich stellen alle Aufwendungen des Unternehmens für seine Arbeitnehmer Betriebsausgaben dar. Auf die Art der Aufwendung und deren Bezeichnung kommt es nicht an.<sup>37</sup> Soweit es sich um Arbeitslohn handelt, gelten auch die Abzugsbeschränkungen des § 4 V EStG nicht.<sup>38</sup> Übernimmt etwa das Unternehmen Strafverteidigungskosten für eine im privaten Bereich begangene Straftat eines Mitarbeiters, um diesem so einen zusätzlichen Arbeitslohn zuzuwenden, so liegt auch hier eine Betriebsausgabe vor. Die betriebliche Veranlassung liegt hier nicht in dem betrieblichen Bezug der vorgeworfenen Handlung, sondern in der betrieblichen Veranlassung der Zuwendung, welche aufgrund des Arbeitsverhältnisses erfolgt.

Etwas anderes gilt, wenn – etwa bei einem Arbeitsverhältnis mit einem Familienangehörigen – die Übernahme der Strafverteidigungskosten nicht aufgrund des Arbeitsverhältnisses, sondern aufgrund der familiären Beziehung erfolgt oder wenn der Geschäftsführer oder Mitarbeiter auch Gesellschafter ist und die Übernahme aus diesem Grund erfolgt. Dann liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, welche nach § 8 III S. 2 KStG den Betriebsausgabenabzug ausschließt.

Mithin ist bei der Übernahme von Strafverteidigungskosten für einen Geschäftsführer oder Mitarbeiter durch das Unternehmen unabhängig von der Art des Strafvor-

27 BFH v. 30.06.2004 Fn 21.

28 BFH v. 17.08.2011 – VI R 75/10 (BFH/NV 2011 S. 2040).

29 BFH-Urteil v. 12.06.2002 – XI R 35/01, DStRE 2002 S. 1359.

30 BFH v. 18.10.2007 Fn 18.

31 Finanzgericht Münster v. 04.08.1993 11 K 3632/90 (EFG 1994 S. 88).

32 BFH v. 18.10.2007 Fn 18.

33 BFH v. 20.09.1989 – X R 43/86 (NJW 1990 S. 732).

34 BFH v. 18.10.2007 Fn 18.

35 BFH v. 20.09.1989 Fn 33.

36 BFH-Beschluß v. 21.09.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010 S. 672).

37 Heinicke in Schmidt § 4 EStG Rn 520 Arbeitslohn.

38 BFH-Urteil v. 09.04.1997 I R 20/96 (BStBl. II 1997 S. 539).

wurfs regelmäßig ein Betriebsausgabenabzug gegeben. Das Unternehmen muß aber jeweils prüfen, ob ein Lohnsteuerabzug oder bei einem Gesellschafter oder dessen Angehörigen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

### 3.3. Einbehalt von Lohnsteuer bei der Übernahme von Strafverteidigungskosten

Stellt die Übernahme von Strafverteidigungskosten des Geschäftsführers Arbeitslohn dar, so muss das Unternehmen als Arbeitgeber einen Lohnsteuerabzug vornehmen. Daneben sind, soweit – etwa beim Fremdgeschäftsführer und sonstigen Mitarbeiter – Sozialversicherungspflicht besteht, hierauf auch Sozialversicherungsbeiträge einzubehalten und abzuführen. Zahlt der Arbeitgeber einen Rechnungsbetrag, welcher deutlich höher ist als der monatliche Arbeitslohn, unmittelbar an den Strafverteidiger, so kann der an den Arbeitnehmer auszuzahlende Barlohn nicht für den Einbehalt der Lohnsteuer auf die Übernahme der Strafverteidigungskosten ausreichen. Der Arbeitgeber muß dann nach § 38 IV EStG den Arbeitnehmer zur Zahlung des Fehlbetrages an ihn auffordern, um so die Abführung der Lohnsteuer vorzunehmen. Stellt der Arbeitnehmer die Mittel nicht zur Verfügung, muss der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt anzeigen. Bei unterlassener Anzeige haftet der Arbeitgeber für die nicht abgeführte Lohnsteuer.<sup>39</sup> Er haftet auch nach § 42 d Abs.1 Nr. 1 EStG, wenn er sonst die aufgrund der Übernahme der Strafverteidigungskosten einzubehaltende Lohnsteuer nicht vollständig einbehält und abführt. Bei der Übernahme hoher Strafverteidigungskosten kann auch die Minderung des Nettolohnes durch die zusätzlich einzubehaltende Lohnsteuer eine im Vergleich zur Höhe des sonstigen Arbeitslohnes erhebliche Belastung für den Arbeitnehmer darstellen. Stellt der Arbeitgeber ihn durch Übernahme der Lohnsteuer auch hiervon frei, so stellt – wie bei einer Nettolohnvereinbarung – die übernommene Lohnsteuer zusätzlichen Arbeitslohn dar, auf welchen wiederum Lohnsteuer einzubehalten ist.<sup>40</sup>

In welchen Fällen stellt nun die Übernahme der Strafverteidigungskosten Arbeitslohn dar und ist Lohnsteuer einzubehalten? Für die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung wäre es zu begrüßen, wenn hier dieselben Maßstäbe angewandt würden wie bei der Frage des Betriebsausgabenabzuges bei Kosten für die Strafverteidigung des Unternehmers oder des Werbungskostenabzuges beim Arbeitnehmer selbst, wenn dieser die Kosten trägt. Dann würde die Übernahme von Strafverteidigungskosten dann keinen Arbeitslohn darstellen, wenn der den Gegenstand des Strafverfahrens bildende Tatvorwurf durch ein beruflich bedingtes Fehlverhalten des Arbeitnehmers veranlasst ist, insbesondere wenn der Vorteil hieraus dem Arbeitgeber zugeflossen ist. Dies wird auch so zum Teil im Schrifttum vertreten.<sup>41</sup>

Ein aktuelleres Urteil des BFH unter welchen Voraussetzungen die Übernahme von Strafverteidigungskosten durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn führt, ist – soweit aus

den veröffentlichten Entscheidungen ersichtlich – nicht ergangen. Der BFH legt allerdings allgemein einen sehr strengen Maßstab an. Danach sind nur solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung.<sup>42</sup> Ein eigenbetriebliches Interesse an der Strafverteidigung des Beschuldigten Mitarbeiters, wie es sich aus der vorgeworfenen Pflichtverletzung im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit ergibt, reicht danach allein nicht aus. Es darf daneben nicht auch ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an der Übernahme der Strafverteidigungskosten bestehen. Wie weit diese Rechtsprechung reicht, erkennt man daran, dass der BFH selbst in der Übernahme der Kosten der Haftpflichtversicherung eines angestellten Rechtsanwaltes mit einer Haftungssumme über der Mindestsumme trotz des erheblichen Interesses der Sozietät am Abschluss einer solchen, auch ihr Risiko abdeckenden Versicherung Arbeitslohn gesehen hat.<sup>43</sup>

Von Bedeutung sind auch zwei neuere BFH-Urteile zur Übernahme von Geldauflagen und Geldbußen durch den Arbeitgeber. In der ersten Entscheidung<sup>44</sup> waren dem Geschäftsführer einer GmbH in zwei Fällen wegen des Vorwurfs, unter Verstoß gegen lebensmittelrechtliche Bestimmungen Produkte in Verkehr gebracht zu haben, einmal eine Geldbuße wegen einer Ordnungswidrigkeit auferlegt worden und einmal ein Strafverfahren nach Zahlung einer Geldauflage eingestellt worden. Es handelte sich hier eindeutig um einen Tatvorwurf bezogen auf die Verletzung der Erfüllung betrieblicher Pflichten, bei welchem der Geschäftsführer, wenn er die Strafverteidigungskosten selbst trägt, einen Werbungskostenabzug hätte. Das den Arbeitslohn begründende, nicht unerhebliche Eigeninteresse des Geschäftsführers hat der BFH hier mit der Höhe der über-

39 BFH v. 09.10.2002 – VI R 112/99 (BStBl. II 2002 S. 884).

40 BFH v. 30.07.2009 – VI R 29/06 (BStBl. II 2010 S. 148).

41 Thürmer in Blümich § 19 EStG Rn. 280 Strafverfahrenskosten; Herrmann/Heuer/Raupach § 19 EStG Rn. 600 Prozesskosten; a.A. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 19 EStG Rn. B 361; Littmann § 19 Rz. 169.

42 BFH-Urteil v. 26.07.2007 – VI R 64/06 (BStBl. II 2007 S. 892); BFH v. 11.04.2006 VI R 60/02 (BStBl. II 2006 S. 691).

43 BFH-Urteil v. 26.07.2007 FN. 42, siehe hierzu auch Englert in DStR 2009, 1010.

44 BFH-Urteil v. 22.07.2008 – VI R 47/06 (BStBl. II 2009 S. 151).

nommenen Geldbuße bzw. –auflage begründet. Es bestehe eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Entlastung des Arbeitnehmers. Der BFH billigte die Abwägung des Finanzgerichtes zwischen dem Verdienst des Geschäftsführers und der Höhe der Geldbuße bzw. -auflage. Da diese Argumentation nicht auf den speziellen Charakter der Entlastung, also die Übernahme einer Geldbuße oder –auflage, sondern nur auf die Höhe der Entlastung abstellt, dürfte sie auch auf Strafverteidigungskosten übertragbar sein. Sind diese bei einer Honorarvereinbarung im Vergleich zur Höhe des Verdienstes hoch, so dürfte auch bei einem betriebsbedingten Tatvorwurf Arbeitslohn vorliegen. Eine Grenze des Verhältnis der Höhe der Entlastung zum Verdienst bestimmt der BFH nicht. Im Urteilsfall hat der BFH die Würdigung des Finanzgericht Bremen<sup>45</sup> gebilligt, dass bei einem Ersatz von 79.008 DM und einem jährlichen Arbeitslohn von 108.000 DM wegen der Höhe des Ersatzes Arbeitslohn vorliegt.

In einem weiteren Urteil hat der BFH<sup>46</sup> unabhängig von der Höhe der übernommenen Bußgelder entschieden, dass zu Bußgeldern gegen Mitarbeiter des Unternehmens führende rechtswidrige Weisungen des Arbeitgebers nicht zu notwendigen Begleiterscheinungen betriebsfunktionaler Zielsetzungen zählen können, welche ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse begründen könnten. Gegenstand waren hier Anweisungen einer Spedition an ihre Fahrer zur Nichteinhaltung von Lenk- und Ruhezeiten. Hierauf könne ein Betrieb auch nicht teilweise gründen. Hier wird allerdings aus einer rechtlichen Bewertung auf ein fehlendes objektives betriebliches Interesse geschlossen. Dies widerspricht dem Grundgedanken des § 40 AO, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot verstößt.<sup>47</sup> Dieses Argument ist auch auf die Übernahme von Strafverfahrenskosten regelmäßig nicht übertragbar. Bei der Übernahme eines Bußgeldes steht der Verstoß gegen Rechtsnormen fest. Das eigenbetriebliche Interesse an der Übernahme von Strafverteidigungskosten wird dagegen häufig darin bestehen, einen unberechtigten Tatverdacht gegen einen unter der Unschuldsvermutung stehenden Mitarbeiter abzuwehren. Auch bei begründetem Tatverdacht kann ein erhebliches eigenbetriebliches Interesse daran bestehen, eine für das Unternehmen imageschädliche öffentliche Hauptverhandlung durch eine Einstellung des Verfahrens gegen Geldauflage oder im Strafbefehlswege zu verhindern. Ziel der Strafverteidigung ist nicht, den Beschuldigten zur Fortsetzung eines strafbaren Verhaltens zu ermuntern. Es ist gleichwohl nicht auszuschließen, dass der BFH diese Rechtsprechung jedenfalls auf Fälle ausdehnt, bei denen nach einer Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Tat Strafverteidigungskosten übernommen werden.

Eine Übernahme von Strafverteidigungskosten führt danach einmal dann zu Arbeitslohn, wenn die unter 3.1.

dargelegten Grundsätze für einen Abzug der Strafverteidigungskosten beim Beschuldigten selbst nicht gegeben sind, also insbesondere bei einem Tatvorwurf, der nicht im Zusammenhang mit betriebsbezogenen Handlungen steht, oder wenn die Tat sich gegen den Arbeitgeber richtete. Daneben kann Arbeitslohn unabhängig vom Tatvorwurf auch vorliegen, wenn die übernommenen Strafverteidigungskosten im Verhältnis zur Vergütung hoch sind, wobei eine klare Grenzziehung noch nicht erkennbar ist. Jedenfalls bei der Übernahme von Honorar in Höhe von  $\frac{3}{4}$  des Jahresverdienstes soll Arbeitslohn vorliegen. Schließlich bestehen Unsicherheiten bei einer nachgewiesenen vorsätzlichen Straftat.

Liegt danach Arbeitslohn vor, kann der Arbeitgeber den Betriebsausgabenabzug auch nicht mit dem Argument unterlassen, wegen des Werbungskostenabzuges beim Arbeitnehmer saldierten sich Arbeitslohn und Werbungskosten. Ein steuerfreier Werbungskostenersatz ist nur in den vom Gesetzgeber abschließend geregelten Fällen zulässig.<sup>48</sup> Eine bestehende Unsicherheit des Arbeitgebers, ob im konkreten Fall Arbeitslohn vorliegt und Lohnsteuer einzubehalten ist, kann der Arbeitgeber durch Einholung einer Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG beim Betriebsstättenfinanzamt beiseitigen. Hält er sich an die Auskunft, kann er nicht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden.<sup>49</sup>

### 3.4. Verdeckte Gewinnausschüttung

Nur wenn der Geschäftsführer oder Mitarbeiter auch Gesellschafter oder Angehöriger eines Gesellschafters ist, kommt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht.

Betrifft das Verfahren einen Tatvorwurf, welcher sich auf eine betriebsbezogene Handlung des Geschäftsführer bezieht, werden die Strafverteidigungskosten regelmäßig wegen dieser Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. Mitarbeiter und nicht im Hinblick auf die Gesellschafterstellung übernommen. Es ist dann auch bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer nach den unter 3.3. dargelegten Grundsätzen zu fragen, ob die Zahlung in überwiegend betrieblichem Interesse erfolgte oder ein nicht unerhebliches Interesse des Geschäftsführers zu Arbeitslohn führt. Auch in letzterem Fall liegt grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies gilt etwa, wenn der Tatvorwurf in einer Hinterziehung von Betriebssteuern oder einem Verstoß gegen

45 ►► FG Bremen, Urte. v. 06.10.2005 – 1 K 55/03, EFG 2006 S.202.

46 BFH-Urteil v. 14.11.2013 – VI R 36/12 (DStR 2014, 136) unter Aufgabe von BFH-Urteil v. 07.07.2004 – VI R 29/00 (BStBl. II 2005 S.367).

47 Zur Kritik an dieser bereits im BFH-Urteil v. 22.07.2008 Fn 44 anklingenden Argumentation siehe auch Englert, DStR 2009, 1010.

48 BFH-Urt. v. 12.04.2007 – VI R 53/04 (BStBl. II 2007 S. 536).

49 BFH-Urt. v. 16.11.2005 – VI R 23/02 (BStBl. II 2006 S. 210).

Umweltgesetze besteht.<sup>50</sup> Dieser kann allerdings dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, wenn die Höhe des Arbeitslohnes unangemessen hoch ist, so dass eine so hohe Gesamtausstattung einem Fremdgeschäftsführer nicht gewährt worden wäre.<sup>51</sup> Bei der Beurteilung dieser Gesamtausstattung ist der Arbeitslohn aus der Übernahme der Strafverteidigungskosten einzubeziehen.<sup>52</sup>

Beruhet der Tatvorwurf dagegen auf einer außerbetrieblichen Handlung, so wird man regelmäßig annehmen müssen, daß die Übernahme aufgrund der Gesellschafterstellung erfolgt und einem Fremdgeschäftsführer nicht gewährt worden wäre. Dies kann aber etwa anders sein, wenn

sich ein betriebliches Interesse an der Abwehr des Vorwurfs ergibt, etwa bei einem privaten Verkehrsdelikt, um einem angestellten Fahrer den Führerschein zu erhalten. Dann läge wiederum Arbeitslohn und keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

50 *Rengers* in Blümich § 8 KStG Rn. 900 Strafverteidigung, Schwedhelm in Streck § 8 KStG Anh. Rn. 1144.

