

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2012

64. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

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

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 2 Peter Die Besteuerung der Veräußerung einer grundstückshaltenden spanischen Kapital- bzw. Personengesellschaft nach dem DBA Spanien
- 9 Jahn BFH und BMF: Neue Systematik zur Prüfung des Vorsteuerabzugs aufgrund Neuordnung und Änderung der Rechtsprechung des BFH
- 14 Niedermüller Haftungsfragen bei fondsgebundenen Lebensversicherungen: Für welche Schäden haftet die Versicherung?
- 19 Beul Trojaner im europäischen Bilanzrecht-Ersatz der 4. und 7. Bilanzrichtlinie
- 26 Joecks Vorsatz und Leichtfertigkeit
- 30 Jahn Aktuelle BFH-Urteile zum Veräußerungsgewinn und zur Abfindung bei Freiberufler-Sozietäten

## 33 LiteraTour

## 35 Termine

## I.

Manchmal versteht man die Ausführungen von wikipedia auch nicht: „Im Drama wird der Prolog auf verschiedene Weise eingesetzt. *Aristoteles* definiert den Prolog formal als den „ganzen Teil der Tragödie vor dem Einzug des Chors“ (12, 1452b). Im antiken Prolog treten die Schauspieler auf, meist in jambischen Sprechversen, bevor der Chor einzieht (Parados) „Gemeinsam mit dem Parados dient der Prolog der Exposition des ‚Mythos‘ des Dramas; es werden Personen, Ort und Zeit der Handlung fixiert. Mit Blick auf ihre Funktion bilden sie eine Einheit, hinsichtlich ihrer Form sind sie zu trennen.“

## II.

Aus dem Literaturlexikon: „Die Erinnerung an Gelesenes ist nicht zuverlässig. Sie ist selektiv, viele Figuren, Schauplätze oder Handlungsdetails literarischer Werke schwinden nach und nach aus dem Gedächtnis. Das Wiederauffinden selbst gut erinnerter Passagen gerät nicht selten (zumal bei umfangreichen Werken) zu einer Odyssee durch das Buch, weil Handlungszusammenhänge, Schauplätze oder beteiligte Figuren nicht mehr genau präsent sind.“

## III.

Eine kleine Pressemeldung aus der Neuen Zürcher Zeitung vom 18.01.2012: „(...) Besonders böse Literaturkritiken werden in Großbritannien mit einem neuen Preis gewürdigt. Der Hatched Job of the Year Award (Verriß des Jahres) wird für die „zornigste, lustigste und schärfste“ Rezension verliehen, die 2011 in einer britischen Tageszeitung erschien. Das Kulturkritik-Internetportal „The Omnivore“ hatte die Auszeichnung ins Leben gerufen. Die Texte der acht Finalisten sind einzusehen auf <http://hatchedjoboftheyear.com>, der Preis wurde am 7. Februar verliehen. Der Gewinner erhält eine Jahresration eingelegter Garnelen vom Stifter des Preises, einem Fischhändler.“ Ob dies uns in unserer Rubrik „LiteraTour“ zahmer werden läßt?

*Einen schönen Winter wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

## Redaktion

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

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn  
[j.dikmen@t-online.de](mailto:j.dikmen@t-online.de)

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

Die 65. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2012.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bonn; *Matthias Niedermüller*, Rechtsanwalt in Schaan/Liechtenstein; *Alexander F. Peter*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; *Wolfgang Joecks*, Professor in Greifswald.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR, FAGewerblich-Rechtsschutz **Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S&P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft 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 und Kiedrich b. Wiesbaden

### Steuerstrafrecht

**Prof. Dr. Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

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

## Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](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 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Die Besteuerung der Veräußerung einer grundstückshaltenden spanischen Kapital- bzw. Personengesellschaft nach dem DBA-Spanien

Dr. Alexander F. Peter, LL. M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt<sup>1</sup>

### I. Einführung

Gegenstand des Beitrags ist die Auslegung des DBA-Spanien unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung insbesondere im Hinblick auf die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht für die Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken in gewerblichen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften zukommt. Zu dieser Frage sind jüngst mehrere FG- und BFH-Entscheidungen ergangen. Zwar hat Thema des Qualifikationskonflikts bei laufenden Einkünften in der Literatur zahlreiche Äußerungen veranlaßt.<sup>2</sup> Die Frage, wie sich ein Qualifikationskonflikt bei einer Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils auswirkt, ist jedoch bislang noch nicht eingehend behandelt worden. In diesem Zusammenhang ist auch interessant, wie es sich auswirkt, wenn an der Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist.

Im folgenden soll ein kurzer Überblick über die DBA-Interpretation aus Sicht der beiden Vertragsstaaten gegeben werden.

### 1. Spanische DBA-Auslegung

Aus **spanischer Sicht als Anwenderstaat des DBA** fallen Übertragungen sowohl von Personengesellschaften als auch von Kapitalgesellschaften unter Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966/Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011. Für Gewinne aus der Veräußerung dieses Vermögens liegt damit das ausschließliche Besteuerungsrecht in dem Staat, in dem der Veräußerer (hier Deutschland) ansässig ist, ohne daß es einer Rückkopplung mit dem Methodenartikel bedarf.

Aus **spanischer (und auch deutscher Sicht) als Anwenderstaat des DBA** könnte der Vorgang in **Spanien** auch dann besteuert werden (Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011), soweit die Gesellschaft **unbewegliches Vermögen von mind. 50% hat**.

### 2. Deutsche DBA-Auslegung

**Spanien** hat ein **Besteuerungsrecht** für Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens einer Betriebsstätte ebenso wie das Besteuerungsrecht bzgl. des **Gewinns aus der Veräußerung der Betriebsstätte selbst** (Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966, Art. 13. Abs. 4 DBA-Spanien 2011). Wäre diese Vorschrift für die Veräußerung von **Personengesellschaftsanteilen** einschlägig, wären als Konsequenz dieser Besteuerungszuordnung die betreffenden Einkünfte in Spanien nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 DBA-Spanien 1966 (= Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien 2011, der allerdings ausdrücklich eine tatsächliche Besteuerung in Spanien voraussetzt) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Dies ist die Ansicht des BFH, auf die im folgenden noch näher eingegangen wird.

Der BFH hat trotz des sich daraus ergebenden Qualifikationskonflikts starke verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich eines Rückfalls des Besteuerungsrechts an Deutschland nach § 50d Abs. 9 EStG, soweit im anderen Staat nicht besteuert wird. Für die Zukunft (ab Ratifikation des DBA-Spanien 2011) würde das Besteuerungsrecht dann auch abkommensrechtlich an Deutschland zurückfallen (Art. 22 Abs. 2 Buchst. e i DBA-Spanien 2011).

In Betracht käme aber ebenfalls **in Übereinstimmung mit der spanischen Rechtsansicht die Anwendung der Vorschrift über die Zuweisung des Besteuerungsrechts für sonstiges Vermögen**; damit läge das Besteuerungsrecht in **Deutschland**.<sup>3</sup> Folge dieser Zuweisung wäre ein ausschließliches Besteuerungsrecht Deutschlands ohne Rückkopplung mit Art. 23 DBA-Spanien 1966/Art. 22 DBA-Spanien 2011. Diese Auffassung der Instanzenrechtsprechung hat der BFH abgelehnt.

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

1 Dr. Alexander F. Peter, LL.M. in Taxation (Georgetown) ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt.

2 Zum DBA-Spanien insoweit jüngst *Haase/Brändel*, IStR 2011, S. 255 ff.

3 Vgl. nochmals Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966/Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011 = Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

Bezüglich **Kapitalgesellschaftsanteilen** liegt das Besteuerungsrecht in Übereinstimmung mit der spanischen Interpretation grundsätzlich in Deutschland. Eine andere Frage ist allerdings, ob für Kapitalgesellschaftsanteile, die Sonderbetriebsvermögen II bei einer Personengesellschaft sind (vergleichbar einer GmbH & Co. KG-Struktur), das Besteuerungsrecht in Spanien oder Deutschland liegt. Letzteres hat der BFH bejaht.

## II. Die Rechtsprechungsentwicklung zum DBA-Spanien

Im folgenden wird die Rechtsprechungsentwicklung zu diesen Fragen aufgezeigt und die sich daraus ergebenden Folgerungen werden beleuchtet.

### 1. FG Hamburg

Das **FG Hamburg**<sup>4</sup> hatte zur Zuweisung des Besteuerungsrechts bezüglich des Gewinns aus der Veräußerung einer spanischen *Sociedad en Commandita* entschieden, daß es sich gemäß der BFH-Rechtsprechung zur Einordnung ausländischer Gesellschaften im Sinne eines Rechtstypenvergleichs bei der spanischen *Sociedad en Commandita* (S.C.) um eine **Personengesellschaft i. S. d. deutschen Rechtsverständnisses**<sup>5</sup> handle und die Besteuerung und Beurteilung nach spanischem Steuerrecht unerheblich sei. Daher richte sich die Besteuerungskompetenz für den Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung an der S.C. jedenfalls nicht nach Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966, da eine abkommensberechtigte Person im Falle der spanischen S.C. nicht gegeben sei. Allerdings teilte das FG Hamburg das Betriebsvermögen in solches ein, das unter Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 falle (also unbewegliches Vermögen), und solches, das originär Betriebsvermögen sei (hier weitere Gesellschaftsbeteiligungen) und daher für die Frage der Verteilung der Besteuerungsrechte von Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 erfaßt werde. Den Gewinn aus der Veräußerung beider Arten von Vermögen habe Deutschland nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966 unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen.

Die Entscheidung wurde vom BFH<sup>6</sup> aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben; der BFH äußerte sich dabei zur Qualifikation der spanischen Personengesellschaft nicht.

Dem Urteil des FG Hamburg ist grundsätzlich zuzustimmen. Kritisch anzumerken ist lediglich, daß das FG Hamburg die Frage der funktionalen Zugehörigkeit der Gesellschaftsbeteiligungen zum Betriebsvermögen überhaupt nicht anspricht.<sup>7</sup>

### 2. FG Baden-Württemberg, 1. Rechtszug

#### a) Sachverhalt und Urteilstenor

Demgegenüber hat das **FG Baden-Württemberg**<sup>8</sup> ohne Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG Hamburg zum DBA-Spanien angenommen, daß aufgrund der intransparenten Besteuerung der Personengesellschaft in Spanien diese **abkommensberechtigt** und damit **Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966** (jetzt Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011) einschlägig sei.

Dem Beschluß lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Antragsteller des Verfahrens, in Deutschland ansässige natürliche Personen, waren an zwei spanischen Gesellschaften beteiligt, einer *Sociedad Anonima* (S.A.) und einer *Sociedad en Commandita* (S.C.), die jeweils mit einer spanischen Aktiengesellschaft bzw. einer deutschen KG grundsätzlich vergleichbar sind.<sup>9</sup> Die S.A. war unbeschränkt haftende Gesellschafterin der S.C. Die S.C. betrieb ein Hotel auf einem der S.A. gehörenden Grundstück, das ihr von dieser mittels Erbbaurecht zur Verfügung gestellt wurde. Die S.C. betrieb auf dem Gelände der Hotelanlage selbst eine Boutique. Zudem überwachte sie die mit der Bewirtschaftung, Unterhaltung und Instandsetzung des Hotelgebäudes beschäftigten Personen. Ob die Geschäftsleitung von S.C. und S.A. in der Hotelanlage in einem dortigen Büro oder von Deutschland aus ausgeübt wurde, blieb zwischen den Beteiligten streitig. Nach dem Verkauf der Anteile an beiden Gesellschaften im Jahre 2003 erließ das Finanzamt einen Steuerbescheid, in dem es den hieraus sich ergebenden Veräußerungsgewinn der deutschen Steuer unterwarf.

Hiergegen richtete sich der AdV-Antrag. Das Finanzgericht Baden-Württemberg stellte sich jedoch auf den Standpunkt, daß an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nach summarischer Prüfung kein ernstlicher Zweifel bestehe, und lehnte den Antrag ab.

4 ►► FG Hamburg, Urteil vom 22.08.2006, Az. 7 K 139/03, EFG 2007, S. 101 ff.

5 Vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4-S 1300-111/99, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), Anhang Tabelle 1 Stichwort Spanien, BStBl. I 1999, S. 1076, 1118.

6 ►► BFH, Urteil vom 18.09.2007, I R 79/06, BFH/NV 2008, S. 729 ff.

7 Krit. zu Recht *Suchanek*, IStR 2007, S. 654, 657.

8 ►► FG Baden-Württemberg, Beschluß vom 02.11.2009, 6 V 2234/09, n. v., Stotax-Portal bzw. DATEV.

9 Vgl. nochmals BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4-S 1300-111/99, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), Anhang Tabelle 1 Stichwort Spanien, BStBl. I 1999, S. 1076, 1118

## b) Im einzelnen: Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der S.C.-Anteile

### aa. Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966/Abs. 6 DBA-Spanien 2011 = Abs. 5 OECD-MA

Das FG vertrat die Auffassung, daß für die Besteuerung der S.C.-Anteile Spanien kein Besteuerungsrecht zukomme, da Deutschland nach Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 (Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011) eine ausschließliche Besteuerungskompetenz habe: Dies ergebe sich daraus, daß die in Spanien intransparent (also wie eine Kapitalgesellschaft) besteuerte Personengesellschaft selbst abkommensberechtigt sei. Die genannte Vorschrift betrifft das in anderen Absätzen des Veräußerungsgewinn-Artikels nicht genannte Vermögen<sup>10</sup> und weist in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht („nur“) ohne Rückgriff auf den Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat des Veräußernden (Gesellschafters) zu.

### bb. Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966/Abs. 4 DBA-Spanien 2011 = Abs. 2 OECD-MA

Das FG setzte sich hier mit keiner Silbe mit anderen Auffassungen auseinander, insbesondere auch nicht mit der gegenteiligen Ansicht des FG Hamburg, wonach Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 (Art. 13 Abs. 4 DBA-Spanien 2011) einschlägig sei.<sup>11</sup>

### cc. Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966/2011 = OECD-MA

Eine Subsumtion unter Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 (= DBA-Spanien 2011) komme – so das FG Baden-Württemberg – jedenfalls nicht in Betracht, da danach der Gewinn aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens zwar auch dem Belegenheitsstaat zustehe; für den Begriff des unbeweglichen Vermögens sei aber das Recht des Belegenheitsstaats maßgeblich. Ob dieses Anteile an Immobilien-gesellschaften als unbewegliches Vermögen definiert, wird in der Entscheidung nicht diskutiert. Wäre darin tatsächlich eine solche Begriffsbestimmung enthalten, käme allerdings eine Besteuerung auch nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien in Betracht.<sup>12</sup>

Obwohl der Antrag der Kläger insofern eindeutig hinsichtlich der S.C.-Anteile Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 in Bezug nahm, setzte sich das Gericht damit nicht näher auseinander. Tatsächlich verwischt das FG die Rechtsfrage hier, indem es die Auffassung der Kläger unzutreffend wiedergibt und unter II. 3. c.) ausführt:

„Die Auffassung der Antragsteller, daß wegen der der Y-SA gehörenden Hotelimmobilie die Regelung des Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien zur Anwendung kommen müsse, geht nach Auffassung des erkennenden Senats an dem insoweit eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift vorbei.“

Denn es ging ja gerade (zunächst) nicht darum, ob die Veräußerung des Kapitalgesellschaftsanteils (Anteils an der

S.A.), sondern der Verkauf des Personengesellschafts-(S.C.)-Anteils unter Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien zu subsumieren ist.

Unabhängig davon verneint das FG im folgenden die Einschlägigkeit des Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 – ohne Auseinandersetzung mit der Auffassung zum insoweit praktisch gleichlautenden Art. 13 Abs. 1 des DBA-USA – und führt aus, daß der Verkaufserlös aus gewerblich tätigen Immobiliengesellschaften daher allenfalls nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA im Belegenheitsstaat besteuert werden könne; eine Bestimmung, die im DBA-Spanien 1966 fehle. Das FG fährt unter Hinweis auf den DBA-Kommentar von *Vogel* unter II. 3. d.) fort:

„Um diese Lücke – Veräußerung von Anteilen an der Immobilien haltenden Gesellschaft statt Veräußerung der Immobilie selbst – zu schließen und damit Umgehungsmodelle auszuschließen, hat die OECD mit dem Update 2003 die Regelung des Art. 13 Abs. 4 in das OECD-Musterabkommen eingefügt.“<sup>13</sup>

Tatsächlich äußert sich *Reimer* im genannten Kommentar jedoch folgendermaßen:

„Nicht erfaßt sind Beteiligungen an Unternehmen wie Personengesellschaften und Treuhandvermögen, die keine Gesellschaftsanteile ausgeben, selbst wenn sie ansässige Personen im Sinne des DBA sein sollten (es bleibt den Vertragsstaaten überlassen, eine entsprechende Erweiterung in ihren DBA vorzusehen, s. MA-Komm. Ziff. 28.5).“<sup>14</sup>

28.5 des MA-Kommentars lautet in der deutschen Fassung wie folgt:

„28.5 In ihren bilateralen Abkommen erweitern oder verengen viele Staaten den Anwendungsbereich des Absatzes. Einige Staaten sind z.B. der Meinung, daß die Vorschrift nicht nur Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, sondern auch Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an anderen Rechtsträgern, die keine Anteile ausgeben, wie z.B. Personenge-

10 Regelmäßige Gesellschaftsanteile, vgl. *Reimer* in *Vogel/Lehner*, OECD-MA, 5. Aufl. Art. 13 Rn. 178.

11 Siehe dazu die BFH-Rechtsprechung unter II. 3. a. aa.

12 Vgl. hierzu die h. M. zum DBA USA: FG Hamburg, Urt. v. 01.12.2008, 7 K 19/04, rkr., EFG 2009, S. 557, 559; *Wolff*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA USA, EL Mai 2009, Art. 23 Rn. 237; *Jacob* in *Endres/Jacob/Gohr/Klein*, DBA-USA, Art. 13 Rn. 52.

13 Vgl. ausführlich *Vogel/Reimer*, DBA-Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl. 2008, Art. 13 OECD-Musterabkommen, Rz. 118 ff., sowie OECD-Musterkommentar Art. 13 Nr. 28.3 bis 28.9.

14 *Reimer* in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl., unter Art. 13 Rn. 127.

sellschaften oder Treuhandvermögen, erfassen sollte, sofern der Wert dieser Beteiligungen gleichfalls hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht. Staaten, die den Anwendungsbereich des Absatzes erweitern möchten, können ihn wie folgt abändern:

„4. Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen und vergleichbaren Beteiligungen bezieht, deren Wert zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das in dem anderen Vertragsstaat liegt, können in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Mitnichten war Art. 13 OECD-MA also in die DBA aufgenommen worden, um gewerblich tätige Immobilienpersonengesellschaften zu erfassen.<sup>15</sup> Soweit die Auffassung vertreten wird, daß u.U. auch wie Kapitalgesellschaften besteuerte Immobilienkapitalgesellschaften unter den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen könnten, da diese dann abkommensberechtigt seien,<sup>16</sup> so stellen diese Autoren auch klar, daß diese Frage vom jeweiligen Anwenderstaat des DBA zu entscheiden ist. Für Deutschland als Anwenderstaat jedoch bleibt es dabei, daß eine spanische Immobilienpersonengesellschaft unabhängig von der Besteuerung – selbst unter Berücksichtigung des aufgehobenen Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966<sup>17</sup> – nicht abkommensberechtigt ist.<sup>18</sup>

Dieses Ergebnis bestätigt auch der Vergleich mit dem UN-MA: Der umfassendere Wortlaut des Art. 13 Abs. 4 UN-MA, der Personengesellschaften seit 2001 einbezieht, wurde nicht Gegenstand des Art. 13 OECD-MA. Tatsächlich ging es bei der Neufassung von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA um die Austrocknung von Umgehungsgestaltungen, die durch Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht vom Belegenheitsstaat (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) in den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Kapitalgesellschaft (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) verlagerten.<sup>19</sup> Dem sollte durch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorgebeugt werden, indem für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften das Besteuerungsrecht beim Belegenheitsstaat verbleibt. Tatsächlich hat Deutschland in seinen DBAs bislang den Durchgriff regelmäßig auf Immobilienkapitalgesellschaften begrenzt; Ausnahmen waren nur Kanada und die USA, die auch Personengesellschaften erfassen.<sup>20</sup>

Das neue **DBA-Spanien 2011** bezieht nunmehr nicht nur Personengesellschaften ein,<sup>21</sup> sondern weist dem Belegenheitsstaat – einmalig in der deutschen Abkommenspraxis – sogar das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen zu, die lediglich Nutzungsrechte an Grundbesitz vermitteln. Erfasst werden sollen mit dieser Bestimmung die sog. Timesharing-Modelle.<sup>22</sup>

Lange Rede, kurzer Sinn: Aus dem **Fehlen einer Bestimmung wie Art. 13 Abs. 4 OECD-MA im DBA-Spanien 1966** ergibt sich daher **keinesfalls**, daß der **Verkaufserlös**

**aus gewerblich tätigen Immobilienpersonengesellschaften allenfalls nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA im Belegenheitsstaat besteuert werden könnte.** Tatsächlich ist Art. 13 Abs. 4 OECD-MA eben gerade nicht auf Personengesellschaften, seien sie gewerblich oder nicht, anwendbar.

### c) Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der S.A.-Anteile

Hinsichtlich der S.A.-Anteile ist nach Ansicht des FG Baden-Württemberg Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 (Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011 = Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) einschlägig. Auf die Ansicht der Antragsteller, daß wegen des Haltens der Anteile der S.A. im Sonderbetriebsvermögen der S.C. Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 eingreife, wurde, wie bereits erwähnt, nicht näher eingegangen.

## 3. BFH

Der BFH<sup>23</sup> ließ sich von der Wischivaschi-Subsumtion des FG in seiner Beurteilung jedoch nicht beirren und hat die Entscheidung des FG Baden-Württemberg aufgehoben. Im Ergebnis hält der BFH an seiner auch bislang geäußerten Rechtsprechung fest, wonach es für die Anwendung des DBA auf die Einordnung der Personengesellschaft nach deutschem Recht ankomme.

### a) Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der S.C.-Anteile

Zunächst hat der BFH klargestellt, daß **Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 (Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011 = Art. 13 Abs. 5 OECD-MA)** nur eine **Auffangvorschrift** sei und be-

15 Vgl. auch *Reimer* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 13 Rn. 156 sowie *Gosch*, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, OECD-MA, Art. 13 Rn. 116 f.

16 So wohl *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, OECD-MA, Art. 13 Rn. 123 c sowie *Gradel* in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 13 Rn. 39

17 Früherer partieller Abkommensschutz, vgl. *Herlinghaus* in Debatin/Wassermeyer, DBA-Spanien 1966, EL Januar 2006, Art. 4 Rn. 15 sowie *Wilke* in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, Art. 4 Rn. 4

18 Vgl. dazu unter II. 3. a. aa.

19 Vgl. *Cloer*, PStB 2006, S. 10, 15.

20 Vgl. nochmals *Reimer* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 13 Rn. 156 sowie *Gosch* in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, OECD-MA, Art. 13 Rn. 116 f.

21 Vgl. Art. 13 Abs. 2 „Anteile an einer Gesellschaft – oder vergleichbare Beteiligungen –“. Zu etwaigen kurzfristigen Gestaltungsmöglichkeiten auf Grund der Anwendbarkeit des DBA-Spanien 2011 auch *Meyer/Yanes*, Immobilien & Finanzierung 2011, S. 206 f.

