

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2011

59. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

## 41 Editorial

Wagner

## Beiträge

42 Jacob **Das revidierte DBA USA: Neuland beim Methodenartikel**

48 von Brocke **Ein europarechtlicher Überblick über die Besteuerung von Dividenden**

53 Gierlich **Neues zur Dienstwagenbesteuerung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

60 Opper **BFH-Vorlage an den EuGH: Erbschaftsteuerliche Benachteiligung von Drittstaaten-Betriebsvermögen gemeinschaftsrechtswidrig? – Anmerkung zu BFH v. 15. 12. 2010, II R 63/09**

64 Spatscheck/Höll **Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland**

70 **LiteraTour**

74 **Steuermelder**

78 **Termine**

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

## I.

Diskussionen für beendet zu erklären mag mit einem „basta“ noch gehen. Affären zu beenden ist ungleich schwieriger. Während die LGT Bank in Liechtenstein die Datenklau-Affäre für beendet erklärte, ohne sich bei den Kunden zu entschuldigen oder gar Schadenersatz zu leisten, hat die HSBC, deren Datendiebstahl im Jahr 2006 erfolgte, sich nun entschuldigt. Bei ihr sind keine Kunden (zusätzlich) zu Schaden gekommen, da sie über den Datendiebstahl zeitnah informiert wurden. Es ist also durchaus möglich, mit Anstand eine Affäre zu überstehen.

## II.

Das Frühjahr ist ausgebrochen, allerdings tut sich in den deutsch-schweizerischen Verhandlungen über die Abgeltungssteuer immer noch nichts. Auch die Verhandlungen zwischen Deutschland und Liechtenstein über dieselbe Frage und das neu abzuschließende DBA scheinen sich irgendwie immer weiter zu verzögern. Scheint manchmal eine zähe Sache zu sein, so eine Winteraustreibung.

## III.

Frag deinen Feind um Rat. Und tu das Gegenteil. (*Anonym*)

*Eine schönes Frühjahr wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

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

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

Die 60. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2011.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; Klaus von Brocke, Rechtsanwalt in München; Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin in Bonn; Florian Oppel, Dipl.-Jur. in Bonn; Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt in München; Christian Höll, Rechtsanwalt in München.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer 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 **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

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

## Impressum

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

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Das revidierte DBA USA: Neuland beim Methodenartikel

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt<sup>1</sup>

Das DBA Deutschland – USA aus dem Jahre 1989<sup>2</sup> wurde am 01.06.2006 durch das Änderungsprotokoll vom gleichen Tage<sup>3</sup> revidiert und ist in der geänderten Fassung auf die Wirtschaftsjahre anwendbar, die am oder nach dem 01.01.2008 begannen, also frühestens auf den Veranlagungszeitraum 2008. Das Änderungsprotokoll hat einen beachtlichen Umfang. Aus den zahlreichen Änderungen soll hier ein Schwerpunkt vorgestellt werden. Es geht um den Komplex „Freistellung in Deutschland subject to tax“, also speziell um Art. 23 Abs. 3 und 4.<sup>4</sup>

### 1. Freistellung in Deutschland subject to tax

Der Methodenartikel des Art. 23 ist die Kernbestimmung des Abkommens, nach der sich die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen richtet.

#### 1.1 Überblick über Inhalt und Funktion von Art. 23

Art. 23 Abs. 3 regelt die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Deutschland als Ansässigkeitsstaat (sog. Methodenartikel). Art. 23 Abs. 3 Bst. a sieht die Freistellungsmethode vor, Art. 23 Abs. 3 Bst. b die Anrechnungsmethode. Art. 23 Abs. 5 befaßt sich mit dem Spezialfall des in Deutschland ansässigen US-Staatsbürgers.

Art. 23 Abs. 4 regelt die nach Anwendung von Abs. 3 verbleibenden Konfliktfälle, bei denen es

- auf Grund von Differenzen bei der Abkommensanwendung durch die Vertragsstaaten zur *Doppelbesteuerung* kommt (Abs. 4 Bst. a);
- auf Grund von Differenzen bei der Abkommensanwendung durch die Vertragsstaaten oder durch Gegebenheiten des US-Rechts zur *Doppelbefreiung* kommt (Abs. 4 Bst. b); und
- aus Sicht Deutschlands zu unangemessenen Steuerlücken kommt, die Deutschland durch einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode für die Zukunft schließen möchte (Abs. 4 Bst. c).

Art. 23 Abs. 4 Bst. b enthält wohl den bedeutsamsten Systemwechsel in Sachen Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Deutschland. Deutschland kann jetzt leichter

als früher statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode anwenden, wenn Einkünfte aus US-Quellen dort nicht oder nicht voll besteuert werden. Dabei spielt der Grund für diese unerwünschte Doppelentlastung keine Rolle.

#### 1.2 Vergleich mit Altregelung im DBA 1989

##### 1.2.1 Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 3 Bst. a

###### 1.2.1.1 Art. 23 Abs. 3 Satz 1

Art. 23 Abs. 3 Bst. a entspricht grundsätzlich dem alten Art. 23 Abs. 2 DBA 1989.<sup>5</sup>

Art. 23 Abs. 3 Satz 1 beschreibt allgemein die Einkünfte und Vermögen, für die Deutschland die tatsächliche oder virtuelle Doppelbesteuerung einer in Deutschland ansässigen Person vermeiden kann. Es geht um zwei Kategorien.

Die erste Kategorie betrifft Einkünfte und Vermögen, welche die USA nach den Regeln des DBA besteuern können. Die alte Fassung sprach einschränkend von Einkünften „aus Quellen in den USA“. Was Einkünfte aus US-Quellen waren, ergab sich aus der Quellenregel in Art. 23 Abs. 2, letzter Satz DBA 1989: Nur Einkünfte, „die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den USA besteuert werden“, gal-

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

- 1 Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von HENGELER MÜLLER. Der Beitrag ist ein Auszug aus einem Vortrag des Autors anlässlich einer Veranstaltung der IFA-Landesgruppe-Berlin/Brandenburg am 13.01.2011 in Berlin.
- 2 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl. 1991 II, 355) („DBA 1989“).
- 3 Protokoll vom 01.06.2006 zur Änderung des am 29.08.1989 unterzeichneten Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern (BGBl. II, 1184).
- 4 Art. ohne Zusatz beziehen sich auf das revidierte DBA USA (im folgenden auch „DBA 2008“).
- 5 Art. 23 Abs. 2 Bst. a; Prot. Abs. 21 Bst. a DBA 1989.

ten als Einkünfte aus US-Quellen. Der neue Art. 23 Abs. 3 Satz 1 enthält diesen Verweis auf „Einkünfte aus US-Quellen“ nicht mehr. Nach der Neufassung kommen also alle Einkünfte für eine Freistellung in Deutschland in Frage, für welche das DBA den USA eine Besteuerungsbefugnis einräumt, vorbehaltlich der weiteren Regeln in Art. 23 Abs. 3 Bst. a, b und Abs. 4.

Die zweite Kategorie ist neu. Sie betrifft Dividenden, die von einer Gesellschaft in den USA ausgeschüttet werden und von denen die USA nach dem DBA 2008 keine Quellensteuer erheben dürfen (Nullsatz nach Art. 10 Abs. 3). Diese Kategorie gab es nach dem DBA 1989 nicht. Denn das alte DBA senkte die Dividenden-Quellensteuer auf bestenfalls 5 % ab. Nach dieser neuen Abkommensregel können daher auch Dividenden von deutscher Steuer freizustellen sein, von denen keine US-Quellensteuer abgezogen wurde, vorbehaltlich der Regelung in Art. 23 Abs. 3 Bst. a, Satz 3 und 4 DBA 2008.

#### 1.2.1.2 Art. 23 Abs. 3 Bst. a

Die beiden ersten Sätze entsprechen der früheren Regelung in Art. 23 Abs. 2 Bst. a DBA 1989 (Freistellung unter Progressionsvorbehalt).

Art. 23 Abs. 3 Bst. a Satz 3 enthält die aus dem DBA 1989 bekannten Regelungen zur Freistellung von Schachteldividenden. Satz 3 enthält eine mehr als nur redaktionelle Änderung. Die Schachtelbefreiung setzt jetzt voraus, daß die zugrundeliegenden Gewinne in den USA *der KSt* unterlegen haben („subject to corporate income tax under US law“). Im Unterschied hierzu sah die entsprechende Regelung im DBA 1989 nur vor, daß die Gewinnausschüttungen „nach dem Recht der USA steuerpflichtig“ waren („subject to tax under US law“). Die frühere Regel wurde gemeinhin so ausgelegt, daß die Dividende selber einem Abzug von US-Steuer an der Quelle unterlegen haben mußte, um sich für die Schachtelbefreiung in Deutschland zu qualifizieren. Obwohl der Wortlaut nicht völlig eindeutig ist, ergibt sich aus dem Zusammenhang, daß der neue Art. 23 Abs. 3 Bst. a Satz 3 sich nicht auf die Steuerpflicht des deutschen Dividendenempfängers in den USA bezieht, sondern auf die Steuerpflicht der ausschüttenden US-Gesellschaft mit dem Gewinn, aus dem die Dividende bestritten wird. Die Gewinne, aus denen ausgeschüttet wird, müssen also mit US-Steuer vorbelastet sein. Andernfalls wären der Gewinn und die Gewinnausschüttung in beiden Staaten vollständig befreit.<sup>6</sup> Für diese Auslegung spricht auch, daß Dividenden, auf denen gemäß Art. 10 Abs. 3 keine US-Quellensteuer lastet, für die Schachtelbefreiung in Deutschland in Betracht kommen (siehe Art. 23 Abs. 3 Satz 1). Dieser Einleitungssatz wäre bedeutungslos, wenn man Art. 23 Abs. 3 Bst. a Satz 3 so verstünde, daß die Schachtelbefreiung eine Vorbelastung mit US-Quellensteuer voraussetzt.

Art. 23 Abs. 3 Bst. a Satz 4 beschränkt das Schachtelprivileg im Falle von Ausschüttungen bestimmter US-Rechtsträger (US Regulated Investment Company, US Real

Estate Investment Trust) und bei allen anderen Ausschüttungen, die vom steuerpflichtigen Gewinn der ausschüttenden US-Gesellschaft abzugsfähig sind. Eine ähnliche Regelung enthielt bereits Art. 23 Abs. 2 Bst. a Satz 4 DBA 1989. Sie wurde durch das Änderungsprotokoll in mehreren Punkten geändert und auf REIT-Dividenden erweitert.

#### 1.2.2 Anrechnungsmethode nach Art. 23 Abs. 3 Bst. b

Die Regelung über die Anrechnungsmethode entspricht weitgehend der Vorgängerregelung in Art. 23 Abs. 2 Bst. b DBA 1989. Sie führt diejenigen Einkunftsarten auf, bei denen in Deutschland die Doppelbesteuerung nicht nach der Freistellungs-, sondern der Anrechnungsmethode vermieden wird.

Abgesehen von einigen Änderungen redaktioneller Art ist auf die folgenden Neuerungen hinzuweisen.

Weggefallen ist der alte Art. 23 Abs. 2 Bst. b (gg) DBA 1989, der die Anrechnung von US-Steuer in Deutschland betraf, falls Deutschland nach der „switch-over clause“ in Prot. Abs. 21 zum DBA 1989 verfuhr und statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode anwendete. Diese „Umschaltklausel“ wurde durch das Änderungsprotokoll 2006 aus dem Protokoll zum Abkommen gestrichen. Inhaltlich wird der „switch-over“ jetzt teilweise in Art. 23 Abs. 4 geregelt, mit eigener Anrechnungsregel.

Art. 23 Abs. 3 Bst. b, letzter Satz enthält jetzt eine spezielle Quellenregelung für „Einkünfte aus US-Quellen“. Nach ihrem Wortlaut bezieht sie sich auf den gesamten Abs. 3 des Art. 23, also sowohl auf die Freistellungs- als auch die Anrechnungsmethode. Jedoch findet sich weder in Abs. 3 Bst. a noch in Abs. 3 Bst. b ein Hinweis auf „Einkünfte aus Quellen innerhalb der USA“. Zudem besteht nach dem Einführungssatz in Art. 23 Abs. 3 eine Pflicht für den Ansässigkeitsstaat Deutschland, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, bereits dann, wenn die „Einkünfte nach diesem Abkommen in den USA besteuert werden können“. In diesem Zusammenhang ist daher eine Quellenregelung für US-Einkünfte entbehrlich.

Nach dem Regelungszusammenhang hat die Quellenregelung in Art. 23 Abs. 3, letzter Satz die Funktion, im Rahmen der Steueranrechnung nach Art. 23 Abs. 3 Bst. b i. V. m. § 34 c EStG verbindlich zu regeln, was ausländische Einkünfte sind. Die spezifisch abkommensrechtliche Quellenregel verdrängt damit die innerstaatliche Regelung in § 34 d EStG. Sie legt verbindlich fest, daß ausländische Einkünfte aus US-Quellen immer schon dann vorliegen, wenn das DBA den USA eine Besteuerungsbefugnis zuweist. Darauf, ob einer der Fälle nach § 34 d EStG vorliegt, kommt es dann nicht mehr an.

<sup>6</sup> Siehe Wolff in: Debatin/Wassermeyer, DBA (EL 107, Mai 2009), USA Art. 23 Rn. 203.

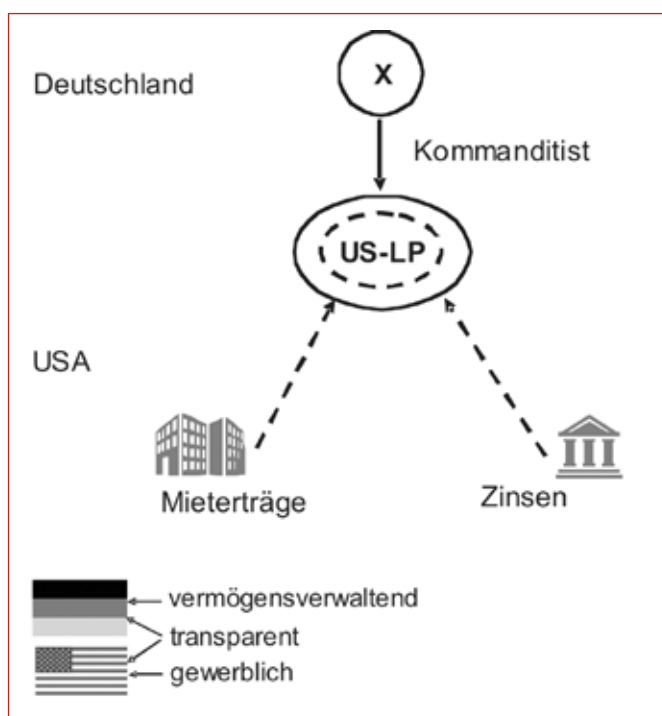
Damit erübrigt sich im Anwendungsbereich von Art. 23 Abs. 3 DBA 2008 die alte Diskussion zu Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA 1989 darüber, ob es sich um eine bloße Quellenregelung oder aber um eine Rückfallklausel handelt, nach der eine von den USA nicht ausgeschöpfte Besteuerungskompetenz eine Freistellung in Deutschland ausschließt. Die insoweit gegenüber der früheren Judikatur<sup>7</sup> geänderte Rechtsprechung des BFH<sup>8</sup> und die geänderten Verwaltungsanweisungen<sup>9</sup> sind im vorliegenden Zusammenhang nicht mehr von Bedeutung. Zudem enthält nunmehr Art. 23 Abs. 4 Bst. b eine neue und wesentlich strenger gefaßte "subject-to-tax"-Klausel.

### 1.3 Übergang zur Anrechnungsmethode im Konfliktfall nach Art. 23 Abs. 4

Der neue Art. 23 Abs. 4 ersetzt teilweise die frühere „switch-over“-Regelung in Prot. Abs. 21 zum DBA 1989 und regelt verschiedene Fälle, in denen Deutschland statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode anwendet oder anwenden wird, um eine juristische Doppelbesteuerung oder eine tatsächliche Doppelbefreiung zu vermeiden.

#### 1.3.1 Switch-over bei Doppelbesteuerung durch Anwendungskonflikt (Art. 23 Abs. 4 Bst. a)

Art. 23 Abs. 4 Bst. a entspricht teilweise Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (aa) zum DBA 1989 (Doppelbesteuerung auf Grund von Konflikten bei Anwendung des DBA). Ein Fall des Anwendungskonflikts wäre z.B. gegeben bei einem Sachverhalt, wie er dem jüngsten BFH-Urteil zu Zinsen aus den USA zu Grunde lag.<sup>10</sup> Zusammengefaßt und vereinfacht ging es um den folgenden Sachverhalt:



**Beispiel 1 - Ausgangsfall** -: X, eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland, ist an einer US-Limited Partnership (US-LP) als Kommanditist beteiligt. Die US-LP wird sowohl in den USA als auch in Deutschland als steuerlich transparent behandelt. Sie vermietet US-Immobilien und erzielt daraus Vermietungseinkünfte. Liquiditätsüberschüsse werden auf zinstragenden Konten in den USA geparkt. Aus deutscher Sicht ist die US-LP vermögensverwaltend tätig, aus US-Sicht gewerblich. Die USA besteuern den X mit den Nettoeinkünften aus Vermietung und Verpachtung und den Zinsen aus der Zwischenanlage der überschüssigen Liquidität.<sup>11</sup>

Beide Staaten behandeln die US-LP als steuerlich transparente Personengesellschaft und rechnen die Einkünfte dem X zu.

Die USA ordnen nicht nur die Mieterträge, sondern auch die Zinseinkünfte der US-LP als *gewerbliche* Einkünfte ein, die X in den USA zu versteuern hat. Dagegen behandelt Deutschland die Zinsen als Einkünfte einer *vermögensverwaltenden* Personengesellschaft in den USA, die weder als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6) noch als Betriebsstätteneinkünfte (Art. 7) freizustellen sind, und erfassen sie als Zinseinkünfte beim inländischen Gesellschafter X. Deutschland beansprucht für die Einkunftsart „Zinsen“ die ausschließliche Besteuerungsbefugnis nach Art. 11 Abs. 1 und stellt die Zinsen nicht nach Art. 23 Abs. 3 Bst. a i.V.m. Art. 11 Abs. 3 und Art. 7 frei. Hierdurch kommt es zu einer juristischen Doppelbesteuerung. Führt das Verständigungs- oder das anschließende Schiedsverfahren nicht zu

7 Siehe noch ►► BFH, Urteil I R 14/02 vom 17.12.2003, BStBl. 2004 II, 260.

8 Siehe die geänderte Auffassung im BFH-Urteil zum DBA Italien ►► I R 96/06 vom 17.10.2007, BStBl. 2008 II 953.

9 Siehe auch Ziff. 4.1.1.2.3. des BMF-Schreibens zu DBA und Personengesellschaften v. 16.04.2010, BStBl I, 354. Dort löst sich das BMF von der Entwurfsfassung des Schreibens und früheren Verlautbarungen, die vor dem das DBA-Italien betreffenden BFH-Urteil ergangen waren.

10 ►► BFH, Urteil vom 28.04.2010, I R 81/09, IStR 2010, 525; BFH/NV 2010, 1550.

11 Obwohl das im Tatbestand der verschiedenen FG- und BFH-Urteile nicht zweifelsfrei deutlich wird, ist zu vermuten, daß die US-LP in den USA für die Besteuerung der Vermietungseinkünfte auf Nettobasis optiert hat, z.B. um Absetzungen für Abnutzung und anderen Aufwand wie z.B. Zinsaufwand abziehen zu können. Bei Ausübung dieses Wahlrechts nach Sec. 871(d) Internal Revenue Code („IRC“) werden die Vermietungseinkünfte als „effectively connected with a US trade or business“, also als gewerbliche Einkünfte behandelt. Siehe Schmidt, IStR 2010, 520 ff. (521 unter 1.2.a.). Bei der engen wirtschaftlichen Verknüpfung der Zinsen, die aus der zwischenzeitlichen Anlage stehengelassener Vermietungseinkünfte erzielt werden, dürften diese ebenfalls als „effectively connected“ (Sec. 864 (c) IRC) behandelt und im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des X als nonresident alien nach dem progressiven Est-Tarif der USA besteuert worden sein (Sec. 871(b) IRC). Zu Einzelheiten siehe Schmidt/Dendorfer, IStR 2000, 46 ff. (47) unter 2.1.

einer Lösung, muß Deutschland nach Art. 23 Abs. 4 Bst. a die Doppelbesteuerung durch Anrechnung in den Grenzen des § 34 c EStG beseitigen.<sup>12</sup>

Interessanterweise enthält das BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften<sup>13</sup> zu genau dieser Fallkonstellation in Tz. 4.1.3.3.1 bereits eine Handlungsanweisung für die Beseitigung der Doppelbesteuerung „gegebenenfalls“ (?) im Rahmen eines Verständigungsverfahrens. Dort heißt es am Ende des Beispiels:

„Deutschland als Ansässigkeitsstaat hat, ggf. im Rahmen eines Verständigungsverfahrens, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, und zwar nach der Methode, die der Methodenartikel für Unternehmensgewinne vorsieht. Dies wird regelmäßig die Freistellungsmethode sein, soweit sie nach dem anzuwendenden DBA im Einzelfall nicht ausgeschlossen ist (z.B. aufgrund einer Aktivitätsklausel).“

Die Doppelbesteuerung soll „regelmäßig“ nach der Freistellungsmethode beseitigt werden, „gegebenenfalls“ in einem Verständigungsverfahren. Daraus ist m. E. zu schließen, daß es auch vor Einleitung eines Verständigungsverfahrens hätte möglich sein müssen, die Doppelbesteuerung für im anderen Staat gewerbliche, nach deutscher Auffassung nicht gewerbliche Einkünfte *im Wege der Freistellung* auszuräumen. Mußte der Rechtsstreit wirklich im dritten Rechtszug beim BFH landen und die Klage dort abgewiesen werden, weil noch kein Verständigungsverfahren angestrengt worden war?