51 BFH-Urt. v. 27.02.2003 – I R 46/01 (BStBl. II 2004 S. 132).

52 *Schwedhelm* in Streck § 8 KStG Anh. Rn. 1140 für die Übernahme von Strafen und Geldbußen.

100.000-fach bewährt.



WWW.BOORBERG.DE

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

von Professor Dr. Arnulf Weuster  
und Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2010, 12. Auflage, 416 Seiten, € 21,80

ISBN 978-3-415-04385-5

### Das Standardwerk

stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohllöbendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

### Die 12. Auflage

wurde um weitere Erfahrungen der Verfasser aus der Analyse von Originalzeugnissen und aus Zeugnis-Seminaren ergänzt. Die Autoren haben zusätzliche Entscheidungen eingearbeitet sowie das Textbausteinsystem verbessert und um zusätzliche Bausteine erweitert. Schließlich wurden die Beurteilungsbögen noch stärker an die Bedürfnisse der Praxis angepasst.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/alias/118671](http://www.boorberg.de/alias/118671)

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20914

## Einzelfragen zu Zweckzuwendungen i.S. des § 8 ErbStG

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing und Rechtsanwalt Karl Krogol, S&P SÖFFING  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH<sup>1</sup>, Düsseldorf

### I. Begriff der Zweckzuwendung

Allgemeinhin ist der Begriff der "Zweckzuwendung" nicht geläufig. Es handelt sich vielmehr um einen terminus technicus des Erbschaftsteuerrechts und bildet einen der vier steuerpflichtigen Vorgänge (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Aus dieser Norm ergibt sich nur, daß die Zweckzuwendung einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt. Über den Begriff der Zweckzuwendung und damit über die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Zweckzuwendung trifft hingegen erst § 8 ErbStG Aussagen. Danach ist unter einer Zweckzuwendung eine Zuwendung von Todes wegen oder eine freigebige Zuwendung unter Lebenden zu verstehen, die mit der Auflage verbunden ist, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig ist, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird.

### II. Grundstruktur

Bevor auf einzelne Fragestellungen im Zusammenhang mit der Zweckzuwendung eingegangen wird, ist es notwendig, ihre Grundstruktur einer Zweckzuwendung zu erfassen. Diese ist eine zweistufige Struktur und kann am besten anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

*Beispiel:* Der wohlhabende Unternehmer wendet seinem langjährigen Freund, mit dem er seit Ewigkeiten zusammen in einem Reitverein im Vorstand ehrenamtlich tätig war, einen Geldbetrag in Höhe von € 250.000 zu und bestimmt dabei, daß der Freund von diesem Geld insgesamt € 50.000 für den Breitenreitsport innerhalb der nächsten 12 Monate zu verwenden hat.

Der Beispielfall verdeutlicht, daß einer Zweckzuwendung zwei getrennt voneinander zu betrachtende Sachverhalte zugrunde liegen. Zum einen wendet der Unternehmer (Schenker) seinem Freund Geld in Höhe von € 250.000 zu (erster Sachverhalt). Darüber hinaus hat der Freund diese Zuwendung mit der Auflage verbunden, daß der Erwerber einen Teil des Geldes in Höhe von € 50.000 einem näher bestimmten Zweck zuzuführen hat (zweiter Sachverhalt). Die Tatsache, daß die Zweckzuwendung aus zwei materiell-rechtlich selbständigen Steuertatbeständen, die auch verfahrensmäßig gesondert zu behandeln sind, besteht, hat der BFH in seinem Urteil vom 16.01.2002<sup>2</sup> unmißverständ-

lich zum Ausdruck gebracht.<sup>3</sup> Dabei ist es unerheblich, daß beide Sachverhalte durch denselben Lebenssachverhalt verwirklicht werden.

Im Grunde genommen ist die Zweckzuwendung eine Schenkung unter Auflage. Die Schenkung unter Auflage verbindet eine Zuwendung des Schenkers an den Beschenkten mit einer Leistungspflicht. Diese Leistungspflicht spricht die Verpflichtung gegenüber dem Beschenkten aus, einem Dritten gegenüber eine Leistung zu erbringen. Diese Leistung besteht in aller Regel aus der Weitergabe eines gegenständlichen oder wertmäßigen Teils des Geschenks.<sup>4</sup> Es liegen mithin zwei freigebige Zuwendungen vor. Zum einen die Erstschenkung, durch die der Beschenkte vom Schenker Vermögen erhält. Daneben tritt sodann die Zweitschenkung, die darin besteht, daß der begünstigte Dritte über den Weg der Auflagenanordnung von dem Schenker etwas zugewandt erhält.<sup>5</sup> Die drei beteiligten Personen kann man mithin als Schenker, Beschenkte/Erwerber und den Dritten/Drittbegünstigten bezeichnen. Die Besteuerung der Erstschenkung erfolgt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wohingegen die Besteuerungsgrundlage für die Zweitschenkung § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist. Der Unterschied zwischen einer AufLAGENSCHENKUNG und einer Zweckzuwendung besteht darin, daß bei einer Zweckzuwendung der Drittbegünstigte nicht bestimmt ist, sondern vielmehr durch die Zweckauflage nur umschrieben ist. In diesem Fall kommt eben keine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Betracht, sondern die Sondervorschrift des § 8 ErbStG. Dies wird ausdrücklich auch in § 7 Abs. 1 Nr. 2 letzter Halbsatz ErbStG angeordnet.

Die vorstehenden Ausführungen gelten im übrigen auch für die Vollziehung einer letztwillig verfügten Auflage (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG).

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

- 1 Der Autor Dr. Söffing ist Gründungspartner und Geschäftsführer und der Autor Krogol ist angestellter Rechtsanwalt der überörtlichen Kanzlei S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.
- 2 BFH, Urteil, II R 82/99, BStBl II 2002, 303 unter II.1.
- 3 Ebenso ►► FG Münster, Urteil vom 13.02.2014 – 3 K 210/12 Erb, juris Rn. 16.
- 4 Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rn. 94.
- 5 Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rn. 94.

### III. Zweck des § 8 ErbStG

Die Erbschaftsteuer ist eine Steuer, die den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfasst.<sup>6</sup> Der Empfänger des unentgeltlich Zugewandten muß also einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten, er muß vermögensmäßig bereichert werden. Dem ErbStG liegt demgemäß das Bereicherungsprinzip zugrunde. Nur dort, wo eine Bereicherung eintritt, kann grundsätzlich auch ein steuerpflichtiger Vorgang i.S. des § 1 Abs. 1 ErbStG gegeben sein. Von der Gesetzessystematik her geht deshalb das ErbStG davon aus, daß bei einer bestimmten Person eine Bereicherung eintritt und aufgrund dessen eine Steuerpflichtigkeit entsteht. Dies ist auch § 20 Abs. 1 ErbStG zu entnehmen, wonach grundsätzlich der Erwerber Steuerschuldner ist. Hiervon weicht die Zweckzuwendung ab; denn nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist bei einer Zweckzuwendung Steuerschuldner der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte, also gerade nicht derjenige, der durch die Zweckauflage einen Vorteil, sprich eine Bereicherung erfahren hat. Der Grund für die Durchbrechung des Bereicherungsprinzips liegt in der Besonderheit der Zweckzuwendung begründet, wonach eben das nach der Auflage zu verwendende Vermögen keiner bestimmten Person, sondern einem bestimmten Zweck zugutekommt<sup>7</sup>, weshalb auch häufig zutreffend von einer Zweckauflage gesprochen wird. Bei einer Zweckzuwendung fehlt es folglich an einer Person, die bereichert wird und deshalb nach der Gesetzessystematik als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Auch der Erwerber der Zuwendung von Todes wegen oder der freigebigen Zuwendung unter Lebenden und mit der Zweckauflage Beschwerte ist nicht bereichert. Dies folgt aus dem letzten Halbsatz des § 8 ErbStG, wo es heißt: "... soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird." Das Gesetz geht mithin davon aus, daß in einem ersten Schritt der mit der Auflage Belastete, also der Erbe oder der Beschenkte, bereichert und sodann in einem zweiten Schritt durch diese Zweckauflage seine Bereicherung wieder gemindert wird. Dies wiederum hat zur Folge, daß sich die Besteuerungsgrundlage bei dem mit der Zweckauflage Beschwerten verringert (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) und letztlich die Zweckzuwendung damit unbesteuert bleiben würde. Diese **Besteuerungslücke** schließt § 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 8 ErbStG, indem die Zweckzuwendung, abweichend von dem dem ErbStG zugrundeliegenden Bereicherungsprinzip, zu einem eigenständigen Besteuerungstatbestand erhoben wird. Der Zweck des § 8 ErbStG besteht also darin, eine Besteuerungslücke zu schließen.<sup>8</sup>

### IV. Verfahrensrechtliches

Die Grundstruktur der Zweckzuwendung<sup>9</sup> führt dazu, daß im Fall einer Zweckzuwendung **zwei Steuerbescheide** ergehen müssen, die sich an ein und dieselbe Person richten, nämlich den Erwerber, also den Erben oder Beschenkten. In

dem einen Steuerbescheid hat das Finanzamt nur den Erwerb des Erwerbers aufgrund einer Zuwendung von Todes wegen oder aufgrund einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden zu erfassen. In diesem Bescheid ist inzidenter zu prüfen, ob eine Auflage i.S. des § 10 Abs. 9 ErbStG vorliegt, die als Verbindlichkeit von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen ist. Ergibt diese Prüfung eine abzugsfähige Auflage, so stellt sich für das Finanzamt die weitergehende Frage, ob es sich hierbei um eine (normale) Leistungsaufgabe handelt, die gem. § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu einer Erbschaftsteuerpflicht gegenüber dem Auflagenbegünstigten führt oder aber, ob es sich um eine Zweckauflage handelt und damit ein weiterer Steuerbescheid gegenüber dem Erwerber zu erlassen ist.

Beide Steuerbescheide können **in einem Schriftstück verbunden** werden, was jedoch nichts an ihrer Qualität als zwei isoliert voneinander zu betrachtende Steuerbescheide ändert. Die Verbindung ist strikt von der Zusammenfassung, die nur bei einer Gesamtschuldnerschaft in Betracht kommt (arg. § 155 Abs. 1 AO), zu unterscheiden. Die Verbindung bedarf bei einer Zweckzuwendung keiner ausdrücklichen Rechtsgrundlage, da Inhaltsadressat beider Bescheide ein und dieselbe Person des Erwerbers ist. Insofern ist bei der Verbindung der beiden Steuerbescheide auch nicht der Problembereich des Steuergeheimnisses tangiert. Sollte man gleichwohl eine Rechtsgrundlage verlangen wollen, so dürfte diese sich aus einer analogen Anwendung des § 155 Abs. 3 Satz 3 AO ergeben. Eine Verbindung beider Steuerbescheide muß aber in dem Bescheid in klarer Weise zum Ausdruck gebracht werden. Es reicht beispielsweise nicht aus, wenn das Finanzamt keinen Abzug der (abziehbaren) Verpflichtung aus der Auflage vorgenommen hat. Hieraus läßt sich nicht schließen, daß auch die Zweckzuwendung als Steuertatbestand von dem Bescheid erfaßt werden sollte.<sup>10</sup>

Die Zweckzuwendung unterliegt auch nach § 30 Abs. 1 ErbStG einer **Anzeigepflicht**. Der Erwerb bei einer Zweckzuwendung ist vom Beschwerten, also vom Erwerber, binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Eintritt der Verpflichtung dem zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen. Einer Anzeige durch den Beschwerten bedarf es dann nicht, wenn die Zweckzuwendung gerichtlich oder notariell beurkundet wurde (§ 30 Abs. 3 Satz 2 ErbStG).

6 Meincke, ErbStG, 16. Aufl., 2012, Einführung Rn. 2.

7 BFH, Urteil vom 05.11.1992, II R 62/89, BStBl II 161 unter II.1.

8 FG Münster, Urteil vom 13.02.2014, 3 K 210/12 Erb, juris Rn.17.

9 S. oben II.

10 BFH, Urteil vom 16.01.2002, II R 82/99, BStBl II 2002, 303 unter II.1. am Ende.

Selbstverständlich kann auch die auf eine Zweckzuwendung entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer **verjähren**. Hier gilt die regelmäßige Festsetzungsfrist von vier Jahren, sowie bei Steuerverkürzung von fünf und bei Steuerhinterziehung von zehn Jahren (§ 169 Abs. 2 AO). Interessant ist in diesem Zusammenhang der Beginn der Festsetzungsfrist. Hier ist zwischen einer Zweckzuwendung aufgrund einer Zuwendung von Todes wegen und einer freigebigen Zuwendung zu differenzieren. Nach § 170 Abs. 5 Nr. 3 AO beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Verpflichtung erfüllt worden ist. Auch wenn der Steueranspruch schon im Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung entsteht, wird durch diese Vorschrift der Fall noch über längere Zeit offengehalten. Hintergrund ist, daß man in aller Regel erst nach Erfüllung der Verpflichtung feststellen kann, ob die Zweckzuwendung steuerpflichtig ist.<sup>11</sup> Erfolgt die Zweckzuwendung aufgrund einer Zuwendung von Todes wegen, gilt die allgemeine Regelung für Erwerbe von Todes wegen, d.h. die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 2 AO beginnt nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO).

Hinsichtlich der **Steuerberechnung** unterstellt das ErbStG keinerlei Verwandtschaft oder Verschwägerung und ordnet in § 15 Abs. 1 ErbStG die Anwendung der Steuerklasse III an. Da die Zweckzuwendung stets begrifflich voraussetzt, daß durch sie ein unbestimmter Personenkreis oder etwas Unpersönliches begünstigt wird,<sup>12</sup> ist es auch nicht denkbar, daß eine der in Steuerklasse I oder II genannten Person durch die Zweckauflage begünstigt wird. Die persönlichen Verhältnisse des Erblassers oder Schenkers und des Erwerbers sind unerheblich. Deshalb kommt auch nur ein persönlicher Freibetrag von € 20.000 in Betracht (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). Für die Steuerberechnung ist der Vermögenswert maßgebend, den der Beschwerte zur Erfüllung der vom Erblasser oder Schenker bestimmten auflagegemäßen Verpflichtung zur Verfügung steht,<sup>13</sup> denn nach § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG stellt die Verpflichtung des Beschwerten den Vermögensanfall dar. Bei der Steuerberechnung sind eventuelle sachliche Steuerbefreiungen zu berücksichtigen.<sup>14</sup> Wird im Rahmen der Zweckauflage dem Beschwerten auferlegt, einen bestimmten Geldbetrag gemeinnützigen Körperschaften, die auf dem Gebiet der Krebsforschung tätig sind, zukommen zu lassen, dann ist der Steuerbefreiungstatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 16 oder Nr. 17 ErbStG zu berücksichtigen.<sup>15</sup> Dies hat sodann zur Folge, daß keinerlei Steuer auf die Zweckzuwendung entfallen würde, so daß der volle, um keine Steuer gekürzte Auflagenbetrag, der gemeinnützigen Körperschaft zu zuwenden ist.<sup>16</sup>

Bezüglich der **Steuerentstehung** bestimmt § 9 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG den Eintritt der Verpflichtung des Beschwerten als maßgebenden Zeitpunkt. Diese Verpflichtung des Beschwerten ist bei einer Zweckzuwendung der Besteuerungsgegenstand, denn nach § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG tritt die Verpflichtung des Beschwerten an die Stelle des Vermö-

gensanfalls. Das Gesetz stellt also nicht auf die bestimmungsgemäße Ausführung der Zweckauflage ab.<sup>17</sup> Dies ist systemgerecht, denn die Auflage kann der Erwerber gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG auch erst in Abzug bringen, wenn er eine entsprechende Verbindlichkeit, d.h. Verpflichtung hat. Würde man auf die Ausführung der Zweckauflage abstellen, so müßte man quasi in einer Schattenrechnung die Steuer auf die Zweckzuwendung vor Ausführung berechnen. Nur so wüßte dann der Erwerber, wie hoch der um die auf die Zweckzuwendung entfallende Steuer gekürzten Betrag ist, den er auflagegemäß verwenden kann.