22 Teilzeitwohnrechtverträge, vgl. auch § 481 ff. BGB

23 Vgl. ►► BFH, Beschl. v. 19.05.2010, I B 191/09, BStBl. II 2011, S. 156 ff. sowie die kurzen Anm. von *Heger*, DB 2010, S. 1321, 1322; *Wassermeyer*, IStR 2010, S. 536.

züglich der S.C.-Anteile **nur** dann eingreifen könne, **wenn Art 13 Abs. 1 oder Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 nicht einschlägig** seien.<sup>24</sup>

**aa. Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966/Abs. 4 DBA-Spanien 2011 = Abs. 2 OECD-MA**

Hinsichtlich **Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 1966** machte der BFH klar, daß sich die Einordnung (spanischer) Personengesellschaften im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung nach dem Recht des Anwenderstaates (hier: also Deutschland) richte. Eine Anknüpfung an das Recht des anderen Staates käme nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Spanien 1966 (=OECD-MA) nur in Betracht, wenn der Zusammenhang des DBA etwas anderes erforderte. Aus Art. 10 Abs. 3 S. 2 DBA-Spanien 1966 lasse sich jedoch nichts anderes schließen. Dieser Ansicht ist zuzustimmen, da die sog. autonome anwenderstaatsorientierte Auslegung, die Begriffe aus dem DBA heraus auslegen will, zumindest dann zum Scheitern verurteilt ist, wenn gemeinsame Auffassungen über das Abkommensverständnis (wie z.B. hinsichtlich der Einordnung von Personengesellschaften) nicht gegeben sind.<sup>25</sup> Folglich sei, so der BFH, eine Betriebsstätte in Spanien als Voraussetzung für ein spanisches Besteuerungsrecht (Art. 5 i. V. m. Art. 13 Abs. 2 S. 1 2. Alt. DBA-Spanien 1966) nicht der Personengesellschaft, sondern in Übereinstimmung mit der sonstigen DBA-Rechtsprechung des Gerichtshofs den insoweit einzig in Betracht kommenden abkommensberechtigten Personen, den Anteilseignern der S.C.,<sup>26</sup> zuzurechnen.<sup>27</sup>

Von daher bekommen die nächsten Argumente besondere Bedeutung. Denn der BFH hält hier an seiner Ansicht fest, daß zwar eine ausländische Kapitalgesellschaft eine vermögensverwaltende Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG prägen könne, dies aber nicht auf das DBA durchschlage.<sup>28</sup> Eine vermögensverwaltende (nur nach deutschem nationalem Steuerrecht gewerblich geprägte) Personengesellschaft erziele danach abkommensrechtlich keine Unternehmensgewinne im Sinne von Art. 7 OECD-MA und kann somit auch keine Betriebsstätte gemäß Art. 5 i. V. m. Art. 13 OECD-MA haben, die veräußert wird. Dieses Ergebnis erreichte der BFH mit einer angeblich abkommensautonomen Auslegung, indem er die Gleichsetzung „Unternehmensgewinne im Sinne des DBA = gewerbliche Gewinne im Sinne des deutschen Rechts“ für den Anwenderstaat Deutschland ablehnte.<sup>29</sup>

**bb. Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966/DBA-Spanien 2011 = OECD-MA**

Bezüglich Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien 1966 ließ der BFH die Tatbestandsverwirklichung offen, da tatsächlich aufklärungsbedürftig sei, ob das Erbbaurecht im Zeitpunkt der Veräußerung noch bestanden habe.<sup>30</sup> Damit konnte sich der BFH einer Entscheidung über die Frage entledigen, ob sich bei gewerblichen Personengesellschaften (Betriebsstätten) mit Grundbesitz das Besteuerungsrecht hinsichtlich

des unbeweglichen Vermögens aus Art. 13 Abs. 1 OECD-MA (= DBA-Spanien) mit der Folge einer eventuellen Aufteilung im Hinblick auf den Methodenartikel oder insgesamt aus Art. 13 Abs. 2 2. Alt. OECD-MA (= DBA-Spanien 1966 bzw. Art. 13 Abs. 4 2. Alt. DBA-Spanien 2011) ergibt.<sup>31</sup> Soweit *Podewils*<sup>32</sup> die BFH-Entscheidung anders liest (Vorrang des Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien im Falle einer gewerblich tätigen Immobilienpersonengesellschaft), führt er hierzu keine Begründung an.

**cc. Freistellungs- oder Anrechnungsmethode**

Tatsächlich spricht einiges dafür, daß der BFH im Falle gewerblich tätiger Personengesellschaften mit Grundbesitz

24 Vgl. BFH, Fn. 23, S. 156, Rn. 17.

25 Die Begriffsverwirrung ist hier komplett. Es wird unterschieden zwischen der Qualifikationsverketzung der Auslegungen (der Ansässigkeitsstaat [des Gesellschafters] ist an die Auslegung des Quellenstaats gebunden), auch wenn das Abkommen dies nicht ausdrücklich vorsieht (so aber z.B. bei Art. 6 OECD-MA), teilweise auch „abkommensorientierte Auslegung“ genannt (so *Lüdicke*, IStR 2001, S. 91, 92) und einer anwenderstaatsorientierten Auslegung. Tatsächlich gibt es bei letzterer aber zwei „Schulen“ (ohne daß hier immer klar getrennt würde), nämlich die sog. autonome Abkommensauslegung durch den Anwenderstaat (Lösung der Frage unter Bezugnahme auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA faktisch vorrangig durch das nationale Recht des Anwenderstaates wegen eines regelmäßig nicht ersichtlichen anderen Abkommenszusammenhangs) sowie die abkommensautonome Auslegung durch den Anwenderstaat, die sich dadurch auszeichnet, daß das Auslegungsergebnis vorrangig durch Interpretation des Abkommens ohne Rückgriff auf nationales Recht des Anwenderstaates und solches des anderen Staats erreicht wird. Vgl. zu diesen Unterscheidungen Seitz in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im DBA, S. 176 f. Der BFH hat sich zwar für die anwenderstaatsorientierte Auslegung entschieden, schwankt aber zwischen den beiden Ansätzen, wie sich auch in der Spanien-Entscheidung zeigt.

26 Vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA-Spanien 1966.

27 BFH, Fn. 23, S. 159, Rn. 22.

28 BFH, Fn. 23, S. 158, Rn. 15; vgl. hierzu auch die Anmerkung von *Heger*, DB 2010, S. 1321, 1322. Der BFH bezieht sich hier auf sein Ur. v. 28.04.2010, I R 81/09, IStR 2010, S. 525 ff. zu Art. 7 DBA-USA. Krit. hierzu *Peter*, SWI 2010, S. 579 ff.; *Schmidt*, IStR 2010, 520 ff.; auch *Gebert*, IStR 2010, S. 529 ff.; zustimmend aber z.B. *Naujok*, ZfR 2010, S. 694 f.

29 Erneut bestätigt durch den I. Senat des BFH zum DBA Großbritannien: Ur. v. 09.12.2010, I R 49/09, BStBl II 2011, 482 ff.; vgl. dazu *Eisenack/Pohl*, IStR 2011, S. 259 ff.; *Hahn*, jurisPR-SteuerR 19/2011 Anm. 2.; *Cloer/Martin*, IWB 2011, S. 245 ff. Zum DBA-Ungarn: BFH-Urteil vom 25.05.2011, I R 95/10, IStR 2011, S. 688 ff. m. Anm. *Schmidt*, ebenda, S. 691 ff.; *Becker/Loose*, BB 2011, S. 2406 f.; *Lieber*, jurisPR-SteuerR 40/2011 Anm. 1; *Suchanek*, GmbHR 2011, S. 1008; *Kempermann*, FR 2011, S. 1179 f. Hervorzuheben ist, daß sich nunmehr auch der II. Senat des BFH zum DBA-Schweiz dieser Auffassung des I. Senats angeschlossen hat, vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2011, II R 51/09, IStR 2011, S. 635 ff.; vgl. die Anm. von *Formel*, EStB 2011, S. 324 f. Tatsächlich legt der BFH die innerstaatliche Rechtsauffassung von der Auslegung eines DBA (kaum als abkommensautonome Auslegung zu qualifizieren) in die Interpretation des DBA hinein, zutreffend *Schmidt*, IStR 2011, S. 691, 692. Gegen den BFH auch das BMF-Schreiben v. 16.04.2010, IV B 2-S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, 356, Tz. 2.2.1. sowie zum DBA-Ungarn auch noch das ► FG Berlin-Brandenburg, Ur. vom 02.09.2010, 9 K 2510/04 B, EFG 2011, S. 415 ff.

30 Vgl. BFH, Fn. 24, S. 159, Rn. 23.

31 Zu dieser Streitfrage z.B. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, OECD-MA, Art. 13 Rn. 79.

32 *Podewils*, juris-SteuerR 37/2010, Anm. 2 C.

(zumindest für das DBA-Spanien) davon ausgeht, daß der Veräußerungsgewinn insgesamt von der deutschen Steuer nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966 (= Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien 2011) freizustellen ist. Entgegen der (bislang geltenden) anderslautenden Verwaltungsauffassung<sup>33</sup> ergebe sich aus dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 Buchst. b ee DBA-Spanien 1966, daß die Bestimmung **nur für die laufenden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen** (also solche aus Art. 6 DBA-Spanien 1966, mithin regelmäßig Vermietungseinkünfte) zwischen betrieblichen und privaten Einkünften unterscheidet; nur bei letzteren müsse insofern die Anrechnungsmethode angewandt werden, bei ersteren gelte die Freistellungsmethode.

**Gewinne aus dem Verkauf unbeweglichen Vermögens** seien mangels Erwähnung in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b ee DBA-Spanien mithin **immer freizustellen**, entweder nach Art. 13 Abs. 1 oder nach Art. 13 Abs. 2 S. 1 2. Alt. (die Bestimmung wird vom BFH insoweit nicht ausdrücklich erwähnt)<sup>34</sup> i. V. m. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien 1966<sup>35</sup>.

Wäre der BFH hier der Auffassung der Finanzverwaltung gefolgt und hätte außerdem eine Aufteilung des Vermögens bei einer Betriebsstättenveräußerung befürwortet, wäre bei einer spanischen gewerblichen Betriebsstätte – anders als im Regelfall der sonstigen deutschen DBA – bezüglich des Gewinns aus der Veräußerung eines spanischen **Grundstücks** in Deutschland die **Anrechnungsmethode** und nur bezüglich des **anderen Vermögens der Betriebsstätte die Freistellungsmethode** anzuwenden gewesen. Da Spanien allerdings wegen der Anwendung des Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 den Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft ja gerade nicht besteuert (und auch nicht aufgeteilt hätte, da aus spanischer Sicht eine abkommensberechtigte Person gegeben ist), wäre die Anrechnung faktisch leer gelaufen. Dann wäre es für ein insoweit umfängliches Besteuerungsrecht Deutschlands auf die Rechtmäßigkeit der Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG angekommen (dazu sogleich unter II. 3. a. dd.).

Zu beachten ist allerdings, daß Art. 22 Abs. 2 Buchst. b vii) DBA-Spanien 2011 durch die Formulierung „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich Einkünfte aus der Veräußerung dieses Vermögens)“ klarstellt, daß derartige Gewinne nunmehr der **Anrechnungsmethode** unterfallen, „soweit dieses Vermögen nicht tatsächlich zu einer Betriebsstätte im Königreich Spanien gehört“. Die Aufteilungsfrage hat sich damit für das DBA-Spanien bei einer Betriebsstättenveräußerung erledigt, da insoweit immer die **Freistellungsmethode** anzuwenden ist (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Spanien 2011); allerdings setzt die neue Vorschrift nunmehr für die Freistellung in Deutschland ausdrücklich eine tatsächliche Besteuerung in Spanien voraus.

#### dd. Rückfall des Besteuerungsrechts nach Deutschland

Sollten die tatsächlichen Voraussetzungen der Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 DBA-Spanien 1966 erfüllt sein, dann käme

es bezüglich des Verkaufs der S.C.-Anteile zu einem klassischen **negativen Qualifikationskonflikt** (siehe unter III 3. a.). Gegen die Lösung eines solchen durch die Vorschrift des **§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG i. d. F. des JStG 2007** hat der BFH allerdings erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, sei es wegen der verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung (§ 52 Abs. 59a S. 6 EStG), sei es wegen eines verfassungsrechtlich unzulässigen völkerrechtswidrigen sog. *treaty override*. Zu all diesen Fragen ist schon einiges geschrieben worden.<sup>36</sup> Die Rückwirkung erledigt sich für die

33 OFD Münster, Vfg. v. 29.11.1999, S 1301 – 35 – St 22 – 34, DStR 2000, S. 522, 523; OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 15.03.2001, S 1301 A – 41.08 – St III 1 a, BB 2001, S. 869, 870. Die Verwaltung hat ihre Auffassung angesichts des BFH-Urteils aufgegeben, vgl. OFD Münster, Vfg. v. 26.05.2011, S 1301 – 35 – St 45 – 32, DStR 2011, S. 1665, 1665.

34 *Wassermeyer*, IStR 2011, S. 85, 88 (am Beispiel des DBA Belgien) negiert faktisch Art. 13 Abs. 2 2. Alt. OECD-MA (= Art. 13 Abs. 2 S. 1 2. Alt. DBA-Spanien 1966 bzw. Art. 13 Abs. 4 2. Alt. DBA-Spanien 2011). Der Anteil des Personengesellschafters „vermittelt zwar jedem Mitunternehmer anteilig die Betriebsstätten(...)“. Deshalb werden aber nicht umgekehrt die Anteile der Mitunternehmer einer Betriebsstätte(...) zugeordnet. Schließlich fehlt es an jeder Betriebsstätte(...) [im Land des Mitunternehmers], der die Anteile zugeordnet werden können.“ *Wassermeyer* vertritt insoweit die Ansicht, daß jede Betriebsstätte zwangsläufig ein Stammhaus haben müsse. Deshalb sei in derartigen Fällen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (= Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 = Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011) anzuwenden. *Wassermeyer*, der sich an anderer Stelle immer wieder für eine Auslegung der DBA aus dem Sinnzusammenhang ohne Rückgriff auf rein nationale Regelungen ausspricht (vgl. *Wassermeyer*, FR 2010, S. 537, 539 ff.) argumentiert hier nunmehr rein nach nationalem Recht. Legte man nationales Recht für die Beantwortung dieser Frage zugrunde, so kann man eben auch zum gegenteiligen Ergebnis kommen (so die amerikanische Finanzverwaltung in Rev. Rul. 91–32 zur Veräußerung eines partnership-Anteils durch einen beschränkt Steuerpflichtigen sowie die österreichische Finanzverwaltung in EAS 2669. A. A. als *Wassermeyer* aber z.B. auch *Haase/Brändel*, StuW 2011, S. 49, 55, die betriebsstättenlose Einkünfte ebenso wie eine zwangsweise Zuordnung zu einer Stammhausbetriebsstätte (wie von *Wassermeyer* befürwortet), ablehnen). Krit. allerdings – und insoweit im Sinne *Wassermeyers* allerdings auch Teile der amerikanischen Literatur, vgl. Andersen, Analysis of United States Income Tax Treaties Art. 12.02[1] [b][iii] –). M. E. spricht bereits der Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 2. Alt. OECD-MA dafür, daß bei Veräußerungsgewinnen unterschieden wird zwischen beweglichem Betriebsstättenvermögen (Art. 13 Abs. 1 1. Alt. OECD-MA), unbeweglichem privat gehaltenem Vermögen (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) sowie einem Anteil an einer Betriebsstätte, eventuell mit Betriebsvermögen (Art. 13 Abs. 1 2. Alt. OECD-MA). Eine Bestimmung wie Art. 6 Abs. 4 OECD-MA fehlt ja gerade in Art. 13 OECD-MA. Die Auffangregel des Art. 13 Abs. 3 OECD-MA kommt ausdrücklich nur nachrangig (subsidiär) zur Anwendung, wenn das Vermögen in den anderen Absätzen nicht genannt wurde.

35 BFH, ebenda, S. 28 unter Berufung auf BFH, BFH, Urt. v. 19.05.1982, I R 257/78, BStBl. II 1982, S. 768, 769 zur Kaufoption über spanisches Grundstück; Münster, Urt. v. 16.02.2009, 9 K 463/04, rkr., EFG 2009, S. 1222, 1223 für spanische Veräußerungsgewinne des Privatvermögens; *Suchanek*, IStR 2007, S. 654, 657. Bestätigt erneut durch FG Münster, Urt. vom 23.06.2010, 12 K 2029/07 E, rkr., n.v., BeckRS 2010, 26029322; ► Niedersächsisches FG, Urt. v. 04.03.2010, 10 K 259/08, rkr., DStRE 2010, S. 1241, 1242. Die Finanzverwaltung hatte entsprechende Rechtsmittel, die Revision nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde (I R 27/10) gegen das Urteil des FG Münster ebenso wie die Revision (I B 109/1) gegen das Urteil des Nds. FG jeweils zurückgenommen, vgl. auch *Holthausen*, IStR 2011, S. 385, 386.

36 Zuletzt etwa *Gebhardt*, IStR 2011, S. 58 ff.; s. auch die Anm. von *Podewils* zum BFH-Urteil zum DBA-Spanien, juris-PR 3772010 Anm. 2 D.

Zukunft selbst.<sup>37</sup> Selbst wenn sich die Völkerrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 9 EStG herausstellen würde, so ist das BMF hier dazu übergegangen, in seine neuesten Abkommen<sup>38</sup> weitreichende Rückfallklauseln in Anlehnung an § 50d Abs. 9 EStG einzuarbeiten. Dies gilt auch für das DBA-Spanien 2011 (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e).<sup>39</sup> Der Streit um die Völkerrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 9 EStG wird also in erster Linie nur noch dafür Bedeutung haben, ob der Gesetzgeber grundsätzlich einseitig Abkommensbestimmungen konterkarieren darf.

#### ee. Sonstiges

Kritisch wurde in der Literatur hervorgehoben, daß weder das Urteil des FG Hamburg<sup>40</sup> noch der BFH<sup>41</sup> die Bestimmung des Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien 1966 berücksichtigten. Danach wird der Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Einkünfte, die er von der Gesellschaft bezieht, so behandelt, als sei er in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. In dem vom FG Hamburg entschiedenen Sachverhalt war dies unstreitig Spanien, so daß eine Besteuerung in Deutschland schon aus diesem Grund ausgeschlossen wäre. Darauf kommt es für die Zukunft jedoch nicht mehr an, da diese Bestimmung im DBA-Spanien 2011 nicht mehr enthalten ist.

Im Endeffekt kam es also unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung darauf an, ob die S.C. tatsächlich originär gewerbliche Einkünfte erzielte (dann Anwendung von Art. 13 Abs. 2 2. Alt. DBA-Spanien) oder tatsächlich noch unbewegliches Vermögen hatte (dann u.U. Einschlägigkeit von Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien).

#### b) Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der S.A.-Anteile

In bezug auf den Gewinn der Anteile an der S.A. widersprach der BFH ebenfalls der Ansicht des FG und bestätigte seine bisherige Rechtsprechung, wonach bei fehlendem eigenem operativem Geschäftsbetrieb (nur Leitung der S.C.) die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters der Personengesellschaft S.C. gehöre. Das wiederum habe zur Folge, daß die Beteiligung auch abkommensrechtlich einer durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte des Gesellschafters zuzurechnen und entsprechend von der deutschen Besteuerung nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 13 Abs. 2 Satz 1 DBA-Spanien 1966 in Deutschland freizustellen sei.<sup>42</sup> Auch hierfür kam es dann aber darauf an, ob die S.C. eine eigene originär gewerbliche Betriebsstätte ausübte.

#### 4. FG Baden-Württemberg zum Zweiten

Die Praxis hatte diese zweite Entscheidung des FG Baden-Württemberg daher mit „Spannung“<sup>43</sup> erwartet; dies umso mehr, als nach der Rechtsprechung des BFH die gewerbliche Prägung eben nicht mehr auf die abkommensrechtliche Behandlung durchschlagen soll. Das Finanzgericht machte es sich hier jedoch einfach und verwies darauf, daß die Beantwortung insoweit umfangreicher Ermittlungen und einer Beweisaufnahme bedürfe, welches beides nicht mit dem Wesen eines summarischen Verfahrens vereinbar sei, sondern dem immer noch nicht anhängigen Hauptverfahren vorbehalten bleiben müsse. Dies ist für die Praxis ein enttäuschendes Ergebnis, wäre es doch hier besonders interessant gewesen zu erfahren, wann diese gewerbliche Tätigkeit letztendlich gegeben sein soll (s. u. 4.). Zutreffend hat auch Schmidt<sup>44</sup> darauf hingewiesen, daß der BFH (nach hier vertretener Auffassung zu Recht) nunmehr nicht nur bezüglich der abkommensrechtlichen Einordnung von Sondervergütungen, sondern auch hinsichtlich der Einstufung von Personengesellschaften den Wertungen des OECD Partnership Report und damit teilweise auch der Finanzverwaltung nicht folgen und insoweit ausdrücklich andere Lösungen vertreten will; durch die oberflächliche Entscheidung des FG und das nicht fortgeführte Hauptsacheverfahren bleiben diese Fragen nunmehr weiter ungeklärt.

37 So zutreffend Lüdicke, IStR 2011, S. 91, 97.

38 Vgl. Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA USA Änderungsprotokoll 2006, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e DBA Ungarn 2011, Art. 23 Abs. 2 Buchst. e DBA Irland 2011.

39 Zu Unklarheiten dieser neuen Regelung vgl. Haase/Dorn, IStR 2011, S. 791 ff.

40 So Rosenthal, IStR 2007, S. 610, 611 zum FG Hamburg.

41 So Schmidt, IStR 2010, S. 520, 521 sowie Schick, IWB 2011, S. 93, 96, der allerdings fehlerhafterweise annimmt, der BFH „geht zwar wie das Finanzamt und das Finanzgericht von einer steuerpflichtigen Veräußerung i. S. des Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien aus“.

42 BFH, Fn. 24, S. 162 Rn. 39; Bestätigung des Urts. vom 13.02.2008 I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414; Gosch in Gosch/Kroppen/Grotherr, a.a.O., Art. 13 OECD-MA Rz 80, jeweils m.w.N.; Goebel/Boller/Ungemach, IStR 2008, S. 643, 649; Schmidt, StBjB 2008/2009, S. 169, 186 f. (mit Schaubild zum komplizierten Sachverhalt); krit. zu Recht Schnitger/Bildstein, Ubg 2011, S. 444, 451, die auf den Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zu Sondervergütungen hinweisen, wonach deutsches Recht für die Abkommensauslegung irrelevant sein soll. Genau aus diesem Grund hatte das FG Baden-Württemberg als Vorinstanz, Urts. v. 21.06.2006, 7 K 228/02, EFG 2006, S. 1809, 1810 f. mit dem Verweis auf den Abkommenszusammenhang und unter Hinweis auf die vom BFH für seine abkommensrechtliche Sondervergütungsrechtsprechung bemühten Betriebsstättenvorbehaltsartikel [Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 3 DBA Schweiz = OECD-MA] das gegenteilige Ergebnis vertreten und die Kapitalgesellschaftsanteile nicht dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft, sondern dem des Gesellschafters zugeordnet.

43 So Letzgas, Ubg 2009, S. 513, 516.

44 Schmidt, IStR 2010, S. 520, 522 f. sowie ders., IStR 2011, S. 691, 692.

## 5. Zusammenfassung und Bewertung

Die Frage der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Veräußerungsgewinne bei einem Qualifikationskonflikt hinsichtlich der Einordnung einer Personengesellschaft in den Abkommensstaaten hat bislang nicht die nötige Aufmerksamkeit erfahren. Der Schwerpunkt der Auseinandersetzung liegt hier auf dem Qualifikationskonflikt im Rahmen der laufenden Besteuerung. Bei Veräußerungsgewinnen verweist die Literatur darauf, daß beide Ansätze, die der OECD und der Finanzverwaltung einerseits und der BFH-Rechtsprechung andererseits ja mittlerweile zu denselben Ergebnissen kämen. Denn auf Grund § 50d Abs. 9 EStG sei die umstrittene Frage des Rückfalls des Besteuerungsrechts nach Deutschland für zukünftige Veranlagungszeiträume geklärt.<sup>45</sup> Selbst wenn man einmal die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 9 EStG unterstellte und die oben angesprochene neue DBA-Politik berücksichtigt, § 50d Abs. 9 EStG-gleiche Rückfallklauseln in die DBA selbst zu integrieren, so kommen beide Ansätze weiterhin zu anderen Ergeb-

nissen, wenn die Personengesellschaft – trotz Besteuerung als Kapitalgesellschaft im anderen Staat – mangels Betriebsstätte nach deutschem Verständnis vermögensverwaltend tätig ist. Genau dies hat ja auch der BFH hervorgehoben. Denn bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ohne Betriebsstätte in Spanien würde in Zukunft nicht nur die Anrechnungsmethode im Hinblick auf die aus der Veräußerung in Spanien angefallenen Steuern relevant (mit faktisch vollem Besteuerungsrecht in Deutschland mangels in Spanien angefallener Steuern auf Grund der insoweit anderen DBA-Auslegung), sondern auch die Besteuerungskompetenz für den Gewinn aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaft fiele unzweifelhaft gemäß Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien 2011 nach Deutschland, ohne daß es eines Rückgriffs auf den Methodenartikel bedürfte.

<sup>45</sup> So *Siebenhüter*, EStB 2010, S. 239, 240 sowie *Lüdicke*, IStR 2011, S. 91, 97.

## BFH und BMF: Neue Systematik zur Prüfung des Vorsteuerabzugs aufgrund Neuordnung und Änderung der Rechtsprechung des BFH

*Überblick über die anhand von Fallgruppen entwickelte neue Prüfungssystematik zum Vorsteuerabzug und deren Übernahme durch die Finanzverwaltung – und zugleich Kritik an der terminologischen Begriffsverwirrung durch Verwendung unterschiedlicher Begrifflichkeiten in Richtlinie, Rechtsprechung und Verwaltung*

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn\*

In vier am 09.03. und 16.03.2011 veröffentlichten Grundsatzurteilen<sup>1</sup> nahmen der V. und XI. Senat des BFH zu Fragen des Vorsteuerabzugs in besonderen Fällen Stellung. Der BFH gab dabei teilweise seine bisherige Rechtsprechung auf. Aus den vom BFH den jeweiligen Einzelfallsubsumtionen in den Entscheidungsgründen vorangestellten Grundsätzen ergibt sich eine Systematik zur Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung, die in diesem Beitrag verdeutlicht werden soll, ohne auf die konkreten Einzelfälle näher eingehen zu wollen. Zugleich geht der BFH erkennbar dazu über, sich vom teilweise überkommenen nationalen Vokabular des Umsatzsteuerrechts, das noch aus der Zeit vor der Harmonisierung 1977 stammt, zu lösen und statt dessen vermehrt die Terminologie des Richtlinien textes zu verwenden.

Nach weiteren Folgeentscheidungen des BFH<sup>2</sup> hat jetzt auch die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 02.01.2012<sup>3</sup> auf die neue Rechtsprechung reagiert, die vom BFH vorgegebene Systematik sowie Begrifflichkeiten aus der MwStSystRL<sup>4</sup> übernommen und den Umsatzsteuer-Anwen-

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

\* MEYER-KÖRING, Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn/Berlin.

1 ►► BFH, Urteile vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460; ►► vom 12.01.2011 – XI R 9/08, DStR 2011, 570; vom ►► 13.01.2011 – V R 12/08, DStR 2011, 465 und vom ►► 27.01.2011 – V R 38/09, DStR 2011, 454.