Abweichend von Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (aa) zum DBA 1989 ist der neue Art. 23 Abs. 4 Bst. a nicht auf Doppelbesteuerungen anwendbar, die durch einen Zurechnungskonflikt ausgelöst werden. Dem Vernehmen nach hielten die Verhandlungsdelegationen diesen Schritt für entbehrlich, weil Art. 1 Abs. 7, die neue Regelung zu hybriden Rechtsträgern, hier Lösungen parat hält. Daß es Fälle gibt, in denen Art. 1 Abs. 7 den Zurechnungskonflikt nicht zufriedenstellend löst, wird unten zu 1.4.3 dargestellt. Art. 23 Abs. 4 Bst. a behandelt ebenfalls nicht Fälle, in denen ein Anwendungskonflikt eine Doppelbefreiung auslöst. Hierzu verhält sich Art. 23 Abs. 4 Bst. b.

### 1.3.2 Switch-over bei Doppelbefreiung durch Anwendungskonflikt oder auf Grund innerstaatlichen US-Rechts (Art. 23 Abs. 4 Bst. b)

Art. 23 Abs. 4 Bst. b knüpft an die „switch-over“ Klausel im alten Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (bb) zum DBA 1989 an und behandelt Doppelbefreiungen oder Minderbelastungen. Zum einen mag eine Freistellung in Deutschland zur Doppelfreistellung (Keinmalbesteuerung) führen, weil die Einkünfte in den USA nicht erfaßt werden. Oder es mag eine unangemessen niedrige Gesamtbelastung eintreten, weil die USA die Einkünfte als Dividenden behandeln und ganz

oder teilweise von einer Quellenbesteuerung absehen. Liegt einer dieser Fälle vor, geht Deutschland auf die Anrechnungsmethode über.

Von Art. 23 Abs. 4 Bst. b erfaßt werden insgesamt drei Fallgruppen, in denen es zur Keinmal- oder Minderbesteuerung kommt:

*Fallgruppe 1 – Anwendungskonflikt Typ A –:* Die USA wenden das Abkommen so an, daß die Einkünfte unter eine Vorschrift fallen, nach der die USA als Quellenstaat die Einkünfte unbesteuert lassen. Aus deutscher Sicht ist diese Behandlung falsch.

Hierbei handelt es sich um den spiegelbildlichen Fall zu dem, der oben zu 1.3.1 dargestellt wurde. Die USA behandeln die Zinsen nicht als Teil einer gewerblichen Tätigkeit in den USA, während Deutschland genau dies tut. Die USA wenden Art. 11 Abs. 1 an und respektieren das vermeintliche ausschließliche deutsche Besteuerungsrecht. Stellte Deutschland nach Art. 23 Abs. 3 Bst. a i. V. m. Art. 11 Abs. 3 und Art. 7 – ggf. unter Progressionsvorbehalt – frei, dann blieben die Zinsen in beiden Staaten unbesteuert. Deutschland nimmt dies zum Anlaß, die Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode zu ersetzen (wobei es in Deutschland nichts anzurechnen gibt).

*Fallgruppe 2 – Anwendungskonflikt Typ B –:* Die USA behandeln die Einkünfte als Dividenden und entlasten sie nach Maßgabe von Art. 10 Abs. 2 oder 3 ganz oder teilweise von der US-Quellensteuer. Diese Behandlung ist aus deutscher Sicht falsch. Deutschland behandelt die Einkünfte seinerseits so, daß sie der uneingeschränkten Besteuerungsbefugnis der USA unterliegen, und stellt gemäß Art. 23 Abs. 3 Bst. a frei. Wiederum käme es zur Doppelbefreiung, ginge Deutschland nicht zur Anrechnungsmethode über.

*Fallgruppe 3 – Nichtbesteuerung auf Grund des US-Steuerrechts –:* Die USA ordnen die Einkünfte einer Abkommensbestimmung zu, die den USA an sich eine Besteuerungsbefugnis zuerkennt. Allerdings „hindert“ das innerstaatliche US-Steuerrecht die USA daran, diese Besteuerungsbefugnis auch auszuschöpfen. Folglich bleiben die Einkünfte sowohl in den USA als auch in Deutschland unbesteuert, diesmal allerdings nicht wegen Differenzen in der DBA-Anwendung, sondern aus Gründen des nationalen US-Rechts.

In diesem Fall wendet Deutschland nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode an und besteuert die Einkünfte voll.

Diese dritte Fallgruppe des Art. 23 Abs. 4 Bst. b ist neu. Die Vorgängerregelung des Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a zum DBA 1989 kannte nur Fälle der Doppelbefreiung, die auf

<sup>12</sup> Im Urteilsfall (Fn. 9) wandte der BFH die mit Art. 23 Abs. 4 Bst. a inhaltsgleiche Anrechnungsregel in Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (aa) zum DBA 1989 nicht an, weil ein Verständigungsverfahren weder durchgeführt noch dessen Eröffnung durch die zuständigen Behörden abgelehnt worden war.

<sup>13</sup> Siehe oben Fn. 8.

Zurechnungs- oder Qualifikationskonflikten zwischen den Vertragsstaaten beruhen. Fälle, in denen die Nichtbesteuerung in den USA auf deren innerstaatlichem Recht beruhen, waren nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen „switch-over“ Klausel. Folglich war Deutschland jedenfalls durch das DBA 1989 nicht befugt, von der Freistellungsauf die Anrechnungsmethode umzuschwenken. Bestätigt wurde diese Behandlung durch die Finanzgerichte, solange sie die Quellenregelung des Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA 1989 nicht als Rückfallklausel auslegten.

An der Pflicht, in dieser Situation die in den USA unbesteuert belassenen Einkünfte in Deutschland freizustellen, änderte sich erst etwas mit Einführung der nationalen „switch-over“ Klausel in § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ab Veranlagungszeitraum 2007.

### 1.3.3 Bewertung

Es fällt auf, daß die Regelung dieser dritten Fallgruppe in Art. 23 Abs. 4 Bst. b deutlich härter ausfällt als die nationale Regelung in § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG. Anders als die nationale Vorschrift läßt die Abkommensregelung unberücksichtigt, ob die USA die Einkünfte ganz allgemein unbesteuert lassen oder nur im Falle von beschränkt Steuerpflichtigen. Folglich geht Deutschland selbst dann zur Anrechnungsmethode über, wenn die fraglichen Einkünfte in den USA *generell* und ohne Rücksicht auf die Person des Einkommensbeziehers nicht der Steuer unterliegen. Auch bleiben Gesichtspunkte der lokalen Besteuerung, auf die z. B. § 50 d Abs. 8 EStG abstellt, unberücksichtigt. Es kommt also nicht darauf an, ob die USA auf eine Besteuerung „verzichten“.

Viele Einzelaspekte der Neuregelung bleiben bislang unklar. Wann liegt z. B. der Fall einer „Nichtbesteuerung“ durch die USA vor? Wenn Deutschland stille Reserven als aufgedeckt behandelt, die USA aber von ihrer fortbestehenden Verstrickung ausgehen, liegt dann bereits ein Fall der Nichtbesteuerung vor? Ist die Nichtbesteuerung jeweils bezogen auf eine einzelne Einkunfts Komponente („item of income“) zu prüfen oder sind die US-Einkünfte insgesamt zu betrachten? Eine Betrachtung „per item of income“ wäre z. B. bei komplexen Verhältnissen einer US-Betriebsstätte in der Praxis undurchführbar. Sie wird von der Rspr. des BFH daher abgelehnt.<sup>14</sup> Diese Auffassung wird offenbar auch von der Finanzverwaltung geteilt. Denn das Urteil wurde im BStBl. Teil II veröffentlicht, und bislang gibt es keinen Nichtanwendungserlaß. Soll es gar auf eine Art Schattenveranlagung ankommen? Dann würde jeder Unterschied in der Bemessungsgrundlage zu einer Nichtbesteuerung i. S. d. Abkommens führen, soweit die US-Bemessungsgrundlage hinter dem nach deutschen Einkommensermittlungsregeln berechneten Gewinnanteil zurückbleibt, z. B. wegen unterschiedlicher Abschreibungssätze in beiden Staaten.

Völlig unklar ist, wie beurteilt werden soll, ob die USA an einer ihnen nach dem DBA eigentlich zustehenden Besteuerung „gehindert“ sind. Im Regelfall wird sich der Steu-

erpraktiker keine großen Gedanken darüber machen, ob eine bestimmte Einkunftsart unter eine bestimmte Abkommensnorm zu subsumieren ist, wenn von vornherein klar ist, daß die fraglichen Einkünfte schon nach nationalem Recht nicht erfaßt werden können. Zu klären wäre, ob sich hinter der Formulierung „gehindert“ mehr verbirgt als der schlichte Befund, daß die Einkünfte nach innerstaatlichem US-Steuerrecht keiner Besteuerung unterliegen.

Zu diesen Punkten erwartet die Praxis eine – lange überfällige – konkrete Meinungsäußerung der Verwaltung, schon aus Gründen der Transparenz und Rechtssicherheit.

### 1.3.4 Notifizierung von Steuerlücken (Art. 23 Abs. 4 Bst. c)

Art. 23 Abs. 4 Bst. c korrespondiert mit Prot. Abs. 21 Satz 1(b) zum DBA 1989. Er erlaubt Deutschland, auch für andere Fallgruppen, bei denen eine Doppelbefreiung droht oder eingetreten ist, nach gehöriger Konsultation mit den USA und förmlicher Unterrichtung auf diplomatischem Weg in Zukunft zur Anrechnungsmethode überzugehen.

## 1.4 Lösung von Zurechnungskonflikten

### 1.4.1 Zurechnungskonflikt nach altem Recht

Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (aa) zum DBA 1989 sah für *Zurechnungskonflikte*, die zur Doppelbesteuerung führten, vor, daß Deutschland die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermeidet. Gleiches galt für Zurechnungskonflikte, die zur Doppelbefreiung führten (Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (bb) zum DBA 1989).

### 1.4.2 Zurechnungskonflikt und Art. 23 Abs. 4

Im neuen Methodenartikel des DBA 2008 findet sich kein Pendant zu der alten Regelung. Offenbar war man der Ansicht, daß Zurechnungskonflikte hinreichend durch Art. 1 Abs. 7 adressiert sind. Diese neue Vorschrift betrifft Einkünfte, die von oder über eine Person bezogen werden, die in den Vertragsstaaten unterschiedlich als steuerlich transparent oder intransparent eingeordnet wird (z. B. wenn eine US Limited Liability Company Einkünfte aus Deutschland bezieht und diese US LLC in den USA als transparent, in Deutschland nach dem Rechtstypenvergleich als Körperschaft eingeordnet wird). Derartige Einkünfte qualifizieren sich als abkommensgeschützte Einkünfte nur dann, wenn und soweit die USA diese Einkünfte einer in den USA ansässigen Person zuordnen und diese Einkünfte daher bei dieser Person grds. der Welteinkommensbesteuerung unterliegen. Im vorliegenden Fall könnte dies z. B. ein Gesellschafter der

14 BFH-Urteil I R 127/95 vom 27.08.1997, BStBl. 1998 II S. 58.

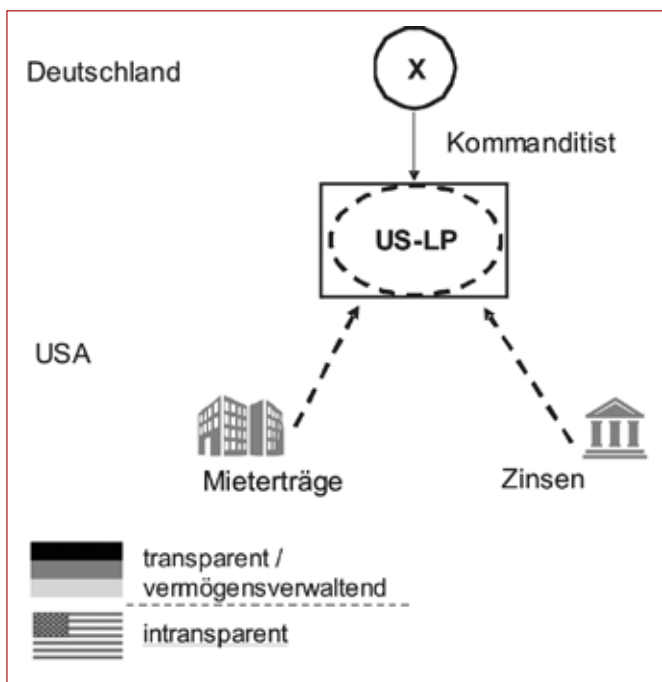
US LLC sein, der in den USA ansässig ist. Die US LLC selber ist keine in den USA ansässige Person, soweit sie in den USA als steuerlich transparent behandelt wird (was der Regelfall ist).

#### 1.4.3 Anwendung auf den abgewandelten Fall „Zinsen aus den USA“

Wandelt man den Sachverhalt, der dem BFH-Urteil „Zinsen aus den USA“<sup>15</sup> zu Grunde lag, in einem Punkt geringfügig ab, dann wird klar, daß Art. 1 Abs. 7 nicht alle Zurechnungskonflikte zuverlässig löst. Für diese Fälle führt jedoch Art. 23 Abs. 3 Bst. a DBA 2008 bei zutreffender Auslegung zu befriedigenden Lösungen.

**Beispiel 2 – Abwandlung von Beispiel 1 –:** Die US-LP hat in den USA formularmäßig (sog. „check-the-box“-Option) für die Behandlung als steuerlich intransparenter Rechtsträger optiert. Sämtliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Zinsen unterliegen damit dort auf Nettobasis dem linearen KSt-Tarif.

Die deutsche Finanzverwaltung wird diese Option nicht



zum Anlaß nehmen, die steuerliche Behandlung der Zinsen anders zu beurteilen. Nach dem Rechtstypenvergleich bleibt die US-LP trotz der Option für steuerliche Intransparenz in den USA für deutsche Steuerzwecke eine vermögensverwaltende, steuerlich transparente Personengesellschaft. Nach Art. 6; Art. 23 Abs. 3 Bst. a DBA 2008 sind zwar die Vermietungseinkünfte, nach Art. 11 Abs. 1 nicht aber die Zinsen in Deutschland freizustellen. Jeder der beiden Vertragsstaaten beansprucht daher für sich die uneingeschränkte Besteuerungsbefugnis auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht einer bei ihm ansässigen Person (USA: der US-LP; Deutschland: des X). Die daraus resultierende Doppelbesteuerung

muß von einem der Vertragsstaaten beseitigt werden. Aber von welchem und nach welcher Methode?

Prüft man das abgewandelte Beispiel Schritt für Schritt durch, so kommt man zu der folgenden Lösung:

#### – Besteuerung in den Vertragsstaaten

**USA:** Die von der US-LP, einem hybriden Rechtsträger, bezogenen Zinsen sind gemäß Art. 1 Abs. 7 Einkünfte einer in den USA ansässigen Person, weil die Zinsen nach US-Steuerrecht der unbeschränkt KSt-pflichtigen US-LP zuzurechnen und bei ihr steuerlich zu erfassen sind. Art. 11 Abs. 1 sähe für diesen Fall das uneingeschränkte Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates USA vor. Allerdings könnte man Art. 11 Abs. 1 nicht wegen seines Wortlautes, aber nach dem Abkommenszusammenhang für nicht anwendbar halten. Denn die Zinsen stammen nicht aus einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat des Einkünftebeziehers US-LP, sondern aus demselben Staat. Aber jedenfalls nach Art. 21 haben die USA die Besteuerungsbefugnis. Aus Art. 1 Abs. 7 ergibt sich also die Besteuerungsbefugnis der USA.

**Deutschland:** Auch aus deutscher Sicht handelt es sich bei der US-LP um einen hybriden Rechtsträger. Art. 1 Abs. 7 ist also anwendbar. Wegen der steuerlichen Transparenz der US-LP sind die Zinsen aus deutscher Sicht nicht der Personengesellschaft US-LP, sondern dem X zuzurechnen. Er bezieht sie pro-rata seines Gesellschaftsanteils über die US-LP. Sie sind bei ihm steuerlich zu erfassen. X ist eine ansässige Person. Gemäß Art. 1 Abs. 7 liegen Einkünfte einer in Deutschland ansässigen Person vor. Damit fallen die Einkünfte in den Schutzbereich des Abkommens. Art. 11 Abs. 1 liegt tatbestandlich vor (X ist Nutzungsberechtigter). Ein US-Besteuerungsrecht ist ausgeschlossen. Aus Art. 1 Abs. 7 läßt sich also auch die deutsche Besteuerungsbefugnis herleiten.

Beide Staaten rechnen die Zinsen einer in ihrem Gebiet ansässigen Person zu. Es entsteht eine Patt-Situation, weil die Zurechnung der Einkünfte zu einer ansässigen Person durch den Ansässigkeitsstaat grds. auch den anderen Vertragsstaat bindet.

#### – Vermeidung der Doppelbesteuerung

**USA:** Die USA werden sich auf die Saving Clause in Art. 1 Abs. 4 berufen und Entlastungen nach den Vorschriften des DBA ablehnen. Für die USA handelt es sich um einen rein innerstaatlichen Steuersachverhalt. Zwar hat auch eine in den USA ansässige Person Anspruch auf Entlastung von einer Doppelbesteuerung nach Art. 23 (siehe Art. 1 Abs. 5). Die gegen X festgesetzte deutsche Steuer auf die Zinsen kann aber nicht auf die US-KSt der US-LP angerechnet wer-

<sup>15</sup> Siehe oben Fn. 9.



den, weil die Zinsen nicht aus Deutschland stammen.

*Deutschland:* Damit ist es an Deutschland als Ansässigkeitsstaat des X, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>16</sup>

Einschlägig ist Art. 23 Abs. 3 Bst. a, der als abkommensrechtliche *Grundnorm* die *Freistellung* vorsieht. X bezieht als ansässige Person die fraglichen Zinseinkünfte. Die Einkünfte *können* auf Grund von Art. 1 Abs. 7 und Art. 1 Abs. 4 Bst. a in den USA nach dem Abkommen besteuert werden. Die Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 3 Satz 1 sind also gegeben.

Eine Ausnahme von dem Grundsatz der Freistellung sieht das DBA 2008 für den vorliegenden Fall nicht vor. Ein Übergang auf die Anrechnungsmethode findet nicht statt. Denn:

- Die Anrechnungsmethode nach Art. 23 Abs. 3 Bst. b gilt nur für die dort abschließend aufgezählten Einkunftsarten, zu denen Zinsen nicht gehören.

Die Freistellung könnte durch Art. 23 Abs. 4 ausgeschlossen sein:

- Die Doppelbesteuerung beruht vorliegend nicht auf

einem Konflikt bei der Zuordnung der Einkünfte zu unterschiedlichen Abkommensbestimmungen. Es liegt kein Qualifikationskonflikt i.S.v. Art. 23 Abs. 4 Bst. a vor, der im Wege der Steueranrechnung – ggf. nach erfolglosem Verständigungs- und Schiedsverfahren – zu bereinigen wäre.

- Vielmehr liegt ein Zurechnungskonflikt vor: Die USA rechnen die Zinsen einem anderen Rechtsträger (US-LP) zu als Deutschland (X). Anders als Prot. Abs. 21 Satz 1 Bst. a (aa) zum DBA 1989 enthält das DBA 2008 aber keine Sonderregelung über die Beseitigung einer Doppelbesteuerung, die durch eine unterschiedliche Zurechnung der Einkünfte ausgelöst wird und durch Art. 1 Abs. 7 nicht aufgelöst wird.

Es bleibt daher bei der Grundnorm des Art. 23 Abs. 3 Bst. a und damit der Freistellung von der deutschen Steuer.

## Ein europarechtlicher Überblick über die Besteuerung von Dividenden

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Ernst & Young, München

Die Beteiligungsertragsbesteuerung in Deutschland birgt eine Vielzahl europarechtlicher Problemkreise. Der nachfolgende Überblick befaßt sich mit der Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten in Bezug auf Dividenden und den damit zusammenhängenden europarechtlichen Fragestellungen. In diesem Kontext wird in dem gebotenen Umfang auf die Besteuerung von Pensionsfonds und Pensionskassen und die Mißbrauchsvorschrift des § 50 d Abs. 3 EStG eingegangen. Im Anschluß wird kurz die steuerliche Behandlung von Gewinnminderungen gemäß § 8 b Abs. 3 KStG und von Beteiligungsaufwendungen gemäß § 8 b Abs. 5 KStG dargestellt.

### I. Inbound-Outbound-Besteuerung von Dividenden in Deutschland

Bei der Besteuerung von Dividenden in Deutschland ist zwischen dem Fall der Erzielung der Dividendenerträge durch einen in Deutschland ansässigen Anteilseigner (Inbound-Fall) und einen im Ausland ansässigen Anteilseigner (Outbound-Fall) zu unterscheiden.

#### 1. Inbound-Fall

Erzielt ein im Inland ansässiger Anteilseigner Gewinnanteile (Dividenden) aus einer im Ausland ansässigen Kapi-

talgesellschaft (Inbound-Fall), so gelten die nachfolgenden Grundsätze.

Werden ausländische Gewinnanteile (Dividenden) von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erzielt, so bleiben sie im Veranlagungsverfahren nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Allerdings werden nach § 8 b Abs. 5 KStG nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Gewinnausschüttungen fingiert. Im Ergebnis bleiben damit 95 % der Gewinnausschüttungen steuerfrei.<sup>1</sup>

Ist Empfänger der Gewinnausschüttungen eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, so gilt grundsätzlich das Teileinkünfteverfahren, wonach gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Bst. d i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Einnahmen zu 40 % steuerfrei sind. Bei einem Privatanleger ist allerdings zu beachten, daß bei inländischen Dividenden gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % vorzunehmen ist, der gemäß § 43 Abs. 5 EStG grundsätzlich

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

1 Rust, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568 (2572).

abgeltende Wirkung hat (Abgeltungssteuer).<sup>2</sup> Bei einem betrieblichen Anleger tritt die abgeltende Wirkung nicht ein, da § 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG nicht für Einkünfte gilt, die in einem Betriebsvermögen erzielt werden. Dies ergibt sich aus § 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG, wonach im Betriebsvermögen erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden.

## 2. Outbound-Fall

Im Outbound-Fall, d. h. wenn ein im Ausland ansässiger Anteilseigner Gewinnanteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft erzielt, unterliegen Gewinnausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft an einen ausländischen Anteilseigner nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG einer Kapitalertragsteuerbelastung von 25 %.