## V. Einzelne materiell-rechtliche Fragen

Im folgenden soll einigen praxisrelevanten Fragen nachgegangen werden, die sich häufiger stellen. Diese Fragen können sowohl den Tatbestand als auch die Rechtsfolgende der Zweckzuwendung betreffen. Es wird insoweit auf eine systematische Darstellung verzichtet.

### 1. Bereicherungsminderung

Im letzten Halbsatz des § 8 ErbStG wird das Tatbestandsmerkmal niedergelegt, daß eine Minderung der Bereicherung des Erwerbers durch die Zweckauflage gegeben sein muß. Würde eine Zweckauflage nicht zu einer Bereicherungsminderung führen, so bestünde auch kein Anlaß für den besonderen Besteuerungstatbestand der Zweckzuwendung, denn es kommt in diesem Fall nicht zu einer Besteuerungslücke. In diesem Zusammenhang sind zwei Sachverhalte zu diskutieren.

#### a. Nicht im eigenen Interesse des Erwerbers

Zum einen fehlt es an einer Minderung der Bereicherung, wenn die Erfüllung der Zweckauflage im eigenen Interesse des Erwerbers liegt. Dieser Sachverhalt wird von § 10 Abs. 9 ErbStG erfaßt, wonach Auflagen, die dem Beschwererten selbst zugutekommen, nicht abzugsfähig sind. Aus diesem Grund hat der BFH<sup>18</sup> in seinem Urteil eine Zweckzuwendung negiert, weil die Auflage gegenüber einer Stiftung, daß ihr Zugewandte satzungsgemäß zu verwenden, die Be-

11 Paetsch in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 170 AO Rn. 61, Stand: November 2011.

12 Schuck in Viskorf/Knebel/Schuck/Wälzholz, 4. Aufl. 2012, § 8 Rn. 7.

13 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 29.5.1998, 4 K 3167/94 Erb, EFG 1998, 1274, rkr.

14 Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 10 Rn. 53, Stand: 13. März 2014 und Kobor in § 8 Rn. 12, Stand: 2. April 2013.

15 Esskandari in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 8 ErbStG Rn. 45, Stand: Dezember 2012.

16 S. auch Kobor in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG § 13 Rn. 90, Stand: 13. März 2014.

17 Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wälzholz, ErbStG 5. Aufl., 2014, § 9 Rn. 127; Meincke, ErbStG 16. Aufl., 2012, § 9 Rn. 55.

18 Urteil vom 16.01.2002, II R 82/99, BStBl II 2002, 303.

reicherung der Stiftung nicht mindert. Man könnte nunmehr die Frage stellen, ob dies denn auch gelte, wenn eine Zweckbedingung Gegenstand einer Zweckzuwendung ist. Da § 10 Abs. 9 ErbStG nur von einer Auflage spricht, ist eine Bedingung, deren Erfüllung auch dem Beschwerten zugutekommt, abzugsfähig. Damit würde eine Zweckbedingung eine Minderung der Bereicherung des Erwerbers zur Folge haben. Nach *Meincke* (a.a.O., § 8 Tz. 7 am Ende) muß der Rechtsgedanke des § 10 Abs. 9 ErbStG hier entsprechend auch für die Zweckbedingung gelten.

#### b. Steuerpflichtigkeit der Erstschenkung

Sodann wird im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Bereicherungsminderung noch die Sachverhaltskonstellation erörtert, daß die Zuwendung an den Erwerber ohne die Berücksichtigung der Zweckauflage bereits nicht steuerpflichtig wäre, weil sie unter dem persönlichen Freibetrag bleiben würde. Die wohl herrschende Meinung<sup>19</sup> bejaht in diesem Fall eine steuerpflichtige Zweckzuwendung, wohingegen *Meincke*<sup>20</sup> unter Hinweis auf den Begriff der Bereicherung eine Bereicherungsminderung und damit auch eine Zweckzuwendung verneint. Die Bezugnahme auf § 10 Abs. 1 Satz 1 geht fehl, da hier in erster Linie nicht die Bereicherung, sondern der steuerpflichtige Erwerb definiert wird. Die Bereicherung als Ausgangsgröße der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ein tatsächlicher Umstand, nämlich der aus einem Vermögensübergang resultierende Vermögenszuwachs.<sup>21</sup> Davon zu unterscheiden ist die steuerliche Bereicherung, die sich unter Beachtung etwaiger Steuerfreistellungen ergibt und sodann die Bemessungsgrundlage darstellt. Wieso die von § 8 ErbStG geforderte Bereicherungsminderung die steuerliche Bereicherung und nicht die tatsächliche Bereicherung meint, erschließt sich nicht aus den Ausführungen von *Meincke*. Schließlich spricht auch der Zweck des besonderen Besteuerungstatbestandes der Zweckzuwendung gegen die Ansicht von *Meincke*, die ansonsten dazu führen würde, daß die Zweckzuwendung unversteuert bliebe.

#### 2. Unentgeltliche Zuwendung

Der Tatbestand der Zweckzuwendung setzt entweder eine Zuwendung von Todes wegen oder eine freigebige Zuwendung unter Lebenden voraus. Von Bedeutung in diesem Zusammenhang ist, daß das für die Erfüllung der Zweckauflage vorgesehene Vermögen vorbehaltlos auf den Erwerber übergegangen ist. Der Erblasser oder der Schenker darf keinerlei Verfügungsgewalt mehr über das zugewandte Vermögen haben. Bei einem Erwerb von Todes wegen ist dies unproblematisch, wohingegen sich die Situation bei einer Schenkung anders darstellen kann. Es genügt nicht, daß der Schenker einen Teil seines Vermögens für einen bestimmten Zweck absondert und zweckentsprechend verwendet.<sup>22</sup>

Denkbar ist es, daß die Zuwendung mit der Zweckauflage kongruent ist. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn der Erwerber eine Zuwendung von € 1 Mio. erhält verbunden mit der Auflage, dieses Geld zur Förde-

rung des Reitsports innerhalb eines bestimmten Bundeslandes zu verwenden. Dem Erwerber käme in diesem Fall allein die Funktion zu, die auf die Zweckzuwendung entfallende Steuer zu begleichen und den Rest zum Zwecke der Förderung des Reitsports zu verteilen. In diesem Fall führt die Erstschenkung nicht zu einer steuerpflichtigen Zuwendung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 ErbStG.<sup>23</sup> Denn wenn Zuwendung und Zweckauflage deckungsgleich sind, ist lediglich die Zweckauflage nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, § 8 ErbStG steuerpflichtig. Die Zuwendung selbst stellt bei dieser Fallkonstellation mangels Bereicherung keinen steuerpflichtigen Erwerb dar, denn nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb eine Bereicherung des Erwerbers.

#### 3. Zweckauflage

Ferner verlangt § 8 ErbStG, daß die Zuwendung mit einer Auflage oder einer Bedingung versehen ist, nach der das übertragene Vermögen ganz oder teilweise für einen konkret bezeichneten Zweck zu verwenden ist. Es muß für den Erwerber eine rechtliche Verpflichtung zur Erfüllung der Zweckauflage bestehen. Bei einer Zuwendung von Todes wegen ergibt sich diese Rechtspflicht aus einer Auflagenbestimmung i.S. der §§ 1940, 2192 ff. BGB und bei einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden aus einer Auflage i.S. des § 525 BGB. Nicht ausreichend ist, wenn der Erblasser oder Schenker lediglich einen Verwendungswunsch äußert, aber die Erfüllung der Zweckauflage in das Belieben des Erwerbers stellt. Fühlt sich der Erwerber nur moralisch verpflichtet und erbringt er deshalb eine Leistung, so liegt mangels einer rechtlichen Pflicht zur Aufлагenerfüllung keine Zweckzuwendung vor.<sup>24</sup>

#### 4. Objektiv bestimmbarer Zweck

Das mittels der Zweckauflage Zugewandte muß einem objektiv bestimmten Zweck zugutekommen. Hier kann z.B. die Krebsforschung, der Umweltschutz oder der Schutz der Jugend vor Drogenmissbrauch genannt werden. Nicht ausreichend dürfte hingegen der Schutz der Menschheit vor Sittenverfall und dergleichen sein.

Der objektiv bestimmte Zweck muß **unpersönlicher Natur** sein. D.h., eine Zweckzuwendung setzt voraus, daß keine konkret begünstigte Person oder begünstigter Personenkreis gegeben sein darf. Die Begünstigten dürfen weder

19 *Weinmann* in Moench/Weinmann, ErbStG, § 8 Rn. 10, Stand: Oktober 2012.

20 ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 8 Rn. 8.

21 *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rn. 1, Stand: Februar 2010.

22 *Weinmann* in Mönch, ErbStG, § 8 Rn. 4, Stand: Dezember 2003.

23 So auch *Schaub* in Wilms/Jochum, ErbStG, § 8 Rn. 4, Stand: Februar 2013.

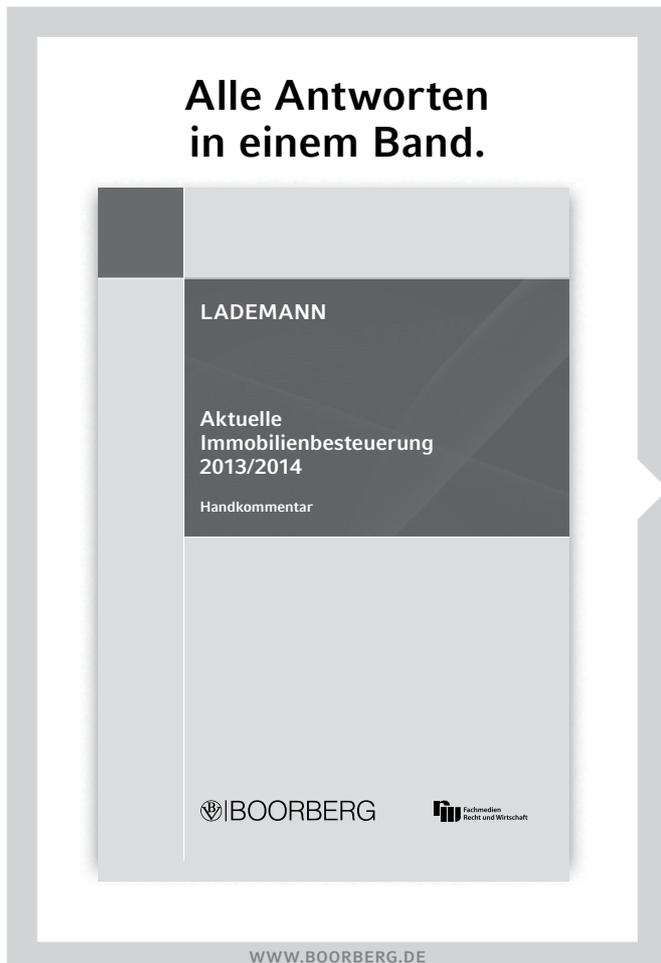
24 ►► BFH vom 29.06.2009, II B 149/08, BFH/NV 2009, 1655 unter a) am Ende.

namentlich identifizierbar sein noch von dem Beschwerten aufgrund eines eigenen Bestimmungsrechts konkretisiert werden.<sup>25</sup> Auch dem Schenker selbst darf die Zweckauflage nicht zugutekommen. Die Zweckauflage muss adressatenlos sein. Dies kann zwar nicht dem Wortlaut, aber dem Zweck des § 8 ErbStG entnommen werden. Denn Zweck der Zweckzuwendung ist es, eine Besteuerungslücke zu schließen, weil mangels einer konkret begünstigten Person ansonsten die Vermögensverschiebung in Höhe der Zweck-

auflage unversteuert bliebe.<sup>26</sup> Kommt die Auflage oder Bedingung einer bestimmten Person zugute, dann liegt bereits eine originäre unentgeltliche Zuwendung vor, die steuerpflichtig ist.

<sup>25</sup> FG Münster, Urteil vom 13.02.2014, 3 K 210/12 Erb, juris Rn. 17; *Griessel* in Daragan/Halaczynski/Riedl, ErbStG/BewG § 8 Rn. 2.

<sup>26</sup> So wohl auch *Meincke*, ErbStG 16. Aufl. 2012, § 8 Tz. 3.



LADEMANN

### **Aktuelle Immobilienbesteuerung 2013/2014 Handkommentar**

von Heiderose Boeker, Richterin am Bundesfinanzhof i.R.,  
Professor Dr. Rüttger Claßen, Dr. Thomas Kaligin und  
Dr. Jan-Pieter Naujok

2013, 344 Seiten, € 129,-

Gemeinschaftsproduktion mit Deutscher Fachverlag –  
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05100-3

Der Handkommentar ist das optimale Arbeitsmittel für Investoren in der Immobilienbranche sowie für Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe.

Themen des aktuellen Praxiswerks sind insbesondere:

- Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG und § 7i EStG in Sanierungsgebieten bzw. für Denkmalschutzobjekte
- Anwendungsfragen zum gewerblichen Grundstückshandel
- Steuerliche Aspekte bei Immobilientransaktionen
- Anwendungsbereich der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Ein aktueller Rechtsprechungsüberblick ermöglicht es den Lesern, sich praxisbezogen über Anwendungsfälle und Streitfragen bei der Immobilienbesteuerung zu informieren.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0214

## Das BMF-Schreiben vom 27.11.2013 – Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile bei der GmbH

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. Burkhard Binnewies, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Die handelsbilanzielle Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile wurde durch das BilMoG grundlegend geändert (§ 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB).<sup>1</sup> Danach werden eigene Anteile auf der Aktivseite – unabhängig vom Zweck ihres Erwerbs – nicht mehr ausgewiesen, sondern auf der Passivseite vom Kapital abgesetzt. Das Handelsrecht behandelt den Vorgang als Kapitalmaßnahme und nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäft. Die Finanzverwaltung vollzieht dies im Schreiben des BMF v. 27.11.2013 steuerrechtlich nach.

### 1. Anlaß zum Erwerb eigener Anteile in der GmbH

Die Anlässe zum Erwerb eigener Anteile sind vielfältig, z. B.:

- Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Eintritt eines neuen Gesellschafters, wenn die Mitgesellschafter nicht bereit sind, den Anteil zu übernehmen.
- Ausschuß eines Gesellschafters ohne Einziehung des Anteils (Vermeidung streitiger Kapitalmaßnahmen, vgl. § 5 Abs. 3 S. 2 GmbHG).
- Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod (Rückkauf von den Erben).
- Inkongruente Auskehrung überschüssiger Liquidität der Gesellschaft unter Vermeidung einer Gewinnausschüttung.

### 2. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Rechtsgrundlage für den Erwerb eigener Anteile bei der GmbH ist § 33 GmbHG. Voraussetzung ist, daß

- es sich um voll eingezahlte Anteile handelt (§ 33 Abs. 1 GmbHG) und
- im Zeitpunkt des Erwerbs frei verwendbare Rücklagen mindestens in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb vorhanden sind (§ 33 Abs. 2 GmbHG).

Im übrigen steht es der GmbH frei, eigene Anteile zu erwerben. Eines sachlichen Grunds bedarf es aus gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht. Die Einschränkungen des § 71 AktG gelten für die GmbH nicht.

Die mit dem eingezogenen Anteil verbundenen Rechte ruhen. Sie leben erst dann wieder auf, wenn die Anteile von der Gesellschaft weiterveräußert werden. Bei der Ermittlung von Beteiligungs- und Stimmverhältnissen werden die eige-

nen Anteile daher nicht berücksichtigt. Bei der Ermittlung von Beteiligungsquoten und Stimm-Mehrheiten kommt es folglich zu Verschiebungen. Dies hat z. B. Auswirkungen im Rahmen von § 17 EStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2 Buchst. a GewStG.

### 3. Handelsbilanzielle Behandlung

Die handelsrechtliche Behandlung von eigenen Anteilen wurde durch das BilMoG neu geregelt.

#### a) Erwerb eigener Anteile

Nach § 272 Abs. 1a HGB sind eigene Anteile auf der Passivseite offen vom gezeichneten Kapital (in der Vorspalte) mit dem Nennbetrag anzusetzen. Der Erwerb eigener Anteile stellt zwar gesellschaftsrechtlich keine Kapitalherabsetzung dar. Wirtschaftlich ist er aber mit einer Kapitalherabsetzung vergleichbar. Deswegen soll der Anteil auf der Aktivseite handelsrechtlich nicht ausgewiesen sein, obgleich er gesellschaftsrechtlich nicht untergeht.