2 U. a. BFH, Urteil vom 03.03.2011, V R 23/10, DStR 2011 S. 1077; Urteil vom 07.07.2011, V R 21/10.

3 BMF-Schreiben vom 02.01.2012, IV D 2 – S 7300/11/10002, Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09, und ►► vom 03.03.2011, V R 23/10.

4 Alle kommentierten Entscheidungen sind ausnahmslos zur Richtlinie 77/388/EWG (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) ergangen, die seit 2006 durch die MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) ersetzt wurde. Dieser Beitrag verwendet ausschließlich die entsprechenden Bezüge auf die neue MwStSystRL.

derungserlaß überarbeitet. Das BMF ergänzt diese Systematik um Grundsätze zur Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG. Unglücklicherweise übernimmt das BMF dabei die Richtlinienterminologie nur unzureichend, hält an überkommenen Begriffen des nationalen Umsatzsteuerrechts von 1977 fest und kreiert neue, wiederum nicht richtliniengerechte Begrifflichkeiten, was die Befassung mit den Rechtsgrundlagen des Vorsteuerabzugs nicht eben vereinfacht.

## 1. Die Grundsätze des BFH zum Vorsteuerabzug und Fallgruppen

Mit Urteilen vom 09.12.2010 zum Vorsteuerabzug beim Betriebsausflug,<sup>5</sup> vom 12.01.2011, zum Vorsteuerabzug bei Überlassung eines Grundstücks an Gesellschafter-Geschäftsführer für private Wohnzwecke,<sup>6</sup> vom 13.01.2011 zum Vorsteuerabzug bei Zuwendung von Erschließungsanlagen<sup>7</sup> und vom 27.01.2011 zum Vorsteuerabzug bei steuerfreiem Beteiligungsverkauf<sup>8</sup> entwickelt der BFH anhand von Fallgruppen eine Systematik zur Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung.<sup>9</sup>

### a) Grundsatz

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG) ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Liegt für diesen Umsatz ein Ausschlußtatbestand des § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG vor, ist die Vorsteuer auf die Eingangsleistung nicht abzugsfähig. Der Richtlinienwortlaut der MwStSystRL verwendet die Begriffe des Unternehmers und des Unternehmens nicht, sondern spricht von *Steuerpflichtigen* (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL), von *wirtschaftlicher Tätigkeit* (Art. 9 Abs. 2 MwStSystRL) und vom Vorsteuerabzug, soweit der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen *für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet* (Art. 168 MwStSystRL). Dieses Wortlauts bedient sich auch der BFH jetzt regelmäßig und definiert für das nationale Recht den Begriff der *wirtschaftliche Tätigkeit* richtliniengerecht als wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen. Zugleich stellt der BFH im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH<sup>10</sup> klar, daß es für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug dabei auf die *Verwendungsabsicht* beim Leistungsbezug ankommt (Sofortentscheidung). Der Steuerpflichtige ist nach diesem Grundsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden *beabsichtigt* – oder wenn man ganz richtliniengerecht formulieren wollte, *soweit der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze zu verwenden beabsichtigt*.<sup>11</sup>

### b) Fallgruppen

Diese Verknüpfung von Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz zwingt bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung i zur Bildung von **drei Fallgruppen**.<sup>12</sup>

#### aa. Erste Fallgruppe: Ausschließliche und unmittelbare Zuordnung

Für diese erste Fallgruppe ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt des Leistungsbezugs eine direkte, ausschließliche und unmittelbare<sup>13</sup> Zuordnung des Eingangsumsatzes zu bestimmten besteuerten oder unbesteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen oder beides beabsichtigt ist.

- 1) Bezieht der Steuerpflichtige Eingangsleistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen – oder im Wortlaut des UStG für sein Unternehmen – oder diesen Ausgangsumsätzen gleichgestellte Umsätze i. S. von § 15 Abs. 3 UStG, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen dieses Ausgangsumsatzes.<sup>14</sup>
- 2) Beabsichtigt der Steuerpflichtige hingegen bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für einen Ausgangsumsatz zu verwenden, der nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt

5 BFH, Urteil vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460.

6 BFH, Urteil vom 12.01.2011 – XI R 9/08, DStR 2011, 570.

7 BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, DStR 2011, 465.

8 BFH, Urteil vom 27.01.2011 – V R 38/09, DStR 2011, 454.

9 Da die nachstehenden Grundsätze wiederholend in den vorgenannten BFH-Entscheidungen aufgeführt sind, wird im folgenden auf ein ständiges Zitieren dieser Urteile verzichtet, sondern im wesentlichen auf die zugrundeliegende Rechtsprechung des EuGH verwiesen, und nur dann die konkrete Entscheidung herangezogen, wenn dieser Punkt einen Kern der Entscheidung ausmachte.

10 EuGH, Urteil vom 13.03.2008 – C-437/06 (Securenta), DStR 2008, 615; vgl. auch BFH, Urteil vom 06.05.2010 – V R 29/09, DStR 2010, 1838.

11 Zur berechtigten Kritik an der sprachlich ungenügenden Richtlinienumsetzung im deutschen Umsatzsteuerrecht und zur geänderten Rechtsprechung des BFH siehe auch *Wäger*, Umfang und Grenzen des Vorsteuerabzugs, DStR 2011, 433.

12 Bei genauer Betrachtung handelt es sich um drei übergeordnete Fallgruppen, wenngleich das BMF im Schaubild (Seite 11 des BMF-Schreibens vom 02.01.2012, Fn. 3) scheinbar von zwei Fallgruppen mit jeweils zwei Untergruppen ausgeht.

13 Der BFH verwendet die Begriffspaare „direkt und unmittelbar“ und „ausschließlich und unmittelbar“ austauschbar, ohne daß damit eine Änderung des Bedeutungsgehalts verbunden wäre, vgl. nur BFH, Urteil vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460, und die Verwendung bei *Wäger*, Umfang und Grenzen des Vorsteuerabzugs, DStR 2011, 433.

14 EuGH, Urteil vom 29.10.2009 – C-29/08 (AB SKF), Rdnr. 57, DStR 2009, 2311.

oder – vorbehaltlich § 15 Abs. 3 UStG – steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.<sup>15</sup>

Die Vorsteuerabzugsberechtigung fehlt auch dann, wenn der Steuerpflichtige eine Leistung für einen z. B. steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um lediglich mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist.<sup>16</sup>

#### bb. Zweite Fallgruppe: Gemischte Verwendung<sup>17</sup>

Beabsichtigt der Steuerpflichtige bei Bezug der Leistung, diese teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und teilweise für Zwecke einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, ist wiederum zu differenzieren.

- 1) Im **Regelfall** ist der Steuerpflichtige nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine wirtschaftliche Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Beabsichtigt der Steuerpflichtige bei Leistungsbezug somit auch eine teilweise Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist er *insoweit* nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>18</sup> Der Vorsteuerabzug ist nur *insoweit* zulässig, als die Aufwendungen seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit zuzuordnen sind (§ 15 Abs. 1 UStG), sofern die 10%-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist.
- 2) **Ausnahme Entnahme für private Zwecke (Privatentnahmen):** Anders ist es ausnahmsweise nur, wenn es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit um den Sonderfall einer Privatentnahme i. S. von Art. 16 Abs. 1 und Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL (entspricht im wesentlichen § 3 Abs. 1b und 9a UStG) handelt. Sofern die 10%-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG überschritten ist, kann der Steuerpflichtige bei einer schon bei Leistungsbezug beabsichtigten gemischtwirtschaftlichen als auch privaten Verwendung den Gegenstand voll dem Unternehmen zuordnen und dann aufgrund der Unternehmenszuordnung in vollem Umfang – also auch für die Privatverwendung – zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Er hat dann aber eine Entnahme nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu versteuern<sup>19</sup> (sog. *Wertabgabebesteuerung* – seit 2011 ausgenommen hiervon sind teilweise unternehmensfremd genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG (Art. 16 Abs. 1 MwStSystRL) stellt sicher, daß ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleich behandelt werden. Ein Steuerpflichtiger, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, soll der Zahlung der Mehrwertsteuer nicht entgehen, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen pri-

vatent Bedarf entnimmt, und er so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil genießt. Voraussetzung ist aber, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Privatentnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG sind die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (Nr. 1), die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 2), und jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (Nr. 3), nicht dagegen eine Verwendung für z. B. ideelle Zwecke eines Vereins oder den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Ebenso wenig lassen es Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL und ihm folgend § 3 Abs. 9a UStG zu, daß ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten.<sup>20</sup> Die auf Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL zurückgehende Regelung in § 3 Abs. 9a UStG stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (Nr. 1), und die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung (Nr. 2) durch Unternehmer einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich, wenn diese Leistungen für Zwecke erfolgen, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern es sich nicht um Aufmerksamkeiten handelt (s. dazu unten cc. (2)).

Zusammenfassend: In Fällen, in denen das Gesetz eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b oder 9a UStG vorsieht, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

15 Vgl. EuGH, Urteil vom 13.03.2008 – C-437/06 (Securenta), Rdnr. 30, DStR 2008, 615 und vom 29.10.2009 – C-29/08 (AB SKF), Rdnr. 59, DStR 2009, 2311; BFH, Urteil vom 27.01.2011 – V R 38/09, DStR 2011, 454.

16 EuGH-Urteil vom 08.06.2000 C-98/98 (Commissioners of Customs & Excise – MidlandBank plc), Rdnr. 19, DStRE 2000, 927, und vom 22.02.2001 – C-408/98 (Abbey National plc/Commissioners of Customs & Excise), Rdnr. 25, DStRE 2001, 318; BFH, Urteil vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460.

17 In der Terminologie des BMF „teilunternehmerische Verwendung“.

18 EuGH, Urteil vom 13.03.2008 – C-437/06 (Securenta), Rdnr. 31, DStR 2008, 615.

19 EuGH, Urteil vom 14.07.2005 – C-434/03 (P. Charles, T. S. Charles-Tijmens/Staatssecretaris van Financiën), Rdnr. 25, DStRE 2005, 1025.

20 Vgl. auch EuGH, Urteil vom 20.01.2005 – C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB/ Riksskatteverket), DStRE 2005, 409; BFH, Urteil vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460.

3) **Gegenausnahme der von Anfang an beabsichtigten Privatentnahme** (systemgerecht ein Anwendungsfall der ersten Fallgruppe: Ausschließliche und unmittelbare Zuordnung): Demgegenüber handelt ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand schon beim Leistungsbezug ausschließlich für seinen privaten Bedarf erwirbt, als Privatperson und nicht als Steuerpflichtiger i. S. der MwSt-SystRL und ist daher bereits nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt für alle Leistungen, bei denen bereits bei Bezug der Leistung feststeht, daß sie ausschließlich für Entnahmen verwendet werden sollen, die – eine vorherige Zuordnung zum Unternehmen unterstellt – nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG zu besteuern wären. An seiner davon abweichenden Rechtsprechung<sup>21</sup> hält der BFH aufgrund der zur ersten Fallgruppe beschriebenen Grundsätze nicht mehr fest (Änderung der Rechtsprechung).

Die Rechtsprechungsänderung erstreckt sich folgerichtig auch auf unentgeltliche Leistungs- und Verwendungsentnahmen i. S. von § 3 Abs. 9a UStG. Beabsichtigt der Steuerpflichtige bereits bei Empfang der Leistung, diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i. S. von § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen.<sup>22</sup> Dient nämlich die Besteuerung der Verwendungs- oder Leistungsentnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG dazu, Unternehmer und Endverbraucher gleich zu behandeln, ist der Unternehmer aus Leistungen, die er ausschließlich und unmittelbar für Entnahmezwecke bezieht, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 und Abs. 9a UStG vorausgesetzte Leistungserbringung „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf“, und der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderliche Leistungsbezug „für sein Unternehmen“ schließen sich bereits nach dem Wortlaut dieser Vorschriften aus. Eine Leistung kann bei Leistungsbezug nicht für das Unternehmen (für wirtschaftliche Tätigkeiten) bestimmt sein und zugleich Zwecken außerhalb des Unternehmens oder privaten Zwecken (nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten) dienen.

*Beispiel:* Errichtet ein Steuerpflichtiger ein ausschließlich für private Wohnzwecke zu nutzendes Einfamilienhaus, liegt keine sog. gemischte Nutzung vor, so daß auch kein Zuordnungswahlrecht bestehen kann. Dem Steuerpflichtigen steht kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zu.

#### cc. Dritte Fallgruppe: Fehlende ausschließliche und unmittelbare Zuordnung

Fehlt ein direkter, ausschließlicher und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, ist auch hierbei zu differenzieren.

1) Gehören Kosten für die Eingangsleistung zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen und sind sie als solche Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen, so hängen derartige Kosten direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen, daß sie ihn sie nach Maßgabe dieser Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen.<sup>23</sup> Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, daß die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Geht der Unternehmer also zugleich wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.<sup>24</sup> Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge erfolgt anhand der Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG.

Die Abgrenzung kann bisweilen schwierig sein. Zu welchem Ausgangsumsatz der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht und ob insoweit Kostenelemente eines Umsatzes vorliegen, richtet sich nach den „objektiven Umständen“.<sup>25</sup> Maßgeblich ist daher, ob der Steuerpflichtige den Eingangsumsatz nach den objektiven Umständen Leistungen speziell für einen konkreten Ausgangsumsatz oder für allgemeine Zwecke des Unternehmens bezieht, wobei auf die mit der bezogenen Leistung objektiv verfolgte Verwendungsabsicht abzustellen ist.

*Beispiel:* Dient die bezogene Leistung zur Beratung des Steuerpflichtigen bei einer steuerfreien Beteiligungsveräußerung, besteht nach den objektiven Umständen zwischen dieser Eingangsleistung und der Beteiligungsveräußerung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, so daß die Beratung zu den Kostenelementen der Anteilsübertragung gehört. Ein Vorsteuerabzug scheidet dann aus.

2) Unterbleibt die Entnahmebesteuerung („Wertabgabebesteuerung“) nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 9a Nr. 2 UStG im Hinblick auf sog. *Aufmerksamkeiten*, liegt keine gesetzlich angeordnete Gleichstellung mit Lieferungen und sonstigen Leistungen vor und es fehlt damit

21 BFH, Urteil vom 11.12.2003 – V R 48/02, DStR 2004, 498, und vom 20.12.2005 – V R 14/04, DStR 2006, 754.

22 So insbesondere BFH, Urteil vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460.

23 EuGH, Urteil vom 29.10.2009 – C-29/08 (AB SKF), Rdnr. 58, DStR 2009, 2311.

24 EuGH-Urteil vom 08.06.2000 C-98/98 (Commissioners of Customs & Excise – MidlandBank plc), Rdnr. 31, DStRE 2000, 927, und vom 13.03.2008 – C-437/06 (Securenta), Rdnr. 31, DStR 2008, 615; BFH, Urteil vom 27.01.2011 – V R 38/09, DStR 2011, 454.

25 EuGH-Urteil vom 08.06.2000 C-98/98 (Commissioners of Customs & Excise – MidlandBank plc), Rdnr. 32, DStRE 2000, 927; Urteil vom 27.01.2011 – V R 38/09, DStR 2011, 454.

an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem konkreten Ausgangsumsatz (Entnahme), so daß über den Vorsteuerabzug nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zu entscheiden ist. Für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge gelten die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend. Dies gilt auch für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG), oder unentgeltliche sonstige Leistungen aus unternehmerischen Gründen (§ 3 Abs. 9a UStG), da in diesen Fällen ebenfalls eine Wertabgabenbesteuerung unterbleibt.

Bei Aufmerksamkeiten i. S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 9a Nr. 2 UStG weicht das nationale Recht insoweit zugunsten des Unternehmers, der ansonsten eine Entnahme zu versteuern hätte, von der MwStSystRL ab. Anzuwenden ist auch für das Umsatzsteuerrecht die im Lohnsteuerrecht festgelegte Freigrenze, bei deren Unterschreiten Zuwendungen an Arbeitnehmer nicht als Arbeitslohn anzusehen sind.

### c) Sofortentscheidung über die Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug setzt voraus, daß der Unternehmer *im Zeitpunkt des Leistungsbezuges* die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, mit der bezogenen Leistung Umsätze auszuführen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diese sog. Sofortentscheidung über Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges<sup>26</sup> bedeuten umgekehrt, daß Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden können, wenn es an objektiven Anhaltspunkten dafür fehlt, daß der Steuerpflichtige beabsichtigt hatte, die Eingangsleistungen zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen zu verwenden. Bei der Verwendungs- oder Nutzungsabsicht handelt es sich um eine innere Tatsache, deren Vorhandensein durch Hilfstatsachen (Beweisanzeichen) indiziert sein muß. Ein gewichtiges Indiz für eine behauptete Nutzungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs kann die spätere tatsächliche Nutzung sein.

Somit bestimmt die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu dem der Steuerpflichtige nach Art. 168 MwStSystRL befugt ist. Absichtsänderungen wirken nicht zurück und führen deshalb nicht dazu, daß Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind.<sup>27</sup> Demgegenüber ist das Recht auf Vorsteuerabzug nicht bereits für den Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs auszuüben, sondern erst für den Erklärungszeitraum, in dem neben dem Leistungsbezug dem Steuerpflichtigen auch die hierüber ausgestellte Rechnung vorliegt.<sup>28</sup>

## 2. Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 02.01.2012<sup>29</sup>

### a) Umsetzung der BFH-Rechtsprechung

In seinem Schreiben vom 02.01.2012 verarbeitet das BMF die aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Vorsteuerabzug anhand von mit Beispielen durchsetzten Erläuterungen und eines Schaubilds in Form eines Verzweigungsbaums. Wenngleich das Schaubild scheinbar von vier Fallgruppen ausgeht, so folgt der im wesentlichen aus Rechtsprechungszitaten zusammengesetzte textliche Teil doch der Dreiteilung des BFH. Im Anhang finden sich durch die Rechtsprechungsänderung und die Gesetzesänderung zum 01.01.2011 bedingte diverse Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE). Praxisrelevant sind die knappen Ausführungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG.

Zur Terminologie stellt das BMF fest, an den nicht richtlinienkonformen Begriffen „unternehmerisch“ und „nicht-unternehmerisch“ festhalten zu wollen. Es formt dann aber für den Bereich der nichtunternehmerischen Tätigkeiten eine weitere nicht richtlinienkonforme Unterterminologie heraus, nämlich die Unterteilung in „*nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne*“ (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.) und „*unternehmensfremde Tätigkeiten*“. Als *unternehmensfremde Tätigkeiten* gelten in der Terminologie des BMF Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters (*Entnahme für private Zwecke*). *Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.* sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, wie

25 EuGH, Urteil vom 08.06.2000 – Rs. C-400-98 (FA Goslar-Brigitte Breitsohl), Rdnr. 36, DStRE 2000, 881; vom 29.04.2004 – C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH/FA Osterholz-Scharmbeck), Rdnr. 31, DStRE 2004, 830; BFH, Urteil vom 13.01.2011 – V R 12/08, DStR 2011, 465.

26 BFH, Urteil vom 25.11.2004 – V R 38/03, DStRE 2005, 280, und vom 13.01.2011 – V R 12/08, DStR 2011, 465.

27 EuGH, Urteil vom 29.04.2004–C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH/FA Osterholz-Scharmbeck), Rdnr. 38, DStRE 2004, 830; BFH, Urteil vom 01.07.2004 – V R 33/01, DStR 2004, 1560; und vom 09.12.2010 – V R 17/10, DStR 2011, 460.

28 BMF-Schreiben vom 02.01.2012, IV D 2–S 7300/11/10002, Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09, und vom 03.03.2011, V R 23/10.

29 BMF-Schreiben vom 02.01.2012, IV D 2 – S 7300/11/10002, Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.01.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09, und vom 03.03.2011, V R 23/10.

- unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden.
- hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts,
- das Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, wenn die Beteiligung nicht im Unternehmensvermögen gehalten wird.

Das macht die Systematik nicht einfacher.

### b) Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Ändern sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, ist unter den Voraussetzungen des § 15a UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Dabei ist wiederum zu beachten, daß Eingangsleistungen, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen werden, nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigen. Denn die Berichtigung eines unterbliebenen Vorsteuerabzugs setzt u. a. voraus, daß ein Vorsteuerabzug ursprünglich möglich gewesen wäre.

Einheitliche Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd verwendet werden, können der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden,

wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10% beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die unternehmensfremde Verwendung und die ggf. spätere Entnahme unterliegen der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG (ausgenommen hiervon sind teilunternehmerisch genutzte Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG).

Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für *nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.*,<sup>30</sup> ist eine Nutzungsentnahme (unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) zu versteuern. Führt die Änderung der Verhältnisse zu einer Erhöhung der Nutzung für unternehmerische Tätigkeiten, kann eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden, sofern die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV überschritten sind. In dem Fall der sowohl unternehmerischen als auch unternehmensfremden Verwendung soll eine Berichtigung nach § 15a UStG im vorgenannten Sinne unterbleiben, da der Unternehmer eine Möglichkeit auf vollständige Zuordnung zum Unternehmen hatte. Das ist zweifelhaft.

30 Im Sinne der Terminologie der Finanzverwaltung.

## Haftungsfragen bei fondsgebundenen Lebensversicherungen: Für welche Schäden haftet die Versicherung?

Dr. Matthias Niedermüller, M.B.L.-HSG, Rechtsanwalt, Schaan/Liechtenstein<sup>1</sup>

### 1. Einleitung

Die fondsgebundene Lebensversicherung erfreute sich sowohl in Liechtenstein als auch in vielen anderen Ländern in den letzten Jahren steigender Beliebtheit. Dabei wird die fondsgebundene Lebensversicherung von den anbietenden Versicherungsunternehmen insbesondere zur Regelung der Altersvorsorge und Absicherung von Angehörigen als besonders geeignet beworben. Die anbietenden Versicherungen preisen die verschiedenen Vorteile einer fondsgebundenen Lebensversicherung für ihre Kunden an. Zu nennen sind hier beispielsweise eine steuerliche Besserstellung bei Auszahlungen aus einer fondsgebundenen Lebensversicherung, eine Privilegierung der Ansprüche aus der Lebensversicherung im Konkursfall und Ähnliches. Bei fondsgebundenen Lebensversicherungen sollen die Kunden gleichzeitig mehrere von den Versicherungen angepriesene Vorteile in legaler Art nutzen können.<sup>2</sup> Solange alles gutgeht, stellt sich keiner die Frage, wer für Schäden haften könnte, die im Zusammenhang mit einer der fondsgebundenen Lebensversicherung entstehen könnten.

Häufig haben die Kunden, die eine fondsgebundene Lebensversicherung mit einer liechtensteinischen Versicherung abschließen, auch keinen oder nur geringen Kontakt mit der Versicherung selbst. Der Vertrieb der fondsgebundenen Lebensversicherungen der unterschiedlichen Institute erfolgt meist über ein diversifiziertes großes Vertriebsnetz von Vermittlern, die mit der Versicherung unter Vertrag stehen und zudem häufig exklusiv für eine Versicherung tätig werden und ausschließlich deren fondsgebundene Lebensversicherung vertreiben. Auch die laufende Information und Kommunikation der Versicherungskunden während der Vertragslaufzeit erfolgt häufig über den jeweiligen Vermittler.

1 Der Verfasser ist Partner der Rechtsanwaltskanzlei Schwärzler Rechtsanwälte in Schaan, Liechtenstein und in Liechtenstein und Österreich zugelassener Rechtsanwalt.

2 Die Versicherungsunternehmen nennen beispielsweise das Steuerprivileg, das Konkursprivileg, das Erbschafts- und Schenkungsprivileg, das Stiftungsprivileg, das Anlageprivileg und das Diskretionsprivileg als Vorteile der fondsgebundenen Lebensversicherung in Liechtenstein.

Die Versicherungskunden selbst interessiert beim Abschluß einer fondsgebundenen Lebensversicherung oft primär, wie die eingebrachten Prämien angelegt werden sollen und daß sie gleichzeitig mit der „Anlage“ die steuerlichen und sonstigen Vorteile der Lebensversicherung in Anspruch nehmen können. Oft will der Kunde zunächst lediglich sein Erspartes sicher veranlagen und kommt dann erst zum Abschluß einer fondsgebundenen Lebensversicherung als mögliche für ihn vorteilhafte „Anlageform“ für seine Ersparnisse. Insofern ist es kaum zu verdenken, daß der Kunde die „Anlageform“ der fondsgebundenen Lebensversicherung nicht hinterfragt und oft mißversteht.

Entstehen in Zusammenhang mit einer fondsgebundenen Lebensversicherung Verluste oder Schäden, so stellt sich unweigerlich die Haftungsfrage. Tritt beispielsweise ein massiver Verlust bei der Veranlagung der Vermögenswerte ein, stellt sich die Frage, ob und wem gegenüber der Versicherte einen Anspruch auf Schadenersatz hat.

Bei der Haftungsfrage im Zusammenhang mit fondsgebundenen Lebensversicherungen bestehen sowohl bei den anlegenden Versicherungskunden als auch bei manchen Versicherungen unrichtige Ansichten. Nachfolgend soll daher eine Erläuterung und Klarstellung erfolgen, wie die Haftung bei fondsgebundenen Lebensversicherungen ausgestaltet ist, und insbesondere die Frage beantwortet werden, wer dem Versicherungskunden bei einer Lebensversicherung für welche Schäden haftet.