Im Gegensatz zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, die eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer gemäß §§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG, 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG beanspruchen können, hat die Kapitalertragsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich Abgeltungswirkung. Nach § 44 a Abs. 9 EStG werden ausländischen Kapitalgesellschaften zwei Fünftel der Kapitalertragsteuer erstattet. Die Steuerbelastung wird damit dem Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % angepaßt.<sup>3</sup>

Im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie wird die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die einer ausländischen Muttergesellschaft im Sinne des § 43 Abs. 2 EStG zufließen, nicht erhoben. Die Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz definiert den Begriff der Muttergesellschaft und regelt im Ergebnis die Beteiligungsvoraussetzungen. Voraussetzung ist unter anderem, daß die Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG nachweislich mindestens zu 15 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist. § 43 Abs. 3 EStG dehnt die Regelung auf Mindestbeteiligungen ab 10 % aus, sofern im Staat der Muttergesellschaft eine Schachtelvergünstigung gewährt wird.<sup>4</sup>

§ 50 d Abs. 1 EStG sieht ein zweistufiges Verfahren vor, in dem die Steuerentlastung nach § 43 b EStG durch eine Erstattung der auf der ersten Stufe zunächst einbehaltenen Kapitalertragsteuer in einer zweiten Stufe auf der Grundlage eines Freistellungsbescheides nach § 50 d Abs. 1 Satz 3 EStG gewährt wird. In den Fällen des § 43 b EStG kann der Schuldner der Kapitalerträge als Ausnahme hierzu gemäß § 50 d Abs. 2 Satz 1 EStG den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43 b EStG unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger eine Freistellungsbescheinigung ausstellt.<sup>5</sup>

Da ausländische Anteilseigner außerhalb des Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Kapitalertragsteuererstattung beanspruchen können, unterliegen

Auslandsdividenden im Ergebnis einer höheren Besteuerung als Inlandsdividenden.

## 3. EuGH-Urteil in der Rechtssache Denkavit Internationaal

Der EuGH hat in dem Urteil vom 14. 12. 2006 in der Rechtssache Denkavit Internationaal entschieden, daß es gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn Dividendenzahlungen ins EU-Ausland im Quellenstaat, wie oben dargestellt, höher besteuert werden dürfen als Inlandsdividenden. Dabei sei unter bestimmten Umständen zu berücksichtigen, daß der *Niederlassungsstaat des Anteilseigners* diesem für die vom Quellenstaat erhobene Quellensteuer eine *Steuergutschrift* gewähre.<sup>6</sup> Mit dem Urteil vom 08. 11. 2007 in der Rechtssache Amurta bestätigte der EuGH diese Grundsätze auch für den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit und stellte klar, daß sich der Quellenstaat nur dann auf eine Steuergutschrift im Niederlassungsstaat des Anteilseigners berufen könne, wenn dieser (tatsächliche) Vorteil durch ein Doppelbesteuerungsabkommen sichergestellt werde.<sup>7</sup>

Das Urteil vom 18. 06. 2009 in der Rechtssache Aberdeen Property Fininvest Oy ergänzt die Rechtsprechung zur Quellensteuererhebung auf Dividenden dahingehend, daß es gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn die von einer in einem Mitgliedstaat (Finnland) ansässigen Tochtergesellschaft an eine Aktiengesellschaft mit Sitz in selbigem Staat ausgeschütteten Dividenden von der Quellensteuer befreit sind, aber ähnliche Dividenden dieser Quellensteuer unterworfen werden, wenn sie an eine in einem anderen Mitgliedstaat (Luxemburg) ansässige Muttergesellschaft in der Form einer SICAV gezahlt werden. Der EuGH sah es als unerheblich an, daß die *Rechtsform der SICAV* im Recht des erstgenannten Staates unbekannt und die SICAV nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaats von der Einkommensteuer befreit war.<sup>8</sup>

Im Ergebnis ist die Erhebung von Quellensteuern nach § 43 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 31 Abs. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG u. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich in allen Fällen gemeinschaftsrechtswidrig, in denen beschränkt steuerpflichtige Dividendenempfänger gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Dividendenempfängern einer höheren Besteuerung unterliegen.<sup>9</sup>

2 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon Edition 1/10 Rn. 8.

3 Rust, DStR 2009, 2568 (2572).

4 Blümich, 104. Auflage, § 43 b Rn. 1.

5 Blümich, 104. Auflage, § 50 d Rn. 11.

6 EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal, Slg. 2006, I-11949, Rz. 42 f.

7 EuGH 18. 06. 2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, IStR 2009, 499.

8 EuGH 08. 11. 2007, C-379/05, Amurta, Slg. 2007, I-9569, IStR 2007, 853, Rz. 61, Rz. 79.

9 Vgl. hierzu auch das Vorabentscheidungsersuchen des FG Köln 23. 05. 2008, 2 K 3527/02.

Dies gilt im Grundsatz auch für Drittstaatsverhältnisse. Die Bundesrepublik Deutschland als *Verursacher* einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch die Erhebung von Quellensteuern muß gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner angesichts des in ihrem nationalen Recht durch § 8 b Abs. 1 KStG vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer *wirtschaftlichen Doppelbesteuerung* eine Behandlung gewähren, die derjenigen der gebietsansässigen Gesellschaften als Anteilseigner gleichwertig ist, um eine nach Art. 56 EG (Art. 63 AEUV) grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu vermeiden.<sup>10</sup> Ein Mitgliedstaat kann aber die Beachtung seiner Verpflichtung aus dem EGV (AEUV) durch Abschluß eines DBA mit einem anderen Mitgliedstaat sicherstellen. Ob ein DBA zu berücksichtigen ist und ob es ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu neutralisieren, ist eine Frage, die von dem *nationalen Gericht* zu prüfen ist.<sup>11</sup>

#### 4. Vertragsverletzungsverfahren wegen der Besteuerung von Auslandsdividenden

Die Europäische Kommission hat Deutschland wegen der oben dargestellten *Besteuerung von Auslandsdividenden* am 23.07.2007 in Form einer mit Gründen versehenen Stellungnahme (zweite Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EG, Art. 258 AEUV) aufgefordert, die Rechtsvorschriften für Dividendenzahlungen an Unternehmen im Ausland zu ändern. Die höhere Besteuerung stehe im Widerspruch zum EG-Vertrag und zum EWR-Abkommen, da sie den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit einschränke. Die Diskriminierung betreffe Dividenden, die in andere Mitgliedstaaten und diejenigen EWR-Länder gezahlt werden, die eine angemessene Unterstützung (z.B. Informationsaustausch) bereitstellten.<sup>12</sup> Die Europäische Kommission beruft sich dabei ausdrücklich auf das oben erwähnte Urteil in der Rechtssache Denkavit Internationaal.<sup>13</sup> Da Deutschland im Laufe des Vorverfahrens keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses für eine Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorgebracht habe, reichte die Kommission am 23.07.2009 beim EuGH ihre Klage gegen die Bundesrepublik Deutschland ein.<sup>14</sup> An dem Erfolg des Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH dürften keine Zweifel bestehen, soweit Dividendenzahlungen an andere EU-Mitgliedstaaten oder solche EWR-Staaten betroffen sind, mit denen Deutschland Regelungen über gegenseitige Auskunftserteilungen abgeschlossen hat.<sup>15</sup>

#### 5. Besonderheiten bei der Besteuerung von Pensionskassen und Pensionsfonds – Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland

Ein anderer Problemkreis mit europarechtlicher Relevanz bildet in Zusammenhang mit der Besteuerung von Divi-

den die Besteuerung von Pensionskassen und Pensionsfonds.

Inländische Einkünfte von Pensionskassen, die dem vollständigen oder teilweisem Steuerabzug unterliegen, sind trotz der persönlichen Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG in vollem Umfang körperschaftsteuerpflichtig. Im wesentlichen betrifft dies nur die Kapitalertragsteuer auf Aktiendividenden und GmbH-Gewinnausschüttungen (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), weil die Kapitalertragsteuer auf Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) bei steuerbefreiten Pensions- und Unterstützungskassen gemäß § 44 a Abs. 4 EStG nicht zu erheben ist. Die Kapitalertragsteuer ist auch dann nicht zu erheben, wenn die Pensions- oder Unterstützungskasse partiell steuerpflichtig ist. Gemäß § 44 c Abs. 2 Nr. 1 EStG erstattet das Bundesamt für Finanzen auf Antrag die Hälfte der erhobenen Kapitalertragsteuer.<sup>16</sup> Diese Regelung gilt jedoch nur für inländische, nicht aber für ausländische Pensionskassen.<sup>17</sup>

Bei inländischen Pensionsfonds, die von den Pensionskassen zu unterscheiden sind, besteht zudem die Möglichkeit einer Veranlagung. Diese Möglichkeit besteht bei ausländischen Pensionsfonds nicht. Im Ergebnis unterliegen die Erträge ausländischer Pensionsfonds damit gemäß § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG einem definitiven Kapitalertragsteuerabzug von 25 %, während die Erträge inländischer Pensionsfonds im Rahmen des Veranlagungsverfahrens mit dem Körperschaftsteuersatz von 15 % gemäß § 23 Abs. 1 KStG belastet sind.

Wegen der Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Pensionskassen und Pensionsfonds hat die Europäische Kommission die Bundesrepublik Deutschland am 29.10.2009 in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme (2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens) förm-

10 Vgl. EuGH 08.11.2007, C-379/05, Amurta, Slg. 2007, I-9569, IStR 2007, 853, Rz. 39 m.w.N.

11 Vgl. EuGH 08.11.2007, C-379/05, Amurta, Slg. 2007, I-9569, IStR 2007, 853, Rz. 79, 83.

12 Das Verfahren wird bei der Europäischen Kommission unter dem Az. 2004/4349 geführt.

13 EuGH 14.12.2006, Rs. C-170/05, Denkavit Internationaal, Slg. 2006, I-11949, Rz. 40; eingehend zu den Folgen aus dem Urteil Röhrein, EuGH-Urteil Denkavit Internationaal BV: Bedeutung für die deutsche Kapitalertragsteuer und für deutsche Unternehmen mit Auslandsbeteiligungen, RIW 2007, 194 f.

14 Kommission/Deutschland, C-284/09, siehe auch Pressemitteilung 19.03.2009 (IP/09/435).

15 Vgl. hierzu das Urteil des EuGH 19.11.2009 in dem Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Italien, C-540/07. Ein Verstoß der italienischen Quellenbesteuerung gegen Art. 40 EWR-Abkommen wurde nur deshalb nicht angenommen, weil zwischen Italien und den jeweiligen EWR-Staaten weder ein DBA noch auf sonstige Weise Regelungen über gegenseitige Auskunftserteilung bestanden, s. Rz 69 bis 73.

16 Blomeyer/Rolfs/Otto, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, 4. Auflage 2006, Rn. 69.

17 Blümich, EStG, 104. Auflage, § 44 c Rn. 18.

lich aufgefordert, zur ermäßigten Quellenbesteuerung bzw. teilweisen Rückerstattung von Quellensteuern bei Dividenden und Zinszahlungen an inländische Pensionskassen und Pensionsfonds Stellung zu nehmen, da sie durch die deutschen Regelungen zur Besteuerung von Dividenden und Zinsen die Kapitalverkehrsfreiheit als verletzt angesehen hat.<sup>18</sup>

## 6. Die Kapitalertragsteuer und Mißbrauchsvorschrift des § 50 d Abs. 3 EStG

Der letzte Punkt, der in Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividenden erörtert werden soll, ist die Mißbrauchsvorschrift des § 50 d Abs. 3 EStG.

Nach § 50 d Abs. 1 S. 1 EStG ist ein Quellensteuerabzug (Kapitalertragsteuer) auf Dividendenerträge wie bereits eingangs erwähnt auch dann vorzunehmen, wenn die Erträge aufgrund eines DBA oder nach §§ 43 b, 50 g EStG teilweise oder ganz steuerfrei sind. Der Gläubiger der Kapitalerträge bzw. Vergütungen hat jedoch einen Anspruch auf Erstattung der nach Maßgabe des jeweiligen DBA bzw. der §§ 43 b und 50 g EStG zu viel gezahlten Abzugsteuer. Durch Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft kann auf diesem Wege eine Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer erreicht werden.

Um dieses sog. „Hineinkaufen“ in den Anwendungsbereich eines DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie durch Zwischenschaltung von Gesellschaften zu verhindern, enthält § 50 d Abs. 3 EStG eine sog. „*Anti-Treaty-Shopping*“-Regelung, die den ausländischen Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung bzw. Freistellung verwehrt. Voraussetzung ist unter anderem, daß für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die Europäische Kommission hat ein offizielles Vertragsverletzungsverfahren (2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens) gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen eines Verstoßes des § 50 d Abs. 3 EStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) eingeleitet.<sup>19</sup> Die Kommission hat in dem Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland beanstandet, daß die Vorschrift des § 50 d Abs. 3 EStG keine Möglichkeit eines Gegenbeweises enthält. Damit mißt die Kommission die Vorschrift europarechtlich an den Vorgaben, die der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache Cadbury Schweppes aufgestellt hat.<sup>20</sup>

Danach muß dem Steuerpflichtigen bei typisierenden Mißbrauchsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden, den Mißbrauch entkräftigen zu können. Kein Mißbrauch liegt vor, wenn es sich auf der Grundlage objektiver

und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, daß die EU-Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich in einem Mitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.<sup>21</sup>

Die gesetzliche Regelung, wonach bereits eine der drei unter § 50 d Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Alternativen ausreicht, um den Entlastungsanspruch nach § 50 d Abs. 1 oder Abs. 2 EStG zu versagen, ist neben der fehlenden Möglichkeit eines Gegenbeweises zu unbestimmt und damit unverhältnismäßig. Die Vorschrift findet zudem nach ihrem Wortlaut auch dann Anwendung, wenn sich eine inländische Kapitalgesellschaft über eine ausländische EU-Gesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Da in diesem Fall ohne Zwischenschaltung der EU-Gesellschaft Dividenden nach § 8 b Abs. 1 KStG von der deutschen Muttergesellschaft steuerfrei vereinnahmt werden könnten, kann die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft nicht mißbräuchlich sein.<sup>22</sup>

Im Ergebnis läßt sich festhalten, daß die derzeitige Form der Dividendenbesteuerung in Deutschland europarechtswidrig ist und die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet ist, ihrer Rechtsvorschriften im Hinblick darauf zu ändern.

## II. Gewinnminderungen/Beteiligungsaufwendungen

Nach diesem Überblick über die Dividendenbesteuerung in Deutschland beschäftigt sich der zweite Themenkomplex mit der Frage des Abzugsverbotes für Gewinnminderungen gemäß § 8 b Abs. 3 KStG und dem Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen gemäß § 8 b Abs. 5 KStG.

Im Gegensatz zur Freistellung von Erträgen gemäß § 8 b Abs. 1 KStG schließt § 8 Abs. 3 KStG den Betriebsausgabenabzug für Gewinnminderungen vom Einkommen aus, die zum Beispiel aus der Veräußerung und Teilwertabschreibungen von Anteilen entstehen, die mit dem Anteil an einer Körperschaft im Sinne von § 8 b Abs. 2 KStG in Zusammenhang stehen. Systematisch entspricht § 8 b Abs. 3 Satz 3 bis 8 KStG dem Grundsatz der Regelungssymmetrie, der hinter § 3 c EStG steht und ebenso wie diese Vorschrift rechtssystematisch den Betriebsausgabenabzug in Zusam-

18 Siehe Pressemitteilung der Kommission vom 29. 10. 2009 (IP/09/1640). Das Verfahren wird unter dem Az. 2006/4098 geführt. Die Kommission hat mittlerweile Klage vor dem EuGH erhoben, Rs. C-600/10.

19 Das Verfahren wird bei der Europäischen Kommission unter dem Aktenzeichen 2007/4435 geführt.

20 EuGH 12. 09. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995.

21 Zur Frage, in welchem Umfang die Tätigkeit auf Dritte übertragen werden kann, siehe ► Niedersächsisches FG 13. 05. 2009, 6 K 476/06, Rev. I R 61/09, IStR 2009, 624 versus BMF 03. 04. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, BStBl I S. 446, Tz. 6.4.

22 Siehe zur Fallgestaltung bei internationalen Joint Ventures Kempf/Meyer, Der neu gefasste § 50 d Abs. 3 EStG in der Praxis, DStZ 2007, 584, (586 f.).

menhang mit bestimmten Erträgen verbietet.<sup>23</sup> Nach der grundsätzlichen Regelung des § 3 c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Gemäß § 8 b Abs. 5 KStG ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 8 b Abs. 2 Satz 1 KStG um eine Abgeltungspauschale von 5 % zu kürzen. Sie tritt an die Stelle des Kürzungsverbotes für die mit der Veräußerung unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben nach § 3 c EStG, dessen Anwendung im übrigen ausgeschlossen ist. Die Regelung des § 8 b Abs. 5 KStG hat damit Abgeltungswirkung. Dazu tritt die vom Gesetzgeber gewollte Fiktionswirkung, d.h. die Pauschale ist auch dann anzuwenden, wenn die in Frage kommenden Betriebsausgaben niedriger sind bzw. wenn überhaupt keine Betriebsausgaben vorliegen.<sup>24</sup>

### 1. Gewinnminderungen (§ 8 b Abs. 3 KStG 1999)

In der Rechtssache STEKO ging es um die Frage, ob ein *Abzugsverbot von Gewinnminderungen* nach der Vorschrift des § 8 b Abs. 3 KStG in der Fassung des Veranlagungszeitraumes 1999, das bei Auslandsbeteiligungen *früher in Kraft* trat als bei Inlandsbeteiligungen, gemeinschaftswidrig ist. Eine deutsche GmbH hielt in ihrem Anlagevermögen in- und ausländische Aktien von jeweils weniger als 10 %. In ihrer Bilanz zum 31.12.2001 setzte die GmbH die Aktien gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 mit einem unter dem bisherigen Buchwert liegenden Teilwert an. Das Finanzamt erkannte den Ansatz des niedrigeren Teilwerts wegen dauerhafter Wertminderung an, berücksichtigte aber für den Veranlagungszeitraum 2001 bei Auslandsbeteiligungen das Abzugsverbot des § 8 b Abs. 3 KStG. Auf Grund der Ungleichbehandlung von in- und ausländischem Anlagevermögen legte der Bundesfinanzhof das Verfahren dem EuGH vor.<sup>25</sup>

In seinem Urteil vom 22.01.2009 entschied der EuGH, daß die Kapitalverkehrsfreiheit einer Regelung entgegensteht, wonach ein Verbot des Abzugs von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer solchen Beteiligung für Beteiligungen an einer ausländischen Gesellschaft *früher in Kraft* tritt als für Beteiligungen an einer inländischen Gesellschaft.<sup>26</sup> Wie bereits in der Rechtsache Gronfeld<sup>27</sup> verwies der EuGH darauf, daß auch eine *Übergangsregelung* ihre Grenzen in den Grundfreiheiten und insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit habe. Das Urteil gilt sowohl für Beteiligungen an ausländischen EU-Gesellschaften als auch für solche an Drittstaatengesellschaften. In seinem Anschlussurteil vom 22.04.2009<sup>28</sup> konnte es der Bundesfinanzhof dagegen offenlassen, ob ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit auch dann vorliegt, wenn eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer Drittstaatengesellschaft vorgenommen wird, die dem Inhaber einen sicheren Einfluß auf die Entscheidung der Gesellschaft ermöglicht.

### 2. Beteiligungsaufwendungen (§ 8 b Abs. 5 KStG)

Neben § 8 b Abs. 3 KStG ist auch § 8 b Abs. 5 KStG aus europarechtlicher Sicht relevant. Nach dieser Vorschrift gelten 5 % der Bezüge nach § 8 b Abs. 1 KStG, d.h. insbesondere der Dividenden, als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Die Vorschrift gilt gleichermaßen für in- und ausländische Beteiligungen.

Vertreten wird, daß die Regelung auf Grund einer möglichen *verschleierte Diskriminierung* gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und daneben auch gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. In diesem Zusammenhang ist auf das Argument hinzuweisen, daß inländische Unternehmen die Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben teilweise durch Gestaltungen wie z.B. die Begründung einer Organschaft vermeiden können.<sup>29</sup> Wird gegen die Anwendung des § 8 b Abs. 5 KStG Einspruch mit der Begründung eingelegt, daß typisierend 5 % dem Betriebsausgabenabzugsverbot unterworfen werden, ohne daß der Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben gestattet ist, ruhen Einspruchsverfahren unter Bezugnahme auf das beim BVerfG hierzu anhängige Verfahren gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Anträge auf Aussetzung der Vollziehung lehnt die FinVerw jedoch ab.<sup>30</sup>

### 3. Beteiligungsaufwendungen (§ 8 b Abs. 5 KStG 2001)

Bereits in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen ist die Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben als europarechtswidrig eingestuft worden. Während Beteiligungsaufwendungen für inländischen Anteilsbesitz der Abzugsbeschränkung des § 8 b Abs. 1 KStG i.V.m. § 3 c Abs. 1 EStG unterlagen, galt gemäß § 8 b Abs. 5 KStG in der Fassung für den Veranlagungszeitraum 2001 für ausländischen Anteilsbesitz eine Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben in Höhe von 5 %.

Der BFH hat diese Regelung auf Grund der Rspr. des EuGH in der Rechtssache Keller Holding<sup>31</sup> als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angesehen, unabhängig davon, ob die Anteile an einer EU/EWR-Gesellschaft oder einer

23 Blümich, EStG, 104. Auflage § 8 b Rn. 132, 132 a.

24 Blümich, EStG, 104. Auflage § 8 b Rn. 60 d.

25 BFH 04.04.2007, I R 57/06, BStBl II 2007, 945.

26 EuGH 22.01.2009, C-377/07, STEKO, Slg. 2009, I-0000.

27 EuGH 18.12.2007, C-436/06, Gronfeld und Gronfeld, Slg. 2007, I-12357, Rz. 32.

28 BFH 22.04.2009, I R 57/06, DStR 2009, 1748.

29 Vgl. Körner, Europarecht und Beteiligungsaufwendungen, IStR 2006, 376 f.; Thömmes, Abzugsbeschränkungen nach § 8 b KStG und dem Halbeinkünfteverfahren, IStR 2005, 689 f.