- **Erwerb zum Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags:** Der Nennbetrag wird offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt. In Höhe der Differenz erhöhen sich die frei verfügbaren Rücklagen.
- **Erwerb zum Kaufpreis oberhalb des Nennbetrags:** Der Nennbetrag wird offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt. Die Differenz vermindert die frei verfügbaren Rücklagen.

Anschaffungsnebenkosten sind gemäß § 272 Abs. 1a S. 3 HGB als Aufwand zu behandeln. Dies ist dem Umstand geschuldet, daß es kein aktivierungspflichtiges (Haupt-)Wirtschaftsgut gibt. § 255 HGB gilt daher nicht.

<sup>1</sup> BMF-Schr. v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009 -, DOK 2013/1047768, BStBl. II 2013, 1615; dazu Mayer/Wagner, DStR 2014, 571; Wiese/Lukas, GmBR 2014, 238; Schiffers, GmBR 2014, 79; Müller/Reinke, DStR 2014, 711.

## b) Veräußerung eigener Anteile

Nach § 272 Abs. 1b HGB wird die Veräußerung der eigenen Anteile auf der Ebene der Gesellschaft als Kapitalerhöhung behandelt. Der Ausweis des Nennbetrags der eigenen Anteile in der Vorspalte des gezeichneten Kapitals entfällt. Das gezeichnete Kapital wird in Höhe des Nennbetrags aufgefüllt. Ein übersteigender Veräußerungserlös wird mit den frei verfügbaren Rücklagen bzw. der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB verrechnet.

- **Veräußerung zum Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags:** Die handelsbilanzielle Behandlung ist nicht eindeutig. Die offene Absetzung des Nennbetrags in der Vorspalte des gezeichneten Kapitals kann nicht vollständig rückgängig gemacht werden. Teilweise wird eine dauerhafte Verminderung des gezeichneten Kapitals angenommen. Dies ist problematisch, sofern das Mindestkapital unterschritten würde. Teilweise wird eine erfolgsneutrale Verrechnung der Differenz mit den freiverfügbaren Rücklagen vorgeschlagen. Sollten diese nicht ausreichen, wird der Ausweis eines Negativ-Bestands bei den Rücklagen oder die Verrechnung mit dem Bilanzgewinn in Betracht gezogen.<sup>2</sup>
- **Veräußerung zum Kaufpreis oberhalb des Nennbetrags:** Die über den Nennbetrag liegende Differenz ist bis zur Höhe der Anschaffungskosten mit den freiverfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Der die Anschaffungskosten übersteigende Teil des Veräußerungserlöses ist als Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

Die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand (§ 272 Abs. 1b S. 4 HGB).

## 4. Steuerrechtliche Behandlung nach BMF

Das BMF-Schreiben vom 27.11.2013<sup>3</sup> bietet eine pragmatische, mit dem Gesetzeswortlaut teilweise allerdings nur schwer zu vereinbarende Lösung an. Auf der Ebene der Gesellschaft vollzieht das BMF-Schreiben die handelsrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung von eigenen Anteilen steuerrechtlich nach. Auch steuerrechtlich wird von einer Kapitalmaßnahme ausgegangen, die auf der Ebene der Gesellschaft grundsätzlich steuerneutral ist. (BMF-Schreiben Tz. 8) Es entstehen weder Veräußerungsgewinne noch Veräußerungsverluste. Kapitalertragsteuerlich ergeben sich keine Auswirkungen. Allerdings wird das Einlagekonto nach § 27 KStG angesprochen, was zu Verwerfungen führen kann. Auf der Ebene des veräußernden Gesellschafters sowie des späteren Erwerbers wird von einem Veräußerungs- bzw. Erwerbsvorgang ausgegangen, die nach den allgemeinen Regeln zu besteuern sind. Insoweit fallen Behandlung auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des veräußernden Gesellschafters bzw. des Erwerbers auseinander.

## a) Ebene der Gesellschaft

### aa. Erwerb

In der Steuerbilanz sind eigene Anteile nicht zu aktivieren. Der Nennbetrag ist vom gezeichneten Kapital in der Vorspalte abzusetzen. Insoweit gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz aus § 5 Abs. 1 EStG<sup>4</sup>. Der Erwerb eigener Anteile wird steuerlich als Kapitalherabsetzung behandelt. § 28 Abs. 2 KStG soll entsprechend gelten. Allerdings wird ein Direktzugriff auf das Einlagekonto zugelassen. In Höhe des Nennbetrags erhöht sich das Einlagekonto, um sich im nächsten Schritt in derselben Höhe wieder zu mindern. Ein bestehender Sonderausweis im Sinne von § 28 Abs. 2 KStG soll nicht berührt werden.<sup>5</sup> Für den Direktzugriff auf das Einlagekonto und das Außerachtlassen eines etwaigen Sonderausweises bietet der Wortlaut des § 28 KStG keine Grundlage.

- **Erwerb zum Kaufpreis unterhalb des Nennbetrags (BMF-Schreiben Tz. 10):** In Höhe des Differenzbetrags zwischen dem niedrigeren Kaufpreis und dem Nennbetrag der Anteile ist von einer Kapitalherabsetzung ohne Auszahlung an den Gesellschafter auszugehen. § 28 Abs. 2 S. 1 KStG ist entsprechend anzuwenden. Besteht ein Sonderausweis im Sinne von § 28 Abs. 2 KStG, ist dieser zunächst zu mindern. Zu einer Ausschüttung auf der Ebene des Gesellschafters führt dies nicht, da auf der Ebene des Gesellschafters von einer Veräußerung ausgegangen wird. Übersteigt der Differenzbetrag den Sonderausweis, erhöht sich das steuerliche Einlagekonto.
- **Erwerb zum Kaufpreis zum Nennbetrag (BMF-Schreiben Tz. 9):** Entspricht der Kaufpreis dem Nennbetrag, ergeben sich keine Auswirkungen auf das Einlagekonto oder einen etwaigen Sonderausweis. Im ersten Schritt erhöht sich das Einlagekonto, um sich danach in gleicher Höhe zu mindern. Im Ergebnis liegt ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto vor, ohne daß dies mit dem Gesetzeswortlaut zu vereinbaren ist (vgl. § 27 Abs. 1 S. 3 und § 28 Abs. 2 KStG).
- **Erwerb zum Kaufpreis oberhalb des Nennbetrags (BMF-Schreiben Tz. 9):** Der über den Nennbetrag hinausgehende Betrag stellt eine Leistung der Gesellschaft an den veräußernden Gesellschafter dar. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG. Soweit die Leistung den ausschüttbaren Gewinn übersteigt, mindert sich das Einlagekonto. Abweichend von § 28 Abs. 2 S. 1 KStG ist ein Sonderausweis nicht zuerst zu mindern. Da der Vorgang auf der Ebene des Gesellschafters als Veräußerung behandelt wird, ist auf der Ebene

<sup>2</sup> Vgl. Müller/Reinke, DStR 2014, 711; Schiffers, GmbHR 2014, 79.

<sup>3</sup> IV C 2 – S 2742/07/10009 -, DOK 2013/1047768, BStBl. II 2013, 1615.

<sup>4</sup> BMF-Schr. v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009 -, DOK 2013/1047768, BStBl. II 2013, 1615.

<sup>5</sup> BMF-Schr. v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009 -, DOK 2013/1047768, BStBl. II 2013, 1615, Tz. 9.

der Gesellschaft keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, auch soweit aus Sicht der Gesellschaft nach der Regelung des § 27 Abs. 1 S. 3 oder § 28 Abs. 2 S. 3 KStG eine Ausschüttung gegeben ist (BMF-Schreiben Tz. 11).

**Beispiel:** Die A-GmbH verfügt zum 31.12.2013 über ein steuerliches Eigenkapital von 1 Mio. €. Ihr Stammkapital beträgt 100.000 €. Das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2013 beträgt 800.000 €. Die A-GmbH erwirbt im Jahr 2014 eigene Anteile im Nennwert von 25.000 €. Der Kaufpreis beträgt 500.000 €. <sup>6</sup>

Das steuerliche Eigenkapital zum 31.12.2013:

Steuerliches Eigenkapital 31.12.2013	1.000.000 €
– Nennkapital	– 100.000 €
– Steuerliches Einlagekonto 31.12.2013	– 800.000 €
= ausschüttbarer Gewinn 31.12.2013	100.000 €

Handelsrechtlich ist der Nennbetrag i.H.v. 25.000 € in der Bilanz in der Vorspalte zur Darstellung des Stammkapitals abzusetzen. Dies erfolgt auch in der Steuerbilanz. I.H.v. 25.000 € erhöht sich das Einlagekonto. Diese Erhöhung erfolgt im Wirtschaftsjahr des Erwerbs der Anteile. Im Wirtschaftsjahr der Bezahlung des Kaufpreises ermäßigt sich das Einlagekonto um denselben Betrag. <sup>7</sup> Der über den Nennbetrag hinausgehend als Kaufpreis gezahlte Betrag wird nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG mit dem steuerlichen Eigenkapital verrechnet. Zunächst gilt der ausschüttbare Gewinn als verwendet. Der darüber hinausgehende Teil mindert das Einlagekonto. Im Beispiel werden 100.000 € durch den ausschüttbaren Gewinn finanziert. Das Einlagekonto mindert sich um 375.000 €.

Steuerliches Eigenkapital 31.12.2014	500.000 €
– Nennkapital nach Kürzung	– 75.000 €
steuerliches Einlagekonto	800.000 €
Einlagekonto per 31.12.2013	+ 25.000 €
Zugang wegen Kapitalherabsetzung	
Abgang i.H. des Kaufpreises für Nennbetrag	– 25.000 €
Verwendung Einlagekonto	– 375.000 €
– Einlagekonto per 31.12.2014	+ 425.000 €
= ausschüttbarer Gewinn 31.12.2014	0 €

■ **Erwerb zum überhöhten Kaufpreis (BMF-Schreiben Tz. 12):** Übersteigt der Kaufpreis den Wert der erworbenen Anteile, geht die Finanzverwaltung insoweit von einer verdeckten Gewinnausschüttung wohl in Form der sonstigen Ausschüttung aus, die nach den allgemeinen Regeln der Ausschüttung steuerlich zu behandeln ist. Insoweit besteht Kapitalertragsteuerpflicht. In Höhe des angemessenen Kaufpreises gelten die obigen Ausführungen.

Bei einer Einziehung der eigenen Anteile ergeben sich keine steuerlichen Auswirkungen. Im Falle einer Einziehung

gegen Abfindung gelten die obigen Ausführungen. An die Stelle des Kaufpreises tritt die Abfindung bzw. Entschädigungszahlung (BMF-Schreiben Tz. 16). Wird das Nennkapital bei der Einziehung nicht herabgesetzt, ist der Vorgang hinsichtlich der Höhe des Nennkapitals der eingezogenen Anteile analog § 28 Abs. 1 KStG als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu behandeln (BMF-Schreiben Tz. 17).

Entsprechend der handelsrechtlichen Behandlung stellen Nebenkosten des Erwerbs und der Einziehung Betriebsausgaben dar (BMF-Schreiben Tz. 18).

#### bb. Veräußerung

Die Veräußerung der eigenen Anteile ist auf der Ebene der Gesellschaft wie eine Kapitalerhöhung zu behandeln. Sie führt nicht zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw. -verlust (BMF-Schreiben Tz. 13). § 8b KStG ist damit aus Sicht der Finanzverwaltung mangels Veräußerungsvorgangs nicht anwendbar.

- Entspricht der Veräußerungserlös dem Nennbetrag der Anteile, ergeben sich keine Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG oder den Sonderausweis im Sinne von § 28 KStG (BMF-Schreiben Tz. 13).
- Übersteigt der Veräußerungserlös den Nennbetrag, erhöht sich insoweit das steuerliche Einlagekonto (BMF-Schreiben Tz. 13).

**Beispiel:** Im Jahr 2015 veräußert die A-GmbH die eigenen Anteile zum Kaufpreis i.H.v. 700.000 €. <sup>8</sup>

Steuerliches Eigenkapital 31.12.2015	1.200.000 €
– Nennkapital (nach Zuschreibung; § 272 Abs. 1b HGB, § 5 Abs. 1 EStG)	100.000 €
steuerliches Einlagekonto	
Einlagekonto Stand per 31.12.2014	425.000 €
Zugang i.H. des Kaufpreises über Nennbetrag	+ 675.000 €
– Einlagekonto per 31.12.2015	+ 1.100.000 €
= ausschüttbarer Gewinn 31.12.2015	0 €

Der positive Effekt ist, daß der ausschüttbare Gewinn i.H.v. 100.000 € zum 31.12.2013 im Ergebnis ohne steuerliche Konsequenzen auf der Ebene der Gesellschafter zu Bestand des Einlagekontos wird. Dieser Betrag kann an die Gesellschafter ausgekehrt werden, ohne daß Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben sind.

- Ist der Veräußerungserlös niedriger als der Nennbetrag, wird dies als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln behandelt. Analog § 28 Abs. 1 KStG vermindert der Differenzbetrag den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Reicht der Bestand des steuerlichen Einlagekontos

<sup>6</sup> Vgl. *Blumenberg/Lechner*, DB 2014, 141, 143.

<sup>7</sup> Vgl. *Blumenberg/Lechner*, DB 2014, 141, 143.

<sup>8</sup> Vgl. *Blumenberg/Lechner*, DB 2014, 141, 144.

zur Verrechnung nicht aus, führt der Vorgang zur Bildung oder zur Erhöhung des Sonderausweises im Sinne von § 28 KStG (BMF-Schreiben Tz. 14). Auch diese Reihenfolge weicht vom Gesetzeswortlaut ab. Auch insoweit wird ein Rückgriff auf das Einlagekonto zugelassen.

Ist der Veräußerungserlös unangemessen niedrig und erfolgt die Veräußerung an einen Gesellschafter, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung wohl in Form der sonstigen Ausschüttung, die nach den allgemeinen Regeln zu behandeln ist, gegeben sein. Insoweit besteht Kapitalertragsteuerpflicht (BMF-Schreiben Tz. 15).

## b) Ebene des Gesellschafters

### aa. Veräußerung

Auf der Ebene des Gesellschafters, der die Anteile verkauft oder dessen Anteile eingezogen werden, ist ein Veräußerungsvorgang gegeben, der nach den allgemeinen Regelungen (§ 17 EStG, § 20 Abs. 2 EStG, § 16 EStG, § 21 UmwStG) zu besteuern ist (BMF-Schreiben Tz. 20). Der überhöhte Teil des Kaufpreises führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aufgrund der Annahme einer vGA (BMF-Schreiben Tz. 22). Für Körperschaften gilt § 8b KStG.

### bb. Erwerb

Werden die Anteile von der Gesellschaft an einen Gesellschafter veräußert, stellt dieser Vorgang auf seiner Ebene ein Erwerbsgeschäft dar. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich, wenn zu einem zu niedrigen Kaufpreis veräußert wird. In Höhe der Differenz kann Kapitalertrag im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG in Form der verdeckten Gewinnausschüttung (sonstige Ausschüttung) gegeben sein.

## 5. Fazit

a) Auf der Ebene der Gesellschaft werden Erwerb und Veräußerung von eigenen Anteilen als Kapitalmaßnahme

behandelt. Steuerliche Konsequenzen ergeben sich nicht. Lediglich das Einlagekonto nach § 27 KStG und der Sonderausweis nach § 28 KStG werden berührt. So kann es dazu kommen, daß während des Haltens von eigenen Anteilen nur ein vermindertes Einlagekonto zur Finanzierung von Auskehrungen an die Gesellschafter zur Verfügung steht. Andererseits kann aus ausschüttbarem Gewinn Bestand an Einlagekonto werden, ohne daß es zur Versteuerung auf der Ebene der Gesellschafter kommt.

