

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2011

60. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

82 Schenkel **Die Zukunft des  
Güterstandswechsels als  
Gestaltungsinstrument**

87 Beul **Wegfall des Art. 293 EG – Nachteil  
oder Chance?**

93 Ditges **Verlust der Verluste bei  
Abwärtsverschmelzung**

98 Dikmen **Schmiergeld an den  
Arbeitnehmer und die Rückforderung  
durch den Arbeitgeber aus steuerlicher  
Sicht**

102 **Veranstaltungen**

104 **LiteraTour**

106 **Steuermelder**

116 **Meldungen**

118 **Termine**

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

## I.

Manchmal kommen Ausländer mit der deutschen Mentalität nicht klar. Das gilt für die Staaten der EU, aber auch manchmal für Banken mit Niederlassungen in Deutschland. Zuerst durfte die LGT Bank in Liechtenstein die BHF Bank in Frankfurt nicht übernehmen, da die BaFin offensichtlich nicht überzeugt war, daß bei der LGT die Altlasten bereinigt worden sind. Nun ist die LGT offensichtlich beleidigt und kündigt ihren Rückzug an. Sie stand lange im Verdacht, Beihilfe zur Steuerhinterziehung deutscher Bürger zu leisten.

## II.

Wie lange ist eine Krise haltbar? Wie lange läßt sich gar eine Katastrophe nutzen oder ausschachten? Selbst seriöse und durchaus nicht zur Schaum-vor-dem-Mund-Politik neigende politische Presse nennt dieses Phänomen „Empörungsbewirtschaftung“. So what? Deutsche Medien scheinen sich darüber nicht mehr aufzuregen.

## III.

Wieder 10 Ausgaben geschafft. Die 60. Ausgabe des steueranwaltsmagazin liegt vor. Zeit, um einmal aus Sicht der Redaktion allen Autoren, Lesern, Beiratsmitgliedern, Freunden, Helfern und Unterstützern DANKE zu sagen.

*Einen schönen Sommer wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## 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 61. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2011.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

Bastian Schenkel, Rechtsanwalt in Düsseldorf; Carsten Beul, Rechtsanwalt in Neuwied; Thomas Ditges, Rechtsanwalt in Bonn; Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin in Bonn

## 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 6152-0;

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610

## Die Zukunft des Güterstandswechsels als Gestaltungsinstrument

Dr. Bastian Schenkel, Rechtsanwalt, S&P Söffing, Düsseldorf \*

### A. Einleitung

Der Wechsel des Güterstands wird aus mehreren Gesichtspunkten als attraktives Gestaltungsmittel genutzt. Anlässlich eines neueren Urteils des Bundesgerichtshofs<sup>1</sup> zur insolvenzrechtlichen Behandlung des Güterstandswechsels soll der nachfolgende Überblick über die drei rechtlichen Hauptgründe für den Einsatz dieses Instruments eine aktuelle Ist-Beschreibung liefern und gleichzeitig der Frage nachgehen, welche Bedeutung dem Güterstandswechsel in der Zukunft noch zukommen wird.

Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft leben, steht nach Beendigung des Güterstands nach §§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 Abs. 1 BGB ein Anspruch auf Ausgleich des während der Ehe erzielten Zugewinns zu. Eine Beendigung des Güterstands erfordert dabei nicht zwingend das Ende der Ehe durch Tod eines Ehegatten oder durch Scheidung. Vielmehr können die Ehegatten einen Zugewinnausgleich auch durch einen einvernehmlichen Wechsel des Güterstands während der Ehe herbeiführen, §§ 1372, 1408 Abs. 1 BGB. In der Praxis kehren die Ehegatten häufig nach erfolgtem Zugewinnausgleich und nach Ablauf einer mehr oder weniger langen Schamfrist in den gesetzlichen Güterstand zurück (sogenannte „Güterstandschaukel“). Dieser Schritt ist allerdings nicht zwingend erforderlich, um die meisten der Vorteile eines Güterstandswechsels zu erlangen. Hierbei handelt es sich insbesondere um erbschaftsteuerliche, erbrechtliche und insolvenzrechtliche Vorteile, welche die Ehegatten einzelfallbezogen zu einem lebzeitigen Zugewinnausgleich bei fortbestehender Ehe bewegen können.

### B. Güterstandswechsel als steuerliches Gestaltungsmittel

#### I. Erbschaft- und Schenkungsteuer

##### 1. Steuerfreiheit

Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten sind grundsätzlich erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig. Auch die seit 2009 geltende Erbschaftsteuerreform hat insoweit an dem Grundsatz nichts geändert. Insbeson-

dere größere Vermögensübertragungen übersteigen oftmals auch den auf 500.000 EUR angehobenen Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Hier bietet der lebzeitige Zugewinnausgleich eine Möglichkeit der schenkungsteuerfreien Vermögensübertragung. Die Zugewinnausgleichsforderung an sich zählt gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG nicht zum Erwerb im erbschaftsteuerlichen Sinne. Zudem ergeben sich auch aus der Erfüllung dieser Forderung keine erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Konsequenzen. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 12.07.2005<sup>2</sup> entschieden, daß in der Erfüllung eines solchen Zugewinnausgleichsanspruchs selbst dann keine freigiebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG zu sehen ist, wenn die Eheleute danach wieder in den gesetzlichen Güterstand zurückkehren. Unabhängig von seiner Höhe ist die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs damit keine Schenkung im Sinne des ErbStG.