Die nachfolgenden Ausführungen lehnen sich an die von Versicherungsunternehmen in Liechtenstein verwendete Konstruktion bei fondsgebundenen Lebensversicherungen an und der Beurteilung wird liechtensteinisches Recht zugrunde gelegt. Jedoch ist davon auszugehen, daß nach Maßgabe gleichartiger gesetzlicher Regelungen die nachfolgenden Ausführungen auch auf andere Länder, insbesondere Deutschland, übertragbar sind, da im wesentlichen allgemein zivilrechtliche Fragen maßgeblich sind.

## 2. Aufbau der üblichen fondsgebundenen Lebensversicherung

Nachfolgend soll zunächst kurz der Aufbau einer gewöhnlichen fondsgebundenen Lebensversicherung dargestellt werden, wie sie üblicherweise von Versicherungen in Liechtenstein abgeschlossen wird.

Bei einer fondsgebundenen Lebensversicherung sind üblicherweise folgende Personen beteiligt:

- der Versicherungskunde (meist gleichzeitig versicherte Person),
- die Lebensversicherung,
- der Versicherungsvermittler,
- die Depotbank und
- der Vermögensverwalter.

Oftmals hat der Versicherungskunde lediglich Kontakt mit dem Vermittler, der ihm für die gewünschte Veranlagung des Ersparten eine fondsgebundene Lebensversicherung anpreist. Der künftige Versicherungskunde füllt meist beim ersten Gespräch bereits einen Antrag auf Abschluß einer fondsgebundenen Lebensversicherung aus, den der Vermittler mit sich führt. In diesem werden Prämiensumme, Anzahl der Prämien (Einmalprämie oder mehrere jährliche Prämien), Laufzeit der fondsgebundenen Lebensversicherung und insbesondere das vom Kunden gewünschte Risiko bei der Veranlagung bezeichnet. Der Antrag wird an die Lebensversicherung versandt und es kommt spätestens mit Zugang der Police beim Kunden zum Abschluß des Versicherungsvertrags über eine fondsgebundene Lebensversicherung (mit der Lebensversicherung). Anschließend erfolgt die vereinbarte Einzahlung der Prämien an die Versicherung und die Versicherung veranlagt in der Folge das Prämienvermögen der Police gemäß dem im Antrag vom Versicherungskunden gewählten Risiko.

Die fondsgebundene Lebensversicherung unterscheidet sich von anderen Lebensversicherungen insbesondere dadurch, daß das Risiko der Kursentwicklung bei der vertragskonformen Veranlagung des Policenvermögens nicht von der Versicherung, sondern vom Versicherungskunden getragen wird.<sup>3</sup> Wählt beispielsweise ein Kunde als Anlage für seine fondsgebundene Lebensversicherung eine bestimmte Aktie oder einen bestimmten Index aus und entwickelt sich die Aktie oder der Index negativ, so hat der Kunde diese negative Kursentwicklung selbst zu tragen. Die Versicherung ist in einem solchen Fall bei Kündigung oder Ende der Vertragslaufzeit lediglich verpflichtet, den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Wert der Police, den sogenannten Rückkaufswert, an den Versicherungsnehmer auszubezahlen.<sup>4</sup>

## 3. Haftung der Versicherung für Fehler anderer Personen und Gesellschaften

Doch was passiert, wenn beim Vermittler, der Depotbank oder beim Vermögensverwalter Fehler passieren? Wer haftet dem Kunden, wenn der Vermittler im Antrag die falsche Anlageform auswählt, die nicht dem vom Versicherungsnehmer gewählten Risiko entspricht? Wer haftet, wenn die Depotbank zu hohe Gebühren verrechnet oder möglicherweise eine Zahlungsunfähigkeit der Bank eintritt und diese keine Rückzahlung mehr vornehmen kann? Wie die Erfahrungen der letzten Jahre gezeigt haben, ist dies in den heutigen Zeiten der Unsicherheit auf den Finanzmärkten nicht ausgeschlossen.

3 Schalk, Die fondsgebundene Lebensversicherung (2009), S. 51, 52; Krejci, Zur Kündigung fondsgebundener Lebensversicherungen, VR 2011 H 4, 26; Kalss/Oppitz/Zollner, Kapitalmarktrecht (2005) Rz. 46.

4 Schalk, Die fondsgebundene Lebensversicherung (2009) S. 108; Krejci, Zur Kündigung fondsgebundener Lebensversicherungen, VR 2011 H 4, 24; OGH 27.01.2010, 7 Ob 226/09z.

Schließlich stellt sich auch die Frage, wer haftet, wenn der Vermögensverwalter aus dem Policenvermögen eine Anlage kauft, die gar nicht dem vom Versicherungsnehmer gewählten Risiko entspricht bzw. der Vermögensverwalter nicht die vom Versicherungsnehmer gewählte Anlage kauft und sich in der Folge der Policenwert durch Kursschwankungen verringert?

Für die Frage der Haftung ist insbesondere dann die Frage der Zurechnung von Handlungen essentiell, wenn mehrere Personen und Beteiligte involviert sind. Haben die Beteiligten nur für ihre eigenen Handlungen einzustehen oder aber ist ihnen auch das Verhalten anderer Beteiligter zuzurechnen? In Schadensfällen wollen die Lebensversicherungen regelmäßig nichts von einer Zurechnung von Handlungen anderer Unternehmen und Personen, derer sie sich bei ihrem Angebot der fondsgebundenen Lebensversicherung bedienen oder bedient haben, wissen. Erfahrungsgemäß weisen hier die Versicherungen die Haftung von sich und verweisen den Versicherungsnehmer auf vermeintlich andere haftbare Personen und Unternehmen.

Die Zurechnung von Handlungen eines Gehilfen, dessen sich ein Leistungsschuldner bei der Vertragserfüllung bedient, stellt jedoch einen Grundsatz jeder Rechtsordnung in Mitteleuropa dar. Nach liechtensteinischem Recht<sup>5</sup> und auch nach dem Recht der meisten anderen europäischen Staaten<sup>6</sup> haften Vertragspartner für sämtliche Handlungen ihrer Gehilfen, welche sie bei der Erfüllung eines Vertrages beiziehen, wie für ihr eigenes Verhalten.

Gehilfen können nicht nur angestellte Mitarbeiter eines Vertragspartners sein, sondern auch vollkommen selbständige natürliche und juristische Personen. Auch Großunternehmen und Konzerne können Gehilfen sein. Die Einstufung als Gehilfe ist unabhängig davon, ob die Person ein Unternehmen oder eine Einzelperson ist. Auch ist keinerlei wirtschaftliche Abhängigkeit des Gehilfen erforderlich.<sup>7</sup> Genausowenig schadet eine wirtschaftliche Selbständigkeit des Gehilfen und er muß auch nicht weisungsunterworfen sein.<sup>8</sup> Maßgebliches Kriterium ist, daß der Gehilfe mit dem Willen des Vertragspartners bei der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen des Vertragspartners tätig wird. Erfüllungsgehilfe ist, wer mit dem Willen des Geschäftsherrn bei der Erfüllung tätig wird, wobei genügt, daß der Schuldner den Einsatz gebilligt oder billigend in Kauf genommen hat.<sup>9</sup> Es ist dabei nicht einmal ein bestimmtes Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsherrn und Gehilfen erforderlich.<sup>10</sup> Unbeachtlich ist auch, ob es sich um einen unmittelbaren Gehilfen oder nur einen Untergehilfen handelt.<sup>11</sup> Teilweise wird es von den Gerichten bereits als hinreichend angesehen, wenn der Gehilfe lediglich in Verfolgung der Interessen des Geschäftsherrn eingesetzt wurde.<sup>12</sup> Der Geschäftsherr muß lediglich in Erfüllung eines zwischen ihm und dem Geschädigten bestehenden Schuldverhältnisses tätig werden, damit er für seine Gehilfen haftet.<sup>13</sup>

Der Schuldner muß sich bei der Erfüllung seiner Verpflichtungen sohin nur einer anderen Person bedienen,

damit diese Person als Gehilfe angesehen wird.<sup>14</sup> Weitere Anforderungen für eine Zurechnung von Handlungen stellt das Zivilrecht in Liechtenstein und Österreich nicht.<sup>15</sup> Auch ist ein Verschulden des Geschäftsherrn nicht erforderlich. Grundsätzlich haftet der Geschäftsherr auch dann, wenn ihn kein eigenes Verschulden trifft, für Schäden, die der Gehilfe in Erfüllung der geschuldeten Handlung verursacht.<sup>16</sup>

Die Beispiele für Erfüllungsgehilfen sind so zahlreich und unterschiedlich wie das Leben. So wurden bereits die Sprechstundenhilfe eines Arztes<sup>17</sup>, die Urlaubsvertretung eines Arztes<sup>18</sup> und eine Bank, die vom Anwalt zur Zahlung eines Kostenvorschusses beauftragt wird<sup>19</sup>, als Erfüllungsgehilfen angesehen. Generell ist die Bank, die mit der Überweisung beauftragt wird, der Gehilfe des Schuldners.<sup>20</sup> Auch Ärzte der Universitätskliniken sind Gehilfen der Krankenanstalten. Bedient sich ein Belegarzt bei einer Operation anderer Mitarbeiter der Krankenanstalt, so sind diese seine Gehilfen.<sup>21</sup> Auch jeder von einem Generalunternehmer beigezogene Subunternehmer ist dessen Gehilfe. Auch ein Anlageberater, der für einen Geschäftsherrn auftritt, ist als Erfüllungsgehilfe einzustufen.<sup>22</sup>

Die Anforderungen für die Einstufung einer Person als Gehilfe sind daher gering. Wie gezeigt, ist weder ein Vertragsverhältnis noch eine Abhängigkeit oder Weisungsbe-

5 Vgl. § 44 SchlTPGR.

6 So in Deutschland beispielsweise § 278 BGB nach welchem der Schuldner sich „ein Verschulden (...) der Personen, deren er sich zur Erfüllung seiner Verbindlichkeit bedient, in gleichem Umfang zu vertreten [hat,] wie eigenes Verschulden“.

7 Huber in Schwimann, ABGB Taschenkommentar, § 1313a Rz 1.

8 Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 8, 9 Dittrich/Tades, ABGB (MTK)23 (2011) § 1313a, S 670; 10 OB 119/07h.

9 Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 8.

10 Huber in Schwimann, ABGB Taschenkommentar, § 1313a Rz 1.

11 Wiegand in Basler Kommentar, OR I, Art. 101 N 7; OGH 14.05.2009, 6 Ob 26/09 f, JBl 2010/120; Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 8.

12 Huber in Schwimann, ABGB-Taschenkommentar, § 1313a Rz 1.

13 Wiegand in Basler Kommentar, OR I Art. 101 N 5; Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 2 ff.

14 Schwimann, ABGB Praxiskommentar, § 1313a Rz 4 ff. Reischauer in Rummel, § 1313a Rz 8.

15 Vgl. § 44 und 47 SchlTPGR (Art. 101 OR) und § 1313a öABGB.

16 Wiegand in Basler Kommentar, ORI, Art. 101 N 2.

17 BGE 116 II 519 ff.

18 Dittrich/Tades, ABGB (MTK)23 (2011) § 1313a; 10 Ob 119/07h.

19 BGE 114 II 70 ff. weitere Beispiele: 8 CG.2004.63 in LES 2007, 208 (Heft 2), 9 C 130/99-47 in LES 2001, 139, 4 C 201/98-23 in LES 2000, 22 (Heft 1).

20 Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 4c.

21 Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 4b.

22 Dittrich/Tades, ABGB (MTK)23 (2011) § 1313a S. 670; EvBl 2008/117,597; OGH 21.02.2008, 6 Ob 249/07x; OGH 16.09.2011, 2 Ob 66/11m; Für weitere Beispiele siehe: Reischauer in Rummel, ABGB Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a Rz 4 ff.

fugnis erforderlich und schadet auch eine vollständige Selbständigkeit nicht für die Einstufung einer Person als Gehilfe. Bestehende Vertragsverhältnisse und Weisungsbefugnisse können jedoch in jedem Fall Aufschluß darüber geben, wer wessen Gehilfe ist. Besonders bei der fondsgebundenen Lebensversicherung ergibt sich bereits aus den Vertragsverhältnissen, wer wessen Gehilfe bei der Leistungserbringung ist und wem das Verhalten zuzurechnen ist.

Nachfolgend sollen daher die Vertragsverhältnisse in Zusammenhang mit der fondsgebundenen Lebensversicherung dargestellt werden.

#### 4. Vertragsverhältnisse bei fondsgebundener Lebensversicherung

Fondsgebundene Lebensversicherungen werden, wie erwähnt, gewöhnlich über Vermittler an den Versicherungskunden „verkauft“. Die Vermittler werden dabei teils als Agenten für die Versicherungen tätig und teils als selbständige Makler. Für die Einstufung des Vermittlers als Gehilfe sind die oben genannten Kriterien maßgeblich. Der Vermittler kann ohne weiteres als Gehilfe der Versicherung eingestuft werden, sofern die obigen Kriterien erfüllt sind. Dabei ist es offensichtlich unbeachtlich, ob der Vermittler in irgendeinem Abhängigkeits- oder Weisungsverhältnis zur Versicherung steht. Wird der Vermittler mit Willen der Versicherung bei der Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtungen tätig, so wird er als Gehilfe der Versicherung anzusehen sein. Lediglich in den Fällen, in welchen ein Vermittler im Auftrag und Interesse des Versicherungsnehmers tätig wird, kann er als Gehilfe des Versicherungsnehmers angesehen werden.<sup>23</sup> Die Grenzziehung zwischen einem Makler oder einem Agenten ist dabei fließend und oftmals schwer vorzunehmen. Die Beurteilung, ob ein Vermittler als Agent oder als Makler angesehen wird, ist im Einzelfall vorzunehmen. Alleine die Bezeichnung als Makler oder Agent ist in keiner Weise maßgeblich. Die genaue Darstellung der einzelnen Kriterien für eine Qualifikation als Agent oder Makler und für eine Zurechnung des Vermittlers zur Versicherung oder zum Versicherungsnehmer würde jedoch den Umfang gegenständlicher Ausführungen sprengen, weshalb mit dem Hinweis auf die Problematik das Auslangen gefunden werden soll und in der Folge diese Thematik nicht weiter erläutert wird.

Ohne Zweifel besteht jedoch nach dem Abschluß der fondsgebundenen Lebensversicherung zwischen dem Versicherungskunden und der Lebensversicherung ein Vertrag über eine fondsgebundene Lebensversicherung. In diesem Vertrag ist vereinbart, daß der Versicherungsnehmer eine bestimmte Versicherungsprämie (sei es in Form einer Einmalprämie oder in Form mehrerer periodischer Prämien) bei der Versicherung einbezahlt und die Versicherung sich vertraglich zur Veranlagung in einer vom Versicherungsnehmer gewünschten Anlageform, Anlagestrategie oder in

eine vom Versicherungsnehmer gewünschte konkrete Anlage verpflichtet. Dem Versicherungsnehmer steht gegenüber der Versicherung ein Anspruch auf Auszahlung des Werts der Versicherungspolice zum Zeitpunkt der Kündigung oder Ablauf der vereinbarten Zeit zu (Rückkaufswert). Wie oben erwähnt, sind sämtliche von der Versicherung zur Erfüllung dieses Versicherungsvertrages beigezogenen Personen als deren Gehilfen anzusehen.

Nach Eingang der Prämienzahlung eröffnet die Lebensversicherung in ihrem eigenen Namen für die jeweilige Versicherungspolice ein sogenanntes Policenkonto bei einer Depotbank. Das Policenkonto lautet dann auf den Namen der Versicherung und die Nummer der Lebensversicherungspolice. In der Folge bezahlt der Versicherungskunde die Prämien auf ein Konto der Versicherung oder direkt auf das eingerichtete Policenkonto ein. Die Versicherung ist Kundin der Depotbank und es besteht zwischen der Versicherung und der Depotbank ein Kontovertrag und meist auch ein Vertrag über ein Wertpapierdepot. Der Versicherungsnehmer selbst steht jedoch mit der Bank in keinerlei Vertragsverhältnis, lediglich die Versicherung ist Vertragspartnerin der Bank. Der Versicherungsnehmer hat auch keinerlei Zugriff auf das Policenkonto und erhält auch von der Depotbank keinerlei Auskünfte über die Veranlagung der Policenvermögen. Sämtliche diesbezüglichen Informationen und auch Kontobelege gehen ausschließlich an die Versicherung als Vertragspartnerin der Depotbank. Da die Versicherung selbst nicht dazu befugt ist, Gelder zu halten, muß sie sich hierbei einer Depotbank bedienen. Die Depotbank wird daher bei der Erfüllung des Versicherungsvertrages für die Versicherung tätig und ist zweifellos Gehilfin der Versicherung bei ihrem Angebot der fondsgebundenen Lebensversicherung.

Sollte beispielsweise eine Depotbank zahlungsunfähig werden oder in irgendeiner Weise die veranlagten Policenvermögen aufgrund von Handlungen der Bank bzw. deren Mitarbeiter verlustig gehen und wäre die Bank in der Folge nicht in der Lage, das Policenvermögen auszubezahlen, so ginge dies keineswegs zu Lasten des Versicherungskunden. Würde sich durch einen Fehler bei der Depotbank der Wert der Versicherungspolice verringern, so würde die Versicherung für diesen Fehler der Bank genauso haften, als ob sie die Verringerung des Werts der Police selbst verursacht hätte.

Nach Abschluß des Versicherungsvertrages beauftragt die Versicherung zudem einen Vermögensverwalter mit der Verwaltung des Policenvermögens. Die Versicherung schließt dabei mit dem Vermögensverwalter gewöhnlich einen Vermögensverwaltungsvertrag ab. Nach Abschluß des Vermögensverwaltungsvertrages verwaltet der von der Versicherung beauftragte Vermögensverwalter im Namen

23 JBl 2010, 119; Karollus/Kozioł, Aufklärungspflichten eines Lebensversicherers, ÖBA 2006, 263.

der Versicherung das bei der Depotbank gehaltene Policenvermögen. Zu diesem Zweck erhält der Vermögensverwalter von der Versicherung zudem eine Verwaltungsvollmacht, die es ihm erlaubt, das bei der Depotbank liegende Policenvermögen zu verwalten, also für die Versicherungspolice Wertpapiere zu kaufen, zu verkaufen und sonstige Geldanlagen zu tätigen. Die Verwaltung erfolgt dabei im Auftrag der Versicherung. Der Versicherer bedient sich also bei der Erfüllung des Vertrags der Leistungen des Vermögensverwalters. Der Versicherungskunde selbst steht jedoch mit dem Vermögensverwalter in keinerlei Vertragsverhältnis. Insbesondere hat der Versicherungskunde mit dem Vermögensverwalter keinerlei Vermögensverwaltungsvertrag abgeschlossen. Der Vermögensverwalter ist daher ausschließlich Gehilfe der Versicherung bei der Erfüllung ihres Vertrags über eine fondsgebundene Lebensversicherung. Das gesamte Verhalten des Vermögensverwalters ist daher der Versicherung wie ihr eigenes Verhalten zuzurechnen.

Gewöhnlich erhält der Versicherungskunde auch vom Vermögensverwalter keinerlei Informationen über die Veranlagung des Policenvermögens. Vielmehr erhält der Versicherungskunde von der Lebensversicherung als seine Vertragspartnerin periodische Auskünfte über den aktuellen Wert der Versicherungspolice. Auf dieser Auskunft ist jedoch lediglich der aktuelle Wert der Versicherungspolice ersichtlich. Kontoauszüge des Policenkontos oder ähnliche detaillierte Informationen erhält der Versicherte gewöhnlich nicht.

Der Vermögensverwalter hat bei der Veranlagung des Policenvermögens die im Versicherungsvertrag zwischen Versicherung und Versicherungskunden vereinbarte Anlage einzuhalten. Er muß als Gehilfe der Versicherung das Policenvermögen entsprechend der vertraglich zwischen der Versicherung und dem Versicherungsnehmer vereinbarten Anlagestrategie veranlagern und haftet der Versicherung gegenüber dafür. Hat sich ein Versicherungskunde beispielsweise für eine sichere konservative Anlage entschieden, so darf der Vermögensverwalter lediglich sichere und konservative Anlageprodukte kaufen. Hat der Versicherungsnehmer eine bestimmte konkrete Anlage ausgewählt, so muss der Vermögensverwalter sich bei der Veranlagung des Policenvermögens an diese Wahl halten. Selbstverständlich gilt beim Vermögensverwalter zudem für sämtliche seiner Tätigkeiten der erhöhte Sorgfaltspflichtenmaßstab des § 1299 ABGB.

Hält sich der Vermögensverwalter nicht an die zwischen der Versicherung und dem Versicherungsnehmer vereinbarte Art der Veranlagung, so liegt bereits ein vertragswidriges Verhalten vor, das der Versicherung zuzurechnen ist. Verringert sich durch diese vertragswidrige Veranlagung der Wert der Versicherungspolice, so entsteht dem Versicherungskunden ein Schaden. Der Kunde hat zum Zeitpunkt der Kündigung oder zum Ende der Vertragslaufzeit gegenüber der Versicherung einen Anspruch auf Auszahlung des Betrages, welcher dem Wert der Versicherungspolice bei korrekter vertragsgemäßer Veranlagung entsprochen hätte.

Dies soll anhand eines Beispiels erläutert werden: Hat der Anfangswert der Police 1000 betragen und sich der Wert der Police beispielsweise durch eine Vermögensverwaltung, die nicht dem vereinbarten Vertrag entsprochen hat, auf 700 verringert, so ist dies der Betrag, den die Versicherung im Falle der Kündigung gewöhnlich zur Auszahlung bringen wird. Hätte der Wert der Versicherungspolice jedoch bei korrekter und vertragskonformer Veranlagung zum gleichen Zeitpunkt 1100 betragen, so hat der Versicherungsnehmer gegenüber der Versicherung auch einen Anspruch auf Auszahlung des vollen Betrages von 1100 und nicht nur den tatsächlich vorhandenen Betrag von 700. Zahlt die Versicherung nur den tatsächlich vorhandenen Betrag von 700 aus, so kann der Versicherungsnehmer den verbleibenden Differenzbetrag von 400 gegenüber der Versicherung geltend machen. Denn der Versicherungsnehmer hat gegenüber der Versicherung Anspruch auf Auszahlung desjenigen Betrages, welcher bei vertragskonformer Veranlagung bei Kündigung bzw. Ende der Laufzeit zur Auszahlung gelangt wäre. Dies wäre in gegenständlichem Beispiel eben 1100.

Die Versicherung wiederum kann sich nach Bezahlung des vollen Betrages von 1100 bei ihrem Gehilfen für den Schaden (hier 400) regressieren, der ihr durch die Handlungen des Gehilfen entstanden ist. Der Gehilfe haftet dabei lediglich der Versicherung aus dem zwischen ihm und der Versicherung bestehenden Vertragsverhältnis. Gegenüber dem Versicherungsnehmer haftet der Gehilfe jedoch nicht aus Vertrag, sondern nur dann, wenn seine schädigenden Handlungen als Delikt zu werten sind. Ist dies der Fall, so haften dem Versicherungsnehmer sohin sowohl die Versicherung als auch der Gehilfe solidarisch<sup>24</sup>.

Hat jedoch der Vermögensverwalter das Vermögen korrekt gemäß der vereinbarten Anlage und unter Einhaltung aller Sorgfaltspflichten veranlagt und hat sich der Wert der Police ungeachtet dessen von anfänglich 1000 durch Kurschwankungen auf 800 verringert, so hat der Versicherungsnehmer gegenüber der Versicherung lediglich einen Anspruch auf Auszahlung der 800.

Maßgeblich ist sohin, ob der zwischen der Versicherung und dem Versicherungsnehmer abgeschlossenen Versicherungsvertrag eingehalten wurde oder nicht. Denn auch das Verhalten eines jeden Gehilfen, insbesondere sämtliche von ihm begangenen Vertragsverletzungen, werden der Versicherung vollumfänglich wie eigenes Verhalten zugerechnet.

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, daß im Falle der fondsgebundenen Lebensversicherung gewöhnlich die Versicherung der einzige Vertragspartner des Versicherungsnehmers ist. Die anderen beteiligten Personen, seien dies nun natürliche Personen oder Gesellschaften, sind ge-

24 Reischauer in Rummel. ABGB-Kommentar<sup>3</sup>, § 1313a, Rz 14.

wöhnlich als Gehilfen der Lebensversicherung anzusehen, welcher sich die Versicherung zum Angebot und zur Erfüllung ihres Vertrages bedient. Wie gezeigt, ist die Konsequenz daraus, daß die Versicherung auch für sämtliche Handlungen ihrer Gehilfen genauso wie für ihr eigenes Verhalten einzustehen hat.

Der Versicherungsnehmer wird daher im Schadensfall sämtliche seiner Ansprüche ausschließlich gegenüber der

Versicherung geltend zu machen haben. Die unmittelbare Geltendmachung von Ansprüchen gegenüber einem Gehilfen ist jedoch weder richtig noch zielführend, da dieser dem Versicherungsnehmer nicht vertraglich, sondern lediglich deliktisch haften würde. Der Nachweis einer deliktischen Schädigung hingegen wird oft nicht leichthin möglich sein.