- b) Auf der Ebene der Gesellschafter ist ein Veräußerungs- bzw. Erwerbsvorgang gegeben, der nach den allgemeinen Regeln besteuert wird.
- c) Grundsätzlich führt der Anteilsrückkauf zur Verschiebung der Beteiligungsstruktur. Daher kommt er als Alternative zur Gewinnausschüttung regelmäßig nicht in Betracht. Dies wäre anders, wenn auch der proportionale Anteilsrückkauf, also der Rückkauf von allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung steuerlich nicht als Ausschüttung gewertet würde. Dies ist fraglich.<sup>9</sup> Positive Effekte ließen sich insbesondere in bezug auf ausländische Anteilseigner, aber auch z.B. bei fehlerhaften nicht in Einlagekontos erfaßten Einlagen, die aufgrund der Formalien des § 27 KStG nicht zur Finanzierung von Ausschüttungen zur Verfügung stehen, erzielen. Die im Fall der Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft bestehende Kapitalertragsteuerpflicht ließe sich durch den proportionalen Rückkauf von Anteilen der Gesellschafter durch die Gesellschaft vermeiden.

<sup>9</sup> Vgl. BFH v. 27.03.1979 – VIII R 95/76, BStBl. II 1979, 533; *Wiese/Lukas*, GmbH 2014, 238, 240.

## Europäischer Gerichtshof zum Dritten: Erbschaftsteuerliche Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Hans-Michael Pott*, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

Mit dem soeben bekanntgewordenen Urteil vom 04.09.2014, Rs. C-211/13<sup>1</sup>, in dem Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen der Freibeträge für ausländische Erbschaftsteuerpflichtige hat der Europäische Gerichtshof nicht nur wichtige Weichen für die internationale Erbschaftbesteuerung gestellt, sondern Grundsätze seiner Sicht auf das Steuerrecht verdeutlicht.

### I. Gegenstand des Streits

Daß die frühere deutsche Rechtslage des Erb- und Schenkungsteuergesetzes, nach der für beschränkt Steuerpflichtige der Freibetrag in § 16 Abs. 2 ErbStG auf die auch den innerstaatlichen Maßstäben der Gleichbehandlung Hohn sprechende Höhe von durchgängig 2.000 Euro ohne Möglichkeit einer Abhilfe begrenzt war, die Grundfreiheiten des Unionsvertrages, in erster Linie die Kapitalverkehrsfreiheit, durch Diskriminierung verletzte, hatte der Europäische Gerichtshof schon einige Zeit zuvor mit dem Fall "Mattner" ziemlich deutlich festgestellt.<sup>2</sup> Der deutsche Gesetzgeber hatte darauf mit § 2 Abs. 3 ErbStG reagiert und bei Ansässigkeit eines Beteiligten in der Europäischen Union und dem Europäischen Wirtschaftsraum und der Zugehörigkeit eines in Deutschland belegenen Grundstücks zur Erwerbsmasse dem Erwerber die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht auf den gesamten Zuwendungsvorgang eingeräumt.<sup>3</sup> Ansonsten blieb es bei der Freibetragsregelung des § 16 Abs. 2 ErbStG.<sup>4</sup>

Nach der gesetzlichen Regelung blieb fraglich, ob der mit der Option verbundene Zwang zur Unterwerfung des gesamten Erwerbs unter die unbeschränkte Steuerpflicht diskriminierend bleibt und ob diese Option auch für Ansässige aus Drittstaaten bestehen müsse, weil die Kapitalverkehrsfreiheit auch für diese gilt.

Die Frage, ob die Möglichkeit einer umfassenden Option zur unbeschränkten Steuerpflicht geeignet war, die unzulässigen Diskriminierungen zu beseitigen, wurde weiterhin kontrovers diskutiert. Von einem Referat der nunmehr als zutreffend zu erkennenden Literaturstellen wird hier abgesehen. Der Bundesfinanzhof jedenfalls wollte die umfassende Option als ausreichend ansehen, um die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes zu erfüllen, und wies eine Klage, mit der die Gewährung höherer Freibeträge ohne den Zwang zur Option begehrt wurde, ab, ohne die Frage dem Gerichtshof vorzulegen.<sup>5</sup>

Die Geltung des von dem Europäischen Gerichtshof ausgesprochenen Verdikts zugunsten von Drittstaatsangehörigen war eigentlich ohnehin zwingend. Der Europäische Gerichtshof hatte aber Gelegenheit, in einem weiteren Urteil,<sup>6</sup> das einen in der Schweiz ansässigen Schweizer Staatsbürger betraf, zur Frage der Freibetragsregelung nochmals Stellung zu nehmen. Indem er die Sache nochmals besonders deutlich an der Kapitalverkehrsfreiheit festgemacht hatte, war sie endgültig entschieden. Das in jenem Fall vorliegende Finanzgericht Düsseldorf<sup>7</sup> hatte in seinem abschließenden Urteil<sup>8</sup> hieran keinen Zweifel. Es befaßte sich aber auch nicht mit der zur Zeit des Erbfallens noch nicht geltenden Option für eine unbeschränkte Steuerpflicht. Dies hätte vielleicht im Rahmen einer Frage nach der geltungserhaltenden Reduktion auf das vom späteren Gesetz angebotene Maß geprüft werden können. Das Finanzgericht Düsseldorf gewährte dem klagenden Drittstaatsangehörigen ohne weiteres die Freibeträge des unbeschränkt Steuerpflichtigen. Die Revision ließ es nicht zu. Dennoch hätten auch Anhänger der unionsrechtlichen Erledigung durch die Option diese Option auch Drittstaatlern zugestehen müssen. Der Gesetzgeber allerdings hat nach Kenntnisstand des Verfassers keine der danach gebotenen Anstalten getroffen, dies zu regeln.

Die Europäische Kommission sah ebenfalls die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes als nicht erfüllt an und führte das schon zur alten Rechtslage eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren fort.

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

- 1 Kommission ./ Bundesrepublik Deutschland, abgedr. DStR 2014, 1818.
- 2 ►► Zunächst Urteil v. 22.04.2010, Rs. C-510/08 "Mattner", abgedr. DStR 2010, 861.
- 3 Mit Artikel 11 des Gesetzes vom 07.12.2011, BGBl. 2011 I S. 2592.
- 4 So auch ausdrücklich gleichlautender Ländererlaß v. 15.03.2012, z.B. FinMin Baden-Württemberg, BStBl 2012 I S. 328, Ziffer 10.
- 5 BFH v. 04.07.2012, II R 38/10, abgedr. BStBl. 2012 II, 782.
- 6 ►► EuGH v. 17.10.2013, Rs. C- 181/12 "Welte", abgedr. DStR 2013, 2269.
- 7 FG Düsseldorf: Beschluß v. 02.04.2012, 4 K 689/12, abgedr. EFG 2012, 1486.
- 8 FG Düsseldorf: 27.11.2013, 4 K 689/12, abgedr. BB 2014, 21.

Mit dem aktuellen Urteil gab der Europäische Gerichtshof der Klage der Kommission statt und stellte fest, daß die Bundesrepublik Deutschland durch die Gewährung eines zu niedrigen Freibetrages den Tatbestand einer Vertragsverletzung erfüllte.

## II. Inhalt des Urteils

### 1. Formales zur Klage

Die eingangs der Urteilsgründe gestellten Ausführungen zu der Zulässigkeit der Klage, namentlich zur Fortführung des Vertragsverletzungsverfahrens nach einer leichten Abänderung der erhobenen Vorwürfe, werden am Ende dieses Beitrags behandelt, und zwar nur im Hinblick auf die steuerrechtliche Rechtslage. Sie sind ansonsten für Experten des unionsrechtlichen Vorverfahrens zum Vertragsverletzungsverfahren interessant und verdienen durchaus Aufmerksamkeit.

Wichtig ist hier nur, daß der Europäische Gerichtshof sich ausschließlich der Frage des zu niedrigen Freibetrages für beschränkt Steuerpflichtige widmen konnte und allein die für die Freibeträge maßgebliche Regelung, § 16 Abs. 2 ErbStG, die sich nie geändert hatte, betrachten mußte.

### 2. Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit

Der Europäische Gerichtshof legt mit großer Deutlichkeit – möglicherweise darf man darin auch eine gewisse Ungeduld erkennen – dar, daß er die Frage der Besteuerung des Erwerbs und der ihn treffenden Belastungen der Kapitalverkehrsfreiheit zuordnet. Das war allerdings nach den vorhergehenden Entscheidungen schwerlich zweifelhaft. Die Diskriminierungsfrage schneidet der Gerichtshof ganz klar darauf zu, wie der Erwerb eines einzelnen Grundstücks in Deutschland behandelt wird. Maßgeblich ist für ihn die Steuerquote auf den erworbenen Vermögensgegenstand, der der deutschen Steuer unterliegt, und dabei der diese Steuerquote wesentlich beeinflussende Freibetrag. Die Tatsache, daß die Gesamtsteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen wegen des größeren Umfangs des steuerbaren Vermögens höher sein dürfte als die eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, hält er ausdrücklich für unbeachtlich. Seine Logik ist, daß der in jeweils absoluter und nicht von dem Erwerb abhängiger Höhe gewährte Freibetrag keinen Rückgriff auf eine Gesamtbelastung gestattet. Damit ist klar, daß er nur den Einzelvorgang und den hierzu gewährten Freibetrag betrachtet.

### 3. Keine Rechtfertigungsgründe – die übliche deutsche Verteidigung

Der Gerichtshof setzt sich dann mit den von der Bundesrepublik Deutschland vorgebrachten Rechtfertigungsgrün-

den auseinander. Eine Rechtfertigung durch die seit Jahrzehnten unermüdlich von der Bundesrepublik Deutschland geltend gemachte Kohärenz weist der Gerichtshof, wie auch seinerseits seit langen Jahren üblich, zurück. Der Gerichtshof erklärt zum wiederholten Male, daß es bei der Kohärenz um einen Zusammenhang zwischen steuerlichem Vorteil und steuerlicher Belastung gehen müsse, für den es hier – wie meist – keinerlei Anhaltspunkte gibt.

Als weiteren Grund macht die Bundesrepublik Deutschland die Möglichkeit der steuerlichen Kontrolle geltend. Kontrolle und Freibetrag stehen für den Europäischen Gerichtshof in keinem nachvollziehbaren Zusammenhang.

## III. Würdigung der Streitentscheidung

Verständlich ist das Urteil ohne weiteres. Es bleibt die Frage, welche praktischen Folgerungen zu ziehen sind.

Die Frage der Behandlung des Bewohners eines Drittstaates ist ganz sicher durch die nochmals betonte Zuordnung zur Kapitalverkehrsfreiheit geklärt.

Die Frage, ob das Angebot der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht ausreicht, ist nicht ausdrücklich angesprochen. Der Europäische Gerichtshof führt zur Frage der Zulässigkeit aus, daß das Vertragsverletzungsverfahren sich nur auf den alten Rechtszustand beziehen könne. Dieser sei von der Kommission angegriffen worden und dieser, aber auch nur dieser, könne, trotz einiger Modifikationen des von der Kommission erhobenen Vorwurfs, im Vertragsverletzungsverfahren weiter verfolgt werden. Es kann nicht ausgeschlossen werden, daß die Bundesrepublik Deutschland sich darauf beruft, daß der geänderte § 2 Abs. 3 ErbStG immer noch ausreichend sein könne und deshalb ausreichend sei. Wäre das so, würde sich der nicht unbeliebte Vorwurf erheben, daß der Europäische Gerichtshof den Parteien "Steine statt Brot" gegeben oder die deutsche Gesetzeslage nicht richtig gewürdigt habe. Bei richtiger Lektüre des Urteils muß aber auffallen, daß der Europäische Gerichtshof extrem betont nur den Freibetrag und sein Verhältnis zum einzelnen Vermögensgegenstand behandelt und die Frage der Gesamtbelastung ausdrücklich als unbeachtlich beiseiteschiebt. Mithin kann die versuchte "Gesamtlösung" durch eine umfassende optionsweise Gleichbehandlung für den Gerichtshof kein möglicher Gegenstand seiner Betrachtung sein. Die Bundesrepublik Deutschland sollte dem Gerichtshof dankbar sein, daß er ihr dies so deutlich vor Augen führt und sie damit vor den drohenden Folgen einer weiteren Durchsetzung des Urteils bewahren will. Letztlich kann gesagt werden, daß das Urteil im Grunde ein kleines Meisterwerk darstellt: die zur Klarheit dienende Vertragsverletzungsklage wird zugelassen. Der Europäische Gerichtshof ist erkennbar entschlossen, die Klarheit schaffende Entscheidung nicht in eine noch weitere Zukunft zu vertagen. Man darf wohl unterstellen, daß er eine vierte Auflage der Fragestellung als wenig ange-

messen ansieht. Die Schranken, die ihm damit nach seiner umfassenden früheren Rechtsprechung zu den förmlichen Voraussetzungen der Vertragsverletzungsverfahren gezogen sind und die er nicht niederreißen kann, engen seine Aussagemöglichkeiten zwangsläufig ein. Vielleicht wäre ein obiter dictum möglich gewesen. Dennoch schafft der Europäische Gerichtshof es, eine dem Verständigen ohne weiteres zugängliche Aussage zu den verbleibenden Problemen zu treffen.

#### IV. Bedeutung für die weitere Entwicklung des Steuerrechts

Für die materielle Weiterentwicklung des gesamten Steuerrechts, nicht etwa nur des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, kann das Urteil von erheblicher Bedeutung sein. Es wird klar, daß der Gerichtshof vorgegebene Maßstäbe einer Verteilung des Besteuerungsgutes zwischen zwei Staaten vorliegend nicht finden konnte. Anders als im Ertragssteuerrecht hat er mit den dort von ihm weitgehend zum Maßstab seiner Sicht genommenen Doppelbesteuerungs-

abkommen keine allseits akzeptierte Abgrenzung vorgefunden. Daß die Belegenheit des Grundstücks eine Besteuerung durch den Belegenheitsstaat rechtfertigt, war dabei klar. Zum Schluß aber ist die wahre Verteilung des Besteuerungsgutes durch die Höhe der Steuer ausgedrückt. In ihr sieht er die Maßstäbe, ob eine Diskriminierung vorliegt. Zu dieser Sicht hat sich der Europäische Gerichtshof vorliegend mit einer in der letzten Zeit nicht immer beobachteten Deutlichkeit bekannt. Diese Sicht ist auch im Ertragsteuerrecht in weiterem Umfang anwendbar. In der Frühzeit seiner Auseinandersetzungen mit dem Ertragsteuerrecht hat der Europäische Gerichtshof keine Scheu vor ihrer Anwendung gehabt. Gründe für eine Zurückhaltung lassen sich finden; einer der Gründe dürfte das Vertrauen in die nationale Rechtsanwendung sein. Nach dem dritten Urteil zu derselben Vorschrift des deutschen Erbschaftsteuerrechts könnte dieses Vertrauen erschüttert sein. Falls der Europäische Gerichtshof seine hier demonstrierte Sicht zukünftig auch nur ansatzweise in das Ertragssteuerrecht transponiert, kann das Unionsrecht wieder zum Treiber der Weiterentwicklung des Steuerrechts werden. Die Lektüre des Urteils sei daher empfohlen.



#### Der Unternehmenskauf in Krise und Insolvenz

hrsg. von Dr. Alexandra Schluck-Amend, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Insolvenzrecht, und Dr. Thomas Meyding, Rechtsanwalt, CMS Hasche Sigle, Stuttgart  
2012, 346 Seiten, € 69,-

**BOORBERG PRAXISHANDBÜCHER**  
ISBN 978-3-415-04739-6

Für den Erwerber birgt der Kauf eines Unternehmens aus der Krise oder Insolvenz Chancen, aber auch eine Vielzahl wirtschaftlicher und rechtlicher Risiken. Neben gesellschaftsrechtlichen, insolvenzrechtlichen und arbeitsrechtlichen Fragestellungen sind kapitalmarktrechtliche, kartellrechtliche und steuerrechtliche Implikationen zu berücksichtigen. Aus Sicht des Veräußerers werden insbesondere zivilrechtliche und strafrechtliche Haftungsrisiken relevant.

Das Praxishandbuch behandelt den Kauf eines Unternehmens in Krise und Insolvenz unter allen relevanten rechtlichen und ökonomischen Gesichtspunkten. Erfahrene Praktiker zeigen Risiken für die Beteiligten auf und beleuchten die Vielfalt der Gestaltungsmöglichkeiten.