Diese Grundsätze gelten auch für bereits erfolgte Schenkungen, die nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG noch nachträglich auf den Zugewinnausgleichsanspruch angerechnet werden können.<sup>3</sup> Dies führt zu einem Erlöschen der Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit. Gegebenenfalls bereits erlassene Schenkungsteuerbescheide werden nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO entsprechend geändert.<sup>4</sup>

Zwingende Voraussetzung ist jedoch, daß die Ehegatten den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft auch tatsächlich beenden. Ein sogenannter „Fliegender Zugewinnausgleich“ bei ununterbrochen bestehender Zugewinnsgemeinschaft stellt insofern keinen steuerfreien Ausgleich im Sinne

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

\* RA, StB, FASr Dr. Bastian Schenkel, LL.M. ist Mitarbeiter der überörtlichen S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

1 ►► BGH, Urteil vom 01.07.2010 – IX ZR 58/09.

2 BFH, Urteil vom 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl II 2005, 843.

3 Hinsichtlich der rückwirkenden Begründung der Zugewinnsgemeinschaft und den Auswirkungen auf § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vgl. Reich, ZEV 2011, 59.

4 Vgl. Friedrich-Büttner/Herbst, ErbStB 2011, 45 (46).

von § 5 Abs. 2 ErbStG dar, sondern ist als schenkungsteuerbare Zuwendung zu werten.<sup>5</sup>

Die Ehegatten können sich wie oben ausgeführt auch der Güterstandsschaukel bedienen und wieder in den gesetzlichen Güterstand zurückwechseln. Dies ist auch ohne Einhaltung einer Schamfrist steuerunschädlich möglich; es liegt kein steuerlicher Mißbrauchstatbestand vor.<sup>6</sup> Zudem könnten die Eheleute die Güterstandsschaukel wohl auch mehrfach nutzen.<sup>7</sup>

## 2. Risiken

Wichtig ist insoweit, daß die Ehegatten im Rahmen des Güterstandswechsels keine Vereinbarungen treffen, die den Anschein einer freigiebigen Zuwendung in sich bergen. Denn die Steuerfreiheit gründet sich darauf, daß der Zugewinnausgleich eben kein freiwilliger Akt ist, sondern die Erfüllung eines gesetzlichen Anspruchs. Daher sollten die Eheleute Vereinbarungen vermeiden, die die Dispositionsfreiheit des ausgleichsberechtigten Ehegatten über den zugewiesenen Vermögenswert einschränken. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn die Ehegatten Widerrufsklauseln in den notariellen Vertrag aufnehmen, wie sie bei Schenkungsverträgen häufig standardmäßig verwendet werden.<sup>8</sup>

Daneben müssen die Ehegatten größte Sorgfalt bei der Berechnung des zutreffenden Zugewinns walten lassen. Sofern sie einen zu hohen Ausgleichsanspruch ermitteln, gilt der übersteigende Teil als steuerpflichtige Schenkung. Im Gegenzug stellt ein Minderausgleich einen Verzicht und damit ebenfalls eine Schenkung dar, allerdings in umgekehrter Richtung. Außerdem besteht die Gefahr, daß die Finanzverwaltung den Eheleuten bei einer zu großen Diskrepanz mangelnde Ernsthaftigkeit unterstellt und den gesamten Zugewinnausgleich der Besteuerung unterwirft.

In diesem Zusammenhang sind auch etwaige Steuerforderungen, die noch nicht bestandskräftig sind, zu berücksichtigen. Werden beispielsweise die Ehegatten getrennt veranlagt und geht ein Ehegatte gegen seinen Steuerbescheid gerichtlich vor, so stellt sich die Frage, ob die Steuer als Verbindlichkeit anzusetzen ist.<sup>9</sup>

## II. Einkommensteuer

Der Zugewinnausgleichsanspruch besteht nach § 1378 Abs. 1 BGB grundsätzlich in Geld. Sofern die Ehegatten den Zugewinnausgleich demgemäß ausgleichen, ergeben sich keine ertragsteuerlich relevanten Sachverhalte. Abweichendes kann jedoch bei Übertragung von Vermögensgegenständen an Erfüllung statt i.S.v. § 364 BGB gelten, da insoweit ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt.<sup>10</sup> Bei der Übertragung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens könnte daher unter den weiteren Voraussetzungen nach § 17 EStG bzw. § 23 EStG ein steuerpflichtiger Vorgang vorliegen. Die Finanzverwaltung<sup>11</sup> sieht insoweit bei Grundstücksübertragungen im Rahmen von Eheschei-

dungen zur Erfüllung von Zugewinnausgleichsansprüchen ertragsteuerlich relevante Vorgänge im Zusammenhang mit der Prüfung privater Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sofern die weiteren Voraussetzungen wie die Unterschreitung der Haltefrist erfüllt sind, sei in diesen Vorgängen ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft zu sehen. Entsprechendes wird die Finanzverwaltung wohl konsequenterweise auch für den Zugewinn unter Fortbestand der Ehe annehmen.