## Trojaner im europäischen Bilanzrecht – Ersatz der 4. und 7. Bilanzrichtlinie

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

### I. Einleitung

Mit Pressemitteilung vom 25. 10. 2011<sup>2</sup> veröffentlichte die Kommission einen Vorschlag<sup>3</sup> gemäß Art. 289, 294 AEU für eine Richtlinie, die die bisherigen sogenannten 4. und 7. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie<sup>4</sup> ersetzen soll. Wörtlich wird vollmundig versprochen *„Die EU-Kommission schlägt eine neue Richtlinie vor, die die bisherigen Bilanzierungsrichtlinien ersetzt und modernisiert. Der Vorschlag vereinfacht Bilanzierungsvorschriften für kleine Unternehmen und erhöht die Klarheit und Vergleichbarkeit von Unternehmensabschlüssen in der Europäischen Union.“*

Im Folgenden soll der Inhalt des Richtlinienvorschlags mit seinen Ankündigungen abgeglichen werden.

### II. Zur Zielsetzung

#### 1. Harmonisierung des Bilanzrechts?

Unzweifelhaft ist eine europaweite Harmonisierung und Vereinheitlichung des Bilanzrechtes dazu geeignet, Unternehmen über die Grenzen des Ansässigkeitsstaates hinaus in andere Mitgliedsstaaten den Weg zu ebnen und Europa näher zusammenzuführen. Zwar haben die Bilanzrichtlinien eine Verbesserung bewirkt. Frühere Unterschiede<sup>5</sup> haben sich nach Umsetzung der Bilanzrichtlinien deutlich gebessert, so daß die Bewertungen sich angleichen. Allerdings gibt es immer noch Unterschiede, die weitere Angleichungen erforderlich machen.

Allerdings hält die Vorlage der Kommission nicht das, was die Einleitung verspricht. Sicherlich ergeben sich einige gute Ansätze, wie beispielsweise die Begriffsdefinitionen zu verbessern.

Zwar sieht der Vorschlag in vielen Punkten eine Vereinheitlichung vor. Allerdings führen die zusätzlich vorgeschlagenen Ausnahmeregelungen und Wahlrechte wiederum zu der Gefahr, daß ein noch weiteres Auseinander

triften der Rechnungslegungsvorschriften zu befürchten ist. Prägnanter formuliert: Der Vorschlag birgt die Gefahr eines zurück in den Zustand vor den 80er Jahren (vor Umsetzung der Bilanzrichtlinien). Hierzu sind insbesondere Art. 6 und 7 geeignet, die der Gesamtzielsetzung – wie sie bei den Bilanzrichtlinien eher vorlag – diametral zuwiderlaufen. Auch andere Regelungen tragen nur der zunehmenden Favorisierung kurzfristigen Erfolgsausweises Rechnung.

#### 2. Modernisierung?

In der Begründung des Vorschlags<sup>6</sup> wird ausgeführt: *„Der Vorzug wurde schließlich der Option einer Überarbeitung und Modernisierung einiger der in den derzeit geltenden Rechnungslegungsrichtlinien enthaltenen Anforderungen gegeben“*. Was ist denn nun tatsächlich moderner? Sicher nicht die Fair-value-Bewertung! Es mag erstaunlich klingen, ist aber historisch zutreffend, daß diese Bilanzierungsmethoden, die in ihren Grundansätzen nunmehr als „modern“ bezeichnet werden, lediglich eine Rückbesinnung auf längst überwunden geglaubte Fehlentwicklungen des 19. Jahrhunderts darstellen.<sup>7</sup> So enthielt das AGHGB von 1869 kaum Rege-

1 Der Autor gibt hiermit seine persönliche Meinung wieder, nimmt dabei allerdings die Diskussionspunkte auf, die in der Stellungnahme von wp-net e.V. ( www.wp-net-verband.de ) zum Vorschlag der Kommission aufgeworfen werden.

2 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/sme\\_accounting/review\\_directives\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/review_directives_de.htm).

3 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0684:FIN:DE:PDF>.

4 Vgl. Beul, steueranwaltsmagazin 2009, 98, 100 ff.

5 Vgl. Beul, steueranwaltsmagazin 2009, 98, 101.

6 2.2 Folgenabschätzung, 2.2.1. Abschlüsse.

7 Zu früheren Entwicklungen vgl. Großfeld/Diekmann, WPg 1988, 419.

lungen zur Rechnungslegung. Aus dem Wortlaut des Art. 31 ADHGB<sup>8</sup> folgernd war die Bilanzierung zum Zeitwert die übliche Methode.<sup>9</sup> Diese Bilanzierung war Ursache<sup>10</sup> vieler Unternehmenszusammenbrüche im Rahmen des Gründerkraches.<sup>11</sup> Die Parallele zur jetzigen Krise ist frappierend. Seit Mitte des 19. Jh. führte eine sich zunehmend verzahnende Globalisierung zu immer neuen Anpassungsstörungen, die sich in Krisen manifestierten. Andererseits barg das neue Potential auch Anreiz für neue Unternehmungen, ein Aspekt der daher sogenannten Gründerzeit. In Europa, insbesondere dem Deutschen Reich und Österreich-Ungarn, kam der Fluch des gewonnenen Krieges 1870/71 hinzu. Frankreich mußte innerhalb von 3 Jahren 5 Mrd. Francs<sup>12</sup> (4 Mrd. Mark<sup>13</sup>) Reparationen zahlen, ein Betrag, der mehr als das Dreifache der Umlaufmenge des Geldes im Deutschen Reich ausmachte.<sup>14</sup> Dies führte zu einer kurzfristigen Rückzahlung der Kriegsanleihen und zur Überflutung des Marktes mit Liquidität.<sup>15</sup> Mit dem Aktiengesetz von 1870 wurde im Zuge der Liberalisierung am 11.06.1870 der Wortlaut des Art. 31 ADHGB durch Art. 239 a AktG<sup>16</sup> nur ergänzt und die bislang notwendige Konzession zur Gründung einer AG aufgegeben, mit der Folge, daß zwischen 1871 und 1873 103 neue Aktienbanken, 23 Eisenbahngesellschaften, 102 Bau- und 93 Montanunternehmen, insgesamt 843 Aktiengesellschaften gegründet wurden.<sup>17</sup> „Breiteste Schichten des Volkes, vom Hochadel bis zum Dienstmann, wurden von der Spekulations- und Gründerlust ergriffen, die Geschäftsmoral litt fast allgemein Schaden; es schien, „als ob die Grenzen der menschlichen Dummheit ins Unermessliche sich erweitert hätten“ (Treitschke<sup>18</sup>) und „eine Epidemie entfesselter Geldgier“ die Menschen befallen habe (Sartorius v. Waltershausen<sup>19</sup>)“.<sup>20</sup> Die „Schrottpapiere“ dieser Zeit waren Eisenbahn-papiere.<sup>21</sup> Beispiel hierfür war die Vorgehensweise von B. H. Strousberg, der seine Subunternehmer in Aktien bezahlte, das ausgegebene Aktienkapital höher bewertete als die tatsächlichen Baukosten und so die eigene Marge erwirtschaftete, und zwar im wesentlichen durch Einbeziehung der Zukunftsgewinne in die Bewertung der Vermögensgegenstände.<sup>22</sup> Außerdem wurden auch von aus Europa in Anleihen zur Finanzierung von Bahnstrecken in den USA investiert, die sich später oft als wertlos herausstellten. Diese wurden auch seitens der Banken gehalten. Zu dieser Zeit analysierte bereits eine Vorläufergesellschaft von Standards and Poor's Eisenbahn-papier.<sup>23</sup> Die Kritik an der Zeitwertbilanzierung wurde bei der Bewertung des Anlagevermögens laut, da insbesondere bei der Bewertung der Bahnhöfe und Gleisanlagen, mit denen nicht gehandelt wurde, kein Marktwert existierte<sup>24</sup> und die Frage des objektiven Wertes nicht nur problematisch ist, sondern eher eine Meinungsäußerung darstellt.<sup>25</sup>

Im Mai 1873 erfolgte der Einbruch der Börse in Wien, ab August/September 1873 in Berlin; der durchschnittliche Aktienkurs halbierte sich.<sup>26</sup> Die Überflutung des Marktes mit Liquidität, die anschließende Anlage in Papieren, die eine Blase verursachten und der dann entstehende Knall sollten –

8 Artikel 31 ADHGB: „Bei der Aufnahme des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensstücke und Forderungen nach dem Werthe anzusetzen, welcher ihnen zur Zeit der Aufnahme beizulegen ist.“

9 Das Reichsoberhandelsgericht (ROHG 12,15, 17) formuliert dies wie folgt: „Alle einzelnen Aktiv- und Passivposten sind danach zu dem gegenwärtigen Wert, den sie in demjenigen Zeitpunkt, für welche die Bilanz aufgenommen wird, besitzen, in der Bilanz einzustellen.“

10 Zeitler, DB 2003, 1529, 1534 „des Gründerkrachs ab 1875“ historisch korrekt wäre 1873; Ballwieser/Kütting/Schildbach, BFuP 2004, 530 f.

11 Born in Schieder, Handbuch der Europäischen Geschichte, 1973, 207; „Große Depression“, Treue in Gebhardt, Handbuch der deutschen Geschichte, 5. Aufl. 1981, Bd. 17, 234.

12 Born, a. a. O., 206.

13 Treue, a. a. O., 232.

14 Born, a. a. O., 236 m. Fn. 5 a.E.

15 Born, a. a. O., 207: „Dieser plötzliche Kapitalzustrom erwies sich aber für die deutsche Wirtschaft als Danaergeschenk. Die rasche Vermehrung des anlagensuchenden Kapitals steigerte die Nachfrage nach Effekten und trieb die Aktienkurse in die Höhe. Nun setzte eine wilde Spekulation ein.“

16 239 a AktG 1870: „Für die Aufstellung der Bilanz sind folgende Vorschriften maßgebend:

- 1) kurshabende Papiere dürfen höchstens zu dem Kurswerthe, welchen dieselben zur Zeit der Bilanz-aufstellung haben, angesetzt werden;
- 2) die Kosten der Organisation und Verwaltung dürfen nicht unter die Aktiva aufgeführt werden, müssen vielmehr ihrem vollen Betrage nach in der Jahresrechnung als Ausgabe erscheinen; (...)“

17 Treue, a. a. O., 233.

18 Zit. nach Treue, a. a. O., 234; Treitschke (Preuß. JB 1879, 559, 572 ff. 574: „(...) hat an dem Lug und Trug, an der frechen Gier des Gründer-Unwesens einen großen Antheil, eine schwere Mitschuld an jenem schönen Materialismus unserer Tage...“) war es auch, der die Juden als Verursacher bezichtigte, insoweit den Sündenbock lieferte und damit einer der Wegbereiter des Antisemitismus wurde.

19 Deutsche Wirtschaftsgeschichte, 1923, zit. nach Treue, a. a. O., 234.

20 Treue, a. a. O., 234 m. w. N.

21 Treue, a. a. O. 233; Born, a. a. O., 207.

22 Zu den gegensätzlichen Beurteilungen: Einerseits: Treue, a. a. O., 233: „(...) ein unternehmerisch hochbegabter, tätiger, einfallreicher, auch verdienstvoller, schließlich nicht nur durch eigene Schuld fallierter „Eisenbahnkönig“, der als erster in großem Umfang mittlere und kleinere Sparkapitalien für den Eisenbahnbau mobilisierte.“ Andererseits die – nicht wegen ihrer Qualität, sondern Verbreitung zitierte – Darstellung bei Wikipedia „Bethel Henry Strousberg“: „Neuartig war die von Strousberg praktizierte Methode von Ausführung und Finanzierung der Bauvorhaben. Er beauftragte Generalunternehmer und streute damit die Risiken. Die Leistungen des Generalunternehmers wurden jedoch nicht in Geld, sondern ratenweise nach Bau-fortschritt mit Aktien der neu gegründeten Eisenbahngesellschaft bezahlt. Die Gründer und Kapitalgeber mußten damit nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten aufbringen und erhielten erhebliche Provisionen, teilweise auch Gewinne aus der Lieferung von Eisenbahnmaterial oder aus dem Verkauf von Grundstücken, die für Bahnanlagen benötigt wurden. Unseriös daran war, daß das Aktienkapital höher als die tatsächlichen Baukosten angesetzt wurde. Der Generalunternehmer erhielt damit Aktien, deren Nennwert höher als die Baukosten war. Der Handel mit diesen Aktien blähte den Wert der Gesellschaften künstlich auf“. Dies ist jedoch nichts anderes als die Fair-value-Bewertung unter Berücksichtigung zukünftiger Gewinnaussichten!

23 H.V. und W.W. Poor Co; vgl.: <http://www.standardandpoors.com/about-sp/timeline/en/us/>.

24 Wieland, Handelsrecht Bd. 1, Die kaufmännischen Unternehmen, 1921, 303.

25 Großfeld, Bilanzrecht, 1978, 70.

26 Treue, a. a. O., 234.

historisches Bewußtsein vorausgesetzt/geeignet sein, jedem Monetaristen die Problematik vor Augen zu führen. Allerdings beginnen wir heute aufs neue Erfahrungen zu sammeln, die wir historisch hätten analysieren können.

Als Folge des Gründerkrachs wurde der Zeitwertansatz vermehrt in Frage gestellt. Mit der Aktienrechtsnovelle von 1884 wurde die Bewertung durch Art. 185 a AktG<sup>27</sup> geändert, der auf das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip abstellte, für das Anlagevermögen mit Abschreibungen. Auch wenn das HGB vom 01.01.1900 in §40<sup>28</sup> die Regelung des Art. 31 AGHGB übernahm, war hierdurch eine Abkehr vom Zeitwertprinzip erreicht<sup>29</sup>, weil diese Regelungen des AktG als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auch in die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften einbezogen wurden.

Diese Lehren, die aus der tiefen Rezession nach der Gründerzeit zum Ende des 19. Jahrhunderts gezogen wurden, sind heute – anders als die Inflation der 20er Jahre – nicht mehr im historischen Bewußtsein präsent. Damals kam man zu der Erkenntnis, daß eine objektive Bewertung nicht existiert, weshalb Sicherungsmechanismen einzuziehen sind. Dies ist eine der wesentlichen Erkenntnisse, die dazu führten, statt dem Phantom eines objektiven Wertes hinterherzulaufen, das Vorsichtsprinzip verstärkt zu betonen und hieraus folgend das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip. Diese Prinzipien wurden als Ausfluß der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verstanden.

### 3. Grundsatzorientierung?

Der Vorschlag könnte das Einfallstor für die Implementierung internationaler Rechnungslegungsvorschriften bilden, deren heutige Vorläufer in der Praxis versagt haben, mitursächlich für die Finanzkrise sind, keine präzisen Regelungsinhalte formulieren und die eine Grundsatzorientierung vermissen lassen.

Die Kommission widerspricht sich daher selbst, wenn sie einerseits gegenüber dem IASB die Grundsatzorientierung verlangt, andererseits aber nunmehr im Gesetzgebungsverfahren selbst das Gegenteil implementieren will.

Der Vorschlag der Kommission läßt nicht nur eine Grundsatzorientierung vermissen, sondern stellt darüber hinaus bereits bestehende Grundsätze des europäischen Bilanzrechts in Frage. So ist zu fragen, welche Ziele durch die Rechnungslegung verwirklicht werden sollen. Gerade deshalb sollte ein Gesetzgebungsverfahren notwendigerweise auch über die materielle Zielsetzung entscheiden. Dies läßt der Vorschlag der Kommission vermissen. Sollen es die moderneren Ziele einer möglichst auf langfristigen Unternehmenserfolg ausgerichteten Rechnungslegung sein oder soll die Rückbesinnung auf die Bilanzierung des 19. Jahrhunderts mit der kurzfristigen und zyklischen Zeitwertbilanzierung im Vordergrund stehen.

Statt den angeblich „modernen“ Regelungen einer kurzfristigen Erfolgsrechnung das Wort zu reden, sollte disku-

tiert werden, ob dieser Ansatz vom Gesetzgeber gewollt ist. Folge einer kurzfristigen Erfolgsrechnung ist, daß Kapitalzu- und -abflüsse sich nicht mehr an langfristigen Unternehmenszielen und am langfristigen Unternehmenserfolg orientieren, sondern nunmehr kurzfristig. Dies führt dazu, daß den Unternehmen, die kurzfristig gerade gute Zahlen vorlegen, am Kapitalmarkt erfolgreich sind und beim nächsten Abschwung das genaue Gegenteil eintritt, nämlich der Mißerfolg am Kapitalmarkt und damit der Abzug von Kapital.

Das Problem des Kurzfristdenkens ist zwar in aller Munde, allerdings ist niemand bereit, die (Mit-)Ursache, die Rechnungslegung, anzugehen. Allenthalben findet sich das Argument, eine langfristige Orientierung der Rechnungslegung schneide die Betroffenen vom Kapitalmarkt ab. Gerade im Lichte der derzeitigen Finanz- und Wirtschaftskrise, die unser gemeinsames Europa unmittelbar zu bedrohen scheint, stellt sich die zentrale Frage, wer die Grundentscheidung zu treffen hat, der im scheinbar virtuellen Raum agierende Kapitalmarkt oder der demokratisch legitimierte Gesetzgeber? Plakativ formuliert muß der Gesetzgeber jeder Laune der Finanz- und Kapitalmärkte das Wort reden und hinter jedem Zocker herlaufen und dessen Geschäftsmodell nicht nur gutheißen, sondern sogar fördern?

In der internationalen Rechnungslegung ist immer mehr ein Verhalten zu beobachten, durch ausufernde Wahlrechte und Ermessungsspielräume den Sinn und Zweck der Rechnungslegung nicht zu fördern, sondern mehr und mehr zu aleatorischen Ergebnissen beizutragen. Dies ist für den Abschlußprüfer, der sich als Sachwalter öffentlicher Interessen sieht, zutiefst unbefriedigend. Die Prüfung der

27 Wortlaut Art. 185 a AktG 1884: „Für die Aufstellung der Bilanz kommen die allgemeinen Vorschriften des Artikels 31 mit folgenden Maßgaben zur Anwendung:

- 1) Werthpapiere und Waaren, welche einen Börsen- oder Marktpreis haben, dürfen höchstens zu dem Börsen- oder Marktpreise zur Zeit der Bilanzaufstellung, sofern dieser jedoch den Anschaffungs- oder Herstellungspreis übersteigt, höchstens zu letzterem angesetzt werden;
- 2) andere Vermögensgegenstände sind höchstens zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise anzusetzen;
- 3) Anlagen und sonstige Gegenstände, welche nicht zur Weiterveräußerung, vielmehr dauernd zum Geschäftsbetriebe der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Werth zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein derselben entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird;
- 4) die Kosten der Organisation und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva, müssen vielmehr ihrem vollen Betrage nach in der Jahresrechnung als Ausgabe erscheinen; (...).“

28 §40 Abs. 2 HGB in der bis 1986 geltenden Fassung: „Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.“

29 Entgegen Blaufus, Fair Value Accounting, 2005, 49, galt dies nicht nur bezüglich des Anlagevermögens, sondern auch für das Umlaufvermögen.

Rechnungslegung verlagert sich aufgrund immer beliebiger werdender materieller Normen auf andere Ebenen, etwa auf die Prüfung interner Unternehmensabläufe (internes Kontrollsystem), um von materieller Prüfung absehen zu können.

Wenn der Gesetzgeber keine klaren Zielvorgaben mehr normiert, weicht das System auf und wird in sich unübersichtlich.

Aufgabe des Abschlußprüfers muß es nach wie vor sein, die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften zu prüfen, nicht jedoch die vorgelegte Rechnungslegung in erster Linie nach ihrer Plausibilität zu prüfen. Dies ist unbefriedigend und führt zu einer sich sichtlich weiter verbreitenden Erwartungslücke an den Abschlußprüfer.

Der Vorschlag der Kommission weicht die Grundsatzorientierung weiter auf und stellt ein falsches Signal dar. Statt den Märkten hinterherzulaufen und anschließend dem Steuerzahler die Last exorbitanter Reparaturverpflichtungen aufzuerlegen, sollte begonnen werden, nunmehr die Zielvorgaben zu strukturieren. Hierzu gehört eine breite Diskussion über den Sinn und Zweck der Rechnungslegung und nicht nur ein Brüten im stillen Kämmerlein, in der Hoffnung, die Angelegenheit werde ungesehen „durchgewunken“.

Es kann nicht sein, daß einige Staaten – unter dem Deckmantel, der Euro müsse gerettet werden – dafür zahlen müssen, was in anderen Mitgliedsstaaten durch Förderung kurzfristiger schädlicher Finanztransaktionen an gemeinschaftlichem Schaden verursacht und an Gewinnen Einzelner eingefahren wird.

#### 4. Informationserteilung oder bilanzieller Ausweis als Verbraucherschutz

Es geht bei dieser Grundsatzfrage darum, wie weit Informationspflichten einem zwingend vorgeschriebenen bilanziellen Ausweis vorzuziehen sind. Hierbei ist der Verbraucherschutz zu berücksichtigen. Feste Regeln geben einen Rahmen, innerhalb dessen sich der Regelunterworfenen bewegen kann. Hier sind klare Abgrenzungen mit Geboten und Verboten enthalten, die allgemein formuliert sind und damit generalisierenden Charakter haben. Dies hat den Vorteil, daß der Adressat der Informationen diese verarbeiten und bewerten kann.

Die entgegenstehende Ansicht führt dazu, daß im Grunde genommen alles erlaubt ist, wenn nur darauf hingewiesen wird. In der Folge wird eine derartige Informationsflut produziert, daß der Adressat der Informationen nicht mehr in der Lage ist, diese in überschaubarem Zeitraum zur Kenntnis zu nehmen, geschweige denn, sie zu verstehen und für sich zu bewerten. Insoweit wird derjenige zum „Insider“, der genau weiß, welche der veröffentlichten Informationen welche Relevanz haben. Der Informationsvorsprung der Gegenwart besteht nicht mehr darin, daß einzelnen Informationen zur Verfügung stehen, die an-

deren vorenthalten werden, sondern darin, daß einzelnen Informationen darüber zur Verfügung stehen, welche der veröffentlichten Informationen überhaupt relevant sind.

Der Vorschlag der Kommission versucht an einzelnen Symptomen zu kurieren. So sollen außerordentliche Aufwendungen und Erträge im Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung eliminiert werden (s.u.), weil eine Tendenz bestehe, Erträge als ordentlich, Aufwendungen jedoch wenn irgend möglich als außerordentlich auszuweisen.

Die Tendenz der internationalen Rechnungslegungsvorschriften geht allerdings in die Richtung, Verluste möglichst außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen, Gewinne möglichst innerhalb, Risiken möglichst nicht zahlenmäßig zu erfassen, sondern verbal in den Anhang oder den Lagebericht – Hauptsache, die Information ist irgendwo enthalten – auszulagern.

Anleger sind jedoch nicht zwingend Profis in Sachen Bilanzrecht, sondern auch als Verbraucher schützenswert. Der Verbraucher betrachtet jedoch in erster Linie das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung und kann die Vielzahl der Nebenrechnungen mit den dazugehörigen Anhang- und Lageberichtangaben nicht mehr nachvollziehen.

Hiergegen hilft nur ein in sich konsistentes Regelungsnetzwerk mit festen Wertungen, das nicht bis zur Beliebigkeit verkommene unterschiedliche Auslegungen zuläßt. Auch deshalb bedarf es klarer Vorgaben des Gesetzgebers.

#### 5. Zweifelhafte Ermächtigungsgrundlage

Es ist bereits fraglich, ob Art. 50 Abs. 1 AEUV (ex Art. 44 EGV, ex Art. 54 EWG) geeignet ist, als Einzelermächtigung herangezogen zu werden. Augenfällig ist, daß die Kommission nicht auf Art. 50 Abs. 2 lit. g) rekurriert, dessen Vorgängernorm ex-Art. 54 Abs. 3 lit. g) die Grundlage für die 4. und 7. Bilanzrichtlinie war.

In diesem Fall hätte es sich um eine Schutzbestimmung zugunsten von Gesellschaften handeln müssen.<sup>30</sup> Zwar ist die Frage der „Schutzbestimmung“ im Rahmen der Entscheidungsprärogative zu definieren.<sup>31</sup> Allerdings findet diese Entscheidungsprärogative die Schranke in der Erforderlichkeit der Regelung. Bezieht man das Kriterium der Erforderlichkeit auf die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit, wäre die Angleichung nur insoweit zulässig, wenn sie zur Aufhebung von Niederlassungsbeschränkungen notwendig ist.<sup>32</sup> Folgt man dieser Ansicht, wäre die Erforderlichkeit nicht gegeben, die Regelung nach Art. 50 Abs. 2 lit. g) nicht erforderlich und daher auch nicht zulässig.

30 Vgl. *Randelzhofer/Forsthoff* in Grabitz u.a. [Stand Mai 2001], Art. 44 EGV Rn. 13, *Jung/Müller-Huschke* in Schwarz Art. 44 EGV Rn. 12 ff.

31 *Eyles*, Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft, 1990, 136.

32 *Everling*, Das Niederlassungsrecht im Gemeinsamen Markt, 1963, 41 ff.

Auch die entgegenstehende Argumentation der Kommission, nach der eine Koordinierung unabhängig davon erlaubt ist, ob hierdurch spezifische Schranken für die Niederlassungsfreiheit abgebaut werden,<sup>33</sup> findet die Schranke auf jeden Fall in der Erforderlichkeit, bzw. dann, wenn das Gegenteil einer Harmonisierungsmaßnahme erreicht wird, da eine solche Maßnahme nicht geeignet ist, das Ziel, nämlich die Harmonisierung, zu erreichen.