**KOSTENLOSER DOWNLOAD**  
für Bezieher des Werks:  
Musterverträge · Checklisten · Übersichten  
[www.boorberg-praxishandbuecher.de](http://www.boorberg-praxishandbuecher.de)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0914



**NEU.**

**Für die Praxis.**

WWW.BOORBERG.DE

## Die Besteuerung von Immobilien in Spanien

Abogado Guillermo Dezcallar, Abogado José Farré Español, Prof. Dr. Bert Kaminski und Rechtsanwalt und Abogado Carlos Ramallo Pallast

2014, 244 Seiten, € 49,80

ISBN 978-3-415-05327-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1146888](http://www.boorberg.de/alias/1146888)

Es handelt sich um die erweiterte Fassung eines Seminarkompodiums. Das Seminar »Die Besteuerung von Immobilien in Spanien« wurde auf Mallorca vom Steuerberaterverband Niedersachsen, Sachsen-Anhalt e.V. durchgeführt.

Das Werk beschäftigt sich mit Fragen des Erwerbs, der laufenden Nutzung und der Beendigung der Nutzung von in Spanien belegenen Immobilien unter dem Schwerpunkt der steuerlichen Auswirkungen. Die relevanten steuerlichen Fragen erörtern die Autoren stets sowohl für das Königreich Spanien als auch für die Bundesrepublik Deutschland.

Im Rahmen des Immobilienerwerbs beschäftigen sich die Autoren u. a. mit besonderen Risiken für Ausländer im spanischen Rechtssystem, aber auch mit infiziertem Vermögen, Geldwäsche und Selbstanzeige. Im Abschnitt zur laufenden Nutzung der Immobilie behandelt der Leitfaden u. a. die Besteuerung bei Selbstnutzung und die Besteuerung bei Vermietung der spanischen Immobilie. Im Kapitel »Beendigung der Nutzung« behandeln die Verfasser alle wichtigen Aspekte von Vererbung und Verkauf der Immobilie, etwa das Nachlassverfahren in Spanien und die Besteuerung des Veräußerungsgewinns.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0914

## Private (?) Kfz-Nutzung im Steuerrecht – Unterstellungen und Übertreibungen

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

### I. Der Pkw als soziales Prestigeobjekt und steuerlicher Zankapfel

Folgt man verschiedenen in der Tagespresse und auch im Bereich der Automobilwirtschaft kursierenden Erhebungen, so geht die persönliche Wertschätzung und der Statuswert eines eigenen Pkw bei jüngeren Leuten zurück. Die Bedeutung als Statussymbol und auch die persönliche Wertschätzung der ständigen Verfügbarkeit eines "eigenen" Fahrzeuges gehe insbesondere bei der – urbanen – Jugend relativ zurück, bei der demgegenüber z.B. hochwertige Smartphones und andere Artikel einen zunehmenden Prestigezuwachs und eine persönliche Wertschätzung hervorriefen. Dagegen scheint es in der Realität der etwas älteren und arrivierteren Berufstätigen offensichtlich noch ganz anders auszusehen, wenn man die nicht nachlassende Fülle von Entscheidungen zur privaten Dienstwagennutzung von Arbeitnehmern und Unternehmern bzw. Gesellschaftern betrachtet. Es hat den Anschein, als ob eine große Anzahl von Berufstätigen sehr viel Zeit und Energie darauf verwenden würde, durch findige Gestaltungen zu verschleiern, daß sie einen Großteil ihrer (Arbeits-) Zeit tatsächlich damit verbringen würden, mit (meist hochpreisigen) Dienstwagen privat motivierte Fahrten zu unternehmen. Dem steht ein ebenfalls beachtliches Heer mit (fast) allen Tricks vertrauten Außenprüfern seitens der Finanzverwaltung gegenüber, welche durch ihr nicht minder großes Engagement und entsprechende Verwaltungsanweisungen in die Lage versetzt werden, derartiges Tun aufzudecken. Betrachtet man vor einer rein "rechtstechnischen" Analyse und Bewertung der hierzu in jüngerer Zeit (weiter) ergangenen Judikate der Rechtsprechung<sup>1</sup> mögliche Gründe dafür, dass es sich offensichtlich um einen "Dauerbrenner" der Streitfälle zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung handelt, so könnten diese auf verschiedenen Ebenen liegen.

### II. Der inkonsequente Gesetzgeber

#### 1. Die Grundentscheidung

Es könnte zunächst grundsätzlich im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessens liegen, ob Aufwände betreffend die Nutzung von Personenkraftwagen als jedenfalls potentiell sowohl betrieblich wie auch privat nutzbare Fahrzeuge zum Betriebsausgabenabzug zugelassen werden. Andere Länder schließen dies generell aus oder sehen in ihren Steuergesetzen bestimmte Höchstgrenzen im Hinblick auf den wirtschaftlichen Aufwand,

aber z.B. auch bezogen auf die Größe des Fahrzeugs, vor. Man mag einwenden, daß eine grundsätzliche Versagung in bezug auf Personenkraftwagen mit Grundsätzen des deutschen Steuerrechts wie etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip kollidieren würde. Nun ist aber sicher auch richtig, daß – vgl. den systematischen Standort in § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG bei der *Einschränkung* des Betriebsausgabenabzugs – der Gesetzgeber dieses Problem als Grenzfall durchaus erkannt hat und sich im übrigen sowohl bei der deutschen Lösung der grundsätzlichen Anerkennung mit Einschränkungen als auch im Falle eines generellen Abzugsverbotes Abgrenzungsschwierigkeiten stellen: In Deutschland wird z.B. bei der Abgrenzung zur Privatnutzung die Frage von anderen Fahrzeugtypen diskutiert, bei denen ebenfalls eine private Nutzung in Betracht kommt<sup>2</sup>; das Ausland mit anderer Grundentscheidung muß sich ähnlichen – wenn auch spiegelverkehrten – Problemen stellen, wie etwa des Pkw bei einem Handelsvertreter als ggf. "hauptsächlichem Arbeitsmittel" oder der Umgehung einer scheinbar eindeutigen Regelung durch "formale" technische Maßnahmen. Manchmal seltsame und sinnfreie Umbauten auf ausländischen Straßen bis hin zu Porsche-Modellen mit Hilfsladefläche im Stil eines Pickup<sup>3</sup> sind Beispiele hierfür.

Als Zwischenfazit kann man konzedieren, daß insoweit die deutsche Lösung einer grundsätzlichen Einbeziehung auch von Pkw in den Betriebsausgabenabzug systemgerecht (wenn auch vielleicht nicht absolut zwingend) ist und als solche keine Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis mit sich bringt, welche bei dem umgekehrt denkbaren Grundsatz einer generellen Versagung nicht auch bestünden.

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

- 1 Vgl. etwa BFH, Urteile vom 21.03. und 18.04.2013 (VI R 26/10; VI R 31/10; VI R 46/11; VI R 49/11; VI R 42/12; VI R 23/12) sowie FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.09.2013 (6 K 6154/10).
- 2 Vgl. etwa BFH, Urteil vom 18.12.2008 (VI R 34/07) auf FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 01.12.2006 (1 K 81/04) zur Diskussion um die private Nutzungsmöglichkeit eines "Werkstattwagens"; zu weiteren Grenzfällen s. Schmidt-Kulosa, EStG, 33.A, § 6 Rz. 512.
- 3 So etwa zeitweilig in Skandinavien mit steuerlicher Zielsetzung; vgl. auch heute noch die in den Niederlanden bei Pkw-Kombi und Geländewagen anzutreffenden "Dacherhöhungen" zur Erreichung einer Behandlung als Nutzfahrzeug.

2. Auf der Basis dieser Grundsatzentscheidung scheint der deutsche Gesetzgeber aber in seinen Wertungen dann durchaus zu "mäandern". Grundsätzlich sieht er drei differierende Systeme vor, um einen angemessenen Mittelweg zwischen der gesetzgeberischen Zulassung des Abzugs privater Affektionsinteressen gegenüber der unbilligen Versagung des Abzugs von notwendigen Aufwendungen zur Erzielung bestimmter Einkünfte zu finden. Zunächst in § 4 Abs. 5 Nr. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit der sog. 1%-Methode. Diese ist einfach, aber sehr stark pauschalierend. Sie begünstigt tendenziell Nutzer mit relativ hohem privaten Nutzungsanteil bzw. Fahrzeuge mit geringeren (historischen)<sup>4</sup> Anschaffungskosten bei hohen laufenden Kosten; sie ist tendenziell ungünstiger bei sehr geringem privaten Nutzungsanteil bzw. bei modernen Fahrzeugen mit relativ hohen Anschaffungskosten, aber geringen laufenden Kosten. Aktuell werden aber wiederum – innerhalb dieser Regelung – Elektrofahrzeuge bzw. Hybridelektrofahrzeuge begünstigt.

Der zweite Bewertungsansatz besteht in der sog. Fahrtenbuchmethode gemäß Abs. 4 Nr. 4 Ziffer 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG, welche tendenziell zu "gerechteren" Ergebnissen führt, aber einen von der Finanzverwaltung mit überwiegender Billigung der Rechtsprechung zusätzlich erhöhten Verwaltungsaufwand<sup>5</sup> für den Steuerpflichtigen mit sich bringt. Mancher vermutet, dass dies nicht ganz unbeabsichtigt der Fall sei.<sup>6</sup>

Die dritte Methode ist schließlich einfach, aber betriebswirtschaftlich unstrittig den heutigen tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr angemessen. Im Rahmen des Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 4a können pauschale Kilometersätze – nunmehr in Anlehnung an das Bundesreisekostengesetz – geltend gemacht werden. Diese liegen bei derzeit 0,30€ pro (Entfernungs- bzw.) Fahrkilometer. Auch diese Methode bedingt zwar Aufzeichnungen, die allerdings relativ einfach zu fertigen sind. Weiterhin kommt sie eigentlich nur im Rahmen der Tätigkeit von Arbeitnehmern bei der Nutzung von (deren) Privat-Pkw zu beruflichen Zwecken in Betracht; in der Praxis wird sie aber auch vielfach als Methode zur Ermittlung des betrieblichen Aufwands bei privaten Pkw von Unternehmern zugelassen bzw. "hilfsweise" angewendet, soweit keine (eindeutige) Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen – aber eine begrenzte betriebliche Nutzung – vorliegt. Zum Teil werden jedoch dabei von der Finanzverwaltung bei (Mit-) Unternehmern insoweit höhere Km-Sätze im Schätzungswege unterstellt.

Etwas vereinfachend kann man sagen, daß die erste Methode gerecht, aber bewußt formal aufwendig ist; die zweite Methode ist einfach, aber stark pauschalierend mit Ausschlägen nach oben und unten im Einzelfall. Auch die dritte Methode ist einfach, führt aber zwingend zu Beträgen, die selbst bei einem sehr beschei-

denen Pkw heute noch nicht einmal 50% des tatsächlich im entstandenen Aufwand wirksam werden lassen. Diese "Systemvielfalt" mit fragwürdigen Einzelergebnissen, aber auch "Gestaltungsspielräumen" ist sicher ein Grund dafür, daß die Rechtsprechung mit Fragen der sog. (privaten) Dienstwagennutzung übermäßig belastet wird.

### III. Unterstellungen und Übertreibungen

1. Liest man die Sachverhalte vieler Entscheidungen genau und betrachtet ggf. auch selbst betreute Verfahren mit etwas Abstand, so ist zunächst auch ohne übertriebene Kritik an der Vorgehensweise der Finanzverwaltung vielfach festzustellen, dass das Pkw-Thema mit manchmal übertriebenem Eifer verfolgt wird. Dies gilt zunächst auf der Ebene von BMF-Schreiben und anderen Verwaltungsanweisungen. So wurde z. B. seit längerer Zeit die ursprünglich vernünftig erscheinende Vereinfachungsregelung, daß bei – nur potentieller – Nutzung mehrerer betrieblicher Kfz nur die Nutzung des Pkw mit dem höchsten Listenpreis zu unterstellen wäre, ebenso aufgehoben wie die Praxis der Zuordnung nur zu einem (Mit-) Unternehmer.<sup>7</sup> Dies kann im Extremfall dazu führen, daß für denselben Pkw dem Grunde nach drei oder vier Mal die steuerliche Berücksichtigung verschiedener Teilnutzer, dabei in voller Höhe, angenommen werden müßte – was wiederum allenfalls durch die sog. Deckelungsregelung<sup>8</sup> begrenzt wird.
2. Unterhalb dieses gleichsam institutionalisierten Verwaltungsmißtrauens gibt es darüber hinaus nicht selten Einzelfälle, wo jedenfalls der böse Schein einer besonders "scharfen" Beurteilung durch den betreffenden Außenprüfer entsteht, wenn er offensichtlich nach seinen persönlichen Maßstäben den Aufwand für einen (hochpreisigen) Betriebs-Pkw für unangemessen hält. Dies erscheint aber auch oft verständlich. Ebenfalls aus Gerichtsurteilen und der Praxis springen Fälle ins Auge, in denen sich schlicht die Frage erhebt: "Muß

<sup>4</sup> Auch dies kann Anreiz zu steuerlichen Gestaltungen sein, etwa bei vollrestaurierten Old- oder Youngtimern der Oberklasse mit trotzdem (relativ) geringem Anschaffungspreis (gemessen am heutigen Neupreisen).

<sup>5</sup> Kritisch schon Haas, DStR 2008, 656 ff.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu Schneider, HFR 13, 302; vgl. im übrigen hierzu den aktuellen Gesetzestext, der – zur Förderung alternativer Antriebe – auch diese Methode nunmehr (eigentlich systemfremd) mit pauschalen Abschlägen kombiniert.

<sup>7</sup> Vgl. hierzu BFH, Urteil vom 09.03.2010 (VIII R 24/08), auch zur Entwicklung der BMF-Schreiben.

<sup>8</sup> Hiernach soll jedenfalls durch die private Nutzung als Entnahme nicht insgesamt ein Ertrag entstehen, vgl. hierzu Schmidt-Kulosa, a.a.O., Rz. 523.

das sein?“. Extrem hochpreisige oder offensichtlich für berufliche Zwecke ungeeignete Fahrzeuge werden zu Dienstwagen gemacht<sup>9</sup>, Umsätze und Gewinn stehen in keinem Verhältnis zu einem durchaus grundsätzlich anerkanntswerten Repräsentationsbedürfnis und seltsame Vertragskonstruktionen führen dazu, dass angestellte Familienmitglieder mit offensichtlich begrenzter Tätigkeit im Unternehmen Dienstwagen im (behaupteten) ausschließlich betrieblichen Interesse nutzen. Daß hier mancher Prüfer geradezu provoziert wird, mit „lebensnaher“ Betrachtung gegenzuhalten, ist ebenso verständlich wie der Umstand, daß die Finanzverwaltung hier auf dem Erlaßwege ihre Interessen und Mitarbeiter gegenüber allzu findigen Steuerpflichtigen „aufmunitionieren“ schützen möchte.

#### IV. Die Rechtsprechung als – keineswegs – lachender Dritter

Bei Arbeitnehmern bzw. dem lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil stellte zuletzt die sog. „Anscheinbeweis-Rechtsprechung“<sup>10</sup> das Maß der Dinge dar. Zwar spräche nach der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung eines Dienstwagens. Dieser Anscheinbeweis könne aber durch den Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden, wobei die ernstliche Möglichkeit eines anderen Geschehensablaufs ausreiche.<sup>11</sup> Infolge dieser Rechtsprechung konnte z. B. das (ernsthafte) vertragliche Verbot der Privatnutzung, aber auch die Entkräftung des Anscheins durch tatsächliche Gegebenheiten wie anderweitige private (höherwertige) Fahrzeuge des Arbeitnehmers, etc. entkräftet werden. Mit den eingangs zitierten BFH-Urteilen vom 21.03.2013 wurde dann diese Rechtsprechung wieder dahingehend eingeschränkt, daß allein die mangelnde tatsächliche Nutzung des betreffenden Pkw – auch wenn sie belastbar behauptet wurde – nicht ausreichte, wenn jedenfalls eine Nutzungsbefugnis vorlag. Der BFH sah die potentielle Nutzungsmöglichkeit als hinreichenden Anknüpfungspunkt für die Anwendung der 1%-Regelung an, da nicht erst die Nutzung an sich, sondern bereits die Nutzungsmöglichkeit dem Arbeitnehmer einen entsprechenden Vorteil vermittele.