30 Vgl. OFD Münster 05.12.2008, Nr. 010/2008(Ms)/059/2008(Rhld), IStR 2009, 327, mit Bezug auf das beim BVerfG unter AZ. 1 BvL 12/07 anhängige Verfahren, Vorinstanz ► FG Hamburg, 07.11.2007, 5 K 153/06, DStRE 2008, 427.

31 EuGH 23.02.2006, C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-02107, Rz. 50.

Drittstaatengesellschaft gehalten werden.<sup>32</sup> Ob anstelle des Pauschalbetrags das an die tatsächlichen Beteiligungsaufwendungen anknüpfende allgemeine Abzugsverbot des § 3 c Abs. 1 EStG anzuwenden ist, wurde von der Rechtsprechung offengelassen.<sup>33</sup> Da § 8 b Abs. 5 KStG nur insoweit nicht anzuwenden ist, als sich daraus ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ergibt, bleibt die Vorschrift dann anwendbar, wenn sie zu einer Begünstigung führt, d.h. wenn die Beteiligungsaufwendungen größer als 5 % der Bezüge nach § 8 b Abs. 1 KStG sind. Andernfalls sind nur die tatsächlichen Aufwendungen nichtabzugsfähige Betriebsausgaben.<sup>34</sup> Das BMF-Schreiben vom 30.08.2008 bestätigt diese Rechtsauffassung für Dividenden einer EU/EWR-Gesellschaft.<sup>35</sup>

Mit Urteil vom 26.11.2008 *bestätigt* der Bundesfinanzhof, daß § 8 b Abs. 5 KStG 2002 gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und damit auch gegenüber *Drittstaatengesellschaften* unanwendbar ist.<sup>36</sup> Die Finanzverwaltung hat gegen dieses Urteil Verfassungsbeschwerde eingelegt.<sup>37</sup> Maßgeblich für die Entscheidung, ob die Beteiligung einem EU-Staat oder EWR-Staaten Island oder Norwegen einerseits bzw. einem Drittstaat oder Liechtenstein andererseits zuzuordnen ist, soll der Zeitpunkt sein, in dem die inländische Gesellschaft den Anspruch erfolgswirksam zu erfassen hat.<sup>38</sup>

Aus denselben Gründen wie für die Beurteilung der Frage der Europarechtskonformität des § 8 b Abs. 5 KStG 2001 wurde die Vorschrift des § 8 b Abs. 5 KStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Fassung als auch die Vorschrift des § 8 b Abs. 7 KStG 1999 in der bis zum Veranlagungszeitraum 1999 geltenden Fassung als europarechtswidrig qualifiziert.

32 ►► BFH 09.08.2006, I R 50/05, BStBl II 2007, 279.

33 ►► FG Münster 09.11.2007, 9 K 2912/04 K, G, IStR 2008, 151.

34 Ein Anwendungsfall der sog. geltungskonservierenden Auslegung, vgl. hierzu *Gosch*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553 (1555).

35 BMF 30.09.2008 betreffend Behandlung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsdividenden in den Veranlagungszeiträumen 1993 bis 2003; Anwendung des EuGH-Urteils vom 23.02.2006 in der Rs. C-471/04 Keller-Holding und der BFH-Urteile vom 13.06.2006 – I R 78/04 – und vom 09.08.2006 – I R 50/05 -, GZ IV C 7 – S 2750-a/07/10001.

36 ►► BFH 26.11.2008, I R 7/08.

37 Az. des BVerfG: 2 BvR 862/09;

38 Vgl. OFD Münster 05.12.2008, Nr. 010/2008(Ms)/059/2008(Rhld), IStR 2009, 327 (328).

## Neues zur Dienstwagenbesteuerung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin, Meyer-Köring, Bonn<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Die Nutzung des arbeitgeberseitig zur Verfügung gestellten Dienstwagens unterliegt nur im Umfang der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte der Besteuerung. Entfällt die Besteuerung der arbeitgeberseitigen Fahrgestellung als geldwerter Vorteil in naher Zukunft?

Die sog. 0,03 %-Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist ausschließlich als Korrekturposten zu dem – pauschalen – Werbungskostenabzug des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. unter Berücksichtigung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzuwenden; dies stellt der VI. Senat des BFH nun erneut mit insgesamt drei am 22.12.2010 veröffentlichten Urteilen<sup>2</sup> fest. Es bestätigt damit, an seiner bisherigen Rechtsprechung festhalten zu wollen, und erteilt der Finanzverwaltung eine deutliche Absage.

Überraschend – und gleichzeitig zur Freude der Steuerpflichtigen – hat der BFH im Streitfall<sup>3</sup> zugleich seine bisherige Rechtsprechung zur arbeitgeberseitigen Gestellung eines Fahrers für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats als lohnsteuerrechtlich erheblicher Vorteil zu berücksichtigen ist, in Frage gestellt.

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

1 *Dorothee Gierlich* ist Mitarbeiterin der Kanzlei MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater Bonn, Berlin.

2 ►► BFH, Urteil vom 22.09.2010, VI R 55/09, BeckRS 2010, 24004220; ►► BFH, vom 22.09.2010, VI R 57/09, DStR 2010, 2627; ►► BFH, vom 22.09.2010, VI R 54/09, BeckRS 2010, 24004223.

3 BFH, Urteil vom 22.09.2010, VI R 54/09, BeckRS 2010, 24004223.

## II. Die sog. 0,03 %-Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG

Schon seit Jahrzehnten wird die unentgeltliche Nutzung eines arbeitgeberseitig gestellten Dienstfahrzeuges für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten – wie auch die (übrigen) Privatfahrten – als geldwerter Vorteil der Besteuerung unterworfen.

Im Zusammenhang mit der Einführung des § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 EStG durch das JStG 1996 ergab sich allerdings eine Neuerung, mit der der Grundstein für die Diskussion gelegt wurde, die auch den Entscheidungen des BFH vom 22.09.2010 zugrundeliegt.

Bis zum Jahr 1996 konnte der Steuerpflichtige aus Vereinfachungsgründen zur Ermittlung des im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Fahrzeugstellung für die Privatfahrten erlangten geldwerten Vorteils zwischen verschiedenen Berechnungsmethoden wählen.<sup>4</sup> Seit 1996 existieren jedoch nur noch zwei (verschiedene) Methoden, die zur Ermittlung des geldwerten Vorteils herangezogen werden können. Zum einen steht dem betroffenen Arbeitnehmer gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG die Möglichkeit offen, ein Fahrtenbuch zu führen und die Bemessung des geldwerten Vorteils auf der Grundlage des geführten Fahrtenbuchs vorzunehmen. Alternativ dazu kann er den aus der arbeitgeberseitigen Fahrzeugstellung resultierenden, lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG ermitteln. Steht das dem Betriebsvermögen des Arbeitgebers zugeordnete Fahrzeug dem Arbeitnehmer für Privatfahrten zur Verfügung, so ist der gezogene unentgeltliche Nutzungsvorteil gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG mit Hilfe der sog. 1 %-Regelung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu ermitteln. Ergänzend dazu bestimmt die sog. 0,03 %-Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG, daß der nach der sog. 1 %-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil um monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises<sup>5</sup> für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu erhöhen ist, wenn das betriebliche Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann.

Nachdem sich bereits kurz nach Inkrafttreten des § 8 Abs. 2 EStG starker Protest im Schrifttum regte und *Böhlk-Lankes*<sup>6</sup> bereits 1997 die 0,03 %-Zuschlagsregelung als „mathematischen Konstruktionsfehler des Gesetzgebers“ titulierte, hielt die Finanzverwaltung stets daran fest, die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG sei rechtmäßig und benachteilige den Steuerpflichtigen nicht. Die Norm rechtfertigend, vertrat das BMF bereits mit einem steuerlichen Merkblatt für Arbeitgeber vom 01.11.1995<sup>7</sup> die Auffassung, die Ermittlung des Zuschlagswertes müsse pauschal unter Berücksichtigung der infolge der unentgeltlichen Fahrzeugstellung abstrakt vorhandenen – objektiven – Nutzungsmöglichkeit ermittelt werden. Darauf gestützt, berechnet die Finanzverwaltung den geldwerten Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seit Einfüh-

rung der 0,03 %-Regelung auf der Basis einer geschätzten – durchschnittlichen – Nutzung im Umfang von 180 Arbeitstagen jährlich bzw. 15 Tagen monatlich.

2008 hatte der VI. Senat Gelegenheit, zu den Grundsätzen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des 0,03 %-Zuschlages Stellung zu beziehen. Nachdem er der von Seiten der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht schon mit zwei Urteilen vom 04.04.2008<sup>8</sup> ausdrücklich widersprochen hatte, bestätigte er dies ein weiteres Mal mit Urteil vom 28.08.2008.<sup>9</sup> Da die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG lediglich dem Ausgleich abgezogener, aber tatsächlich nicht entstandener Erwerbsaufwendungen diene, müsse die Ermittlung des Zuschlages auf der Basis der *tatsächlichen* Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und nicht auf der Grundlage der objektiv bestehenden Nutzungsmöglichkeiten vorgenommen werden, so der Senat bereits im Jahr 2008.

Das BMF folgte dem BFH nicht und reagierte auf die Entscheidungen prompt mit Nichtanwendungserlaß vom 23.10.2008.<sup>10</sup> Im wesentlichen stützt sich der Nichtanwendungserlaß auf den Wortlaut der Norm des § 8 Abs. 2 EStG – „kann [...] genutzt werden“ – und stellt darauf ab, daß durch eben diesen bewußt durch den Gesetzgeber gewählten Wortlaut dokumentiert sei, daß schon allein die objektive Nutzungsmöglichkeit als lohnsteuerrechtlich erheblicher Vorteil der Besteuerung zu unterwerfen sei. Den in § 8 Abs. 2 EStG enthaltenen Verweis auf die Regelung des § 6 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 EStG läßt das BMF schlicht unter den „Tisch fallen“ und spricht vielmehr von der einer Gesetzgeber beabsichtigten „Typisierung, die der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dient“. Letztendlich handelt es sich jedoch nur um die Absicherung steuerlicher Mehreinnahmen.

Da die arbeitgeberseitige Fahrzeugstellung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Seltenheit darstellt und die Finanzbehörden, gestützt auf den Nichtanwendungserlaß, weiterhin den 0,03 %-Zuschlag pauschalisierend in Ansatz brachten, konnte es lediglich eine Frage der Zeit sein, wann sich der BFH erneut mit der Frage des Anwendungsbereiches des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG zu befassen haben würde.

4 Vgl. Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1993.

5 Inländischer Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer, vgl. § 8 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

6 *Böhlk-Lankes*, BB 1997, 1122, 1123.

7 BMF, Merkblatt vom 01.11.1995, IV B 6 – S 2330-109/95, BStBl. I 1995, 719, Tz. 28 ff., BMF, Schreiben vom 28.05.1996, IV B 6 – S 2334-173/96, BStBl. I 1996, 654.

8 ►► BFH, Urteil vom 04.04.2008, VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890; vom 04.04.2008, IV R 85/04, BStBl. II 2008, 887.

9 ►► BFH, Urteil vom 28.08.2008, VI R 52/07, BStBl. II 2009, 208.

10 BMF, Schreiben vom 23.10.2008, IV C 5 – S 2334/08/10010, DStR 2008, 2166; fortgesetzt: BMF, Schreiben vom 12.03.2009, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl. I 2009, 500.

Daß er in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit erhalten würde, zu der Frage der Steuerbarkeit des aufgrund der arbeitgeberseitigen Gestellung eines Fahrers – nebst Fahrzeuggestellung selbst – erlangten *Vorteils* des Arbeitnehmers, Position zu beziehen, konnte nicht vorausgesehen werden, ist jedoch aus der Sicht der Praxis zu begründen.

### III. Die Entscheidungen

In den insgesamt drei Streitfällen<sup>11</sup>, die dem Senat zur Entscheidung vorlagen, klagten nicht selbstständig tätige Arbeitnehmer, die von ihren Arbeitgebern in den Streitjahren – jedenfalls – für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt erhalten hatten.

Mit seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger des Verfahrens VI R 57/09 geltend, von den insgesamt 228, durch den Arbeitgeber nach der sog. 1 %-Regelung und unter Berücksichtigung der 0,03 %-Regelung versteuerten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, seien im Streitjahr tatsächlich nur 94 Fahrten – *während des Verfahrens konkretisierend: 100 Fahrten* – durchgeführt worden. Den sich ergebenden Differenzbetrag wollte er als Werbungskostenabzug berücksichtigt sehen.

Anders der den Verfahren VI R 54/09 und VI R 55/09 zugrunde liegende Sachverhalt: Dort stellte das beklagte Finanzamt nach Durchführung einer Lohnsteuer-Außenprüfung nachträglich den geldwerten Vorteil aus der Kraftfahrzeugnutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der 0,03 %-Regelung fest. Im Verfahren VI R 55/09 vertrat die Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, das durch den Kläger geführte Fahrtenbuch sei nicht ordnungsgemäß. Aus diesem Grunde sei der geldwerte Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht nach der konkreten Anzahl der Fahrten, sondern pauschal nach der 0,03 %-Regelung zu ermitteln. Wie auch im Verfahren VI R 55/09, vertrat das Veranlagungsfinanzamt im Verfahren VI R 54/09 die Ansicht, die bisher nicht steuerlich erfassten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten seien pauschal mit monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises und nicht anhand der konkreten Anzahl der Fahrten zu ermitteln. Als Besonderheit trat in diesem Verfahren der Umstand hinzu, daß der Kläger in den Streitjahren zwar nicht für die private Nutzung, jedoch für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte über einen Dienstwagen samt Fahrer verfügen konnte. Infolgedessen erhöhte das Finanzamt den für die Fahrzeuggestellung ermittelten geldwerten Vorteil noch einmal um 50%.<sup>12</sup>

### IV. 0,03 %-Zuschlagsregelung als Korrekturposten des pauschalen Werbungskostenabzuges für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Soweit in den Streitfällen der Anwendungsbereich der Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG in Rede stand, bestätigt der VI. Senat die Urteile der Unterinstanzen und weist die Revision der beklagten Finanzämter zurück.

Maßgeblich für die Ermittlung des aus der arbeitgeberseitigen Fahrzeuggestellung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte resultierenden geldwerten Vorteils ist nicht allein die objektive Nutzungsmöglichkeit, d. h. die alleinige abstrakte Verfügbarkeit des Fahrzeuges für diese Strecken, sondern ausschließlich die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten. Denn die Zuschlagsregelung hat – wie der Senat zu Recht feststellt – nicht die Funktion, eine irgendwie geartete zusätzliche private Nutzung des arbeitgeberseitig gestellten Dienstwagens zu bewerten, sondern bezweckt vielmehr – *lediglich* – einen Ausgleich für abgezogene, aber tatsächlich nicht entstandene Erwerbsaufwendungen des Arbeitnehmers. Dies führt im Ergebnis dazu, daß die 0,03 %-Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG unabhängig von der sog. 1 %-Regelung zur Anwendung kommen muß.

Da sowohl § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. als auch die Entfernungspauschale in der jetzt gültigen Fassung, einen Werbungskostenabzug unabhängig davon gestattet, ob dem Arbeitnehmer tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Kosten entstanden sind, erhält der Arbeitnehmer grundsätzlich einen finanziellen Ausgleich im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer, obwohl ihm infolge der arbeitgeberseitigen Dienstwagengestellung tatsächlich kein Aufwand entstanden ist. Der Korrektur eben dieser – *und nur dieser* – ungerechtfertigten Vergünstigung dient die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG. Versteht man die 0,03 %-Zuschlagsregelung lediglich als Posten, der den pauschalen Werbungskostenabzug zur korrigieren hat, so muß konsequenterweise im Rahmen der Ermittlung des 0,03 %-Zuschlages darauf abgestellt werden, ob und in welchem Umfang der arbeitgeberseitig gestellte Dienstwagen tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt worden ist.

Zur Begründung seiner Rechtsauffassung führt der VI. Senat an, § 8 Abs. 2 EStG enthalte selbst keine eigenständige Regelung für die Bewertung des Vorteils einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung. Dies zu Recht.

<sup>11</sup> BFH, Urteil vom 22.09.2010, VI R 55/09, BeckRS 2010, 24004220; vom 22.09.2010, VI R 57/09, DStR 2010, 2627; vom 22.09.2010, VI R 54/09, BeckRS 2010, 24004223.

<sup>12</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 28.05.1996, IV B 6 – S 2334-173/96, BStBl. I 1996, 654, unter Tz. 7.



Der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG kann tatsächlich lediglich entnommen werden, daß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend anzuwenden ist. Demzufolge besteht, wie der VI. Senat folgerichtig feststellt, eine Regelungslücke, die durch den Gesetzgeber bewußt geschaffen worden ist. Die bestehende Regelungslücke ermöglicht es, den einem Arbeitnehmer zufließenden geldwerten Vorteil auf der Grundlage des für Nutzungsentnahmen aus dem Betriebsvermögen geltenden Bewertungssystems entsprechend zu erfassen. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist im Zusammenhang mit der Ermittlung des Werts der privaten Nutzungsentnahme des Arbeitnehmers, der ein dem Betriebsvermögen des Arbeitgebers zugeordnetes Kraftfahrzeug auch zu privaten Zwecken nutzt, aufgrund der Verweisung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG entsprechend anzuwenden.

Um seine Rechtsauffassung zu stützen, zieht der Senat insbesondere die dem JStG 1996 zugrundeliegenden Stellungnahme des Bundesrates vom 13.06.1995<sup>13</sup> heran. In der Stellungnahme verweist der Bundesrat darauf, daß die Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 4 EStG die Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges für die Überschuß Einkünfte – „besonders für Arbeitnehmer“ – entsprechend zu regeln bezwecke. Den Wortlaut der Stellungnahme bewertet der Senat als eindeutig. Ist der gesetzgeberische Wille, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, nach seinem Wortlaut, seiner Systematik sowie nach seinem Sinn und Zweck entsprechend auch auf Arbeitnehmer – unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG – anzuwenden, in ausreichendem Umfang dokumentiert, so ist § 8 Abs. 2 EStG zwingend unter Berücksichtigung dessen anzuwenden. Dem BFH ist zuzustimmen. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sieht selbst weder nach dem Wortlaut und seiner Systematik noch nach dem Sinn und Zweck der Regelung weitere Zuschläge für die Nutzung eines dem Betriebsvermögen zugeordneten Kraftfahrzeuges für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, neben der sog. 1 %-Regelung, vor. Demzufolge kann dann aber auch nicht für den Fall der unentgeltlichen Nutzung eines arbeitgeberseitig gestellten Fahrzeuges für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angenommen werden, daß die 0,03 %-Zuschlagsregelung in jedem Fall, d.h. stets grundsätzlich zur Anwendung kommt. Für eine solche Pauschalisierung fehlt jeder rechtfertigende Grund. Da der Arbeitnehmer allein aufgrund der abstrakt bestehenden Möglichkeit der Nutzung nicht bereichert ist, muß vielmehr, korrespondierend zu dem im Zusammenhang mit der privaten Nutzung eines dem Betriebsvermögen zugeordneten Kraftfahrzeugs anwendbaren Bewertungssystems, auf den Einzelfall und die tatsächlich zugrundeliegende Nutzung abgestellt werden.

Da der Betriebsausgabenabzug der Höhe nach insoweit beschränkt ist, als der Wert der tatsächlichen Aufwendungen höher ist als die Entfernungspauschale, muß die Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG – in entsprechender Anwendung des Sinn und Zwecks des § 6 Abs. 1

Nr. 4 Satz 2 EStG auf den Arbeitnehmer – auch nur den Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers begrenzen. Der Abzug der dem Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstandenen Aufwendungen ist daher insoweit ausgeschlossen, als deren Wert höher ist als die durch § 9 Abs. 2 EStG vorgesehene Entfernungspauschale.

#### V. Arbeitgeberseitige Fahrergestellung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als lohnsteuerrechtlich erheblicher geldwerter Vorteil?

Obleich die Frage im Streitfall IV R 54/09<sup>14</sup> selbst nicht entscheidungserheblich war, nutzte der Senat die Möglichkeit, zu der Frage, ob die arbeitgeberseitige Fahrergestellung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – überhaupt – einen lohnsteuerrechtlich erheblichen geldwerten Vorteil begründen kann, Stellung zu nehmen. Bislang bejahte der VI. Senat dies<sup>15</sup> und erhöht den dem Arbeitnehmer aus der unentgeltlichen Fahrzeugstellung Zwecke zufließenden geldwerten Vorteil um 50 %.<sup>16</sup>

Im Streitfall war die Frage der Erhöhung des geldwerten Vorteils nicht von Bedeutung, da in den Streitjahren (1998 bis 2000) noch keine mit § 9 Abs. 2 EStG in der jetzt gültigen Fassung vergleichbare Regelung, wonach mit der Entfernungspauschale alle Aufwendungen als abgegolten gelten, die durch Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte veranlaßt sind, existierte. Nach der in den Streitjahren geltenden Fassung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. konnten die im Wege des geldwerten Vorteils berücksichtigen arbeitgeberseitigen Kosten der Fahrergestellung vielmehr zugleich als Werbungskosten durch den Arbeitnehmer abgezogen werden. Insoweit saldierten sich Einnahmen und Erwerbsaufwendungen.

*Urban*<sup>17</sup> hatte die Entscheidung der Vorinstanz<sup>18</sup>, die die Anwendung des 50 %igen Zuschlages unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VI. Senats bejahte, noch mit dem Verweis, die Chauffeurregelung sei „nichts anderes als ein rechtswidriges Minister- und Vorstandsprivileg“, begrüßt. Die Zuschlagsregelung bewirke meist eine nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigte erhebliche Vergünstigung, da der Arbeitnehmer im Falle der Berücksichtigung

13 BT-Drucks. 13/1686 vom 13.06.1995, S. 8.

14 BFH, Urteil vom 22.09.2010, VI R 54/09, BeckRS 2010, 24004223.

15 BFH, Urteil vom 27.09.1996, VI R 84/95, NJW 1997, 967; vom 20.12.1991, VI R 116/89, BStBl. II 1992, 308.

16 BFH, Urteil vom 27.09.1996, VI R 84/95, NJW 1997, 967; vom 20.12.1991, VI R 116/89, BStBl. II 1992, 308; so auch: R 8.1 Abs. 10 Nr. 1 LStR 2008; BMF, Schreiben vom 28.05.1996, IV B 6 – S 2334-173/96, BStBl. I 1996, 654, Tz. 7.