Der Sinn und Zweck des Art. 50 Abs. 2 lit. g AEUV liegt in der Koordination der Schutzbestimmungen, um diese gleichwertig zu gestalten. Koordinierung setzt daher die Angleichung von Unterschieden zwischen den nationalen Rechtsordnungen voraus. Hier wird unter dem Deckmantel der Koordinierung jedoch ein weiteres Auseinanderdriften der nationalen Rechte Vorschub geleistet. Im vorliegenden Fall sind die Änderungen, die wieder zum Auseinanderdriften der Bilanzrechte in den einzelnen Mitgliedsstaaten führen, weder geeignet noch erforderlich. Damit endet die Entscheidungsprärogative nach dem Wortlaut des Art. 50 Abs. 2 lit. g AEUV.

Auch die Heranziehung des Art. 50 Abs. 1 AEUV kann daran nicht vorbeiführen. Denn gem. Art. 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 gilt das Prinzip der Verhältnismäßigkeit. Dies umfaßt die Geeignetheit und Erforderlichkeit der Maßnahme. Die vorstehende Maßnahme ist jedoch in keiner Weise geeignet, geschweige denn erforderlich, um eine Harmonisierung des Bilanzrechts im Interesse der Niederlassungsfreiheit zu erreichen. Es handelt sich vielmehr um einen Rückschritt.

Damit läuft der Vorschlag der Kommission Sinn und Zweck der Regelung des Art. 50 Abs. 1 AEUV i. V. m. Art. 5 EU zuwider.

Außerdem wird die Zielsetzung des Art. 3 Abs. 3 EU, der Schaffung des Binnenmarktes, geradezu unterlaufen, wenn man erlaubt, daß das Recht der Rechnungslegung wieder auseinanderdriftet. Es kann nicht im Sinne des Unionsrechts sein, die Verstöße einzelner Mitgliedstaaten durch Disharmonisierung zu heilen. Hier ist das Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 258 AEUV die einschlägige Vorgehensweise, zumal bereits wegen weitaus geringerer Verstöße derartige Verfahren eingeleitet werden.

## 6. Saldierungsverbot

Das Saldierungsverbot ist ein nach jahrzehntelanger Diskussion errungener Fortschritt.<sup>34</sup> Zu begrüßen ist daher das Festhalten an diesem Grundsatz. Das Problem besteht jedoch darin, daß das Saldierungsverbot auf dem Altar der Ratingagenturen geopfert werden soll. Denn die Verkürzung der Bilanz führt zu einem höheren Eigenkapitalanteil und damit zu einem besseren Rating. Statt mechanischer Anwendung von Ratings sollte die Saldierung beim Rating vorgenommen werden, statt das Bilanzrecht anzupassen.

## 7. Verordnung als Möglichkeit

Die Zielsetzung der Harmonisierung des Bilanzrechts wäre am besten durch eine Verordnung i. S. d. Art. 288 Abs. 2 AEUV lösbar. Denn zur Verbesserung der für den grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr notwendigen Voraussetzungen ist eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften erforderlich. Dies gilt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs und ebenso bei solchen der Niederlassungsfreiheit. Wer eine neue Geschäftsverbindung einzugehen beabsichtigt, erkundigt sich über den zukünftigen Geschäftspartner. Hierzu zählt auch die Einsicht in veröffentlichte Jahresabschlüsse. Was aber nützt es, wenn die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse vorgeschrieben ist, deren Inhalt jedoch differiert. Zwar haben die Bilanzrichtlinien eine Verbesserung bewirkt.<sup>35</sup> Zu begrüßen wäre daher eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften nicht durch Richtlinien, sondern im Wege der Verordnung. Hierdurch schüfe man einheitliche Normen; die Vergleichbarkeit für den Mittelstand wäre mit geringerem Beratungsaufwand hergestellt, und die Abschlußprüfer könnten sich gemeinschaftsweit gleichartiger Prüfungsstandards bedienen, die mit einheitlicher Software auch im mittelständischen Bereich einsetzbar wären.

## 8. Verweisungstechnik

Eine Verweisung auf Verordnungen sollte technisch vermieden werden. So ist die Verweisung in Art. 2 Abs. 3 auf die VO (EG) Nr. 1126/2008 unglücklich, da diese im Komitologieverfahren verabschiedet wurde. Das Verfahren begegnet rechtlichen Bedenken<sup>36</sup>, so daß eine eigene Definition vorzuziehen wäre. Dann wäre auch die Frage geklärt, ob es sich um eine statische oder dynamische Verweisung handeln soll.

## III. Einzelne Regelungen

### 1. Zu Art. 5 – Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

Die grundsätzliche Beibehaltung des Saldierungsverbots gemäß Art. 5 Nr. 1 g wird begrüßt. Insoweit sollte § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB überdacht werden. Dies stellt sich insbesondere vor der Frage, daß zivilrechtlich Ansprüche der Gesell-

33 Denkschrift der Kommission über die Schaffung einer europäischen Handelsgesellschaft, EG-Bull. Beil. 9-10/1966, 5 f.

34 Vgl. zur Entwicklung: *Mellerowicz* in Barz u. a., Großkommentar zum Aktiengesetz, 1970, Vorbemerkungen zu § 148; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 1968, § 152, Rn. 166 ff.

35 Vgl. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2009, 98, 101.

36 Vgl. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 49 f.

schaft aus der Rückdeckung und dieser nicht unmittelbar dem Zusageempfänger der Altersvorsorge zustehen. Auch Hilfskonstruktionen wie die Verpfändung etc. sind nicht risikolos, da der Zugriff dem Insolvenzverwalter im Insolvenzfall diese nicht vollständig verwehrt ist. Art. 5 Nr. 2 sollte im Sinne des Vorsichtsprinzips als Verpflichtung formuliert werden.

## **2. Zu Art. 6 – Alternative Bewertungsgrundlage für Anlagevermögen zu Neubewertungsbeträgen und Art. 7 alternative Bewertungsgrundlage für den beizulegenden Zeitwert**

Hier sollten die Ausnahmenvorschriften enger gezogen werden, und zwar sollte man es im Wesentlichen dabei belassen, die Neubewertung lediglich für Inflationsanpassungen zu gestatten. Ansonsten sollten Art. 6 und 7 als systemfremd gestrichen werden. Der Fair-value-Ansatz ist wegen seiner hinkenden Marktorientierung ungeeignet und gescheitert, weshalb ihm keinesfalls weiterer Anwendungsspielraum gegeben werden darf. Denn er führt dazu, daß der Markt dann als funktionierend definiert wird, wenn er dem Bilanzierenden Gewinne bringt, allerdings dann als nicht funktionierend, wenn das Angebot größer ist als die Nachfrage. Dann, d. h. wenn die Marktentwicklung den Bilanzierenden zum Verlustausweis zwingen müßte, wird der Markt als nicht existent definiert und ein hypothetischer Markt konstruiert, wodurch nicht erzielbare Werte ausgewiesen werden. Dies ist nur über einen beschränkten Zeitraum durchführbar und führt dazu, daß eine Blase in der Bilanz geschaffen wird, die über einen längeren Zeitraum aufgebaut wird und daher die Gefahr birgt, später um so lauter zu platzen.

Eine Implementierung dieser Regelungen führt zu einem weiteren Auseinandertriften der Rechnungslegungsgrundsätze in den einzelnen Mitgliedsstaaten. Es wird nicht ein Mehr an Harmonisierung, sondern ein Weniger erreicht werden, d. h., in der Praxis wird die in den letzten 25 Jahren erreichte Harmonisierung rückgängig gemacht.

## **3. Zu Art. 11 – „Vorschrift zu einzelnen Posten der Bilanz“**

Warum sollte in Art. 11 Nr. 8 das Lifo-Verfahren nicht mehr als anwendbar erklärt werden (Ziff. 4.3. Abs. 3 der Begründung)? Alle Verbrauchsfolgeverfahren haben im Einzelfall ihre Berechtigung. Selbstverständlich kann das Lifo-Verfahren nicht bei der Bewertung leicht verderblicher Wirtschaftsgüter angewendet werden. Allerdings ist nicht ersichtlich, warum es generell verboten werden soll (z. B. im Schrotthandel, da niemand dort die unterste Lage der Schrotthalde zuerst greifen wird).

Die Regelung des Art. 11 Nr. 9 und 10 sollten letztlich ohne die Zulassung von Ausnahmefällen normiert werden. Ob man dabei unbedingt an dem Zeitraum von 5 Jahren festhalten soll, mag dahingestellt bleiben. Allerdings sind

systematisch Art. 11 Nr. 9 und Art. 11 Nr. 10 einheitlich zu sehen. Letztlich handelt es sich bei Art. 11 Nr. 9 um einen Teilaspekt des Firmenwertes. Insoweit sollte auch hier die Regelung in beiden Fällen gleich lauten.

Art. 11 Nr. 11 fügt als neuen Begriff den „besten Schätzwert von Aufwendungen“ für die Rückstellungsbewertung ein. Diese Regelung ist nicht notwendig und öffnet unnötigerweise die Tür für weitere Diskussionen, inwieweit Rückstellungen abgeschmolzen werden können.

Die Aufweichung des Vorsichtsprinzips zugunsten des Prinzips „es wird schon gut gehen“ (Biblich: „Sie säen nicht, sie ernten nicht und unser himmlischer Vater ernähret sie doch“) ist prinzipiell abzulehnen. Das Vorsichtsprinzip reicht aus. Art. 11 Nr. 11 Abs. 2 sollte der grundsätzlichen Diskussion unterworfen werden, ob insoweit nicht eine Verpflichtung eingeführt werden sollte.

## **4. Zu Art. 14 – Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung- nach Funktion der Aufwendungen**

Es ist nicht ersichtlich, warum Art. 14 keinen Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ enthalten soll.

## **5. Zu Art. 15 – Sonderbestimmung zur Gewinn- und Verlustrechnung in Verbindung mit Art. 13 und Art. 14**

In Zukunft soll auf einen gesonderten Ausweis der außerordentlichen Ergebnispositionen verzichtet werden. Dies wird damit begründet (Ziff. 4.3. der Begründung), daß ein Auseinanderdriften zwischen außerordentlichen Aufwendungen und außerordentlichen Erträgen dergestalt in der Praxis zu verzeichnen gewesen sei, daß eher die Tendenz bestand, Erträge als nicht außerordentlich, aber Aufwendungen eher als außerordentlich darzustellen. Insoweit handelt es sich jedoch nicht um einen Systemfehler, sondern vielmehr um die Frage des richtigen Ausweises.

Allerdings konterkariert Art. 15 dies wieder und führt letztlich dazu, daß dieselbe Sichtweise beibehalten wird. Die Änderung selbst wird materiell keine Verhaltensänderung bei den Normadressaten hervorrufen. Vielmehr wird die Tendenz bleiben, Ertragsposten weiter dem ordentlichen Ergebnis und Aufwandsposten eher dem außerordentlichen Ergebnis zuzurechnen. Hier müßte eine klare Definition des außerordentlichen Ergebnisses erfolgen. Ansonsten handelt es sich lediglich um Kosmetik.

Die bisherige Regelung des Art. 29 der 4. Richtlinie war insoweit eindeutiger und besser geeignet, die beanstandete Praxis einzudämmen. Die Regelung, die Art. 15 nunmehr vorsieht, bleibt hinter der bisherigen Regelung zurück und läßt befürchten, daß die Tendenz eher verstärkt in die beanstandete Praxis gelenkt wird.

## 6. Zu Art. 17 – Inhalt des für alle Unternehmen geltenden Anhangs

Die Anhangangaben kleiner Unternehmen gem. Art. 17 führen zum Teil zu deutlicher Erleichterung, allerdings sind auch Verschärfungen zu erwarten. Es sollte insoweit die bisherige Möglichkeit der größenabhängigen Erleichterungen für kleine Unternehmen bestehen bleiben. Insbesondere handelt es sich um § 288 Abs. 1 HGB in Verbindung mit § 285 Nr. 3 HGB bezüglich der nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfte und die Ausnahme in § 285 Nr. 21 bei 100%igem Anteilsbesitz. Es sollte darauf hingewirkt werden, daß beide Ausnahmen auf jeden Fall beibehalten werden können.

Außerdem sind gem. Art. 17 Nr. 1 f im Anhang die „Art wesentlicher Ereignisse am Ende des Jahres, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz wiederspiegelt sind, und ihre finanziellen Auswirkungen“ anzugeben. Eine ebensolche Angabepflicht ergibt sich für den Lagebericht in Art. 20 Nr. 2a. Sollte es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen handeln, müßte dies bereinigt werden. Sollte es sich um unterschiedliche Angabekategorien handeln, müßte dies präzisiert werden. Jedenfalls sollte von einer Zweifachnennung abgesehen werden.

## 7. Zur deutschen Übersetzung des Richtlinienvorschlages

Es ist im höchsten Maße unbefriedigend, daß die dritte Arbeitssprache nach wie vor nicht gleichberechtigt in den Sprachfassungen vertreten ist. Die Bundesrepublik Deutschland sollte vermehrt darauf dringen, daß der deutschen Sprachfassung eine ebensolche Qualität zukommt wie den beiden anderen Arbeitssprachen. Es sollte darauf bestanden werden, daß in Zukunft alle drei Sprachfassungen zum selben Zeitpunkt (d.h. zum Zeitpunkt der Beschlußfassung durch die Kommission) vorliegen und vorher nicht verabschiedet werden können. Damit ließen sich zusätzlich Reibungsverluste vermeiden. Diese liegen darin begründet, daß man drei Sprachfassungen nebeneinander vergleichen muß, um den Inhalt ergründen zu können.

Soweit dies zur normalen Auslegungsmethodik gehört, bestehen hiergegen selbstverständlich keine Einwendungen. Allerdings kann es nicht sein, daß die Rechtsbegriffe in unzutreffender Art und Weise verwendet werden.

Folgende Beispiele sollen angeführt werden:

- Art. 2 Nr. 6 enthält die Definition „Erwerbspreis“, zutreffend wäre jedoch „Anschaffungskosten“.
- Art. 3 führt für Kleinunternehmen als Größenmerkmal eine Bilanzsumme von 500.000 EUR an; gemeint sein sollte jedoch 5.000.000 EUR (englische und französische Fassung):
- In der deutschen Fassung des Art. 24 Nr. 1 ist ein Wahlrecht vorgesehen („können“). Die englische Fassung spricht jedoch von einer grundsätzlichen Befreiung („shall“) entsprechend dem deutschen „sollen“. Die fran-

zösische Fassung spricht ausdrücklich davon, daß diese Unternehmen von der Pflicht freigestellt werden. Insoweit müßte entsprechend der französischen Fassung formuliert werden „kleine Gruppen sind von der Verpflichtung (...) auszunehmen, (...)“.

- Nach Art. 34 sollen die Abschlüsse von Unternehmen öffentlichen Interesses sowie kleinen und mittleren Unternehmen prüfungspflichtig sein, wohingegen die englische und die französische Fassung Unternehmen öffentlichen Interesses, mittlerer und große Unternehmen vorsieht. Hier handelt es sich wohl um eine offensichtliche Unrichtigkeit.
- Art. 35 spricht von den Inhalten des „Abschlußprüfungsberichts“. Dabei wird in der Definition nicht zwischen dem internen Prüfungsbericht und dem für die Öffentlichkeit bestimmten Bestätigungsvermerk unterschieden. Dies müßte in der Definition nachgebessert werden. Entsprechend sollte der Begriff „Bestätigungsvermerk“ verwendet werden.
- In Ziff. 4.3. wird im dritten Absatz ausgeführt die Anwendung des „First-in First-out“-Verfahrens (FiFo) werde als Methode ausgeschlossen. Im englischen und französischen Text wird stattdessen auf die Lifo-Methode abgestellt.

## IV. Zusammenfassung

Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Neuregelung der Vorschriften über Jahresabschluß und Konsolidierung ist in dieser Form nicht geeignet, einen Beitrag zur Harmonisierung zu leisten. Es ist nicht mehr erkennbar, welches Ziel den Normen zugrundeliegt. Die zusätzlich eingeräumten Möglichkeiten zur Einführung der IFRS/IAS läßt die Bilanzierung in den Mitgliedstaaten wieder auseinanderdriften, was einen Rückschritt in die Zeit vor Umsetzung der 4. und 7. Gesellschaftsrechtlichen Richtlinien darstellt. Auch erscheint es vom Sinn und Zweck der Verträge her zweifelhaft, ob eine einmal erreichte Harmonisierung nur deshalb rückgängig gemacht wird, weil einige Mitgliedstaaten sich beharrlich weigern, sie umzusetzen. Es werden bereits wegen weitaus geringerer Umsetzungsverstöße Vertragsverletzungsverfahren durchgeführt. Wenn eine Vereinheitlichung erreicht werden soll, wäre eine Streichung der Wahlrechte für die Mitgliedstaaten angebracht, nicht die weitere Einfügung weiterer.

Außerdem ist die Einfügung des Zeitwertansatzes unter Aushebelung bewährter Bilanzierungsprinzipien (Vorsichtsprinzip, Imparitätsprinzip, Realisationsprinzip) abzulehnen. Denn diese Bewertung hat die zyklischen Bewegungen in der derzeitigen Finanzkrise verursacht und ist auch historisch belastet, da sie bereits im 19. Jahrhundert zu Krisen führte, weshalb der Gesetzgeber Ende des 19. Jahrhunderts den zwingenden Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten vorschrieb.

## Vorsatz und Leichtfertigkeit

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Ernst-Moritz-Arendt-Universität, Greifswald, Lehrstuhl für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht

### I. Einführung

Gemeinsam ist den Tatbeständen der §§370, 378 AO, daß jemand gegenüber der Finanzbehörde unrichtige Angaben macht oder pflichtwidrig Informationen über steuerlich erhebliche Tatsachen vorenthält und dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt. Handelt der Betreffende vorsätzlich, unterfällt er dem Tatbestand der Steuerhinterziehung (§370 AO); handelt er leichtfertig, greift § 378 AO ein. In wenigen Fällen kennt die Abgabenordnung Ordnungswidrigkeiten, bei denen bloße Fahrlässigkeit ausreicht, wie etwa bei der Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (§382 Abs. 1 AO).

Die Konsequenzen der unterschiedlichen Zuordnung liegen auf der Hand: Einmal geht es um eine Straftat, zum anderen um eine Ordnungswidrigkeit. Die Abgrenzung ist aber schwierig.

Anlaß für die Beschäftigung mit der Thematik ist ein doppelter: Zum einen hat der Bundesgerichtshof in einer aktuellen Entscheidung seine Auffassung zu den Übergängen zwischen Vorsatz und Leichtfertigkeit dokumentiert.<sup>1</sup> Zum anderen hat die Differenzierung vor dem Hintergrund der Neuregelung zur Selbstanzeige an Schärfe gewonnen. Wenn bislang eine unvollständige Selbstanzeige erstattet wurde, war sie doch zumindest so weit wirksam, wie entsprechend nachgetragen und korrigiert wurde.<sup>2</sup> Wenn dann bei einem Restbetrag der Streit entstand, ob im Vorfeld vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt worden ist, hatte dies zum einen Bedeutung für die verlängerte Festsetzungsfrist, aber auch für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen.<sup>3</sup> Über den Restbetrag konnte man sich insofern einigen, daß notfalls nach §153a StPO verfahren wurde, also wegen des nicht wirksam berichtigten Teilbetrages eine Einstellung gegen Auflagen erfolgte. Dieser Weg ist nunmehr versperrt, da eine unvollständige Selbstanzeige nach vorsätzlicher Steuerverkürzung unwirksam ist.<sup>4</sup> Zwar mag bei geringfügigen Abweichungen die Wirksamkeit der Selbstanzeige in Gänze nicht gefährdet sein,<sup>5</sup> wenn aber die Grenze der Unerheblichkeit überschritten ist, gilt: War eine vorsätzliche Steuerhinterziehung repariert worden, sind alle betroffenen Jahre noch in Gänze verfolgbar. Lag eine leichtfertige Steuerverkürzung zugrunde, verbleibt es bei der Rechtslage vor Änderung der Abgabenordnung: Wer die bußgeldbefreiende Selbstanzeige erstatten will, wird bußgeldfrei, *soweit* er berichtet hat.<sup>6</sup> Für den Rest mag es bei einer maßvollen Sanktionierung mit einem Bußgeld verbleiben.

### II. Die Problematik der inneren Tatseite

Der Beamte der Steuerfahndung oder Strafsachenstelle, der Staatsanwalt, aber auch der Richter, können nicht in den

Kopf des Betroffenen schauen. Sie müssen ihre Schlüsse aus äußeren Umständen ziehen. Nicht selten gibt es Schriftverkehr, der deutlich dokumentiert, daß der Täter sich bewußt war, daß das von ihm Getane strafrechtswidrig ist. Auch mögen Handlungsanweisungen in einem Unternehmen deutlich machen, daß etwa ein Mitarbeiter leichtfertig gehandelt hat, als er entgegen den klaren Vorgaben des Konzerns Buchungen vornahm, die zu einer Steuerverkürzung führten. In weniger klaren Fällen muß der Rechtsanwender aus Indizien auf das Vorstellungsbild des Betroffenen zum Zeitpunkt der Abgabe bzw. Nichtabgabe von Erklärungen schließen. Aus dem von ihm ermittelten Sachverhalt heraus wird er prüfen, ob Vorsatz oder Leichtfertigkeit (oder keines von beiden) vorliegt. Dabei soll Vorsatz hier vorläufig definiert werden als Wollen der Tatbestandsverwirklichung in Kenntnis aller objektiven Tatumstände.<sup>7</sup> Leichtfertigkeit soll vorläufig verstanden werden als „ein gesteigertes Maß an Fahrlässigkeit, ähnlich der groben Fahrlässigkeit des Zivilrechts.“<sup>8</sup>

#### 1. Vorsatz

Über §369 Abs. 2 AO gelten auch für das Steuerstrafrecht grundsätzlich die allgemeinen Regeln über das Strafrecht. Im Kernstrafrecht unterscheidet man drei Vorsatzformen, die durch die unterschiedliche Intensität der voluntativen und intellektuellen Seite (Wollenseite/Willenseite) gekennzeichnet sind. So mag der Täter absichtlich handeln (*dolus directus I.*), er mag sicher um die Folgen seines Tuns wissen (*dolus directus II.*), er kann aber auch lediglich für möglich halten, daß sein Verhalten Folgen zeitigen wird (*dolus eventualis*).

Fälle, in denen jemand sicher darum weiß, daß er unrichtige Angaben macht und eine Steuerverkürzung herbeiführt, sind eher selten. Wer zweimal im Rahmen einer Au-

1 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465.

2 Vgl. Joecks, steueranwaltsmagazin 2010, 144.

3 Allerdings tendiert die Verwaltung in jüngerer Zeit offenbar dazu, bei leichtfertiger Steuerverkürzung nach Selbstanzeigen Zinsvorteile gegebenenfalls über den Verfall nach §29a OWiG abzuschöpfen.

4 Joecks, steueranwaltsmagazin 2011, 128.

5 BGH v. 25.07.2011, wistra 2011, 428, 429; dazu Spatscheck/Höll, steueranwaltsmagazin 2011, 204, 209.

6 Vgl. Joecks, steueranwaltsmagazin 2011, 128, 130.

7 Vgl. Wessels/Beulke, Strafrecht AT, 41. Aufl. 2011, Rn. 203.

8 Vgl. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, §378, Rn. 27.

ßenprüfung schriftlich mitgeteilt bekommen hat, daß seine Praxis der Besteuerung geldwerter Vorteile rechtswidrig ist, mag, wenn er denn bewußt weitermacht, in dieser Form „wissen“. Im Regelfall geht es aber um den Vorwurf bedingt vorsätzlichen Verhaltens.

Die Definition des bedingten Vorsatzes ist dabei heftig umstritten.<sup>9</sup> Verschiedenste „Theorien“ werden angeboten, die sich überwiegend dadurch auszeichnen, daß sie auf bestimmte Fallkonstellationen zugeschnitten sind. Für den Verteidiger in Steuerstrafsachen muß Maßstab das sein, was der Bundesgerichtshof in Gestalt des (früher 5., jetzt) 1. Strafsenats an Positionen bezieht.

So hat der BGH in der Vergangenheit bedingten Vorsatz angenommen, wenn ein Täter Zweifel an der Richtigkeit seiner Umsatzsteuerkürzungen hat und dennoch solche – für das Finanzamt nicht erkennbar – seinen Voranmeldungen zugrundelegt.<sup>10</sup> Wer Zweifel hat und niemanden fragt, der davon mehr versteht als er, hat bedingten Vorsatz. Betrachtet man die entschiedenen Fälle genauer, hat man den Eindruck, dort habe man nicht nur für möglich gehalten, sondern gewußt, um was es ging, und habe deshalb bewußt niemanden gefragt.