Bei Unternehmern, so wurde daraufhin argumentiert, komme diese Verschärfung aber nicht in Betracht, da eine Besteuerung als Entnahme eben die tatsächliche Entnahmehandlung und nicht nur die Entnahmemöglichkeit voraussetze.<sup>12</sup> Hiergegen steht allerdings die jüngst vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg<sup>13</sup> vertretene Auffassung, daß es bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer (und wohl auch bei einem Unternehmer bzw. beherrschenden Mitunternehmer) überhaupt nicht darauf ankommen könne, ob eine solche Nutzungsbefugnis vereinbart sei. Selbst wenn sie fehle, könne sie nicht überwacht werden, da der Betreffende ansonsten sich selbst in seinem Nutzungsverhal-

ten kontrollieren müsse, was lebensfremd sei. Das damit – würde sich diese Linie durchsetzen – im Ergebnis das Fahrtenbuch nicht nur zur Bestimmung des Umfangs der privaten Nutzung (als eine Alternative), sondern auch schon zur Beantwortung der Grundfrage des „Ob“ der Privatnutzung letztlich zwingend wäre, diskutierte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg leider nicht. Es verwundert aber ebenfalls nicht, daß – vgl. oben III.2. – es sich um den Fall eines jungen Unternehmens handelte, bei der die Gesellschafter-Geschäftsführerin einen „hochwertigen und stark motorisierten Mercedes Benz mit einem Bruttolistenpreis von 78.651 €“ fuhr, gleichzeitig aber behauptet hatte, dieser sei lediglich „Springer-Fahrzeug“ und daneben im gleichen Jahr noch ein Mercedes-Roadster durch das Unternehmen angeschafft worden war, der dann unter nicht im Detail aufgeklärten Umständen an eine verbundene Gesellschaft vermietet wurde. Zusätzlich kam hier hinzu, daß – insoweit wieder auf den Boden der BFH-Rechtsprechung und auch Verwaltungsmeinung – dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag mit der Folge, daß zur Ermittlung der privaten Nutzung nicht lediglich die 1%-Regelung in Ansatz kam, sondern Fremdvergleichsmaßstäbe für die Ermittlung des Nutzungswerts.<sup>14</sup>

#### V. Schlußbetrachtung

Der Tendenz nach befindet sich die Frage der (möglichen) privaten Pkw-Nutzung von Dienstfahrzeugen und ihren steuerlichen Folgen auf einem Weg, der auch dem redlichen Steuerpflichtigen inzwischen kaum Erfüllbares erfordert, wenn er die sog. 1%-Regelung vermeiden möchte. Dies korrespondiert mit einer insoweit inhaltlich durchaus großzügigen Berechnungsmethode für die Vielzahl der Fälle, in denen tatsächlich eine nennenswerte private Nutzung stattfindet und auch ansonsten typische Verhältnisse vorliegen. Es scheint so, als ob dies auch ein Grund dafür sein könnte, daß Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Steuerpflichtigen immer mehr in die 1%-Regelung drängen, weil hiermit im typischen Fall durchaus ein faires Angebot vorläge. Viel Streit könnte vermieden und ein ressourcenschonender Umgang mit dem wertvollen Gut der Rechtsfindung könnte befördert werden, wenn der Gesetz-

9 Vgl. ►► etwa FG Nürnberg, Urteil vom 28.02.2008 (IV 94/2006) wonach die Kosten eines Porsche Turbo 36% des Gesamtumsatzes ausmachten; FG Nürnberg; Urteil vom 27.01.2010 (VII K 966/2009), Ferrari Spider eines Tierarztes.

10 Vgl. *Eismann*, DStR 2013, 2047; mit detaillierter Übersicht über die Rechtsprechungsentwicklung.

11 Vgl. BFH, Urteil vom 07.11.2006 – VI R 19/05.

12 Vgl. *Eismann*, a. a. O., S. 2744.

13 Urteil vom 03.09.2013 – 6 K 6154/10.

14 Vgl. hierzu die in Fn 1 genannten Urteile.

geber neben der 1%-Regelung auch eine leichter handhabbare, aber zugleich auch sachnähere Alternative zur Berechnung der tatsächlichen betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellen würde. Würde der schlichte Einzelnachweis betrieblicher Fahrten verbunden mit einem realistischen Pauschalkostenansatz pro Kilometer als Alternative zur 1%-Regelung einheitlich für Arbeitnehmer, Geschäftsführer und Unternehmer zugelassen, müsste man nicht nur weniger über die Ordnungsgemäßheit kompletter Fahrten-

bücher bzw. deren Notwendigkeit schon zur Vermeidung der Vermutung einer Privatnutzung an sich streiten, sondern es könnte auch der Tendenz zu "krampfhaften" Betriebs-Pkw Einhalt geboten werden. Steuergerecht wäre es ohnehin, den pauschalen Kilometeransatz nach oben anzupassen und ggf. – kompensierend – mit dem Wegfall der ohnehin fragwürdigen Fahrtenbuchmethode auch manchen Ansatz von "Luxusaufwendungen" als Belohnung für Fleißarbeiten steuerlich zu kappen.

**Klarheit auf einen Blick.**

**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

## Unternehmensbewertung

Die Fachgutachten im Vergleich

von Dr. Simon Trentini, Dr. Peter Farmer  
und Dr. Victor Purtscher

2014, 2., aktualisierte Auflage, 368 Seiten, € 68,-

in Zusammenarbeit mit dem Lnde Verlag

ISBN 978-3-415-05328-1

Die Ermittlung des Wertes von Unternehmen und Unternehmensanteilen ist im Wirtschaftsleben vor allem bei Übertragungen von großer Bedeutung. Im Steuerrecht – und hier insbesondere im Rahmen von Umgründungen – müssen Unternehmensbewertungen nach allgemein anerkannten Bewertungsgrundsätzen erfolgen. Dasselbe gilt für die Prüfung der Werthaltigkeit von Beteiligungen.

Die vergleichende Darstellung des Buches orientiert sich am neuen Fachgutachten KFS/BW1, das seit dem 1. Juli 2014 verpflichtend anzuwenden ist. Auf einen Blick werden Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit dem alten Fachgutachten von 2006, dem deutschen IDW-Standard von 2008 und den DVFA-Best-Practice-Empfehlungen Unternehmensbewertung aufgezeigt.

Die detaillierten Ausführungen im IDW S1 und den DVFA-Empfehlungen ergänzen das österreichische Fachgutachten.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0914



## Steuerforum 2014.

WWW.BOORBERG.DE

### **Ausweis und Bewertung von Rückstellungen**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 12 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05249-9

### **Steuerliche Verlustnutzung**

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln  
2014, 42 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05250-5

### **Verlustverwertungsstrategien**

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg  
2014, 44 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05251-2

### **Einbringungen gegen Mischentgelt**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05252-9

*Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2014« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.*

 **BOORBERG**



**NEU.**

## Steuerforum 2014.

WWW.BOORBERG.DE

### Entwicklungen im Erbschaftsteuerrecht

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski,  
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,  
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg

2014, 48 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05253-6

### Neues zur Betriebsaufspaltung

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

2014, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05254-3

### Haftungsfallen beim steuerlichen Einlagekonto

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater,  
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf,  
und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/  
vereidigter Buchprüfer, Köln

2014, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05255-0

### Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: März 2014)

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater,  
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf,  
Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski,  
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,  
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg,  
und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter  
Buchprüfer, Köln

2014, 32 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05256-7

 **BOORBERG**

## LiteraTour

*Die Rubrik "LiteraTour" greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.*

Cottier (Hrsg.)

### **Die Europakompatibilität des schweizerischen Wirtschaftsrechts: Konvergenz und Divergenz**

Bibliothek zur Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Beiheft 50, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2012, 128 Seiten

Die Schweiz und Europa – eine never ending story. Umso schöner, daß sich dieses schwierige Thema unter verschiedenen Facetten in sechs Beiträgen auf nur 128 Seiten umfassend abhandeln läßt. Neben Einleitung und Synthese zu Konvergenzen und Divergenzen werden grundsätzliche Ausführungen zur Europäisierung des schweizerischen Rechts gemacht, ergänzt durch einen Beitrag in französischer Sprache. Das Cassis-de-Dijon-Prinzip ist im schweizerischen Recht sowieso noch nicht 1:1 umgesetzt; ebenso beschrieben wird der europarechtliche Einfluß auf das Recht der Mehrwertsteuer und des Kartellrechts in der Schweiz.

Henssler/Strohn

### **Gesellschaftsrecht**

2. Aufl., C.H. Beck, München 2013, 2758 Seiten

Dies ist ein "über das einzelne Gesetz übergreifender Gesamtkommentar zum Gesellschaftsrecht". Ergänzt wird die Darstellung nun um eine Kommentierung des Umwandlungsrechts und eine Darstellung des internationalen Gesellschaftsrechts. Auch die PartGmbH ist bereits berücksichtigt.

Besonders hervorzuheben ist die Tatsache, daß die 2. Aufl. 2.758 Seiten aufweist, während die 1. Aufl. noch 3.017 Seiten Umfang hatte. So besteht die Chance, daß die 3. Aufl. den vorgegebenen Rahmen nicht sprengt, den 43 Autoren bearbeiten.

Harte-Bavendamm/Henning-Bodewig

### **UWG-Kommentar**

3. Aufl., C.H. Beck, München, 2663 Seiten

Die 3. Auflage erläutert das UWG in seiner Neufassung vom 03.03.2010. Die für die Rechtsanwendung zentrale Liste unlauterer Geschäftspraktiken, die sog. "Black List" ("Schwarze Liste"), die mittlerweile Eingang in das deutsche UWG gefunden hat, wird umfassend dargestellt. Ein gutes Dutzend Bearbeiter haben das UWG in den letzten 10 Jahren nun in 3. Auflage neu kommentiert, was – wie bei jedem Kommentar – eine beachtliche Leistung darstellt.

Semler/v. Schenck

### **Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder**

C.H. Beck, München, 4. Auflage, 2013, 1022 Seiten

Zu Recht betont die Rechtsprechung die Rechte und Pflichten und damit zusammenhängend die Verantwortung von Aufsichtsratsmitgliedern, Dies geschieht "auf dem Hintergrund großer Erwartungen, die an den Aufsichtsrat als Kontrollinstanz und Korrektiv des Vorstands gestellt werden; wie ein Aufsichtsrat diesen Erwartungen gerecht werden kann, versucht dieses Werk darzustellen, doch muß es zugleich auch die Grenzen der Möglichkeiten des Aufsichtsrates darlegen, die aus seiner vom Gesetz so gewollten Rolle eines Gremiums von in dieser Funktion nicht hauptberuflich tätigen Mitgliedern resultiert." Und hierzu bietet das Werk über 1.000 Seiten Fachwissen, Rat und Hilfe.

Märkle

### **Die Einkommensteuer-Erklärung, Schriftenreihe "Das Recht der Wirtschaft"**

Bd. 199, Richard Boorberg Verlag, 15. Auflage, 2013, 456 Seiten

Für Laien gibt's zur Einkommensteuererklärung nicht viel zu sagen: Muß sein, lästig und unverständlich. Hier setzt der Autor mit umfangreichen Ausführungen an. Das nun in 15. Auflage in der Schriftenreihe "Das Recht der Wirtschaft" vorliegende Werk faßt von Vordruck, über Elster hin bis zum Solidaritätszuschlag alles zusammen, was der steuerliche Berater (nicht der Laie) wissen muß.

## LiteraTour spezial

### Dissertationen und ein Tagungsband

Jansen

#### **Stiftungsformen zur Gestaltung der Vermögensnachfolge**

Erich Schmidt Verlag, 2013, 265 Seiten, zugl. Diss. Duisburg, 2012

Vermögens- und Unternehmensnachfolge sind eng mit langfristigen Überlegungen und Gestaltungsüberlegungen verbunden. So gibt es in der Steuerrechtswissenschaft – erst recht im Zusammenhang mit Stiftungen – auch eine Steuergestaltungslehre. Unter Einbezug von deutschen und österreichischen Stiftungen leistet der Autor mit seiner Dissertation an der Universität Duisburg-Essen einen Beitrag, bei dem die Erstellung vollständiger Finanzpläne “für einen 60-jährigen Planungszeitraum unter Integration der Erbschaft- und Einkommensteuer sowie der Beachtung von Doppelbesteuerungsfragen” hervorzuheben sind. Zur Entscheidungsunterstützung entwickelt er ein umfangreiches mathematisches Modell, das alle im Laufe der Arbeit diskutierten rechtlichen Grenzen und steuerlichen Handhaben verarbeitet.

Klinkhammer

#### **Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA**

Schriften zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Bd. 52, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2013, zugl. Diss. Duisburg-Essen, 2013, 224 Seiten

Eine weitere Dissertation aus Duisburg-Essen befaßt sich nun mit einem ganz anderen Thema, nämlich mit der Betriebswirtschaftlichen Steuerforschung (und dies nicht etwa hier, sondern in den USA) mit dem Untertitel “Eine wissenschaftstheoretische Analyse“. Da eine eigenständige Disziplin der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in den USA gar nicht existiert, finden sich Anhaltspunkte zum tax research in den Bereichen economics, law und accounting. Der Autor beschäftigt sich im Zusammenhang mit der Analyse des tax research in accounting “mit der Existenz und dem Ausmaß des Einflusses von Steuern auf Entscheidungen“. Und hier können wir wieder mitreden, freilich auf ganz anderem Niveau.

Nücken

#### **Nationaler Steuerwettbewerb**

Nomos, Baden-Baden, 2013, 310 Seiten, zugl. Diss. Greifswald, 2013

Steuerwettbewerb ist mittlerweile, jedenfalls bei den Finanzministern der Hochsteuerländer, verpönt. Eine rechtsvergleichende Analyse des bundesstaatlichen Steuerwettbewerbs erwartet man, wenn man die Kantone der Schweiz oder die Bundesstaaten der USA vergleicht. Die vorliegende Dissertation bezieht die deutschen Bundesländer wie selbstverständlich mit ein, auch wenn die Untersuchung natürlich zum Ergebnis kommt, daß es in Deutschland den Steuerwettbewerb

im Deutschen Reich gegeben hat, er sich aber nun auf die Gewerbesteuer und Finanzausgleichsregeln beschränkt.

Die ausführlichen Betrachtungen über Aufbau, zugleich aber auch Grenzen des innerstaatlichen Steuerwettbewerbs sind historisch erklärt, verfassungsrechtlich verankert und nachvollziehbar erklärt. Bis hin zum Verbot interkantonalen Doppelbesteuerung, von dem deutsche Steuerberater jedenfalls verschont bleiben.

Quilitzsch

#### **Die Hinzurechnungsbesteuerung**

Nomos, Baden-Baden, 2013, 522 Seiten, zugl. Diss. Halle, 2012

Eine weitere Dissertation mit einem an sich einfachen Titel befaßt sich mit der “rechtsökonomischen Analyse der Regelungen in Deutschland und Japan“, und zwar der CFC-Regelungen. Sog. Controlled Foreign Corporations erfreuten sich, so der Autor, vornehmlich in Hochsteuerstaaten zunehmender Beliebtheit. Insgesamt ca. 30 Staaten verfügten also über Regelungen (wie die Hinzurechnungsbesteuerung) “als ein notwendiges Mittel zur Herstellung internationaler Besteuerungsgerechtigkeit“.

Eine Auseinandersetzung mit diesem hochkomplexen Thema bedarf mehr als 100 Seiten, nämlich über 500. Überlegungen de lege ferenda können angesichts der Tatsache, daß bereits jeder zweite Hinzurechnungsbescheid falsch sein soll (so angeblich *Prof. Wassermeyer* vor wenigen Jahren), nur theoretisch bleiben

Kempf/Lüderssen/Volk

#### **Gemeinwohl im Wirtschaftsstrafrecht**

De Gruyter, Bd. 14, Institute for Law and Finance Series, 341 Seiten

Dies ist ein etwas anderer Tagungsband oder Konferenzbericht, mit einem etwas anderen Thema und etwas anderen Referenten – etwa *Reinhard Müller* von der FAZ: “Wie wird das erst werden, wenn die Krise wirklich ausbricht?“ (...) “Aber wenn es unter Berufung auf das Gemeinwohlregime, auf Gemeinwohlformeln zu einem Notstandsregime kommt, dann wird es keinem der als Banker, als Reicher, jedenfalls als der von der Allgemeinheit ausgemachter Gemeinwohlschädiger etwas nutzen, wenn er sich etwa Gold oder Ackerland kauft. Dann wird es Gemeinheiten geben.“ Zeitlose Betrachtungen, wertvoll für Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft.