17 *Urban*, FR 2009, 896, 898.

18 Hessisches FG, Urteil vom 16.03.2009, 11 K 3700/05, EFG 2010, 1187.

des 50 %igen Zuschlages günstiger stehe als im Falle der Berücksichtigung des tatsächlichen privaten Nutzungsanteils an der Personalgestellung.

Anders als *Urban* vertritt der überwiegende Teil der Literatur<sup>19</sup> bereits seit Jahrzehnten die Auffassung, der Arbeitnehmer erlange durch die Inanspruchnahme eines arbeitgeberseitig gestellten Fahrers keinen lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil. Denn die arbeitgeberseitige Fahrergestellung sei primär durch das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlaßt. Diese Ansicht verdiente schon seit jeher Zuspruch. Kann der Arbeitnehmer doch, dank der arbeitgeberseitigen Fahrergestellung, schon – oder alternativ, noch – während der Fahrtzeiten Arbeitsleistungen für seinen Arbeitgeber erbringen.

Der VI. Senat zieht nun seine bisherige Rechtsprechung ausdrücklich in Zweifel und verweist zu Recht darauf, daß grundsätzlich kein Unterschied zwischen der arbeitgeberseitigen Überlassung von Personal für die Zwecke der Berufsausbildung des betroffenen Arbeitnehmers und der arbeitgeberseitigen Fahrergestellung zur Erleichterung der Arbeitsbedingungen bestehen dürfte. Die durch die Literatur vorgebrachten Argumente gegen die bisherige Rechtsprechung des BFH vorgebrachten Argumente benennt der Senat in diesem Zusammenhang als ausdrücklich zutreffend.

## VI. Fazit

Die Entscheidungen des VI. Senats verdienen ausdrücklichen Zuspruch.

Schon in naher Zukunft wird der VI. Senat Gelegenheit erhalten, seiner Rechtsprechung noch einmal Nachdruck zu verleihen und erneut Stellung zu der Frage des Anwendungsbereichs der 0,03 %-Zuschlagsregelung zu nehmen. So ist die Bestimmung des Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG auch Gegenstand eines durch den Bund der Steuerzahler (BdSt) geführten Musterverfahrens.<sup>20</sup> Die Entscheidung des BFH dürfte allerdings frühestens 2012 ergehen.

Obgleich die Rechtsprechung des VI. Senats die Rechtsposition der Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden noch einmal stärkt, so dürften die Probleme der Praxis dennoch nicht schwinden. Zum einen hat der Nichtanwendungserlaß des BMF vom 23. 10. 2003 nach wie vor Bestand. Zum anderen bleibt auch für die Zukunft das Problem der Darlegung des tatsächlichen Umfangs der Nutzung des arbeitgeberseitig gestellten Fahrzeugs, das es im Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu bewältigen gilt, bestehen. Denn die Darlegung und Beweisführung zu dem tatsächlichen Umfang der Fahrzeugnutzung für die Strecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte fällt in den Risikobereich des Steuerpflichtigen. Der VI. Senat<sup>21</sup> hat mehrfach festgestellt, daß grundsätzlich der erste Anschein für eine private Nutzung des arbeitgeberseitig gestellten Fahrzeugs im Umfang des durchschnittlichen Nutzungsverhaltens spricht. Dies kann

und muß der Steuerpflichtige entkräften. Probleme ergeben sich in diesem Zusammenhang allerdings regelmäßig, als daß in der Regel eben kein Fahrtenbuch geführt wird, das zur Beweisführung genutzt werden kann. Der Erfolg und der Mißerfolg des Einspruchs- bzw. Klageverfahrens wird in den Streitfällen daher leider auch zukünftig mit zur Verfügung stehenden Beweismitteln stehen und fallen.

Abzuwarten bleibt, wann der Senat Gelegenheit erhalten wird, einmal streitentscheidend zu der Frage der lohnsteuerrechtlichen Berücksichtigung der arbeitgeberseitigen Gestellung eines Fahrers Stellung zu nehmen. Berücksichtigt man, daß mit der Entfernungspauschale des § 9 Abs. 2 EStG n. F. nunmehr sämtliche Aufwendungen des Arbeitgebers, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlaßt sind, als abgegolten gelten, so ist die durch den Senat aufgezeigte Tendenz der Gleichstellung der arbeitgeberseitigen Personalgestellung im allgemeinen und der arbeitgeberseitigen Fahrergestellung im besonderen aus Sicht des Steuerpflichtigen zu begrüßen. Die bisherige Differenzierung zwischen einer arbeitgeberseitigen Fahrergestellung und einer Personalüberlassung im Zusammenhang mit der Erfüllung der durch den Arbeitgeber geschuldeten Arbeitsleistung war schon seit jeher sinnwidrig. Soll doch die arbeitgeberseitige Gestellung eines Fahrers in der Regel gerade das „Weiterarbeiten“ während der Reisezeiten ermöglichen und damit in erster Linie den Interessen des Arbeitgebers dienen. In zukünftigen oder bereits rechtshängigen Einspruchs- und Klageverfahren sollte man sich die Ausführungen des VI. Senats zunutze machen.

Steht dem Arbeitnehmer das arbeitgeberseitig gestellte Fahrzeug nebst Fahrer allerdings auch für die (sonstigen) Privatfahrten zur Verfügung, so dürfte die Anwendung der R 8.1 (10) LStR 2008 auch zukünftig die kostengünstigere Lösung sein. Denn in diesem Zusammenhang wird man nicht bezweifeln können, daß der Arbeitnehmer zumindest anteilig um den Wert der Fahrerleistungen während der Freizeit bereichert ist. Dann aber dürfte die pauschalisierende Zuschlagsregelung der Finanzverwaltung regelmäßig günstiger sein, als die Bemessung des geldwerten Vorteils auf der Grundlage der tatsächlich entstandenen Personalgestellungskosten.<sup>22</sup>

19 Polke, BB 1984, 1549, 1550; Glenk, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 2010, 107. Aufl., § 8 EStG, Rn. 109; Dreseck, in: Schmidt, EStG, 2010, 29. Aufl., § 19 Rn. 50.

20 BFH, VI R 67/10, Rev. zugelassen; Vorinstanz: ►► Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 15. 04. 2010, 14 K 60/09.

21 So auch: BFH, Beschluß vom 27. 05. 2009, VI B 123/08 (NV), BeckRS 2009, 25015292.

22 Urban, NJW 2009, 3065.



## PRÄGNANT UND ANSCHAULICH.

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

### **Abgeltungsteuer** Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen Stand: 9. März 2011

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

2011, 3., überarbeitete und erweiterte  
Auflage, 175 Seiten, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04667-2

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und **anschaulichen Beispielen** zu allen wesentlichen Fragen der am 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer.

Die dritte Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das **Jahressteuergesetz 2010** erfahren hat. Dazu zählen insbesondere Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG), die Auswirkungen der Einführung einer Steueridentifikationsnummer auf den Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2a EStG), die Einschränkung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG), die Einführung einer materiell-rechtlichen Korrespondenz bei der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) und die Beschränkung der Fehlerkorrektur beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 3a EStG). Abgerundet wird die Neuauflage durch aktualisierte Hinweise auf weiterführende Literatur und eine Auswahl der wichtigsten Verwaltungsschreiben zur Abgeltungsteuer. Rechtsstand der Broschüre ist der 9. März 2011.

 **BOORBERG**

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

S20411



**PRÄZISE  
UND PRAXISNAH.**

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2010/2011**

von Hans-Wilhelm Giere, Steueroberamtsrat,  
Nieders. Finanzministerium, hrsg. vom  
Steuerberaterverband Niedersachsen ·  
Sachsen-Anhalt e.V. und Landesverband  
Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS

2011, 160 Seiten, DIN A4, € 37,50

ISBN 978-3-415-04643-6

Seit über 20 Jahren tragen der HLBS Landesverband Niedersachsen/Weser-Ems und der Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. der immer eigenständigeren Rechtsentwicklung der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten durch spezielle Seminare Rechnung. Der Leitfaden stellt die Niederschrift der Seminarreihe des Jahres 2010 dar.

Das Arbeitsbuch gibt einen **fachlich fundierten Überblick** über den aktuellen Stand der Besteuerungs- und Bilanzierungsfragen bei Land- und Forstwirten. Es enthält erste Stellungnahmen zu zahlreichen kürzlich vollzogenen und geplanten Gesetzesänderungen (z.B. Jahressteuergesetz 2010; aktuelle Steuervereinfachungspläne). Schwerpunkt ist jedoch die Auseinandersetzung mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung und wichtigen Verwaltungsschreiben.

Beispielhaft seien das sog. Hofladenurteil mit den dazu ergangenen BMF-Schreiben, die Rechtsprechung zu Milchlieferrechten und Zuckerrübenlieferrechten, der Anwendungserlass zur Umsatzbesteuerung nach § 24 UStG sowie die BMF-Schreiben zur Behandlung des Wirtschaftsguts Baumbestand und zu Versorgungsverträgen genannt.

 **BOORBERG**

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

S20411

## BFH-Vorlage an den EuGH: Erbschaftsteuerliche Benachteiligung von Drittstaaten-Betriebsvermögen gemeinschaftsrechtswidrig? – Anmerkung zu BFH v. 15.12.2010, II R 63/09

Florian Oppel, Dipl.Jur., Meyer-Köring, Bonn<sup>1</sup>

### I. Einführung und Problemstellung

Der BFH hat dem EuGH im Wege eines bisher – soweit ersichtlich<sup>2</sup> – weitgehend unkommentierten Beschlusses gemäß Art. 267 AEUV (bis 01.01.2009 Art. 234 EG) die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob der Ausschluß der Begünstigung nach § 13 a ErbStG a.F. für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die in einem Drittland Sitz und Geschäftsleitung haben, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Weder § 13 a ErbStG a.F. noch §§ 13 a, 13 b ErbStG n.F., die zum 01.01.2009<sup>3</sup> an seine Stelle getreten sind, sehen Möglichkeiten für den vergünstigten Erwerb von Anteilen solcher Kapitalgesellschaften vor, so daß die Frage trotz der Erbschaftsteuerreform relevant ist.<sup>4</sup>

Im Kern geht es darum, ob § 13 a ErbStG a.F. nur an der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, davor Art. 43 EG) zu messen ist oder ob nicht auch der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV, davor Art. 56 EG) eröffnet ist. Art. 63 AEUV (Art. 56 EG) bestimmt, daß alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind, wobei dieses Verbot nicht an Bedingungen geknüpft ist, keiner Durchführungsmaßnahme bedarf und dem Einzelnen Rechte verleiht, die er gerichtlich durchsetzen kann.<sup>5</sup> Kapitalverkehr meint jede Übertragung von Geld- oder Sachkapital, die primär zu Anlagezwecken erfolgt.<sup>6</sup> Wäre die Prüfung nicht nur auf die Niederlassungsfreiheit beschränkt, die nicht für Drittstaaten gilt, sondern auch am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit durchzuführen, verstießen sowohl § 13 a ErbStG a.F. als auch §§ 13 a, 13 b ErbStG n.F. gegen Gemeinschaftsrecht.<sup>7</sup> Diese Frage scheint in der Literatur bisher nicht aufgeworfen worden zu sein.<sup>8</sup>

### II. Sachverhalt und grundlegende Argumentationslinien

Dem Beschluß lag folgender Fall zugrunde:<sup>9</sup> Die Klägerin und spätere Revisionsklägerin ist Alleinerbin ihres 2007 verstorbenen Vaters. Der Nachlaß umfaßte unter anderem eine 100 %-Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft (Ltd.). Den Wert dieser Beteiligung berücksichtige das FA bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer, ohne dabei die Vergünstigungen von § 13 a ErbStG a.F. in Form von Freibetrag und vermindertem Wertansatz zu gewähren.

Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein, in dem sie rügte, daß die Berechnung der Erbschaftsteuer für die Anteile an der ausländischen Gesellschaft nicht so durchgeführt worden sei, wie sie gemäß § 13 a ErbStG a.F. bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland durchgeführt worden wäre. Dies verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelte. Aus diesem Grunde sei das EuGH-Urteil vom 17.01.2008 (Rs. *Jäger*, C-256/06)<sup>10</sup> auch in diesem Falle anzuwenden. Danach sei die Benachteiligung eines in einem anderen Mitgliedstaat belegenden Vermögens durch die Beschränkung von Freibetrag und vermindertem Wertansatz auf inländisches Vermögen wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig.<sup>11</sup>

Den Einspruch wies der Beklagte und spätere Revisionsbeklagte als unbegründet zurück. Zwar sei die bisherige Rechtslage, welche Vermögen, welches in Mitgliedstaaten belegen sei, benachteilige, europarechtswidrig. Das genannte EuGH-Urteil würde nunmehr auch beachtet. Dennoch seien die Vergünstigungen nur bei innergemeinschaftlichen Vermögenserwerben anzuwenden und auch

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

1 Florian Oppel promoviert am Institut für Steuerrecht der Universität Bonn und ist Mitarbeiter bei MEYER-KÖRING, Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn.

2 Nur *Burwitz* kurz in NGZ 2011, S. 136 (Stand: 09.02.2011).

3 BGBl. I 2008, 3018 f.

4 Vgl. zur alten Rechtslage *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Auflage 2005, § 13, Rz. 151 ff.

5 EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – C-101/05, IStR 2008, S. 66 ff. (67).

6 *Bröhmer* in Calliess/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Auflage 2007, Art. 56 EGV, Rz. 8; *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009, Art. 56 EGV, Rz. 160.

7 BFH, ►► Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub I. 5. (s. BeckRS 2011, 94143).

8 Vgl. v. *Oertzen* in Scherer, Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Auflage 2010, § 34 Rz. 72.

9 Vgl. dazu auch die Vorinstanz: FG Bremen v. 28.01.2009 – 3 K 24/09 (1) (s. BeckRS 2009, 26028077 = ZEV 2010, S. 275; IStR 2010, S. 221; EFG 2010, S. 66).

10 Vgl. DStRE 2008, S. 174 ff.

11 Vgl. dazu Besprechung von *Seitz*, IStR 2008, S. 349 ff.

die Neuregelung im Rahmen der Erbschaftsteuerreform, welche den Anwendungsbereich der Vergünstigungen auf Mitgliedstaaten der EU- und EWR-Staaten erstreckt, sehe eine Anwendung auf Drittstaaten nicht vor.

### III. Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit

#### 1. Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Die Kapitalverkehrsfreiheit sei im Streitfall gar nicht einschlägig und ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG (49 AEUV) sei nicht ersichtlich: „Nach Auffassung des Gerichts ist im Streitfall die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG als unvermeidliche Konsequenz einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG anzusehen. Dies hat zur Folge, daß § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG von vornherein nicht am Maßstab des Art. 56 EG zu prüfen ist [...].“<sup>12</sup> Allerdings stellt das FG klar: „Hält man hingegen eine Prüfung des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG (auch) am Maßstab des Art. 56 EG für geboten, läge ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor.“<sup>13</sup>

#### 2. Entscheidung des BFH

Der BFH ist dieser Auffassung entgegengetreten: Die steuerliche Behandlung von Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, falle nach ständiger Rspr. des EuGH, unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, um bewegliche oder um unbewegliche Güter handelt, unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr.<sup>14</sup> Deshalb sprächen gute Gründe dafür, daß eine Erbschaft auch insoweit in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, als sich in der Erbschaft Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft befinden, die es deren Inhaber ermöglichen, einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Die Niederlassungsfreiheit sei in einem solchen Fall allenfalls mittelbar betroffen und kann daher die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht ausschließen.<sup>15</sup> Die vom FG zur Begründung seiner von diesem Grundsatz abweichenden Ansicht angeführten EuGH-Entscheidungen betreffen nicht die Besteuerung von Erbschaften, sondern andere Sachverhalte.<sup>16</sup> Die abschließende Klärung ist jedoch dem EuGH vorbehalten, der letztverbindlich für die Auslegung der Verträge zuständig ist, so daß der BFH o.g. Rechtsfrage gemäß Art. 267 AEUV (Art. 234 EG) vorlegte.

### IV. Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und mögliche Rechtfertigung

#### 1. Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH hat bisher auf eine umfassende Definition des Begriffs der Kapitalverkehrsfreiheit verzichtet und stattdessen eine einzelfallbezogene Betrachtung vorgenommen.<sup>17</sup> Grob gesprochen meint Kapitalverkehr jede Übertragung von Geld- oder Sachkapital, die primär zu Anlagezwecken erfolgt.<sup>18</sup> Während die Rspr. des EuGH zunächst von einer parallelen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit ausging, ist er davon in der Folge abgerückt.<sup>19</sup> Nun hat sich herauskristallisiert, daß, wenn eine der beiden Freiheiten unmittelbar betroffen ist und ein Eingriff in die andere „völlig zweitrangig“ ist, allein die Vorschriften über die unmittelbar Betroffene anzuwenden sind. Liegt aber ein unmittelbarer Eingriff sowohl in die Freiheit des Kapitalverkehrs als auch in das Niederlassungsrecht vor, so sind beide Grundfreiheiten anwendbar und die staatliche Maßnahme muß den Anforderungen beider genügen.<sup>20</sup> „Zu den grundsätzlich verbotenen Beschränkungen des Kapitalverkehrs gehören Maßnahmen, die dadurch eine Wertminderung des Nachlasses bewirken, daß die Erbschaftsteuer deshalb höher ist, weil in den Nachlaß (auch) ausländisches Vermögen fällt und dafür ungünstigere Regelungen als für inländisches Vermögen gelten [...]. Es stellt danach eine grundsätzlich verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs dar, daß die Steuervergünstigungen des § 13 a Abs. 1 und 2 ErbStG [...] nur auf Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland und auf Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten anzuwenden sind, nicht aber auf Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Drittstaat.“<sup>21</sup>

12 FG Bremen v. 28.01.2009 – 3 K 24/09 (I), sub I (s. BeckRS 2009, 26028077).

13 FG Bremen v. 28.01.2009 – 3 K 24/09 (I), sub I (s. BeckRS 2009, 26028077).

14 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. a) aa) (s. BeckRS 2011, 94143).

15 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. a) bb) (s. BeckRS 2011, 94143).

16 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. a) bb) (s. BeckRS 2011, 94143).

17 *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009, Art. 56 EGV, Rz. 132.

18 *Bröhmer* in Calliess/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Auflage 2007, Art. 56 EGV, Rz. 8; *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009, Art. 56 EGV, Rz. 160.

19 *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009, Art. 56 EGV, Rz. 148.

20 *Ress/Ukrow* in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009, Art. 56 EGV, Rz. 159.

21 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. b) bb) (s. BeckRS 2011, 94143).

## 2. Schlußfolgerung für § 13 a ErbStG a.F., §§ 13 a, 13 b ErbStG n.F.

Unterstellt man mit dem BFH die Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit, die uneingeschränkt auch im Verhältnis zu Drittstaaten anzuwenden ist, würden die von § 13 a ErbStG a.F. und die von §§ 13 a, 13 b ErbStG n.F. gewährten Vergünstigungen wohl nicht zu rechtfertigende Diskriminierungen von Vermögen, das in Drittländern belegen ist, darstellen: Im einzelnen:

- a) Gemäß Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG (Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV) berührt Art. 56 EG (Art. 63 AEUV) „nicht das Recht der Mitgliedstaaten, [...] die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“. Damit aber könne, so der BFH, der Eingriff nicht gerechtfertigt werden. Diese Bestimmung sei eng auszulegen, weil sie eine Ausnahme von Prinzip des freien Kapitalverkehrs darstelle. Sie werde durch Art. 58 Abs. 3 EG (65 Abs. 3 AEUV) ihrerseits beschränkt, wonach die Anwendung der Vorschriften des Steuerrechts „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs“ darstellen darf. Daher sei zwischen willkürlicher Diskriminierung und erlaubter Ungleichbehandlung zu unterscheiden. Aus der Rspr. des EuGH ergebe sich, daß letztere vorläge, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betreffe, die objektiv nicht miteinander vergleichbar oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt seien. Es könne nach dem EuGH nicht angenommen werden, daß es an einer objektiven Vergleichbarkeit der Situation schon wegen des unterschiedlichen Orts von Sitz und Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft fehle. Auch zwingende Gründe des Allgemeinwohls seien nicht ersichtlich. Fiskalische Gründe kämen dafür nicht in Frage.<sup>22</sup>
- b) Gemäß Art. 58 Abs. 1 Bst. b EG (Art. 65 Abs. 1 Bst. b AEUV) berührt Art. 56 EG (63 AEUV) nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die unerläßlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts, zu verhindern. „Die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ist danach ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann [...]. Wenn die Regelung eines Mitgliedstaates die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, daß Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlandes eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, daß dieser Mitgliedstaat

die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung dieses Drittlandes zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, diese Auskünfte von diesem Land zu erhalten [...]“<sup>23</sup>

Sowohl nach neuer wie auch nach alter Rechtslage besteht ein Überprüfungsbedarf, denn die gewährten Vergünstigungen fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn bspw. Anteile an Kapitalgesellschaften ganz oder teilweise veräußert werden (vgl. § 13 a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a.F. und § 13 a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG n.F.).