Ein doppeltes Problem bleibt dennoch: Zum einen ist die herkömmliche Definition des bedingten Vorsatzes im Kernstrafrecht entwickelt worden. Man ist sich aber darüber einig, daß man im Wirtschaftsstrafrecht gegebenenfalls vorsichtiger sein muß. So ist auch in der Rechtsprechung anerkannt, daß die Feststellung des Vorsatzes bei einer fremdnützigen Untreue besonders sorgfältig erfolgen muß.<sup>11</sup>

Zum anderen handelt es sich bei den Tatbeständen der §§370, 378 AO um solche, die mit einer Vielzahl normativer Tatbestandsmerkmale aufgefüllt sind. Genügt es für Tatbestandsmerkmale, die der Umgangssprache entnommen sind, daß der Betreffende den Sachverhalt kennt, muß er bei normativen Tatbestandsmerkmalen wie „steuerlich erheblich“ oder „Steuerverkürzung“ über die Sachverhaltskenntnis hinaus auch noch in seiner Laiensphäre eine hinreichende Parallelwertung vornehmen. In genau diesem Punkt gibt es eine Schnittmenge mit der leichtfertigen Steuerverkürzung: In beiden Fällen ist zunächst einmal ein subjektiver Maßstab zu berücksichtigen; es kommt also auf die individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten des Handelnden an. Es geht aber auch darum, in welchem Umfeld sich der Betreffende bewegt. Ob jemand, der sich aus Holland Filterkaffee senden läßt, ohne Kaffeesteuer anzumelden, (zumindest) leichtfertig handelt, mag man bezweifeln. Wer in einer deutschen Metropole einen Coffee-Shop betreibt und sich regelmäßig aus Holland den Kaffee senden läßt, um die deutsche Kaffeesteuer zu sparen, wird sich eher den Vorwurf der Leichtfertigkeit (oder mehr) gefallen lassen müssen, weil angesichts seiner Profession ein Erkundigen über die Strafrechtslage eher zumutbar ist.<sup>12</sup>

In der eingangs erwähnten Entscheidung des 1. Strafsenats vom 08.09.2011<sup>13</sup> hatte der Angeklagte aus Luxemburg heraus Pflanzenschutzmittel an deutsche Landwirte

und Winzer geliefert. Die Empfänger wurden als Betreiber landwirtschaftlicher Betriebe umsatzsteuerlich nach § 24 UStG besteuert. Nach Auffassung des Landgerichts unterlagen die Lieferungen der deutschen Umsatzbesteuerung, weil es sich um Versandgeschäfte gehandelt habe und deshalb der Ort der Lieferung gemäß §3c UStG jeweils in Deutschland gelegen habe. Es kam aber erstinstanzlich zu einem Teilfreispruch: Das Gericht glaubte dem Angeklagten aber, daß er zunächst davon ausgegangen war, die Lieferungen seien allein in Luxemburg steuerpflichtig. Erst durch eine Befragung durch die Luxemburgische Steuerfahndung im Oktober oder November 2005 habe er gemerkt, daß eine Steuerpflicht nach deutschem Umsatzsteuerrecht eingetreten ist.<sup>14</sup> Daß gegebenenfalls für die zurückliegenden Taten dann §378 AO einschlägig ist, sah die Strafkammer nicht. Sie begnügte sich mit der Feststellung, daß §370 AO keine Fahrlässigkeitsstrafbarkeit kenne.

## 2. Leichtfertigkeit

Der BGH beanstandete die Beweiswürdigung, die in sich widersprüchlich und zudem lückenhaft sei. Der Teilfreispruch könne aber auch deshalb keinen Bestand haben, weil das Landgericht nicht geprüft habe, ob das Verhalten des Angeklagten nicht zumindest den Bußgeldtatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung verwirklicht hat.<sup>15</sup>

Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen mußte, daß dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird.<sup>16</sup> Daß ein Privatmann, der sich Kaffee aus Holland zusenden läßt, den Unterschied zwischen den Freimengen bei persönlicher Einfuhr und Versendung kennt, drängt sich nicht gerade auf.<sup>17</sup> Andererseits muß sich kümmern, wer ein Gewerbe

<sup>9</sup> MüKo-StGB/Joecks, 2. Aufl. 2011, § 16 Rn. 31.

<sup>10</sup> BGH v. 15.11.1994, wistra 1995, 69.

<sup>11</sup> Vgl. nur BGH v. 20.03.2008, wistra 2008, 342; BGH v. 16.04.2008, wistra 2008, 345 m. Anm. Wegner wistra 2008, 347; siehe auch BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465.

<sup>12</sup> Zu einem spektakulären Fall der Hinterziehung von Kaffeesteuer in Millionenhöhe vgl. BGH v. 18.01.2011, wistra 2011, 191 mit Anm. Weidemann, wistra 2011, 309.

<sup>13</sup> BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465.

<sup>14</sup> Dann wäre er nach §153 Abs. 1 AO für zurückliegende Zeiträume berichtigungspflichtig gewesen.

<sup>15</sup> BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465 Rn. 16; vgl. auch BGH v. 13.01.1988 – 3 StR 450/87; BGH v. 23.02.2000, NSTZ 2000, 320, 321; BGH v. 16.12.2009, HFR 2010, 866.

<sup>16</sup> BGH v. 16.12.2009, HFR 2010, 866 Rn. 40; BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465 Rn. 17.

<sup>17</sup> Der BFH mag dies strenger sehen. Immerhin soll schon das Benutzen des „grünen Ausgangs“ auf einem Flughafen bei Mitführung von abgabepflichtigen Waren den Vorwurf der leichtfertigen Steuerverkürzung begründen können; BFH v. 16.03.2007, BFHE 216, 468 = wistra 2007, 319.

oder eine freiberufliche Tätigkeit betreibt. „Jeder Steuerpflichtige muß sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen“. <sup>18</sup> Dies gelte in besonderem Maße in bezug auf solche steuerrechtlichen Pflichten, die aus der Ausübung eines Gewerbes oder einer freiberuflichen Tätigkeit erwachsen. Bei einem Kaufmann seien deshalb jedenfalls bei Rechtsgeschäften, die zu seiner kaufmännischen Tätigkeit gehören, höhere Anforderungen an die Erkundigungspflichten zu stellen als bei anderen Steuerpflichtigen. Der BGH verweist insofern auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. <sup>19</sup> Gegebenenfalls müsse man sich sachkundigen Rat einholen. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Betroffene die erkannte Steuerpflichtigkeit eines Geschäfts durch eine modifizierende Gestaltung des Geschäfts zu vermeiden suche. Es sei dem Steuerpflichtigen regelmäßig möglich und zumutbar, offene Rechtsfragen nach Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären. <sup>20</sup> Hier ging es um einen Angeklagten, der für sechs Unternehmen als alleinverantwortlich Handelnder tätig war, die jeweils in großem Umfang grenzüberschreitenden Handel mit Pflanzenschutzmitteln durchführten. Er hatte grundsätzlich erkannt, daß die Durchführung der von ihm geplanten Lieferungen als „Versandgeschäfte“ zu einer Steuerpflicht in Deutschland führten, und wählte deshalb eine Geschäftsabwicklung, die nach seiner Wertung als „Abholgeschäfte“ im Empfängerstaat Deutschland nicht steuerbar waren. Das Landgericht hatte es unterlassen festzustellen, ob er sich für seine Konstruktion Rechtsrat eingeholt hatte.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten: Leichtfertigkeit ergibt sich insbesondere aus dem Kontext mit einer beruflichen Tätigkeit und liegt nahe, wenn ein Steuerpflichtiger die von ihm erkannte steuerliche Relevanz seines Handelns dadurch zu vermeiden sucht, daß er „gestaltet“. Wer so „gestaltet“, daß (scheinbar) die deutsche Steuerpflicht vermieden wird, hat sich um die Rechtmäßigkeit seines Tuns zu kümmern, sonst handelt er leichtfertig. Zu beachten ist, daß es bei einem Fahrlässigkeitsdelikt wie § 378 Abs. 1 AO auch darauf ankommt, ob der Rechtswidrigkeitszusammenhang vorliegt. Es muß also feststehen, daß die gehörige Auskunft des Finanzamts oder eines sachkundigen Dritten den Steuerpflichtigen auch auf die richtige Steuerrechtslage hingewiesen hätte. <sup>21</sup>

Für den 1. Strafsenat ist offenbar die Trennung zwischen deskriptiven und normativen Tatbestandsmerkmalen eine zu vernachlässigende Größe. Es „genügt, daß der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt (Eventualvorsatz)“. Ein Hinterziehungsvorsatz setze weder dem Grund noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus. <sup>22</sup> Die weitgehenden Anforderungen des OLG München <sup>23</sup> werden als zu streng bezeichnet. In dem Verfahren vor dem OLG München ging es um die Nichtbesteuerung von Spekulationsgewinnen. Das Tatge-

richt hatte festgestellt, daß dem Angeklagten bei Abgabe der Steuererklärung bekannt war, „daß er innerhalb der Spekulationsfrist Aktien an- und verkauft hatte und hierdurch ein Gewinn entstanden ist.“ Das OLG fand die Urteilsfeststellungen unzureichend. Offenbar verlangt es, daß der Täter auch eine konkrete Höhe der Verkürzung vor Augen haben muß. Für das Landgericht war es auch kein Indiz, daß nach der Aussage des Steuerberaters der Angeklagte nie mit ihm über Aktien gesprochen habe und An- und Verkaufsunterlagen zu Wertpapieren nicht vorgelegt wurden. Dies mag der Grund sein, warum der 1. Strafsenat die Anforderungen des 4. Strafsenats des OLG München für „zu streng“ hält.

Für den BGH kommt ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum jedenfalls dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige irrtümlich angenommen hat, daß ein Steueranspruch nicht entstanden ist. <sup>24</sup> Offen läßt der Bundesgerichtshof dabei, ob dies auch gilt, wenn der Irrtum über das Bestehen eines Steueranspruchs allein auf einer Fehlvorstellung über die Reichweite steuerlicher Normen – hier etwa des § 3 c UStG über den Ort der Lieferung in besonderen Fällen – beruht. Klargestellt wird, daß die bloße Berufung eines Angeklagten nur auf einen derartigen Irrtum das Tatgericht nicht nötigt, einen solchen als gegeben anzunehmen. Es bedürfe vielmehr einer Gesamtwürdigung aller Umstände, die für das Vorstellungsbild des Angeklagten von Bedeutung gewesen seien. Weder im Hinblick auf den Zweifelssatz noch sonst sei es geboten, zugunsten eines Angeklagten Umstände oder Geschehensabläufe zu unterstellen, für deren Vorliegen – außer der bloßen Behauptung des Angeklagten – keine Anhaltspunkte bestünden. Bei der Prüfung der Frage, ob ein Angeklagter das Bestehen eines Steueranspruchs für möglich gehalten habe, müsse vom Tatgericht in dem Rahmen der Beweiswürdigung geklärt werden. Wiederum drängen sich Parallelen zu § 378 Abs. 1 AO auf: Das Gericht habe bei Kaufleuten deren Umgang mit den in ihrem Gewerbe bestehenden Erkundigungspflichten in die Würdigung einzubeziehen. Informiere sich ein Kaufmann über die in seinem Gewerbe bestehenden steuerrechtlichen Pflichten nicht, könne dies auf seine Gleichgültigkeit hinsichtlich der Erfüllung dieser Pflichten hindeuten. Dasselbe gelte, wenn es ein Steuerpflichtiger unterlasse, in Zweifelsfällen Rechtsrat einzuholen. In Fällen, in denen ein nichtsteuerlich sachkundiger Steuerpflichtiger eine von

18 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465, Rn. 18.

19 BFH v. 19.02.2009 – II R 49/07, BFHE 225, 1.

20 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465, Rn. 18 a.E.

21 Vgl. *Franzen/Gast/Joecks*, § 378 Rn. 43 ff.

22 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465, Rn. 21 unter Hinweis auf BGH v. 16.12.2009 – 1 StR 491/09 Rn. 37, HFR 2010, 866.

23 OLG München v. 15.02.2011 – 4 St RR 167/10, NStZ-RR 2011, 247 m. Anm. *Roth*, StRR 2011, 235 und *Wegner*, PStR 2011, 140.

24 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465, Rn. 22.

ihm für möglich gehaltene Steuerpflicht dadurch vermeiden wolle, daß er von der üblichen Geschäftsabwicklung abweichende Vertragskonstruktionen oder Geschehensabläufe wähle, könne es für die Inkaufnahme einer Steuerverkürzung sprechen, wenn er keinen zuverlässigen Rechtsrat einhole. „Dies gilt nicht nur bei rechtlich schwierigen oder ungewöhnlichen Inlandsgeschäften, sondern gerade auch bei grenzüberschreitenden Lieferungen oder Leistungen“.<sup>25</sup>

### III. Konsequenzen

#### 1. Für die Beratung

- a) Für die Beratung bedeuten die Anforderungen an Leichtfertigkeit und Vorsatz, daß man rechtzeitig dafür sorgt, daß Mißstände abgebaut werden. Wer nach einer Außenprüfung wegen der unrichtigen Behandlung geldwerter Vorteile der Arbeitnehmer eine deutliche Nachzahlung leisten muß und darauf nicht reagiert, wird sich bei nämlichen Beanstandungen in der Folge-BP den Vorwurf vorsätzlicher Tatbegehung gefallen lassen müssen. Nötig ist, die Befolgung der Monita der Außenprüfung den betreffenden Mitarbeitern vorzugeben und zu überwachen, daß die entsprechenden Vorgaben auch eingehalten werden. Eine solche „Compliance“ ist nicht erst seit der Übernahme des englischen Wortes ins „Neudeutsch“ wichtig für die Vermeidung des Vorwurfs leichtfertigen oder gar vorsätzlichen Verhaltens. Wer also die Lohnbuchhaltung deutlich angewiesen hat und stichprobenartig überprüft, daß die Anweisung auch befolgt wird oder überprüfen läßt, also Überwachung delegiert, wird dem Vorwurf eher entgehen als derjenige, der einfach so weitermacht wie bisher.
- b) Geht es um „Gestaltungen“, besteht besonderer Erklärungsbedarf dort, wo der Steuerpflichtige vom bisherigen Weg abweicht, um als möglich oder sicher erkannte steuerliche Konsequenzen zu vermeiden. Wer sein Inlandsgeschäft auf eine Auslandskapitalgesellschaft verlagert, muß sich schon Gedanken machen, ob diese Verlagerung steuerliche Folgen hat und ob die von ihm gewünschten steuerlichen Konsequenzen auch durch das Betreiben des Geschäfts „aus dem Ausland“ ermöglicht werden. Helfen mag hier die Einholung fundierten Rechtsrats, mit dem man (vorläufig) Recht bekommt, mit der Folge eines (vermeidbaren oder unvermeidbaren) Verbotsirrtums (§ 17 StGB). Allerdings sind auch hier einige Klippen zu umschiffen.
- aa) Der Sachverhalt muß stimmen. Wer seine englische Limited „begutachten“ läßt und dem Experten verschweigt, daß die Rechnungsvordrucke in seinem deutschen Schreibtisch liegen und er an eben diesem Schreibtisch die Geschicke der Limited lenkt, sollte das Geld für die Rechtsberatung besser sparen und für die Verteidigung zur Seite legen.

- bb) Die Auskunft muß seriös sein. Gefälligkeitsgutachten, die nach dem Willen des Auftraggebers lediglich die Funktion eines „Feigenblatts“ haben, können nicht entlasten.<sup>26</sup> Vertrauenswürdig ist eine Auskunft, wenn sie von einer sachkundigen und objektiven Person aufgrund einer pflichtgemäßen Prüfung der Sach- und Rechtslage erteilt worden ist.<sup>27</sup>
- cc) Überdies sind nach ständiger Rechtsprechung des BGH bei der Vermeidbarkeit des Verbotsirrtums strengere Anforderungen zu stellen als bei der Tatfahrlässigkeit.<sup>28</sup> Mittel zur Erkenntnis der Rechtswidrigkeit sind „Nachdenken und Erkundigen“.<sup>29</sup> Insbesondere bei fehlender Rechtsprechung kann sich der Betroffene durch eine Auskunft über die Rechtslage vergewissern.<sup>30</sup> Der Irrtum ist unvermeidbar, wenn der Täter die Auskunftsperson für vertrauenswürdig (sachkundig und objektiv) halten durfte und diese das Erlaubtsein des Tuns bestätigt hat.<sup>31</sup> Bei komplexen Sachverhalten und erkennbar schwierigen Rechtsfragen ist regelmäßig ein detailliertes schriftliches Gutachten erforderlich.<sup>32</sup> Zu bedenken ist dabei auch, daß sich die Frage nach der Unvermeidbarkeit eines Verbotsirrtums immer erst dann stellt, wenn die Rechtsauskunft im Ergebnis unrichtig war. Es kann daher nicht verlangt werden, daß die Auskunftsperson tatsächlich in der Lage war, die zutreffende Rechtsauskunft zu geben.<sup>33</sup>

#### 2. Für die Verteidigung

Im Rahmen der Verteidigung ist schon verloren, wer sich auf die Behauptung beschränkt, der Mandant habe gar nichts gewußt.

Die Verteidigung muß schon beim objektiven Tatbestand ansetzen: Es sind Gründe anzuführen, warum schon keine steuerpflichtigen Vorgänge vorliegen. In dem vom BGH entschiedenen Fall hätte also herausgearbeitet werden müssen, warum es wirklich Abholgeschäfte sind, die allein in Luxemburg steuerpflichtig waren. Es muß herausgearbeitet werden, wie sehr sich der Mandant bemüht hat, die Steuerrechtslage zu ergründen und ihr gerecht zu werden. Viel Erfolg wird man damit zwar regelmäßig nicht haben. Aber man mag an einen Punkt kommen, an dem das Gericht ob der Komplexität der Sach- und Rechtslage

25 BGH v. 08.09.2011, wistra 2011, 465, Rn. 27.

26 Vgl. BGH v. 03.04.2008, NSTZ-RR 2009, 13, 14; BGH v. 15.12.1999, NSTZ 2000, 307, 309.

27 MÜKO/StGB-Joecks, § 17 Rn. 59.

28 MÜKO/StGB-Joecks, § 17 Rn. 40 m. Fn. 140.

29 BGH v. 23.12.1952, BGHSt 4, 1, 5.

30 MÜKO/StGB-Joecks, § 17 Rn. 58.

31 MÜKO/StGB-Joecks, § 17 Rn. 58; OLG Hamburg v. 05.07.2007 – 1 Ws 61/07 unter 4., juris; vgl. auch BGH v. 16.08.2007, NSTZ 2007, 2078.

32 BGH v. 03.04.2008, NSTZ-RR 2009, 13, 14; siehe auch Kirch-Heim/Samson, wistra 2008, 81, 85.

33 MÜKO/StGB-Joecks, § 17 Rn. 61.

zumindest glaubt, daß der Angeklagte etwas falsch verstehen durfte.

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die Abgrenzung zwischen Vorsatz, Leichtfertigkeit und einfacher Fahrlässigkeit ist eine Wertungsfrage, die mit einer Reihe von Kriterien rationalisiert wird. Mit der Entscheidung des BGH vom 08.09.2011 sind viele von ihnen benannt worden. Für die Beratungspraxis ergibt sich ein erheblicher Erklärungs-, Beratungs- und Dokumentationsbedarf, wenn zur Vermeidung steuerlicher Folgen „gestaltet“ wird.

Mißlich bleibt die Lage, wenn das Strafverfahren bereits läuft. Da niemand wissen kann, wie „das Gericht“ entscheiden wird, ist man in einer Zwickmühle: Selbst wenn man meint, der Mandant habe allenfalls fahrlässig gehandelt, wird man ggf. Vorschläge zur Verfahrenserledigung nach § 153a StPO mit seinem Strafklageverbrauch einem schlichten Bußgeldbescheid vorziehen. Ob man „kämpft“, ist nicht zuletzt eine Entscheidung des Mandanten. Jedenfalls wird die Situation nicht gerade dadurch erleichtert, daß sich die Kooperation in der Außenprüfung zwar als bußgeldbefreiende Selbstanzeige darstellen mag, die strafbefreiende Selbstanzeige aber selbst für die Jahre versperrt ist, die gar nicht Gegenstand der Außenprüfung sind.

## Aktuelle BFH-Urteile zum Veräußerungsgewinn und zur Abfindung bei Freiberufler-Sozietäten

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn\*

Der VIII. Senat hat in zwei im Januar 2012 veröffentlichten Entscheidungen<sup>1</sup> zu zwei immer wieder auftretenden steuerrechtlichen Fragekomplexen bei der Begründung von Freiberufler-Sozietäten durch Einbringung einer Einzelpraxis und bei der Beendigung durch Austritt Stellung genommen. Die Entscheidungen weisen sich aus durch besondere Praxisrelevanz, nicht zuletzt für Rechtsanwälte, Steuerberater oder auch Arztpraxen.

### 1. Veräußerungsgewinn aus der Einbringung einer freiberuflichen Einzelpraxis in eine bilanzierende Personengesellschaft

Schließen sich Freiberufler zusammen und begründen sie dabei eine bilanzierende Personengesellschaft, stellt sich immer wieder die Frage nach dem steuerlichen Veräußerungsgewinn des Einbringenden. Das gilt um so mehr, wenn vom steuerlichen Praxiswert abweichende Beteiligungsansätze gewählt oder abweichende Praxiswerte vereinbart werden.

Mit einer solchen Konstellation einer bilanzierenden Ärzte-GbR, der ein einzelner freiberuflicher Arzt mit seiner Praxis beigetreten war, hatte sich jetzt der BFH in seinem am 04.01.2012 veröffentlichten Urteil vom 12.10.2011 zu befassen.<sup>2</sup> In seinem Leitsatz stellt der VIII. Senat klar, daß der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der GbR einschließlich der Ergänzungsbilanzen angesetzt wird, gemäß § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG zwingend als Veräußerungspreis des Einbringenden gilt. Eventuell abweichende vorherige vertragliche Festlegungen sind danach steuerlich unbeachtlich. Das kann zu unangenehmen Überraschungen beim Einbringenden führen.

#### a) Der Fall (vereinfacht)

Der Kläger war freiberuflich tätiger Arzt, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Er vereinbarte mit den Gesellschaftern einer bilanzierenden Ärzte-GbR, unter Einbringung seiner bisherigen ärztlichen Einzelpraxis in die GbR einzutreten. Die Beteiligten bewerteten die Einzelpraxis des einbringenden Arztes mit 25.000 EUR für ihren immateriellen Wert und 100.000 EUR für ihren materiellen Wert, insgesamt 125.000 EUR. Der einbringende Arzt „verzichtete zu Gunsten der GbR“ auf die ab dem Einbringungsstichtag eingehenden und vor dem Einbringungszeitpunkt erwirtschafteten Honorare aus seiner privat- und vertragsärztlichen Tätigkeit in Höhe von rund 90.000 EUR. Die GbR aktivierte den Praxiswert mit 125.000 EUR und die eingebrachten Honorarforderungen mit 90.000 EUR.

In seiner Steuererklärung erklärte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Arzt einschließlich der Honorarforderungen in Höhe von 90.000 EUR und einen durch die Einbringung erzielten Veräußerungsverlust von 15.000 EUR. Die Honorarforderungen in Höhe von 90.000 EUR erfaßte er bei seiner Veräußerungsgewinnermittlung nicht. Das Finanzamt hingegen berücksichtigte neben dem laufenden Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit auch einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 75.000 EUR. Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht Düsseldorf ab. Die Revision zum BFH hatte keinen Erfolg.

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

\* MEYER-KÖRING, Rechtsanwälte und Steuerberater, Bonn/Berlin.

1 ► BFH-Urteil vom 12.10.2011, VIII R 12/08.

2 BFH-Urteil vom 12.10.2011, a. a. O.

## b) Die Entscheidung des BFH

Die vertragliche Verpflichtung des Arztes, die wesentlichen Grundlagen seiner Praxis in die GbR einzubringen, ist als tauschähnlicher Vorgang (Übertragung seiner Praxis gegen Einräumung einer Beteiligung an der GbR) eine Betriebsveräußerung gemäß § 16 EStG. Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen angesetzt wird, gilt gemäß § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG zwingend als Veräußerungspreis des Einbringenden.

Sodann bestätigt der BFH die insoweit einhellige Auffassung in Rechtsprechung und Literatur, wonach das Wahlrecht i. S. des § 24 Abs. 2 UmwStG ausschließlich durch die aufnehmende Personengesellschaft ausgeübt wird. Der Einbringende hat keinen Einfluß auf die Ausübung des Wahlrechts, für ihn bestehen weder ein Veto- noch ein Mitspracherecht, obwohl der Wertansatz durch die Personengesellschaft unmittelbar seinen steuerlichen Gewinn beeinflussen kann.<sup>3</sup> Ist das Bewertungswahlrecht ausgeübt, ist es spätestens mit Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns für das Wirtschaftsjahr der Einbringung mit Einreichen der entsprechenden Bilanz nicht mehr änderbar und kann auch nicht mehr widerrufen werden.<sup>4</sup>

Eventuelle Abweichungen von einer vorherigen einvernehmlichen Festlegung der Bilanzansätze zwischen dem Einbringenden und der aufnehmenden Gesellschaft sind steuerrechtlich ohne Bedeutung.<sup>5</sup>

Damit war im Ausgangsfall die bilanzielle Behandlung bei der Ärzte-GbR maßgeblich. Diese hatte sowohl den Wert der eingebrachten Praxis mit 125.000 EUR als auch die Honorarforderungen mit 90.000 EUR aktiviert. Diese Wertansätze in der Bilanz der aufnehmenden GbR einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter gelten gemäß § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG zwingend als Veräußerungspreis für den Einbringenden – und zugleich als seine Anschaffungskosten für die neue Beteiligung. Der klagende Arzt hatte durch die aktivierten Honorarforderungen folglich einen laufenden Gewinn und zusätzlichen einen Veräußerungsgewinn zu versteuern. Die zuvor getroffene Vereinbarung eines „Verzichts“ auf die Honorarforderungen zugunsten der GbR war damit steuerlich unbeachtlich.