**Im nächsten Heft:** Hebig, Existenzgründerberatung; Clausen, Bank- und Börsenrecht; Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 12. Aufl.; Kersting/Bitzer/Dupierry, Nachfolgemanagement im Familienunternehmen; Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts; Enkelmann/Gorjinia, Hemmungslos.

Redaktion



**Basiswissen.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Grundzüge im internationalen Steuerrecht**

**Sebastian Korts, MBA M.I. Tax, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für  
Handels- und Gesellschaftsrecht, Köln**

**2014, ca. 192 Seiten, € 25,-**

**ISBN 978-3-415-05324-3**

Der Stellenwert des internationalen Steuerrechts in der Anwaltspraxis wie bei Steuerberatern nimmt, auch bedingt durch die wachsende Bedeutung der EU, weiter zu. Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterrentscheidung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Mai 2014.

Das Werk eignet sich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die einen Einstieg in das Rechtsgebiet suchen. Es wird bei der Ausbildung der »Fachanwälte für Internationales Wirtschaftsrecht« eingesetzt.

 **BOORBERG**



## Ein Blick hinter die Fassade.

WWW.BOORBERG.DE

**Interessante Zeiten**  
Reportagen aus der Innenwelt des Rechts  
von Professor Dr. Benno Heussen,  
Rechtsanwalt  
2013, 476 Seiten, € 44,90  
ISBN 978-3-415-04958-1



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/811897](http://www.boorberg.de/alias/811897)

**Die Welt der Gerichtssäle** ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

**Der Autor Professor Dr. Benno Heussen** hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

**In zahlreichen kleinen Skizzen** schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat. Den dramatischen Einschnitt der deutschen Einigung hat er in Berlin selbst mitgestaltet. Er schreibt über Anwälte, Richter, Politiker, Professoren und viele andere Menschen, denen er persönlich begegnet ist. Wo die Vertraulichkeit es erfordert, sind die Storys anonymisiert, verlieren aber nichts von ihrer Anschaulichkeit.

 **BOORBERG**

# Termine

## November 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
20. Steueranwaltstag Berlin 2014	RAin/StBin Dr. Stefanie Beinert Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose RA/FASStR Dr. Peter Talaska	31.10. bis 01.11.2014, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 www.anwaltakademie.de
Aktuelle Fragen der Immobilienbesteuerung aus der Sicht der BFH-Rechtsprechung	RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose RiBFH Dr. phil. Ulrich Schallmoser RiBFH Dr. Christoph Wäger	04.11.2014, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Herbst 2014 XXL	RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	04.11.2014, Aschaffenburg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *
Unternehmensnachfolge nach der Entscheidung des BVerfG	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Notar Dr. Eckhard Wälzholz	05.11.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	05.11.2014, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Umwandlungssteuerrecht – Steuerfallen und Zweifelsfragen zur Umwandlung rund um die GmbH	StB Prof. Dr. Hans Ott	05.11.2014, Hamburg	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de *
IWB Verrechnungspreisforum 2014	StB Axel Eigelshoven VP FG Dr. Horst-Dieter Fumi Dr. Martin Lagarden RA/FASStR Dr. Stephan Rasch StB Dr. Achim Roeder ORR Rolf Schreiber	05.11.2014, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
14. IStR-Jahrestagung 2014	Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön Dr. Christian Kaeser RiBFH Prof. Dr. Jutta Förster RA/StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke RiBFH Dr. Peter Brandis Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RD Karsten Flüchter Franz Hruschka MR Dr. Christian Schleithoff RA/FAStR Dr. Jens Schönfeld RiBFH Dr. Michael Schwenke RA/FAStR Dr. Jan Sedemund StB Werner Stuffer Martin Kreienbaum RA/StB Dr. Jörg W. Lüttge Dr. Daniel Mende StB Dr. Axel Nientimp RA/StB Dr. Reimar Pinkernell	06. 11. bis 07. 11. 2014, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Haftung im Steuerrecht und die erfolgreichsten Abwehrstrategien	RA/FAStR Boris Kuder	07. 11. 2014, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Steuerliche Dispositionen zum Jahresende 2014	RD Thorsten Kontny StB Prof. Dr. Hans Ott StB Dr. Martin Stahl	07. 11. 2014, Frankfurt	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de *
Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen	RA/FAStR/FAErB Prof. Dr. Ralph Landsittel	07. 11. 2014, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Steuerstrafrecht: materielles Recht – prozessuale Besonderheiten – Verteidigung	RA/FAStR/FAErB Dr. Hilmar Erb RA/FAStR Thomas Wenzler	07. 11. 2014, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Das außergerichtliche Steuerstreitverfahren	RA/FAStR/StB Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ränsch	08. 11. 2014, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Umstrukturierungen aus zivilrechtlicher und steuerlicher Sicht	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Notar Dr. Eckhard Wälzholz	11. 11. 2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Beendigung von Personen- und Kapitalgesellschaften	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	12. 11. 2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Beschränkte Steuerpflicht und -abzug Steuerausländer richtig veranlagten	Dipl.-Fwin Helene Wilhelm StB Dr. Michael Hoheisel	12. 11. 2014, Frankfurt	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Fonddokumentation	RA/StB Boris Bergemann Ingo Biermann Susanne Eickermann-Riepe Kerstin Grosse-Nobis RAin Dr. Caroline Herkströter Tim Hoffert Dr. Thomas A. Jesch Dr. Ulf Klebeck RA/StB Dr. Martin Krause Dr. Dettmar Loff	12. 11. bis 13. 11. 2014, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864040 www.euroforum.de
Betriebswirtschaftliches Praxiswissen kompakt in Fallstudien	StB Dipl.-Ök. Dr. Andreas Nagel	12. 11. bis 13. 11. 2014, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz	Dipl.-Fw. Bernadette Duda RA/FAHan&GesR/FAInSR/FAStR StB Prof. Dr. Jens M. Schmittmann	13. 11. 2014, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877 www.rws-verlag.de
Intensivkurs Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	13. 11. bis 14. 11. 2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Die Selbstanzeige und ihre Verschärfungen zum 01. 01. 2015	RAin/FAStR Alexandra Mack RA/FAStR Dr. Peter Talaska	14. 11. 2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Unternehmensnachfolge	RA/FAStR/FAErB Prof. Dr. Ralph Landsittel	14. 11. 2014, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Umwandlungssteuer international Fallstricke bei ausländischen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	Prof. Dr. Carsten Pohl	17. 11. 2014, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Internationale Verrechnungspreise Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	17. 11. 2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Internationale Verrechnungspreise Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	18. 11. 2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	18. 11. 2014, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Basiskurs GmbH	Notar Dr. Hartmut Wicke	18. 11. 2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften	Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	19. 11. 2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	20. 11. 2014, Saarbrücken	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Aktuelles Reisekostenrecht 2015	Dipl.-Bw. Uwe Albert	20. 11. 2014, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/6030933 Fax: 040/6032758 www.albertakademie.de *
Das mittelständische Unternehmen	Vors. RiBGH Prof. Dr. Alfred Bergmann Hermann Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler	20. 11. bis 22. 11. 2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Steuerliche Gestaltungen der Verträge für Verkauf und Vermietung	RA/StB Prof. Dr. Karl Hamberger	21. 11. 2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Kölner Tage Bilanzrecht 2014 Aktuelle Entwicklungen an der Schnittstelle zwischen Steuer- und Bilanzrecht	Prof. Dr. Joachim Hennrichs WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder Vors. RiBFH Michael Wendt MR Johannes Höfer Evelyn Hörhammer WP/StB Prof. Dr. Peter Oser RA/StB Dr. Carsten Schlotter	21. 11. 2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Grund- und Standardprobleme der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Beratungspraxis	RA/FAStR/Notar Dr. Jürgen Christ Prof. Dr. Michael Fischer	21. 11. bis 22. 11. 2014, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Beratung auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht aus der Sicht der anwaltlichen Praxis	RA/FAStR/FAArb Uwe-Jürgen Bohlen	22. 11. 2014, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer im EU-Handel – Gelangensbestätigung & Co.	Dipl.-Fw. Rüdiger Weimann	22. 11. 2014, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR/WP Prof. Dr. Joachim Schmitt	24. 11. 2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Zoll- und Umsatzsteuerstrafrecht Best Practice: Strafrechtliche Risiken erkennen und vermeiden	RA Dr. Daniel Kaiser RA/StB Dr. Christian Salder	25. 11. 2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Steuereffiziente Fondstrukturierung und Fondsinvestments	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	25. 11. 2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB/Dipl.-Bw./Dipl.-WJ. Dr. Jürgen Mertens	27. 11. 2014, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
US-Steuerrecht in der Praxis Handlungsempfehlungen für Geschäft und Beratung in den USA	StB Dr. Will Dendorfer StBin Dr. Dagmar Möller-Gosoge	27. 11. 2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung	Prof. Dr. Georg Crezelius RA/StB Notar Dr. Reinhard Geck	28. 11. 2014, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de *
Beratungsakzente 2014–2015	Prof. Dr. Gerd Brüggemann Vors. RiFG Thomas Müller	28. 11. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Steuerrecht kompakt	RA/FAStR/FAStrafR Michael Beneke Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RA/FAStR/WP/StB Friedemann Kirschstein Vors. RiFG Thomas Müller	29. 11. 2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Dezember 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Businessplan für den Mandantenbetrieb – Geschäftsideen überzeugend präsentieren, Finanzierung sichern	StB Dipl.-Ök. Dr. Andreas Nagel	02. 12. 2014, Erfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Internationale Verrechnungspreise: Ermittlung – Dokumentation – Steuerliche Risiken	StB Dr. Xaver Ditz StB Dr. Vassil Tscherveniachki	03. 12. 2014, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Praxisfragen bei mittelständischen Unternehmensgruppen	WP/StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Norbert Neu	03. 12. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung	RA/FASr Dipl.-Fw. Dr. Peter Gußen	05. 12. 2014, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Der Finanzgerichtsprozess	RA/FASr Dr. Herbert Olgemöller	06. 12. 2014, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Insolvenzsteuerrecht – Kurzupdate 2014	Prof. Dr. Christoph Uhländer	08. 12. 2014, Frankfurt	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de *
Aktuelle umsatzsteuerliche Handlungsempfehlungen 2014/2015	RD Wolfgang Pohl	09. 12. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp Dr. Hans R. Weggenmann	09. 12. 2014, Köln	Handelsblatt Fachmedien GmbH Tel.: 0211/887-2850 Fax: 0211/887-2865 www.fachmedien-veranstaltungen.de
Internationale Unternehmensfinanzierung	RA/StB Holger Dallwitz Prof. Dr. Carsten Pohl RA/StB Dr. Adalbert Rödding RA/FASr Dr. Martin Schiessl StB Dr. Arne Schnitger	10. 12. 2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH Jürgen Brandt	12. 12. 2014, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	12. 12. 2014, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	12. 12. bis 13. 12. 2014, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de

## Der »Schmeckenbecher« – jetzt noch besser!

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-04928-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/817451](http://www.boorberg.de/alias/817451)



BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen und der Pfändungstabelle 2013 werden die einzelnen strukturellen Neuerungen durch das 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz durch **zahlreiche Praxisbeispiele** anschaulich dargestellt. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

[bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher  
**Kostenübersichtstabellen**  
2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80  
ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

- Unternehmer/Freiberufler/Behörde  
 Verbraucher\*

**Absender:**

\_\_\_\_\_  
Name, Vorname

\_\_\_\_\_  
Straße, Nr.

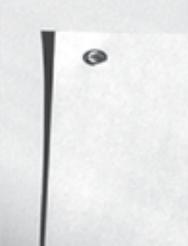
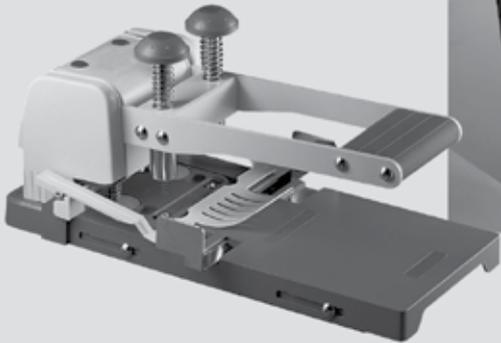
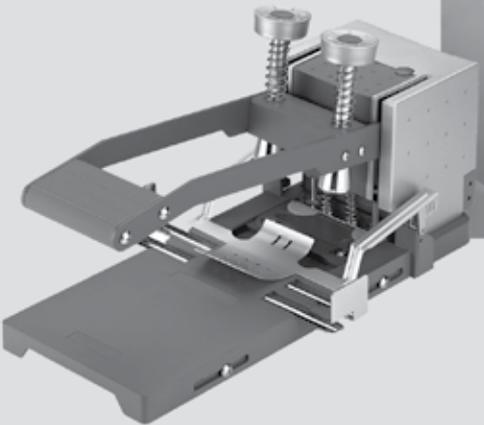
\_\_\_\_\_  
PLZ, Ort

\_\_\_\_\_  
Datum, Unterschrift

sz0814

\* **Verbraucher** ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

# Lochen – Ösen – Abheften

<p><b>BASIC</b> € 49,-</p>	<p><b>BASIC</b></p>  	<p><b>Ösengerät BASIC</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 1 Öse  <b>Farbe Öse:</b> gold (Messing)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 4mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 7mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> nein  <b>Ösenrückseite:</b> verzahnt</p>
<p><b>PREMIUM</b> € 99,-</p> <p><b>Ösenmappe Premium</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1P 2–20 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>PREMIUM BINDEN BIS 20 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät PREMIUM</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 6mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 10mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>DUETT</b> € 299,-</p> <p><b>Ösenmappe Duett</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1 1–15 Blatt          Nr. 2 16–40 Blatt          Nr. 3 41–65 Blatt          Nr. 4 66–90 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>DUETT BINDEN BIS 90 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät DUETT</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–90 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>TWISTER</b> € 409,-</p> <p><b>Ösenmappe Twister</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>          Nr. 1 1–15 Blatt          Nr. 2 16–40 Blatt          Nr. 3 41–65 Blatt          Nr. 4 66–90 Blatt          Nr. 5 91–115 Blatt          Nr. 6 116–140 Blatt          Nr. 7 141–170 Blatt</p> <p><b>Farben:</b>          umfangreiches Sortiment</p> <p><b>Ausführung:</b>          Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät TWISTER</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–170 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>

Preise jeweils zzgl. MwSt.



**Umfassend  
und praxisnah.**

**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

**Immobilien, Recht und Steuern**  
Handbuch für die Immobilienwirtschaft  
hrsg. von Wolfgang Usinger, Rechtsanwalt und  
Notar, und Dr. Klaus Minuth, Rechtsanwalt  
und Notar  
2014, 4. Auflage, 1352 Seiten, € 159,-  
ISBN 978-3-415-05110-2



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1046370](http://www.boorberg.de/alias/1046370)

Konzeptionell deckt das Handbuch das rechtliche und steuerliche **Basiswissen** »rund um die Immobilie« ab: Nach einer Einführung in allgemeine Fragen zum Eigentum, zum Beurkundungsrecht und zum Grundbuch, aber auch zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen behandeln die Autoren:

- Erwerb von Grundstücken
- Kauf vom Bauträger
- Erbbaurecht
- Immobilie in der Insolvenz und in der Zwangsvollstreckung

Neu im Abschnitt Gesellschaftsrecht: ein Kapitel zur Immobilien-AG/REITs und zum Börsengang. Gegenüber der Voraufgabe sind im Bereich der Planung und Bebauung von Grundstücken die Themen »Immobilienbezogenes Energierecht« sowie »Nachhaltigkeitszertifizierung« und »Grüne Immobilienverträge« hinzugekommen. Das Handbuch behandelt aber auch klassische Fragen der Vermietung sowie verschiedenste Finanzierungsformen und baurechtliche Fragen.

Alle Autoren sind Anwälte und Steuerberater im Bereich Immobilienwirtschaftsrecht bzw. Steuerrecht.

 **BOORBERG**