Gemäß § 153 Abs. 2 AO ist ein Steuerpflichtiger verpflichtet, unverzüglich Anzeige zu erstatten, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen. Zudem treffen ihn gemäß § 90 Abs. 2 AO erhöhte Mitwirkungspflichten.<sup>24</sup> „Soweit sich darüber hinaus eine weitere Prüfung als erforderlich erweist, kann dann, wenn wie im vorliegenden Streitfall die Kapitalgesellschaft in Kanada ansässig ist, der Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-Kanada 2001 in Anspruch genommen werden. [...] Daß es bei diesem Informationsaustausch zu Schwierigkeiten komme, hat das FG nicht festgestellt und trägt das FA auch nicht vor.“ Somit scheidet eine Rechtfertigung des Eingriffs aus.<sup>25</sup>

## V. Eigene Würdigung

Überzeugend legt der BFH – wie im übrigen auch das FG – dar, wieso ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit nicht gerechtfertigt wäre. Letztlich kommt es also auf die Frage an, ob der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist. Auch hier erscheinen die Argumente des BFH plausibel. Im Rahmen der Rs. *Jäger*<sup>26</sup> in Fortführung der Ausführungen in der Rs. *Erben von Barbier*<sup>27</sup> hat der EuGH klargestellt, daß es grundsätzlich eine verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer davon abhängig gemacht werde, daß der von Todes wegen erworbene Vermögensgegenstand im Inland belegen sei. Art 56 EG (Art. 63 AEUV) verbietet dem

22 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. b) bb) (s. BeckRS 2011, 94143).

23 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. b) dd) bbb) (s. BeckRS 2011, 94143).

24 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. b) dd) ccc) (s. BeckRS 2011, 94143).

25 Vgl. zur neuen Rechtslage § 13 a Abs. 7 ErbStG.

26 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. b) dd) ccc) (s. BeckRS 2011, 94143).

27 EuGH v. 11.12.2003, C-364/01, IStR 2004, S. 18 ff.

Wortlaut nach unterschiedslos Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und den Mitgliedstaaten und dritten Ländern. Die unterschiedliche Behandlung von inländischem bzw. innergemeinschaftlichem Vermögen im Vergleich zu Vermögen, das in Drittstaaten belegen ist, ist dazu geeignet, Erwerber davon abzuhalten, entsprechenden außergemeinschaftlichen Grundbesitz zu erwerben. Der Wert des Nachlasses wird also durch den Umstand, daß er einen im Ausland belegenen Vermögensgegenstand umfaßt, gemindert. Genauso liegt der Fall auch im Streitfall, freilich mit dem Unterschied zur Rs. *Jäger*, daß es nicht um Grundbesitz, sondern um Kapitalgesellschaftsanteile geht und daß der Beschränkung im Verhältnis zu einem Drittland wirkt, was sich aber letztlich nicht auswirken darf. Nach Ansicht des BFH ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.<sup>28</sup> Dem ist zuzustimmen.

## VI. Auswirkungen

Schließt sich der EuGH dem BFH an, wird er feststellen, daß §13 a ErbStG a.F. und §§13 a, 13 b ErbStG n.F. dem Gemeinschaftsrecht insoweit entgegenstehen, als daß sie den Erwerb von Vermögensgegenständen in Drittländern ausnahmslos von der Gewährung von Begünstigungen ausnehmen. Daraufhin müssten die Vorschriften konsequenterweise derart erweitert werden, daß die Vergünstigungen auch für Vermögen gewährt werden, das in Ländern liegt, in denen die Überprüfung der Erfüllung der Voraussetzungen der Vergünstigung sichergestellt ist. Bis dahin kann die auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit mit der Hilfe von Erlas-

sen reagiert werden, wie dies auch im Anschluß an die Rs. *Jäger* geschehen ist.<sup>29</sup>

Gemäß §13 a Abs. 7 ErbStG hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, daß die Voraussetzungen für die Begünstigung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer und während der gesamten maßgeblichen Zeiträume der Nachsteuerfristen (§13 a Abs. 1, 5 ErbStG) bestehen, wenn innergemeinschaftliches Vermögen begünstigt ist. Danach hat der Steuerpflichtige erhöhte Mitwirkungspflichten. Teilweise dürfte die Einhaltung der Mitwirkungspflicht auch bei rein innergemeinschaftlichen Bezügen nicht ganz einfach sein.<sup>30</sup> In diesem Rahmen mag man dem Problem allerdings noch Herr werden. Dies gilt ebenso, wenn der Informationsaustausch über DBA gesichert ist, wie dies im Streitfall gegeben ist. Der EuGH hat bereits klargestellt, daß die Notwendigkeit, eine ausreichende steuerliche Ermittlungsmöglichkeit zu gewährleisten, ein Rechtfertigungsgrund für Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.<sup>31</sup> Wenn der EuGH dem BFH folgt, werden die Nachweispflichten nicht schwerer einzuhalten sein, als das bisher schon der Fall ist. Vielmehr bietet sich dann die Chance, auch Betriebsvermögen, das in einem Drittland belegen ist, steuergünstig zu übertragen.

28 BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, sub II 2. a) bb) (s. BeckRS 2011, 94143).

29 FinMin BaWü v. 16.07.2008–3–S 3831/4, DStR 2008, S. 1537.

30 Vgl. dazu *Troll/Gebel/Jülicher*, Erbschaftsteuergesetz, 39. Auflage 2010, Rz. 403.

31 EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – C-101/05, IStR 2006, S. 66 ff. (66).



## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen Deutsch – Englisch

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

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

2010, 2. Auflage, 204 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04438-8

Die Autoren erläutern die inhaltlichen und rechtlichen Fragen von Zeugnissen bzw. von Referenz- und Empfehlungsschreiben und gehen dabei auch auf die Besonderheiten, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben, ein. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

**BOORBERG**

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

SZ0411



## Die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung und ihre Folgen im Inland

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, und Christian Höll, Rechtsanwalt, beide München<sup>1</sup>

### A Einleitung

Die Beteiligung an der Steuerhinterziehung im EU-Ausland war bis zum 31.12.2010 in Deutschland nicht verfolgbar. Dies hat sich durch die Neufassung des § 370 Abs. 6 AO zum 01.01.2011 geändert. Unmittelbar vorher hat der EuGH im Dezember 2010 für derartige Fälle die Versagung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen akzeptiert. Die beiden Neuerungen in Rechtsprechung und Gesetzeslage führen zu Friktionen, die nachfolgend beleuchtet werden sollen.

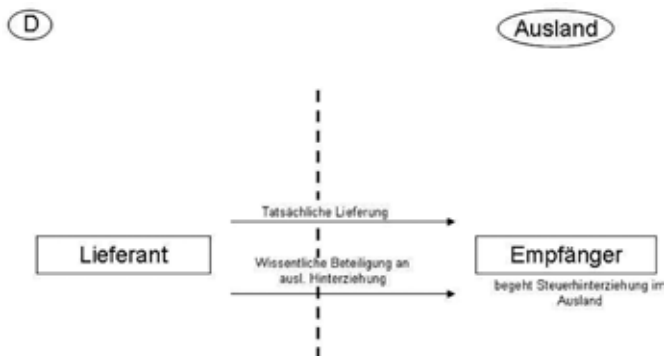
### B Neue Rechtsprechung des EuGH zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen vom 07.12.2010

#### I. Hintergrund der EuGH-Entscheidung

Hintergrund des Vorlagebeschlusses an den EuGH war eine unterschiedliche Auslegung der Frage, ob eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Fällen anzunehmen sei, in denen der Lieferant sich an objektiv feststehenden betrügerischen Handlungsweisen im Ausland beteiligt hat oder zumindest von diesen Kenntnis hatte.

Im Ausgangsfall hatte der deutsche Lieferant wissentlich falsche Rechnungen ausgestellt, um auf diese Weise die ausländische Umsatzsteuerhinterziehung zu ermöglichen. Die Ware war aber ins Ausland geliefert worden.

Schaubild Ausgangsfall:



Der BGH erkannte hier eine Steuerbefreiung wegen innergemeinschaftlicher Lieferungen nicht an.<sup>2</sup> Anderer Auffassung war hingegen der BFH, der die Versagung einer Steuerbefreiung im vorläufigen Rechtsschutzverfahren als ernstlich zweifelhaft ansah.<sup>3</sup> Das BVerfG trat der Ansicht

des BFH bei und setzte die Vollstreckung der Freiheitsstrafen im Strafverfahren einstweilig aus.<sup>4</sup> Aufgrund dieser Dissonanz zwischen strafrechtlicher, finanzgerichtlicher und verfassungsrechtlicher Rechtsprechung legte der BGH die Frage dem EuGH zur Entscheidung vor.

#### II. Urteil des EuGH

Der EuGH entschied im Tenor wie der BGH und versagte die Steuerbefreiung der Lieferungen.<sup>5</sup> Hierbei stellte das Gericht klar, daß es sich um eine Ausnahme von der allgemeinen, generellen Regel handele, wonach bei nachgewiesener Lieferung grundsätzlich von Steuerfreiheit auszugehen sei.

Würde man diese allgemeine Regel mißachten, seien insbesondere die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Rechtssicherheit sowie der Grundsatz des Vertrauensschutzes gefährdet.<sup>6</sup> Der Neutralitätsgrundsatz untersagt es, von einem Unternehmer Umsatzsteuer zu fordern, die er anders als bei Inlandsumsätzen nicht auf seine Abnehmer abwälzen kann.<sup>7</sup> Für die Unternehmer in einer Lieferkette soll die Lieferung umsatzsteuerneutral bleiben.

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes gebietet die Gewährung der Steuerfreiheit auch dann, wenn sich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung tatsächlich nicht feststellen lassen, der Unternehmer aber alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und gutgläubig von einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen ist.<sup>8</sup>

Das Prinzip der Rechtssicherheit soll gewährleisten, daß der Lieferant vor der Lieferung erkennen kann, welche Anforderungen an die Gewährung der Steuerbefreiung gestellt werden.<sup>9</sup>

1 Dr. Rainer Spatscheck ist Partner und Rechtsanwalt, Christian Höll Mitarbeiter der Sozietät STRECK MACK SCHWEDHELM, München Köln Berlin.

2 BGH, 1 StR 354/08 vom 20.11.2008, BGHSt. 53, 45; 1 StR 633/08 vom 19.02.2009, wistra 2009, 238–239.

3 BFH, XI B 24/09 vom 29.07.2009, BFHE 226, 449.

4 BVerfG, 2 BvR 542/09 vom 23.07.2009, BFH/NV 2009, 1767–1768.

5 EuGH, C-285/09 vom 07.12.2010, NJW 2011, 203–206.

6 EuGH, aaO, Rz. 54.

7 Schenkwitz, BB 2011, S. 355.

8 EuGH C-409/04, HFR 2007, 1258 vom 27.09.2007, Rs. „Teleos“ – die Entscheidung betraf einen Fall aus England, in Deutschland ist der durch den EuGH geforderte Vertrauensschutz in § 6 a Abs. 4 UStG kodifiziert.

9 Schiessl/Krüger, BB 2003, S. 1468 (1472).

Es stellt zudem einen Verstoß gegen das Territorialitätsprinzip dar, wenn ein Staat eine Leistung besteuert, für die kein Besteuerungsrecht besteht.<sup>10</sup> Hier droht die Gefahr der Doppelbesteuerung durch zwei Mitgliedsstaaten.<sup>11</sup>

Auf all diese Grundsätze kann sich nach dem EuGH der Steuerpflichtige aber nicht berufen, wenn er der Finanzverwaltung Rechnungen und Erklärungen als Beweise für innergemeinschaftliche Umsätze zukommen läßt, die *bewußt* sachlich falsch sind.<sup>12</sup>

### III. Folgen für die Steuerbefreiung nach nationalem Recht

Die vorsätzliche Beteiligung an einer ausländischen Steuerhinterziehung führt dazu, daß keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 b) i. V. m. § 6 a UStG vorliegt. Die Lieferung ins EU-Ausland ist daher in Deutschland umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt allerdings nur bei einer vorsätzlichen Beteiligung an einer ausländischen Hinterziehung. Erkennt der Steuerpflichtige grob fahrlässig nicht, daß er Teil einer ausländischen Hinterziehung ist, so ist die Steuerbefreiung zu gewähren.<sup>13</sup>

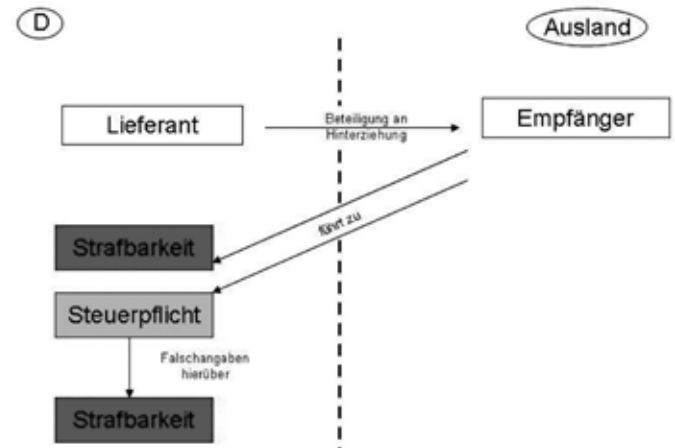
### C Änderung des § 370 Abs. 6 zum 01.01.2011

Neben den Neuerungen in der europäischen Rechtsprechung gibt es auch im nationalen gesetzgeberischen Bereich Änderungen. Zum 01.01.2011 ist der § 370 Abs. 6 AO neu gefaßt worden. Schon früher regelte § 370 Abs. 6 S. 2 AO a.F., daß auch bei Umsatzsteuern, die von einem anderen Mitgliedsstaat der EU verwaltet werden, eine Steuerhinterziehung nach nationalem Recht gegeben sein kann. Nach § 370 Abs. 6 Satz 3 AO a.F. galt dies aber nur, wenn die Gegenseitigkeit der Strafverfolgung zwischen den jeweiligen Mitgliedsstaaten verbürgt war. Diese gegenseitige Verbürgung bestand jedoch mit keinem Staat, so daß eine Auslandshinterziehung in Deutschland nicht verfolgt wurde. Die Voraussetzung der gegenseitigen Verbürgung ist nun ersatzlos gestrichen worden. Damit ist die ausländische Steuerhinterziehung seit dem 01.01.2011 in Deutschland verfolgbar.

### D Erklärungspflicht und Selbstbelastungsverbot

Die EuGH-Rechtsprechung und die Änderung des § 370 Abs. 6 AO führen dazu, daß der inländische Lieferant unter Umständen zwei Steuerhinterziehungsvorwürfen ausgesetzt wird.

Schaubild Ausgangsfall:



Wer als Unternehmer eine Steuerhinterziehung seiner Empfänger für möglich hält, dieses Risiko aber billigend in Kauf nimmt, kann Teilnehmer an der ausländischen Steuerhinterziehung sein, wenn er den Hinterziehungserfolg fördert.

Gleichzeitig führt eine solche Verhaltensweise aufgrund der neuen EuGH-Rechtsprechung zu einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung. Der Lieferant muß Umsatzsteuer abführen, obwohl aus Sicht des Empfängers ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt, der auch im Empfängerland steuerpflichtig ist. Der Lieferant hat im Gegensatz zum Empfänger auch keinen korrespondierenden Vorsteuerabzug. Wirtschaftlich ist also der Lieferant, der sich an der ausländischen Hinterziehung beteiligt, mit der Umsatzsteuer belastet. In der Regel wird aber der Lieferant nicht bereit sein, diesen finanziellen Nachteil in Kauf zu nehmen. Er wird daher dazu neigen, die Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu deklarieren. Tut er dies aber, ohne gleichzeitig auf seine Beteiligung, z. B. die falsche Rechnungsstellung, hinzuweisen, so gibt er unrichtige oder zumindest unvollständige Tatsachen im Sinne des § 370 AO an und begeht damit eine täterschaftliche Steuerhinterziehung. Die Beteiligung an der ausländischen Umsatzsteuerhinterziehung muß deklariert werden, denn sie ist eine steuerlich erhebliche Tatsache, weil hieran die Veragung der Steuerbefreiung anknüpft.

### I. Erklärungspflicht in Bezug auf die Beteiligung an einer Straftat?

Muß der Lieferant bei der innergemeinschaftlichen Lieferung seine Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung darlegen, um sich nicht der Gefahr einer (weiteren) Steuerhinterziehung auszusetzen?

<sup>10</sup> So auch: Schlußantrag des Generalanwalts VILLALÓN vom 29.06.2010, Rz. 102, abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009Co285:DE:HTML>.

<sup>11</sup> Schlußantrag, a. a. O., Rz. 62 f.

<sup>12</sup> EuGH, a. a. O., Rz. 47.

<sup>13</sup> So auch: Matthes, EFG 2011, S. 187.

Für den Strafrechtler klingt diese Aussage zunächst einmal fragwürdig. Kann von einem Bürger aus steuerlichen Gründen gefordert werden, eine Straftatbeteiligung offenzulegen? Greift hier nicht das Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare*)? Dies erscheint vor dem Hintergrund der Verfolgbarkeit der Beteiligung an der ausländischen Straftat in Deutschland schon fast zwangsläufig.<sup>14</sup>

§ 393 Abs. 2 AO kann den Interessenkonflikt des Steuerpflichtigen nicht lösen. Die Regelung ordnet zwar unter bestimmten Voraussetzungen für Informationen, die im Steuerverfahren erlangt werden, ein Verwertungsverbot im Strafverfahren an; das dort normierte Verwertungsverbot greift aber nur für Nicht-Steuerstraftaten. Eine Verwendung der Informationen im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ist nach § 393 Abs. 2 AO möglich.

Auch das Steuergeheimnis nach § 30 AO weist keinen Ausweg. Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. II Nr. 1 b) AO kann die Finanzbehörde Informationen weiterleiten, die der Verfolgung einer Steuerhinterziehung dienen. Der zuständige Finanzbeamte wird diese Information im Regelfall auch weiterleiten, wenn er nicht Gefahr laufen will, eine Strafreitelung im Amt zu begehen (§ 258 a StGB).

Bei richtigem Verständnis besteht dennoch eine Möglichkeit, das Problem sachgerecht zu lösen: Die Mitteilung des vollständigen und richtigen Sachverhalts wird man als Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO werten müssen, so daß eine Bestrafung wegen Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung entfällt.<sup>15</sup>

## II. Verwertungsverbot in besonderen Fällen?

Wie ist vorzugehen, wenn die Selbstanzeige gesperrt ist (§ 371 Abs. 2 AO) oder der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die Steuerschuld zu bezahlen, wodurch er nicht in den Genuß der Straffreiheit kommen kann?<sup>16</sup>

### 1. Verwertungsverbot bei Steuerverkürzungen von mehr als 50.000 EUR?

Neben den bereits bekannten Sperrgründen ist nach der Neufassung der Selbstanzeige diese auch dann gesperrt, wenn das Hinterziehungsvolumen 50.000,- EUR übersteigt, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO. Gerade bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im geschäftlichen Bereich dürfte dieser Bereich schneller erreicht werden als beispielsweise im Rahmen der Hinterziehung privater Einkommensteuer. Hier läge es auf den ersten Blick nahe, ein Verwertungsverbot anzuerkennen. Der *Nemo-tenetur*-Grundsatz verbietet es, jemanden zum Beweismittel gegen sich selbst zu machen und ihn dadurch einer strafrechtlichen Verfolgung auszusetzen.<sup>17</sup>

Die *Verfolgung* der Steuerhinterziehung kann aber der Steuerpflichtige auch bei einem Hinterziehungsvolumen von mehr als 50.000,- EUR pro Tat vermeiden. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO darf nicht isoliert betrachtet, sondern muß im Zusammenhang mit dem neuen § 398a AO gelesen werden. Danach wird die Tat nicht verfolgt, wenn die hinterzogene

Steuer und ein fünfprozentiger Zuschlag gezahlt werden. Der Steuerpflichtige wäre also nicht gut beraten, wenn er in Fällen, in denen das Hinterziehungsvolumen 50.000,- EUR pro Tat übersteigt, von einem strafrechtlichen Verwertungsverbot ausginge.

### 2. Verwertungsverbot, wenn ein Steuerpflichtiger illiquide ist?

Es dürften bei Umsatzsteuerkarussellen auch häufiger Situationen eintreten, in denen der Steuerpflichtige die finanziellen Mittel zur Zahlung der Steuer nicht aufbringen kann. Dies resultiert zum einen daraus, daß die Steuerschuldbeiträge im grenzüberschreitenden geschäftlichen Bereich in der Regel hoch sind und der Lieferant zum anderen nicht mit einer eigenen Umsatzsteuerbelastung rechnet.

Besteht eine Zwangslage des Steuerpflichtigen ausnahmsweise, so rechtfertigt auch dies nicht, falsche Angaben in der Steuererklärung zu machen. Die Zwangslage kann nicht dazu berechtigen, weiteres Unrecht zu begehen.<sup>18</sup> Der Steuerpflichtige darf also nicht die Lieferung als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung deklarieren, da hierin eine neue Steuerhinterziehung läge.

Die Rechtsprechung hat aber ein Verwertungsverbot bejaht, wenn die Selbstbelastungsgefahr für vergangene Besteuerungszeiträume aus zutreffenden Angaben für nachfolgende Besteuerungszeiträume entspringt.<sup>19</sup> Dies gilt auch bei mittelbarer Selbstbelastung. Gibt der Steuerpflichtige trotz Lieferung ins EU-Ausland an einen umsatzsteuerpflichtigen Empfänger eine steuerpflichtige Lieferung an, so könnte der findige Finanzbeamte eine Beteiligung an einer Auslandstat vermuten, da nur dies der Grund für die Umsatzsteuerpflicht sein kann. Fragt er beim Steuerpflichtigen nach, so muß dieser nicht antworten, da die Beteiligung an der Auslandstat ohne Geltendmachung der Steuerbefreiung für die Besteuerung nicht erheblich ist. Übergibt der Finanzbeamte aufgrund seiner Vermutung einer Beteiligung an ausländischer Hinterziehung den Fall der Steuerfahndung, so muß ein Verwertungsverbot im Strafverfahren die Folge sein.

Aus der Steuererklärung einer *steuerpflichtigen* innergemeinschaftlichen Lieferung darf also nicht auf eine Beteiligung an einer Auslandstat geschlossen werden.

Das Verwertungsverbot ist aber allenfalls als Etappenfolge anzusehen. In Deutschland gibt es im Gegensatz zu den USA kein generelles Verwertungsverbot im Sinne der „fruit of the poisonous tree doctrine“.<sup>20</sup> Nach der ameri-

<sup>14</sup> Streck/Spatscheck, wistra 1998, S. 334 (S. 335).

<sup>15</sup> BVerfG, 2 BvR 330/88 vom 21.04.1988, wistra 1988, 302.