## c) Fazit

Insbesondere Freiberufler, die ihren Gewinn im Wege der Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln, sollten sich bei Begründung einer – bilanzierenden – Praxisgemeinschaft über die bilanziellen Auswirkungen der anzusetzenden Praxiswerte Gedanken machen. Sollen wie hier offene Honorarforderungen nicht als Veräußerungsgewinn versteuert werden, dürfen sie entweder nicht in der Bilanz der aufnehmenden Gesellschaft aktiviert werden, oder sie müssen, wenn Buchwertfortführung möglich, mittels einer nega-

tiven Ergänzungsbilanz wieder neutralisiert werden. Sollen sie nur als laufender Gewinn des Einbringenden versteuert werden, dürfen sie nur im Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden Gesellschafter erfaßt werden. Im ungünstigsten Fall werden sie sonst als noch laufender Gewinn des Einbringenden und bei einer zusätzlichen Aktivierung in der Bilanz der Personengesellschaft auch noch als Veräußerungsgewinn erfaßt – mit einem nur recht schwachen Trost, den die dadurch ausgelösten höheren Anschaffungskosten auf die neue Beteiligung in der Zukunft bringen.

## 2. Streit um laufenden Gewinn und Abfindungshöhe nach Ausscheiden aus einer Freiberufler-Praxis und seine steuerlichen Folgen

Kommt es in einer Freiberufler-Praxis zum Streit und scheidet ein Gesellschafter unterjährig freiwillig oder unter Zwang durch Ausschließung aus der Personengesellschaft aus, schließt sich regelmäßig ein Rechtsstreit um die Beteiligung des Ausgeschiedenen am laufenden Gewinn, um seine Abfindungsansprüche oder um behauptete Schadensersatzansprüche der Gesellschaft an. Die wechselseitig für sich reklamierten Ansprüche werden nicht gezahlt; man führt Zurückbehaltungsrechte an, erklärt die Aufrechnung oder beruft sich auf die fehlende Durchsetzbarkeit der Ansprüche wegen der sogenannten Durchsetzungssperre. Kurzum, es fließen mitunter sehr lange Zeit gar keine Zahlungen.

Was viele Gesellschafter nicht wissen: Dem Finanzamt ist es in diesen Fällen regelmäßig erst einmal gleich, ob Zahlungen an den Gesellschafter tatsächlich fließen oder nicht. Es veranlagt den laufenden Gewinn auch beim ausgeschiedenen Gesellschafter und erhebt darauf Steuern, selbst wenn dem ausgeschiedenen Gesellschafter überhaupt keine Liquidität zugeflossen ist. Damit wollte sich ein im Streit ausgeschiedener Gesellschafter nicht abfinden, so daß der Fall zum BFH gelangte.

### a) Der Fall (vereinfacht)

Der Kläger war an einer Freiberufler-GbR beteiligt, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Mitten im Oktober 01 schied der Kläger aus der GbR im Streit aus. Die verbliebenen Gesellschafter verweigern seitdem die Auszahlung des dem Kläger zustehenden laufenden Gewinns für 01 mit

3 So schon ► BFH, Urteil vom 25.04.2006 VIII R 52/04, BStBl II 2006, 847, DStR 2006, 1408, m.w.N. aus der Rechtsliteratur; *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 24 Rdnr. 67.

4 Vgl. auch Umwandlungssteuererlaß 2011, BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001 (DOK 2011/0903665).

5 BFH, Urteil vom 26.01.1994, III R 39/91, DStR 1994, 610, m.w.N. aus Rechtsprechung und Rechtsliteratur.

der Begründung, der Kläger schulde im Gegenzug Schadenersatz in übersteigender Höhe.

Eine auf Auszahlung des Gewinns gerichtete Klage scheiterte an der vom BGH entwickelten Durchsetzungssperre,<sup>6</sup> weil der Abfindungsanspruch nicht mehr isoliert und nicht vor Aufstellung einer Auseinandersetzungsbilanz geltend gemacht werden konnte. Die Parteien streiten deshalb jetzt in einem weiteren zivilrechtlichen Rechtsstreit um den Auseinandersetzungsanspruch. Unstreitig steht dem Kläger im Rahmen der Auseinandersetzung laufender Gewinn für 01 in ebenso unstreitiger Höhe zu, der aber nach wie vor wegen behaupteter Gegenansprüche nicht ausbezahlt wird.

Das Finanzamt rechnete dem Kläger die laufenden Gewinne zu und erließ entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide. Der Kläger beantragte, die Feststellungsbescheide um die bisher nicht an ihn ausgezahlten Gewinnanteile zu kürzen. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Nach erstinstanzlichem Erfolg beim Finanzgericht München wies der BFH die Klage auf die Revision des Finanzamts ab.<sup>7</sup>

## b) Die Entscheidung des BFH

Nach der einhelligen Rechtsprechung des BFH werden den Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die als Mitunternehmer anzusehen sind, die Ergebnisse, Gewinn und Verlust, der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet. Die Mitunternehmer sind insoweit einem Einzelunternehmer gleichrangig; der Mitunternehmer unterscheidet sich von diesem nur dadurch, daß er seine unternehmerische Tätigkeit nicht alleine, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübt. Demgemäß werden die Einkünfte nicht von der Personengesellschaft, sondern originär von den Mitunternehmern erzielt. Nur der Mitunternehmer ist Subjekt der Einkünfteerzielung für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie für die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Der Gewinn ist den Mitunternehmern in dem Zeitpunkt zuzurechnen, in dem er entsteht. Ohne Bedeutung ist danach, ob der Gewinn entnahmefähig ist, ob und gegebenenfalls wann die Gesellschafter eine Gewinnausschüttung beschließen und wann diese den einzelnen Gesellschaftern zufließt. Der liquide Zufluß des Gewinns bei dem einzelnen Mitunternehmer ist keine Voraussetzung für die anteilige steuerliche Zurechnung des gemeinschaftlich erzielten Gewinns. Voraussetzung dafür ist lediglich, daß die Gesellschafter den Gewinn in gemeinschaftlicher Verbundenheit „erzielt“ haben. Das ist grundsätzlich der Fall, sobald er bei der Gesellschaft nach Maßgabe der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften entstanden ist.

Der Gewinn ist entstanden, sobald er bei der Gesellschaft zu erfassen ist. Auf den Zufluß von Liquidität beim Gesellschafter kommt es demgegenüber nicht an. Der die

Besteuerung rechtfertigende Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit liegt bereits in der rechtlichen Zuweisung des anteiligen Gewinns. Von der Rechtsprechung in besonderen strafrechtsrelevanten Fällen zugebilligte Ausnahmen<sup>8</sup> lagen nicht vor.

Unstreitig war der Kläger bis zu seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft als Mitunternehmer anzusehen. Auf ihn entfällt deshalb der laufende Gewinn entsprechend seinem Anteil an der Gesellschaft und der Zeit seiner Zugehörigkeit zu der Gesellschaft. Die Ausübung eines Zurückbehaltungsrechts steht dem nicht entgegen, auch nicht der Umstand, daß der Kläger als ausgeschiedener Gesellschafter seinen Gewinnanspruch nicht mehr isoliert gerichtlich durchsetzen kann. Denn der streitige Geldbetrag bleibt dem Kläger nicht endgültig vorenthalten, sondern lediglich bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Auseinandersetzungsanspruch.

## c) Fazit

Der nicht zuletzt systematisch überzeugenden Argumentation des BFH ist zuzustimmen. Bei unterjährigem Verlassen einer Personengesellschaft muß der laufende Gewinn auch dann versteuert werden, wenn die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung verweigern. Ermittelt die Gesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, kommt es für den Zufluß allein darauf an, wann er bei der Gesellschaft zu erfassen ist. Denn die Personengesellschaft ist u. a. für die Einkommensteuer Subjekt der Gewinnermittlung, auch wenn die Einkünfte nicht von der Personengesellschaft, sondern originär von den Mitunternehmern erzielt werden. Auf den Liquiditätszufluß beim Gesellschafter kann es demgegenüber nicht ankommen. Denn ansonsten stände es Mitunternehmern – im Gegensatz zum Einzelunternehmer – frei, den Zeitpunkt der Gewinnzurechnung selbst zu bestimmen. Bis zur Feststellung des Jahresabschlusses wäre der Gewinn niemand zurechenbar, weil die Personengesellschaft insoweit nicht selbst Subjekt der Besteuerung ist, wie der BFH zu Recht anmerkt. Das wäre mit Grundprinzipien der Besteuerung unvereinbar.

Für den ausgeschiedenen Gesellschafter mag das bei einer Besteuerung ohne vorangegangenen Zufluß an Liquidität freilich mißlich sein. Wegen sich hieraus im Einzelfall ergebender individueller Härten muß dann gegebenenfalls Rechtsschutz im Billigkeitswege, bspw. über eine Stundung, gesucht werden.

6 Ständige Rechtsprechung, vgl. BGH, Urteil vom 03.04.2006 II ZR 40/05, DStR 2006, 1238; BGH, Urteil vom 07.04.2008, II ZR 181/04, DStR 2008, 1340, und zuletzt Urteil vom 17.05.2011, II ZR 285/09, DStR 2011, 1382, m. w. N.

7 BFH-Urteile vom BFH-Urteil vom 12.10.2011, VIII R 12/08 und vom 15.11.2011, VIII R 12/09.

8 Vgl. dazu z. B. ►► BFH, Urteile vom 08.06.2000 IV R 39/99, DStR 2000, 2035, und vom 14.12.2000 IV R 16/00, DStRE 2001, 339.

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.

Heidel/Schall

## **HGB Handkommentar**

Nomos Verlag, Baden-Baden, 1. Auflage, 2011, 2.745 Seiten

Man kann diesen Kommentar nicht mehr „Kurzkomentar“ nennen, da er sich bei den Seitenzahlen der 3.000er-Marke nähert. Ihn Handkommentar zu nennen, geht gerade noch; man braucht aber breite Hände. Wenn man ihn also in den Händen hält, hat man eine flüssige, geschlossene Kommentierung, die ohne den Palant'schen Abkürzungswahn auskommt. Man kann wie immer darüber streiten, ob es nun einen neuen HGB-Kommentar braucht. Ist aber wie hier ein grundlegend neuer Kommentar geschrieben (von immerhin gut 40 Autoren), so muß er sich in der Praxis bewähren. Schauen wir mal, dann sehen wir schon.

Lißewski/Suckow/Albers

## **Steuerhinterziehung – was nun?, Ermittlungsmethoden, Konsequenzen**

C.H. Beck, München 2010, 99 Seiten

Als erster Überblick über die Materie ist dieses Buch zweifellos geeignet. Einen wissenschaftlichen Anspruch erhebt es nicht, richtet es sich doch schwerpunktmäßig an den Laien. Die Autoren stellen die Ermittlungsmethoden des Finanzamts in den Mittelpunkt und geben Tips – und das alles im Taschenbuchformat. Vielleicht achten Finanzbeamte darauf, wer dieses Buch kauft?

Keil/Nordbruch/Perschon

## **Die Einkommensteuererklärung 2011**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2011, 258 Seiten

Es soll tatsächlich steuerliche Berater geben, die keine Steuererklärung ausfüllen können. Diesem Mißstand hilft dieses Buch ab. Gedacht ist es jedoch dazu, Einzelthemen und Fälle durchzuspielen, die kurz und knapp über das Wesentliche informieren. Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer, Wege Wohnung-Arbeitsstätte, Ausbildungskosten, Arbeitszimmer etc. – alltägliche Themen mit kurzen und knappen Informationen.

Jachmann/Strohm

## **Abgeltungssteuer**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2011, 175 Seiten

Dieses Büchlein gibt Aufschluß über die Neuregelungen bei der Abgeltungssteuer seit dem Jahr 2008, nunmehr in 3. Auflage. Da graphische Übersichten den Kern bilden, ist es besonders geeignet bei Vorbereitung von Vorträgen, da man – wenn man die „Pfeiltechnik“ in Powerpoint beherrscht – wunderbar Folien für die Weitervermittlung der gewonnenen Erkenntnisse erstellen kann.

Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli

## **Stiftungsrecht**

C.H. Beck, München 2011, 818 Seiten

Endlich ein Kommentar zum Stiftungsrecht, d. h. den wichtigsten Normen aus Zivil- und Steuerrecht, die mit Stiftungen und deren Besteuerung zu tun haben. Der Kommentar ist für die innerdeutschen Angelegenheiten nicht nur brauchbar, sondern orientiert sich, wie er betont, am „wahren Leben“. Ausländisches Stiftungsrecht, auch nur im deutschsprachigen Raum, kommt leider zu kurz. Im „wahren Stiftungsleben“ ist dies anders.

De Micco

## **Investoren finden und überzeugen**

De Micco & Friends, Monte Carlo 2011, 177 Seiten

Juristen sind es wenig gewohnt, in Büchern direkt angesprochen zu werden; es finden sich wenige juristische Autoren, die in der Ich-Form schreiben. Dieses Buch ist anders: Es ist zwar von einem Investor geschrieben, spricht die Leser direkt an, ist aber verständlich. Die Begriffe werden erklärt, flüssig und instruktiv wird erzählt. Wer mal 20 Minuten Zeit hat, in den Geschichtchen zu blättern, wird dann immerhin mit neuen Begriffen wie „sweet equity“ oder „Binbo“ verwöhnt. Der „burn-out-turnaround“ oder der „buy-and-build“ ist fast schon Poesie.

Raiser/Veil

## **Recht der Kapitalgesellschaften**

5. Aufl., Verlag Franz Vahlen, München 2010, 827 Seiten

Das Recht der Kapitalgesellschaften ist breit und tief und mußte natürlich (jetzt in der 5. Auflage) durch MoMiG, BilMoG und ARUG etc. überarbeitet werden. Dieses „Handbuch für Praxis und Wissenschaft“ ist thematisch und matrixartig aufgebaut, d. h., es beschreibt die Kapitalgesellschaften einschließlich deren Finanzordnung, aber auch Querschnittsthemen wie die Umwandlung, Verschmelzung, das Konzernrecht sowie (freilich nur in seinen Grundzügen) das Internationale und Europäische Gesell-

schaftsrecht. Da Recht im Wettbewerb steht, hätte man bei letzterem ausführlichere Ausführungen erwartet. Aber das bleibt anderen Werken vorbehalten.

Patzina/Bank/Schimmer/Simon-Widmann  
**Haftung von Unternehmensorganen**  
C.H.Beck, München 2010, 390 Seiten

Es gibt viele Bücher, die sich mit Haftungsfragen punktuell befassen, z. B. der Haftung des Aufsichtsrates oder des Geschäftsführers der GmbH. Es gibt jedoch wenige Werke, die Haftungsfragen zusammenfassend behandeln, ja sogar noch Vereinsorgane und Stiftungsvorstände abhandeln. Bis hin zum Haftungsausschluss und der D&O-Versicherung zeichnet das Buch – neben allen rechtlichen Ausführungen – auch ein Sittengemälde der deutschen Wirtschaft.

Lorz/Pfisterer/Gerber (Hrsg.)  
**Beck'sches Formularbuch, GmbH-Recht**  
mit CD-ROM, C.H.Beck, München 2010, 884 Seiten

Die 15 Autoren sind hauptsächlich Notare, Rechtsanwälte oder beides. Für die Formulierungsarbeit ein absoluter Gewinn, für die logische Durchdringung der Materie ebenfalls.

Leider wird die parallele Nutzung weiterer Kommentare an einigen Stellen nötig. Eine Bemerkung wie „Nach Ansicht der Rechtsprechung bedarf (...) nicht der Eintragung in das Handelsregister“ (S. 699) läßt den Nutzer, wenn keinerlei weitere Quellen hierzu angegeben werden, ratlos zurück. Das sollte bei einem Formularbuch für Praktiker nicht sein.

Haritz/Menner  
**Umwandlungsteuergesetz**  
3. Aufl., C.H.Beck, München 2010, 1.187 Seiten

Das Umwandlungsteuergesetz von Ende 2006 wird (Endredaktion des Buches Ende 2009) mit der 3. Auflage quasi jährlich kommentiert. 17 Autoren leisten hier Gewaltiges, in dieser Geschwindigkeit mäandernde Rechtsgebiete in Beck'sche Steuerkommentare einzufangen.

In der nächsten Ausgabe u. a.:  
Behrenz/Jarfe/Frühbeck, **Investitions- und Steuerstandort Spanien**; Weigell/Brand/Safarik, **Investitions- und Steuerstandort Schweiz**; Schäfer/Sethe/Lang, **Handbuch der Vermögensverwaltung**; Hakelmacher, **Corporate Governance oder die korpulente Gouvernante**.



**Aktuelles Handelsrecht 2012 (AktHR)**  
**Praxiswissen für Berater**  
**Rechnungslegung von Personengesellschaften – Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften**  
hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover  
2012, 74 Seiten, DIN A4, € 24,-  
ISBN 978-3-415-04783-9

Die Rechnungslegung von Personengesellschaften ist einerseits durch personalistische Strukturen geprägt, andererseits von den für die Kapitalgesellschaften geltenden Rechnungslegungsvorschriften beeinflusst.

Die sich aus diesem Spannungsfeld ergebenden und in diesem Heft behandelten Bilanzierungsprobleme betreffen insbesondere die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, den Ausweis von Anteilen an Komplementärgesellschaften, die Ermittlung latenter Steuern, aber auch den Ausweis und die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften sowie die Vereinnahmung bzw. Aktivierung von Gewinnansprüchen. Bei der unentgeltlichen oder entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern hängen zudem die steuerlichen Auswirkungen (§ 6 Abs. 5 EStG) maßgeblich von der bilanziellen Behandlung in der Personengesellschaft ab.

**BOORBERG**  
RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0212

# Termine

## März 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Basiskurs – Personengesellschaften	RA/StB Ulrich Derlien Dr. Lars Micker	02.03.2012, München	BeckAademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das steuerliche Mandat in der Krise und Insolvenz – Chancen und Risiken der Beratung	RiBFH Dr. Matthias Loose Prof. Dr. Christoph Uhländer	02.03.2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Die neue elektronische Bilanz ab 2012	Andreas Arnold Ass. jur. Dipl.-Fw. Sebastian Kolbe Dipl.-Fw. Markus Hülshoff	06.03.2012, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Persönliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers	RA Björn Fiedler RA/FASrR Rolf E. Köllner	06.03.2012, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
ESt-, GewSt- und USt-Erklärungen 2011	RA/StB Dipl. oec. univ. Wolfgang Graf StB Prof. Arnold Obermeier	06.03.2012, München	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Steuerabkommen Deutschland – Schweiz	Dr. Kai Henke RA Daniel Holenstein RA Andreas Kolb StB Heiko Kubaile Richard Manger Fritz Müller RAin Astrid Nelsen	06.03.2012, Zürich	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StB Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	07.03.2012, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Körperschaftsteuererklärung 2011	Dipl.-Fw. Martin Engelberth	09.03.2012, Mannheim	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## März 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Compliance in strafrechtlicher Hinsicht	FAStR Dr. Stephan Beukelmann	10.03.2012, München	Arbeitsgemeinschaft Strafrecht des DAV Tel.: 030/72 6152-0 Fax: 030/72 6152-190 www.ag-strafrecht.de
Umsatzsteuer aktuell	Mathias Szabó Wolfgang Tausch	12.03.2012, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2012	RiBFH Dr. Christoph Wäger RA/StB Dr. Ulrich Grünwald Jörg Kraeusel Prof. Dr. Alexander Neeser	14.03.2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 7064-0 Fax: 02 34/9 7035 07 www.anwaltsinstitut.de
Der neue Umwandlungssteuererlaß	Dipl.-Fw. Andreas Benecke RA/StB Dr. Andreas Körner RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden	14.03.2012, Düsseldorf	DER BETRIEB Tel.: 02 11/887-14 54 Fax: 02 11/887-14 50 www.der-betrieb.de
Umsatzsteuer international	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	14.–15.03.2012, Frankfurt	DER BETRIEB Tel.: 02 11/887-14 54 Fax: 02 11/887-14 50 www.der-betrieb.de
Abschlüsse & Steuerklärungen 2011	StB Dipl.-Fw. Mirco Heidrich StB Dipl.-Fw. Luka Heendricks	15.03.2012, Düsseldorf	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 2000-0 Fax: 02 28/5 2000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerbilanz 2011/2012	StB Dipl.-Kfm. Jörg Herrfurth WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	15.03.2012, Frankfurt	DER BETRIEB Tel.: 02 11/887-14 54 Fax: 02 11/887-14 50 www.der-betrieb.de
Besteuerung von Immobilieninvestments	RA/FAStR/StB Henning Rolf StB Dr. Peter Hape Gerda Hofmann	15.03.2012, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft	Josef Mitterpleininger	15.03.2012, Nürnberg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## März 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Auslandsentsendung	Sandra Fischer RA/FAArbR/Notar Dr. Peter Hantel Burchard Osterholz Dr. Johannes Walzik	15.–16.03.2012, Mannheim	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Wolfgang Joecks Wolfgang Lübke RA/FASr/FAStRfR Dr. Karsten Randt	15.–16.03.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw./Dipl.-Wirtschaftsjurist Dr. Jürgen Mertens	15.–17.03.2012, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Umsatzsteuer & Immobilien	RiBFH Dr. Christoph Wäger StB Dipl.-Kfm. Dr. Eduard Forster Ferdinand Huschens	16.03.2012, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FASr Dr. Joachim Schmitt	16.03.2012, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Haftung im Steuerrecht	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RiBFH Dr. Matthias Loose	16.03.2012, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
JahresAbschluß 2011/2012	StB Prof. Dr. Hans Ott	19.03.2012, München	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Typische Gefahrenquellen bei der GmbH	StB Prof. Dr. Hans Ott	19.03.2012, München	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Investmentfonds im Steuerrecht	StB Markus Hammer RA/StB Alexander Wenzel	20.–21.03.2012, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 0 69/27 32-162 Fax: 0 69/27 32-2 00 www.wm-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## März 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die E-Steuerbilanz	Sven Fuhrmann Dr. Andreas Kowallik	22.03.2012, Düsseldorf	DER BETRIEB Tel.: 02 11/887-14 54 Fax: 02 11/887-14 50 www.der-betrieb.de
Internationale Betriebsstätten	Franz Hruschka RA/StB Dr. Jörg W. Lüttge	22.03.2012, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 8189-0 Fax: 0 89/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbewertung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	StB/WP Dipl.-Kfm. Christoph Wollny	22.03.2012, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Nutzen und Aussagekraft der Betriebswirtschaftlichen Auswertung (BWA)	StB Dipl.-Bw./Dipl.-Wirtschaftsjurist Dr. Jürgen Mertens	23.03.2012, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Bilanzrecht – Symposion für die gesellschaftsrechtliche Praxis	Prof. Dr. Bert Kaminski RA Dipl.-Kfm. Dr. Moritz Pöschke RA/FAHa & GesellR Dr. Thomas Trölitzsch	23.–24.03.2012, Bergisch Gladbach	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Personengesellschaften in der steuerlichen Beratungspraxis	RiFG Thomas Müller RA/FAStR Dr. Gerhard Winter	24.03.2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Der zertifizierte Stiftungsexperte	StB Ursula Augsten RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Dr. Cordula Haase-Theobald RA/FAStR/WP/StB Prof. Dr. Thomas Küffner RA/FAStR Prof. Dr. Stefan Schick Prof. Dr. Stephan Seidenspinner RA/WP/StB Harald Spiegel Dr. Karsten Timmer	28.–29.03.2012, Freising	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	29.–30.03.2012, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen	Hans Dieter Gehrke RA/StB Dr. Günter Kahlert	30.03.2012, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 02 21/4 00 88 30 Fax: 02 21/4 00 88 77 www.rws-verlag.de

## April 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer 2012 im Ausland	StB Dipl.-Fw. Lukas Hendricks StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	12.04.2012, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebsprüfung 2012: Die notwendigen BP-Anpassungen nach einer Außenprüfung	Dipl.-Fw. Georg Harle	16.04.2012, Mannheim	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die neuen „Beitragsfallen“ in der Sozialversicherung 2012	Dipl.-Wirtschaftsingenieur Raschid Bouabba	17.04.2012, München	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	18.04.2012, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise – Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	19.04.2012, Düsseldorf	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkte im Steuerrecht	RiFG Dr. Nils Trossen	20.04.2012, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Internationale Verrechnungspreise – Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	20.04.2012, Düsseldorf	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Übertragung heilberuflicher Praxen – vertragsarztrechtliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte	RA/FAStR/FAMedR Michael Seiters	21.04.2012, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de

## April 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
BWL für Wirtschaftsanwälte – Intensivseminar Business Simulation	Dipl.-Kffr. Ulrike Aull	26.–28.04.2012, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Die GmbH	RA/StB Dr. Heinrich Hübner Dr. Rolf Möhlenbrock Notar Prof. Dr. Hans-Joachim Priester Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt	26.–28.04.2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht	RA Dr. Marc Oliver Banzhaf RA/StB Wulf Kring RA/StB Dr. Tobias Kuck StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	27.04.2012, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Geschäftsführerhaftung in Krise und Insolvenz	RiBGH Dr. Ingo Drescher RA Dr. Jörg Grau RA Dr. Ulrich Pohlmann	27.04.2012, Stuttgart	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 02 21/4 00 88 30 Fax: 02 21/4 00 88 77 www.rws-verlag.de
GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung – Gestaltungsempfehlungen und Steuerfallen	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	27.04.2012, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	27.04.2012, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Vorschau

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steueranwalt International 2012	RA/FAStR Dr. Matthias Söffing Prof. Dr. Bert Kaminski RA/StB Andreas Jahn RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts RA Dr. Klaus von Brocke RA Carlos Ramallo Pallast RA/FAStR Dr. Martin Wulf	04.–05.05.2012, Hotel Punta Negra H 10, Costa d'en Blanes b. Palma de Mallorca	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de