<sup>16</sup> Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, 203. Lieferung 2009, § 393, Rz. 28.

<sup>17</sup> BVerfG, 2 BvR 1172/79, 2 BvR 1238/79 vom 22.10.1980, BVerfGE 55, 144.

<sup>18</sup> Hellmann a. a. O.

<sup>19</sup> BGH, 5 StR 191/04 vom 12.01.2005, DStRE 2005, 1424.

<sup>20</sup> BFH, VIII R 53/04 vom 04.10.2006, BStBl. II 2007, 227.

kanischen Doktrin dürfen Beweise, die einem Verwertungsverbot unterliegen, nicht als Ermittlungsansatz genutzt werden, um weitere Beweismittel zu erlangen. Das Beweisverwertungsverbot entwickelt eine sogenannte Fernwirkung. In Deutschland gibt es eine solche Fernwirkung von Verwertungsverboten grundsätzlich nicht. So dürften zwar die Informationen aus der Steuererklärung im Strafverfahren nicht verwendet werden. Auf Grundlage dieser Informationen können aber weitere Ermittlungsergebnisse erzielt werden, die dann vollständig verwertbar sind. Hier ist insbesondere die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union<sup>21</sup> ein Mittel, um an Informationen in Bezug auf die Beteiligung zu kommen. Geht die Strafverfolgungsbehörde diesen Weg, so kann sie die in Deutschland verfolgbare Beteiligung an der ausländischen Tat durchaus ermitteln.

## E Zwei Straftaten bei einer Handlung?

Die Rechtsprechung des EuGH führt dazu, daß eine Lieferung in zwei Staaten umsatzsteuerpflichtig sein kann. Diese beiden Umsatzsteuerpflichten können jeweils Gegenstand einer Steuerhinterziehung oder der Beteiligung an einer solchen sein. Aufgrund der Neufassung des § 370 Abs. 6 AO können beide Hinterziehungen in Deutschland verfolgt werden.

Die Beteiligung an der ausländischen Hinterziehung und die spätere Geltendmachung einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Lieferanten wäre jeweils als Steuerhinterziehung zu bestrafen. In Bezug auf die ausländische Tat wird allerdings im Regelfall nur Beihilfe (oder Anstiftung) vorliegen, zumindest wenn der wirtschaftliche Vorteil im Ausland bleibt. Die Nichtbeteiligung am „Gewinn“ der ausländischen Umsatzsteuerhinterziehung ist ein Indiz gegen den Täterwillen (*animus auctoris*)<sup>22</sup>, sodaß der Lieferant im Regelfall nur als Teilnehmer anzusehen sein wird.

### I. Verbot der Doppelbestrafung

Verstößt eine solche zweifache Strafbarkeit gegen das Verbot der Doppelbestrafung?

Das Verbot der Doppelbestrafung aus Art. 103 Abs. 2 GG besagt, daß niemand wegen derselben Tat zweimal bestraft werden darf. Dies bedeutet aber nicht, daß nicht eine Handlung zwei Straftatbestände erfüllen kann. Im Regelfall dürfte schon zweifelhaft sein, ob dieselbe prozessuale Tat i.S.d. § 264 StPO zu der Steuerhinterziehung im Inland und der Beteiligung an der Steuerhinterziehung im Ausland führt. Eine einheitliche prozessuale Tat liegt vor, wenn das geschichtliche Vorkommnis einen einheitlichen Vorgang bildet.<sup>23</sup> Die Beteiligung an der ausländischen Hinterziehung kann beispielsweise in dem falschen Ausweis von Rechnungen liegen. Die Erklärung als steuerbefreite innergemeinschaft-

liche Lieferung, an die die täterschaftliche Hinterziehung anknüpft, wird dieser falschen Rechnungsstellung zeitlich nachgelagert und räumlich von ihr getrennt sein. Im Regelfall wird also keine einheitliche prozessuale Tat vorliegen. Dann greift das Verbot der Doppelbestrafung nicht ein.

In Ausnahmefällen kann eine einheitliche prozessuale Tat vorliegen, wenn die falsche Rechnungsstellung und die Steuererklärung geschichtlich zusammenfallen. Auch dann ist aber nicht per se ausgeschlossen, daß hieraus zwei Straftaten folgen. Das Doppelbestrafungsverbot steht dem nicht entgegen. Man darf einmal wegen mehrerer Taten bestraft werden, verboten ist nur die mehrfache Bestrafung eines einheitlichen Lebensvorgangs.

Unzulässig wäre also z. B. die Aburteilung der gleichen Tat im EU-Ausland und nachfolgend erneut im Inland, da das Doppelbestrafungsverbot an den Grenzen der EU Mitgliedstaaten nicht haltmacht.<sup>24</sup>

Liegt also der Ausnahmefall einer einheitlichen prozessualen Tat vor, wäre es günstig für den Täter, wenn er wegen der Beteiligung an der ausländischen Tat (im In- oder Ausland) bestraft würde, da dann eine Verfolgung der täterschaftlichen Hinterziehung nicht mehr zulässig wäre.

### II. Verhältnis der Straftaten zueinander

Ist im Regelfall eine Strafbarkeit sowohl wegen täterschaftlicher inländischer Steuerhinterziehung als auch wegen Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung denkbar, so stellt sich die Frage nach der Konkurrenz dieser Taten zueinander. Es wäre denkbar, den Täter wegen beider Taten zu bestrafen, da sich die Taten gegen die Steueraufkommen zweier Mitgliedstaaten richten. Dies ließe aber außer acht, daß nur aufgrund der Mißbrauchsrechtsprechung des EuGH überhaupt zwei Steuerpflichten bestehen, während im Regelfall aufgrund des Territorialitätsprinzips eine solche Doppelbesteuerung gerade verhindert werden soll.

Dieser Gedanke spricht dafür, eine Konsumtion einer der Taten anzuerkennen. Begeht der Täter nur einen Unrechtserfolg, erfüllt er dabei aber mehrere Straftatbestände und ergibt eine Gesamtbewertung, daß die „Nebentaten“ im Vor- oder Nachfeld der Haupttat nicht selbständig ins Gewicht fallen, so werden die Nebentaten konsumiert.<sup>25</sup> Der jeweils strengere Tatbestand enthält alle mildereren mit ihm unrechtsverwandten Tatbestände.<sup>26</sup>

21 BGBl. II 2005, 661.

22 BGH, 4 StR 30/61 vom 10.03.1961, BGHSt. 16, 12–15.

23 Engelhardt in Karlsruher Kommentar zur StPO, 6. Auflage 2008, § 264 Rn. 3.

24 Vgl. auch Nolte in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 5. Auflage 2005, Art. 103 Abs. 3 Rz. 196 mit Verweis auf Art. 50 EU-GRCh und Art. 54 ff. SDÜ.

25 V. Heintschel-Heinegg in Münchener Kommentar zum StGB, Band 2/1, 1. Auflage 2005, Vor §§ 52 ff. Rn. 56.

26 Puppe in Nomos Kommentar zum StGB, Band 1, 3. Auflage 2010, § 52 Rn. 30).

Die europäische Mißbrauchsrechtsprechung will verhindern, daß gar kein Mitgliedstaat die Lieferung besteuert. Es ist aber nicht Sinn und Zweck dieser Rechtsprechung, einen weiteren Unrechtsgehalt zu statuieren. Beteiligt sich jemand an der ausländischen Steuerhinterziehung, so richtet sich sein Verhalten in erster Linie gegen das Steueraufkommen des Empfängerstaates. Die Steuerpflicht im Inland ist ein Rechtsreflex der Beteiligung an der ausländischen Hinterziehung ohne selbständigen Unrechtsgehalt. Allerdings ist die inländische Tat aufgrund der täterschaftlichen Begehung die schwerere, so daß allein sie als konsumierende Tat in Betracht kommt. Es ist daher sachgerecht, die Beteiligung an der ausländischen Steuerhinterziehung als mitbestrafte Vortat anzusehen. Sie ist notwendiges Durchgangsstadium, da ohne die Beteiligung schon gar kein Besteuerungsrecht in Deutschland und daher auch keine Steuerhinterziehung denkbar ist.

## F Fazit

Der inländische Lieferant, der sich an einer Umsatzsteuerhinterziehung im EU-Ausland wissentlich beteiligt und die Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung deklariert, sieht sich zwei verschiedenen Strafbarkeitsvorwürfen ausgesetzt. Zum einen kann er wegen Steuerhinterziehung deutscher Umsatzsteuer, zum anderen wegen Beteiligung an der Hinterziehung ausländischer Umsatzsteuer in Deutschland verfolgt werden. Die Beteiligung an der Auslandstat führt nicht dazu, daß der Steuerpflichtige befugt ist, neue Falschangaben im Rahmen seiner Steuererklärung zu machen. Deckt er die Beteiligung auf, so ist dies regelmäßig als Selbstanzeige zu werten. Scheidet eine solche aus, so muß ein strafrechtliches Verwertungsverbot hinsichtlich der Steuererklärung angenommen werden. Macht sich der Steuerpflichtige wegen Beteiligung an ausländischer Umsatzsteuerhinterziehung und Steuerhinterziehung inländischer Umsatzsteuer strafbar, so wird die Beteiligungstat als mitbestrafte Vortat von der täterschaftlichen Inlandshinterziehung konsumiert.



## Derivatebesteuerung im Privatvermögen ab 2009

von Martin L. Haisch, Rechtsanwalt

2010, 282 Seiten, € 68,-

– Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 3 –

ISBN 978-3-415-04528-6

Mit Wirkung ab 2009 wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die sog. Abgeltungsteuer eingeführt, nach der im Privatvermögen alle Kapitaleinkünfte im weitesten Sinne unabhängig von einer Frist mit einem gesonderten Tarif besteuert werden. Ziel der Untersuchung war es, die ab 2009 geltende Besteuerung von Derivaten im Privatvermögen in wissenschaftlicher und praxisrelevanter Weise darzustellen. Die Arbeit ist in einen »Allgemeinen Teil« (Grundsätze der Derivatebesteuerung) und einen

»Besonderen Teil« (Besteuerung einzelner Derivate) untergliedert. Ferner untersucht der Autor, ob die Derivatebesteuerung de lege lata mit steuersystematischen Grundprinzipien zu vereinbaren ist und ob sie in der Lage ist, den Phänomenen der Finanzproduktinnovation und des Bausteineffekts Rechnung zu tragen. Schließlich werden weiterführende Überlegungen zur Derivatebesteuerung im Privatvermögen de lege ferenda angestellt.

sz 1110

# Web to print



Sie wählen Vorschriften aus  
– online  
– immer auf aktuellem  
Rechtsstand

Wir drucken  
– Ihre persönliche  
Textsammlung  
– über Nacht

[www.gesetzbuch24.de](http://www.gesetzbuch24.de)



## LiteraTour

---

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

Breithaupt/Ottersbach,  
**Kompodium Gesellschaftsrecht,**  
C.H. Beck, München 2010, 1245 Seiten

Ein Kompodium preßt ein Thema zusammen, wobei das große Thema „Gesellschaftsrecht“ kaum unter 1.000 Seiten erklärbar ist. Allein über 350 Seiten sind dem Steuerrecht gewidmet. Die Gliederung hat uns etwas überrascht, da arbeits- und sozialrechtliche Aspekte nicht zusammengefaßt, sondern den einzelnen Rechtsformen zugeordnet wurden und den Kapitalgesellschaften dann auf gleicher Augenhöhe die „Innengesellschaften“ gegenübergestellt werden. Warum die Herausgeber nicht etwa „Spaß beim Lesen“, sondern „viel Erfolg beim Lesen“ wünschen, ist uns immer noch nicht klar.

Erle/Sauter,  
**Körperschaftsteuergesetz,**  
3. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2010, 2363 Seiten

Die Heidelberger Kommentare decken nun das ganze Steuerrecht ab, hier mit zahlreichen Bearbeitern von KPMG. Gegensatz zu anderen Kommentierungen hat dieser Praxisbezug zur Folge, daß die didaktische Aufbereitung besser gelungen ist als in anderen (inhaltlich gleich hervorragenden) Werken.

Emmerich/Habersack,  
**Aktien- und GmbH-Konzernrecht,**  
6. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 935 Seiten

Der als Buch getarnte Kommentar beinhaltet die §§ 15–22 sowie die §§ 291–328 AktG, außerdem das Gesetz über gesellschaftsrechtliche Spruchverfahren. Rechtsgebiete, die enorm wichtig sind, für den Praktiker aber eher am Rande liegen. Hier sucht man steuerrechtliche Ausführungen (fast) vergebens, was man allerdings auch nicht erwarten kann und darf.

Freidank,  
**Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung von Unternehmen,**  
Erich Schmidt Verlag, Berlin 2010, 383 Seiten

Würde man das Vorwort nicht lesen, würde man es kaum merken, daß es sich um einen Tagungsband handelt, nämlich von der 8. Hamburger Revisionstagung 2009.

Es beschäftigt sich „mit aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen, Reformbestrebungen und Bewältigungen der Finanzmarktkrise, die sich auf zentrale Fachgebiete der Rechnungslegung, Steuerung und Überwachung von Unternehmen sowie ihrer Organhaftung beziehen“. Die große Bandbreite der Thematik wird in diesem Satz treffend zusammengepreßt.

Handzik,  
**Erbschaft- und Schenkungsteuer,**  
7. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2010, 306 Seiten

Immer, wenn irgendwie geartete Änderungen in Erbrecht oder Erbschaftsteuergesetz eingefügt werden, erscheint eine Gesamtdarstellung in einer kurzen oder langen Ausgabe. Hier liegt eine kurze, übersichtliche und praktische Darstellung vor, die alles enthält, was der Praktiker eben braucht.

Michalski,  
**GmbHG §§ 1–34,**  
2. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 2078 Seiten

Man kann hierzu nicht mehr „Kurzkommentar“ sagen, wenn die Aufbereitung der ersten Vorschriften des GmbH-Gesetzes schon über 2.000 Seiten generiert.

Besonders interessant sind aber die geschlossenen thematischen Aufarbeitungen des GmbH-Rechts, des internationalen Gesellschaftsrechts, der Besteuerung der GmbH, des Konzernrechts und der Finanzierung der GmbH. Jeweils weit über 100 Seiten werden diesen Themen gewidmet, die in anderen Werken meist gar nicht oder nur am Rande erwähnt werden.

Stöber,  
**Forderungspfändung,**  
 15. Aufl., Gieseking Verlag, Bielefeld, 2010, 1279 Seiten

Unbestritten wichtig ist die Pfändung von Forderungen, die sich zwischen Durchsetzung rechtskräftiger Titel und dem individuellen Pfändungsschutz bewegt. Sie ist bei den Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirtinnen meist wenig beliebt, dennoch unverzichtbar. Wie dieses Buch, das seit dem Jahr 1964 (!) in regelmäßigen Abständen erscheint. Chapeau.

Schlecht & Partner und Taylor Wessing,  
**Unternehmensnachfolge,**  
 2. Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2010, 526 Seiten

Dutzende von Autoren haben etwas für sich. Die einzelnen Facetten eines Themas werden ungleich breiter aufgearbeitet als eben in einem normalen, handwerklich gut gemachten Werk über das spannende Thema der Unternehmens- oder Unternehmensnachfolge. Die steuerlichen Fragen kommen nicht zu kurz, andere, vielleicht wichtigere Themen auch nicht. Besonders gefallen haben uns die erfolgreichen Beispiele gelungener Unternehmensnachfolge (Diehl, Körber und Bertelsmann) sowie die Wortschöpfung der „Kränkungsynamik in Unternehmerfamilien“.

Tipke,  
**Steuerberatung und Rechtsstaat,**  
 C.H. Beck, München, 2010, 121 Seiten

Der Sinn von Tagungsbänden ist sowieso umstritten. Ob man dann ein Symposium mit einer derart schönen Aufmachung und derart großen Buchstaben aufblasen muß, ist eigentlich recht zweifelhaft. Doch ein Geburtstags-symposium ist etwas ganz und gar anderes, schon wenn *Klaus Tipke* als Herausgeber fungiert und Beiträge von ihm selbst sowie von *Jochen Thiel*, *Roman Seer*, *Joachim Lang*, *Franz Salditt* und *Jürgen Pelka* enthalten sind. Beiträge wie „Vom gesellschaftlichen Nutzen der Steuerberatung“ und „Die Beratung des unwilligen Steuerpflichtigen“ sind bemerkenswert. Lesenswert sind die Beiträge allemal.

Ringleb/Kremer/Lutter/v. Werder,  
**Deutscher Corporate Governance Kodex,**  
 4. Auflage, C.H. Beck, München, 2010, 451 Seiten

Dieses Buch ist ein wichtiges Dokument gelungener politischer Arbeit: Der Corporate Governance Kodex funktioniert wie ein Scharnier zwischen Gesetzgebung und Gesetz (also der Theorie) einerseits, der Praxis andererseits. Empfehlungen und Anregungen können also ebenso ihre Wirksamkeit entfalten wie bindende Gesetze. Vielleicht sind sie sogar aufgrund einer hohen Akzeptanz in der Praxis wirksamer als auslegungsbedürftige gesetzliche Regelungen, die in ihrer Umsetzung hohe Defizite haben.

In der nächsten Ausgabe u.a. Beike/Schlütz, **Finanznachrichten**; Hausmann/Hohloch, **Handbuch des Erbrechts**; Eilmansberger/Herzig, **Europarecht-Jahrbuch 2010**; Schwerdtfeger, **Gesellschaftsrecht**; Martinek/Semler/Habermeier/Flohr, **Handbuch des Vertriebsrechts**.

Redaktion

## RISIKOVORSORGE.



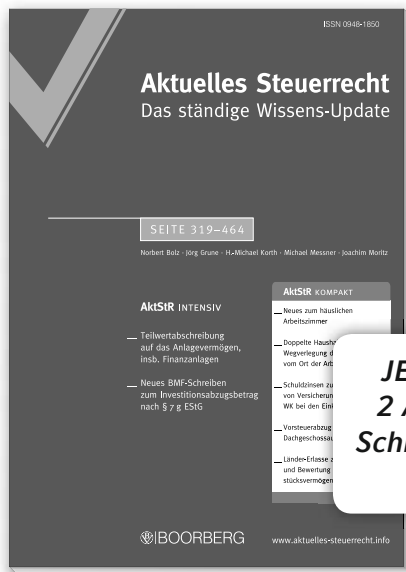
**NEU**

**Notfallplanung für Steuerberater**  
 – für Schicksalsschlag und Nachfolge  
 von Alexander Jost  
 2011, 150 Seiten, € 24,80  
 ISBN 978-3-415-04086-1

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
 TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0411  
 WWW.BOORBERG.DE





**KONZENTRIERT –  
AKTUELL –  
PRAXISNAH.**

**JETZT TESTEN:  
2 Ausgaben zum  
Schnupperpreis von  
€ 25,-**

WWW.BOORBERG.DE

**Steuerberaterverband Niedersachsen ·  
Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)**

**Aktuelles Steuerrecht  
Das ständige Wissens-Update**

**Erscheint viermal jährlich, DIN A4, Umfang  
jeweils ca. 200 Seiten, Jahresabonnementspreis  
inkl. AktStR online € 164,-;  
ab 10 Abonnements € 148,20;  
jeweils zzgl. Versandkosten**

**ISSN 0948-1850**

Wie behält man trotz unübersehbar vieler Änderungen den steuerrechtlichen Überblick?

Mit dem Quartalsheft »Aktuelles Steuerrecht« (AktStR) sind Sie über alle wichtigen Änderungen im Steuerrecht informiert. Viermal im Jahr werden Gesetzesänderungen, neue BMF-Schreiben und aktuelle BFH-Entscheidungen erläutert und in Übersichten dargestellt, verbunden mit Beratungshinweisen. Die Autoren gehen auf die Hintergründe der Rechtsänderungen ein und verweisen auf im Heft enthaltene Rechtsempfehlungen sowie Einspruchsmuster.

Die Hefte setzen sich zusammen aus zwei Schwerpunkt-Intensiv-Themen, 10-12 Kurz-Kompakt-Themen sowie 10 Einspruchsmustern zu Streitfragen, bei denen Steuerbescheide offen gehalten werden sollten.

Der Zugang zur Datenbank für Abonnenten des »Aktuellen Steuerrechts« rundet das Konzept des regelmäßigen Wissens-Updates ab: Hier finden Sie die jeweils aktuellen Bände und alle bisher erschienenen Ausgaben, aber auch Musterrechtsbehelfe zum Download.

 **BOORBERG**

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

RA0311

# VOM START WEG GUT: ANWALTSSTRATEGIEN.



## Anwaltsstrategien im Gesellschaftsrecht

### Rechtsform, Gründung und Gestaltung

von Dr. Peter Mailänder, Rechtsanwalt, M.C.J., Attorney at Law (New York), Stuttgart

**2010, 162 Seiten, € 26,80**

– Anwaltsstrategien, Band 26 –

ISBN 978-3-415-04409-8



**Die Reihe** »Anwaltsstrategien« vermittelt das Know-how für einen erfolgreichen Start in den Anwaltsberuf und ermöglicht es Berufsanfängern, das im Referendariat erlernte Wissen praxisgerecht umzusetzen. Durch die konzentrierte Darstellung erleichtern die »Anwaltsstrategien« auch erfahrenen Rechtsanwälten das Auffrischen ihres Wissens. Expertentipps, Musterformulierungen sowie mandatsbezogene »Anwaltstricks« und Fallbeispiele helfen beim schnellen Einstieg in die jeweilige Rechtsmaterie und bei deren Anwendung in der Praxis.

**Band 26** behandelt zunächst die Frage, welche Rechtsform für eine geschäftliche Unternehmung und deren Gesellschafter die passende sein könnte. Der Autor fasst für Berufsanfänger und erfahrene Kollegen, die mit einschlägigen Mandaten selten befasst sind, die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen und das anwaltliche Rüstzeug zusammen. In einem zweiten Schritt erörtert der Autor Förmlichkeiten und Gründungsabläufe; viele Praxistipps und Formulierungsvorschläge schützen dabei vor Fallstricken. Die durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) eingeführten Änderungen im GmbHG sind berücksichtigt.



»Anwaltsstrategien« –  
das Powerpaket  
für erfolgreiche Anwälte!

**BOORBERG**

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

## Steuermelder

### Unterhaltszahlungen an die im Ausland lebende Ehefrau

**Abstract:** Bei als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Unterhaltszahlungen an die im Ausland lebende Ehefrau sind im Rahmen einer bestehenden Ehegemeinschaft weder die Bedürftigkeit noch die sog. Erwerbsobliegenheit der Ehefrau zu prüfen.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 05.05.2010 VI R 5/09, BFH/NV 2010 S. 1896

#### I. Sachverhalt

Der Kläger arbeitete im Streitjahr 2006 als Arbeitnehmer im Inland. Seine Ehefrau lebte mit den gemeinsamen Kindern in Bosnien-Herzegowina. Neben (unstreitigen) Unterhaltszahlungen an die Kinder machte der Kläger auch Unterhaltszahlungen an seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastung geltend. Sie war nicht berufstätig und hatte weder Einkommen noch Vermögen. Finanzamt und Finanzgericht lehnten die Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen an die Ehefrau mit der Begründung ab, sie sei im erwerbsfähigen Alter und Gründe, die sie an einer Erwerbstätigkeit hinderten, seien nicht ersichtlich.

#### II. Entscheidung des BFH

Der BFH widerspricht dieser Auffassung. Die Unterhaltsverpflichtung des Klägers gegenüber seiner Ehefrau richtet sich nach inländischem Recht, somit nach §§ 1360, 1360 a BGB. Die Unterhaltsverpflichtung unter Ehegatten schließt ein, daß beide Ehegatten für den angemessenen Unterhalt

auch ihre eigene Arbeitskraft einsetzen müssen (Erwerbsobliegenheit). Dies ist aber dann nicht der Fall, wenn die Ehegatten – wie im Streitfall – ihre Lebensgemeinschaft so angelegt haben, daß sich ein Partner auf den häuslichen Bereich beschränkt und der andere Partner die finanzielle Basis erwirtschaftet. Dann besteht eine Erwerbsverpflichtung nur in Notfällen, d. h. wenn die Arbeitskraft eines Ehegatten nicht zur Deckung des Familienhaushalts ausreicht. Die Rechtslage beim Ehegattenunterhalt ist daher anders als beim Verwandtenunterhalt. Ein Verwandter ist nach § 1602 BGB verpflichtet, zunächst seine Arbeitskraft zu verwenden. Ihn trifft, anders als den haushaltsführenden Ehegatten, eine Erwerbsobliegenheit.

Da im Streitfall die (einkommens- und vermögenslose) Ehefrau den (ausländischen) Haushalt führte und der Kläger berufstätig war, war dieser gegenüber seiner Ehefrau gesetzlich unterhaltsverpflichtet, sodaß die Abzugsvoraussetzungen gegeben waren. Nach der sog. Ländergruppeneinteilung ermäßigt sich der Höchstbetrag des abziehbaren Unterhalts (im Streitjahr 2006: 7.680 EUR; ab 2010: 8.004 EUR) für Bosnien-Herzegowina auf 1/4 (1.920/2001 EUR).

#### III. Praxishinweis

Die ebenfalls am 05.05.2010 ergangene Entscheidung VI R 29/09 verdeutlicht den Unterschied zum Unterhalt gegenüber Verwandten. Hier ist die Bedürftigkeit konkret zu prüfen und festzustellen, ob die unterstützte Person ihrer Erwerbsobliegenheit nachgekommen ist.



### ANSCHAULICHE ARBEITSGRUNDLAGE.

#### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen Vergleichende Tabellen

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20411

## Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen – Auslegung des Begriffs „inländischer Haushalt“ – Keine Verdoppelung der Steuerermäßigung des § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG bei Ehegatten

**Abstract:** Auch im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 b EStG ist die Steuerermäßigung des § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG bei mehreren von den Ehepartnern tatsächlich genutzten Wohnungen auf den Höchstbetrag von 600 EUR begrenzt.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 29.07.2010 VI R 60/09, BFH/NV 2010 S. 2183

### I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob ein Ehepaar für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in zwei Wohnungen des Ehepaars erbracht wurden, die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr 2006 geltenden Fassung für jede Wohnung bis maximal 600 EUR, also insgesamt maximal 1.200 EUR in Anspruch nehmen kann. Ab 2009 beträgt der Höchstbetrag 1.200 EUR; § 35 a Abs. 3 EStG n.F.

Die zusammen veranlagten Kläger bewohnen zwei Einfamilienhäuser. Im Streitjahr 2006 ließen sie in beiden Wohnungen handwerkliche Leistungen ausführen, und zwar in dem Haus am Hauptwohnsitz i.H.v. 4.200 EUR und in dem anderen Haus i. H. v. 2.255,10 EUR. Sie beantragten für ihre Hauptwohnung den Höchstbetrag von 600 EUR und für die Nebenwohnung 20 v.H. von 2.255,10 EUR = 451,02 EUR zum Abzug von der Steuer zuzulassen. Das FA berücksichtigte lediglich 600 EUR. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das FG ging davon aus, die Steuerermäßigung sei objektbezogen geregelt. Bei mehreren Wohnungen könne der Höchstbetrag daher für jeden Haushalt in Anspruch genommen werden. Nur bei dieser Auslegung sei gewährleistet, daß Steuerpflichtige nicht wegen ihrer Ehe benachteiligt würden. Denn wären sie nicht verheiratet, stände jedem der beiden für seinen Haushalt die Steuerermäßigung zu. § 35 a Abs. 3 EStG sei nicht einschlägig, da darin nur der Fall zweier Alleinstehender mit gemeinsamem Haushalt geregelt sei, nicht jedoch der Fall von Steuerpflichtigen mit zwei Haushalten (FG Baden-Württemberg, Urt. v. 21.07.2009, 11 K 44/08, EFG 2010 S. 1700).

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH lehnt die doppelte Inanspruchnahme des Höchstbetrags ab. Durch die Bezugnahme auf den Haushalt des Steuerpflichtigen wird lediglich der Ort bestimmt, an dem die steuerbegünstigte Leistung zu erbringen ist. Aus der Bezugnahme auf einen „inländischen Haushalt“ (bzw. auf einen Haushalt innerhalb der EU oder des EWR) kann nicht geschlossen werden, daß bei mehreren tatsächlich genutzten Wohnungen die Steuerermäßigung auch mehrfach zu gewähren ist. Das gilt auch im Fall der Zusammenveranlagung. Denn die Ehegatten werden nach § 26 b EStG – soweit nichts anderes bestimmt ist – gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt. Ferner zeigt die getrennte Veranlagung, bei der eine Aufteilung der Steuerermäßigung zu erfolgen hat (§ 26 a Abs. 2 Satz 4 EStG), sowie die entsprechende Aufteilung bei Alleinstehenden (§ 35 a Abs. 3 EStG), daß auch im Fall der Zusammenveranlagung der Höchstbetrag nur einmal gewährt werden kann. Denn die Regelungen für die getrennte Veranlagung sowie für Alleinstehende wären nicht erforderlich, wenn man – wie im Streitfall den zusammen veranlagten Ehegatten – den Höchstbetrag für jede tatsächlich genutzte Wohnung gewähren würde. Es liegt somit keine Benachteiligung der zusammen veranlagten Ehegatten vor. Denn auch Alleinstehende können die Höchstbeträge des § 35 a EStG nur einmal in Anspruch nehmen. Allein die gemeinsame Wirtschaftsführung am Ort oder den Orten der Leistungserbringung ist entscheidend, nicht der Familienstand.

### III. Praxishinweis

Der BFH folgt damit der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 26.10.2007, BStBl I 2007, 783 Tz. 13, und v. 15.02.2010, BStBl I 2010, 140 Tz. 18). Im Schrifttum wurde z.T. vertreten, die Steuerermäßigung sei objektbezogen und stehe daher bei mehreren tatsächlich genutzten Wohnungen entsprechend mehrfach zu (*Drenseck* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. § 35 a Rz. 12).

## Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastungen

**Abstract:** 1. Mietzahlungen, die einen zusätzlichen, weiteren Wohnbedarf abdecken, weil die Wohnung, die den existentiellen, ersten Wohnbedarf abdecken sollte, nicht mehr bewohnbar ist, können außergewöhnliche und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufige Aufwendungen sein.

2. Aufwendungen für einen weiteren, zusätzlichen Wohnbedarf können nur für den Zeitraum als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, der erforderlich ist, um die dem ersten Wohnbedarf gewidmete Wohnung wieder in einen bewohnbaren Zustand zu versetzen. Ist eine Wiederherstellung der Bewohnbarkeit nicht möglich, so sind die Aufwendungen für den weiteren Wohnbedarf nur bis zu dem Zeitpunkt anzuerkennen, in dem dem Steuerpflichtigen dies bewußt wird.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 21.04.2010 VI R 62/08, BFH/NV 2010 S. 1893

### I. Sachverhalt

Die Ehefrau des Klägers hatte 1998 eine gebrauchte Eigentumswohnung – ohne Gewähr und ohne Haftung des Verkäufers gegen sichtbare und unsichtbare Sachmängel – erworben. Die Übergabe erfolgte im August 1999. Zur Finanzierung diente ein Hypothekendarlehen mit monatlichen Raten. Mit Ordnungsverfügung vom Februar 2000 stellte das Bauordnungsamt die Einsturzgefahr fest und untersagte den Eheleuten das Betreten des Gebäudes. Eine Klage gegen die Verkäuferin auf Rückzahlung des Kaufpreises blieb erfolglos. Für die Jahre 2001, 2002 beantragten die Eheleute erfolglos die Berücksichtigung ihrer monatlichen Miete (1.000 DM/511 €) für die von ihnen ersatzweise zu eigenen Wohnzwecken angemietete Vier-Zimmer-Wohnung als außergewöhnliche Belastung. Das FG gab der Klage statt (FG Düsseldorf, Urteil vom 13.12.2007 14 K 6385/04 E, EFG 2009 S. 342).

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH sieht die Rechtslage differenziert und verwies die Sache an das FG zurück.

Aufwendungen für den Wohnbedarf sind grundsätzlich Kosten der normalen Lebensgestaltung und daher nicht

außergewöhnlich. Anders ist es, wenn die erste, den existenziellen Wohnbedarf deckende Wohnung unbewohnbar geworden ist. Dann sind die Aufwendungen außergewöhnlich und liegen außerhalb der normalen Lebensführung. Die Mietzahlungen sind dem Kläger auch zwangsläufig entstanden. Denn angesichts der Ordnungsverfügung konnte er sich den Aufwendungen aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen nicht entziehen. Auch trifft die Eheleute kein ursächliches Verschulden und ferner waren realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte nicht ersichtlich. Der zweite Wohnbedarf war auch angemessen und es bestand keine allgemein zugängliche Versicherungspflicht.

Das FG wird zunächst festzustellen haben, ob die gekaufte Eigentumswohnung bereits tatsächlich bewohnt wurde und damit dem ersten existentiellen Wohnbedarf diente. Hatte sie nicht dazu gedient, wäre davon auszugehen, daß die Mietzahlungen für die Ersatzwohnung für den ersten Wohnbedarf angefallen sind und damit der normalen Lebensführung zuzuordnen wären. Ferner hat das FG festzustellen, in welchem Zeitraum in den Jahren 2001, 2002 ein zusätzlicher zweiter Wohnbedarf abzudecken war. Ein zusätzlicher Wohnbedarf ist nur für den Zeitraum anzuerkennen, der erforderlich ist, um die dem ersten Wohnbedarf gewidmete Wohnung wieder bewohnbar zu machen. Ist die Wiederherstellung unmöglich, sind die Mietaufwendungen nur bis zu dem Zeitpunkt anzuerkennen, in dem dem Steuerpflichtigen dies bewußt wird.

### III. Praxishinweis

Der BFH verdeutlicht, daß dem Steuerpflichtigen eine gewisse Frist zur Umorientierung bei der Gestaltung seiner Wohnverhältnisse zu gewähren ist. Die Frage, ob es sich lohnt, die bisherige Wohnung wiederherstellen zu lassen, benötigt naturgemäß Zeit. Der BFH erwähnt noch, da die Mietzahlungen nicht der Schadensbeseitigung gedient hätten, bedürfe es keines Rückgriffs auf die sog. Gegenwertlehre. Nach dieser „Lehre“ scheidet eine außergewöhnliche Belastung aus, wenn der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen realen Gegenwert erlangt. Die Gegenwertlehre wird vom BFH neuerdings in Frage gestellt (BFH, Urteil vom 22.10.2009 VI R 7/09, BStBl II 2010 S. 280, zu behinderungsbedingten Umbaumaßnahmen).



**ANSCHAULICH  
UND KOMPETENT.**

**NEU**

WWW.BOORBERG.DE

## **Aktuelles Handelsrecht 2011 (AktHR)**

**Praxiswissen für Berater**

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover, und Hans-Christoph Seewald, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Bremen

2011, 178 Seiten, DIN A4, € 48,-

ISBN 978-3-415-04692-4

Die Verfasser des AktHR 2011, Mitautoren des Bilanzrechtskommentars BilMoG, zeigen bilanzielle Konsequenzen auf, die sich aus der Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 12.3.2010 bei der Aktivierung von Herstellungskosten und der verlustfreien Bewertung sowie bei der Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden und schwebenden Geschäften zu Bewertungseinheiten ergeben. Dabei kommt den Übergangsregelungen (IDW RS HFA 28) im Jahresabschluss zum 31.12.2010 eine besondere Bedeutung zu.

Die Finanzkrise hat sich in zahlreichen Branchen erst im Jahr 2010 in den Bilanzen vollends ausgewirkt. Ob und inwieweit auf bilanzielle Schief lagen oder eine Überschuldung im Erstellungsbericht oder in den neuen Bescheinigungen der Bundessteuerberaterkammer bzw. des IDW einzugehen ist, wird erläutert.

Schließlich behandeln die Autoren unter besonderer Berücksichtigung der Übergangsregelungen auch die Konsequenzen, die sich für die Bilanzpolitik aus dem Wegfall der Maßgeblichkeit ergeben.

 **BOORBERG**

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

S20411

# Termine

## Mai 2011

| Veranstaltungen  | Dozent  | Ort/Datum                        | Veranstalter  |
|--|---|----------------------------------|---|
| BWL für Wirtschaftsanwälte   | Dipl.-Kffr. Ulrike Aull   | 01.–06.05.2011,<br>München       | DeutscheAnwaltAkademie<br>GmbH<br>Tel.: 0 30/72 61 53-0<br>Fax.: 0 30/72 61 53-111<br>www.anwaltakademie.de   |
| Praxis der Unternehmensumwandlung – Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung         | RA/FASt Dr. Klaus Olbing<br>RA/FASt Dr. Rolf Schwedhelm   | 03./10.05.2011,<br>Köln/Mannheim | Verlag Dr. Otto Schmidt<br>Tel.: 02 21/93 73 86 56<br>Fax.: 02 21/93 73 89 69<br>www.otto-schmidt.de  |
| Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht   | RA/StB Dr. Daniel J. Fischer<br>Notarass. Dr. Jörg Ihle   | 05.05.2011,<br>Hamburg           | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                       |
| Datenschutzmanagement in der Steuerberatung  | Dipl.-Bw. Stephan Rehfeld   | 05.05.2011,<br>Köln              | Akademie für Steuer- und<br>Wirtschaftsrecht des Steuerbe-<br>rater-Verbandes Köln GmbH<br>Tel.: 0 22 03/9 93 20<br>Fax.: 0 22 03/99 32 22<br>www.stbverband-koeln.de |
| Steueranwalt International 2011  | RA/FASt Dr. Martin Wulf<br>Prof. Dr. Bert Kaminski<br>RA/FASt Sebastian Korts<br>RA Dr. Klaus von Brocke<br>RA/StB Andreas Jahn<br>RA/FASt Dr. Matthias Söffing | 06.–07.05.2011,<br>Mallorca      | DeutscheAnwaltAkademie<br>GmbH<br>Tel.: 0 30/72 61 53-0<br>Fax.: 0 30/72 61 53-111<br>www.anwaltakademie.de   |
| Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung                             | RA/FASt/Dipl.-Fw. Dr. Peter Gießen  | 13.05.2011,<br>Bochum            | DeutscheAnwaltAkademie<br>GmbH<br>Tel.: 0 30/72 61 53-0<br>Fax.: 0 30/72 61 53-111<br>www.anwaltakademie.de   |
| Umwandlung nach dem UmwStG – Fallstudien und praktische Lösungen                     | Dipl.-Kfm./StB Lars Behrendt<br>Dipl.-Fw. Dirk Krohn  | 16.05.2011,<br>Frankfurt         | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                       |
| Umsatzsteuer 2011 – Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen | Dipl.-Fw. Mathias Szabó<br>Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch  | 17.05.2011,<br>Hamburg           | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                       |

## Mai 2011

| Veranstaltungen  | Dozent  | Ort/Datum                  | Veranstalter   |
|--|---|----------------------------|--|
| Brennpunkt Betriebsprüfung   | RD Hartmut Böcker<br>RA/StB/Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich<br>Dipl.-Fw./StB Stefan Voßkuhl | 18.05.2011,<br>Frankfurt   | Management Circle AG<br>Tel.: 0 61 96/47 22-0<br>Fax.: 0 61 96/47 22-9 99<br>www.managementcircle.de   |
| Stiftung in der aktuellen Beratungspraxis  | RA/FASt Dr. Klaus Olbing<br>RA/FASt Dr. Jörg Alvermann                                    | 19.05.2011,<br>Köln        | Verlag Dr. Otto Schmidt<br>Tel.: 02 21/93 73 86 56<br>Fax.: 02 21/93 73 89 69<br>www.otto-schmidt.de<br>Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Grunderwerbsteuer – Neuregelungen, Gestaltungsoptionen, Steueroptimierung  | RA/StB Felix Dericks<br>StB Dr. Heinrich Fleischer  | 23.05.2011,<br>Düsseldorf  | Management Circle AG<br>Tel.: 0 61 96/47 22-0<br>Fax.: 0 61 96/47 22-9 99<br>www.managementcircle.de   |
| Die Personengesellschaft im Steuerrecht  | Dipl.-Fw./StB Alfred P. Röhrig  | 24.05.2011,<br>Hamburg     | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de   |
| Internationales Steuerrecht  | RD Franz Hruschka<br>RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann                                      | 27.–28.05.2011,<br>München | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de   |
| Steuerfocus Personenunternehmen 2011 – Brennpunkte aus Rechtsprechung, Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Steuerberatung | Dipl.-Fw./OAR Wilfried Mannek<br>Dipl.-Fw./StB Alfred P. Röhrig<br>RiBFH Meinhard Wittwer | 31.05.2011,<br>Berlin      | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 0 89/38 18 95 03<br>Fax.: 0 89/38 18 95 47<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim Veranstalter erfragen       |
| Internationale Arbeitnehmerbesteuerung   | StB Christoph Ackermann<br>Nancy Höppner  | 31.05.2011,<br>Düsseldorf  | Management Circle AG<br>Tel.: 0 61 96/47 22-0<br>Fax.: 0 61 96/47 22-9 99<br>www.managementcircle.de<br>Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |

## Juni 2011

| Veranstaltungen                | Dozent   | Ort/Datum                | Veranstalter   |
|--------------------------------|--|--------------------------|--|
| Praxisforum Konzernsteuerrecht | StB/WP Prof. Dr. Thomas Rödder<br>Michael Beisheim<br>Brigitte Fischer<br>Alexandra Pung<br>MR Dr. Thomas Eisgruber<br>u. a. | 07.–08.06.2011,<br>Köln  | EUROFORUM<br>Tel.: 02 11/96 86 30 00<br>Fax.: 02 11/96 86 40 00<br>www.euroforum.de  |
| Gemeinnützigkeitsrecht         | RA/FASt Dr. Jörg Alvermann   | 07.06.2011,<br>Frankfurt | Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen<br>Tel.: 0 69/97 58 21-0<br>Fax.: 0 69/97 58 21-25<br>www.steuerberaterverband-hessen.de |



**Juni 2011**

| Veranstaltungen                                | Dozent  | Ort/Datum                | Veranstalter   |
|--|---|--------------------------|--|
| Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung | RA/StB/WP Dr. Paul Richard Gottschalk   | 07.06.2011,<br>München   | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 089/38189503<br>Fax.: 089/38189547<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                              |
| § 15 a EStG – Praxisnah                        | Dipl.-Fw./StB Alfred P. Röhrig  | 08.06.2011,<br>Frankfurt | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 089/38189503<br>Fax.: 089/38189547<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                              |
| GmbH (& Co. kg)<br>im Steuerrecht              | Dipl.-Fw./StB/WP Klaus Altendorf<br>Dipl.-Fw. Stefan Hamacher<br>Dipl.-Fw./StB/WP Benno Lange | 17.06.2011,<br>Frankfurt | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 089/38189503<br>Fax.: 089/38189547<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                              |
| Sanierung und<br>Insolvenzverwaltung           | RA/FASt Dr. Marcus Wollweber<br>RA/FASt Dr. Klaus Olbing                                      | 20.06.2011,<br>Frankfurt | Steuerakademie – Fortbil-<br>dungswerk des Steuerberater-<br>verbandes Hessen<br>Tel.: 069/975821-0<br>Fax.: 069/975821-25<br>www.steuerberaterverband-<br>hessen.de |
| Vereine, Verbände, Stiftungen                  | RA/FASt Dr. Jörg Alvermann<br>RA/FASt Dr. Klaus Olbing  | 22.06.2011,<br>Bremen    | Steuerberaterverband<br>Bremen e. V.<br>Tel.: 0421/59584-0<br>Fax.: 0421/59584-22<br>www.stbv-bremen.de  |
| Grenzüberschreitende Umsätze                   | Dipl.-Bw./StB Andreas Braun<br>StB Philipp Matheis  | 28.06.2011,<br>Frankfurt | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 089/38189503<br>Fax.: 089/38189547<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                              |
| Der Steuerprozess                              | RA Dr. Wolf-Dieter Butz   | 30.06.2011,<br>München   | C.H. Beck Seminare<br>Tel.: 089/38189503<br>Fax.: 089/38189547<br>www.beck-seminare.de<br>Weitere Termine beim<br>Veranstalter erfragen                              |