Bei Vermögensgegenständen des Betriebsvermögens ergeben sich entsprechende Risiken hinsichtlich eines steuerbaren Veräußerungsgewinns, jedoch kann unter Umständen die Begünstigungsvorschrift des § 16 EStG greifen, die einen Freibetrag gewährt und unter Umständen zu einer Steuersatzprivilegierung führt.

Sofern der ausgleichspflichtige Ehegatte also nicht über genügend Liquidität zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs verfügt, sollte er idealerweise nicht steuerverstrikte Vermögensgüter an Erfüllung statt übertragen.<sup>12</sup>

## C. Güterstandswechsel als erbrechtliches Gestaltungsmittel

Der Güterstandswechsel<sup>13</sup> ist auch als Gestaltungsmittel denkbar, um Pflichtteilsansprüche der Höhe nach zu reduzieren. Ein Bedürfnis dazu besteht beispielsweise in Unternehmerfamilien, wenn nicht genügend Liquidität vorhanden ist, um Pflichtteilsansprüche zu bedienen und das Unternehmen zur Befriedigung dieser Ansprüche nicht zerschlagen werden soll. Den Ehegatten steht es grundsätzlich jederzeit frei, ihre güterrechtlichen Verhältnisse für die Zukunft zu ändern, weshalb die bei einem Ehegatten gegebenenfalls eintretende Vermögensmehrung grundsätzlich nicht als Schenkung gewertet wird, die einen Pflichtteilsergänzungsanspruch i.S.v. §§ 2325, 2329 BGB begründen könnte.<sup>14</sup>

5 ►► BFH, Urteil vom 24.08.2005 – II R 28/02, DStR 2006, 178; vgl. auch *Friedrich-Büttner/Herbst*, ErbStB 2011, 45 (46); *Kensbock/Menhorn*, DStR 2006, 1073.

6 BFH, Urteil vom 12.05.2007 – II R 29/02, BStBl II 2007, 843.

7 Vgl. *Geck*, ZEV 2006, 62 (65); kritisch: *Schlünder/Geißler*, NJW 2007, 482 (484).

8 Vgl. *Friedrich-Büttner/Herbst*, ErbStB 2011, 45 (46); *Geck*, ZEV 2006, 62 (65).

9 Siehe dazu auch unten unter D.

10 Vgl. *Kensbock/Menhorn*, DStR 2006, 1073 (1074).

11 Vgl. OFD Frankfurt, Verfügung vom 05.02.2001 – S – 2256 A – 16 – St II 27, FR 2001, 322; OFD München, Verfügung vom 26.06.2001 – S 2256-17 St 41, DStR 2001, 1298.

12 Vgl. zu weiteren Lösungsansätzen: *Kensbock/Menhorn*, DStR 2006, 1073 (1075 f.); von *Oertzen/Cornelius*, ErbStB 2005, 349 (352 ff.).

13 Aufgrund der geringen praktischen Relevanz bleibt die Gütergemeinschaft bei der Darstellung unberücksichtigt.

14 Vgl. *Kössinger*, in *Nieder*, Handbuch der Testamentsgestaltung, 3. Auflage 2008, § 21 Rn. 135.

## I. Wechsel von Gütertrennung in Zugewinnsgemeinschaft

Im Fall der Gütertrennung erfolgt bei Tod eines Ehegatten kein pauschaler erbrechtlicher Zugewinnausgleich nach § 1371 BGB. Der überlebende Ehegatte erbt daher bei diesem Güterstand weniger als bei der Zugewinnsgemeinschaft. Bei einer Familie mit zwei Kindern betragen die gesetzlichen Erbquoten nach § 1931 Abs. 4 BGB je ein Drittel für jedes Kind sowie den überlebenden Ehegatten. Der Pflichtteil beträgt in diesem Fall nach § 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB die Hälfte des gesetzlichen Erbteils, also je ein Sechstel. Im Fall der Zugewinnsgemeinschaft beläuft sich die gesetzliche Erbquote für den überlebenden Ehegatten hingegen nach §§ 1931 Abs. 1 Satz 1, 1371 Abs. 1 BGB auf ein Halb und die der beiden Kinder lediglich auf je ein Viertel. Die Pflichtteilsansprüche der Kinder lägen dementsprechend nur bei je einem Achtel. Ein Güterstandswechsel von der Gütertrennung zum gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft würde somit die Pflichtteilsansprüche der Kinder bedeutend verringern.

## II. Wechsel von Zugewinnsgemeinschaft zu Gütertrennung

Über den bereits oben beschriebenen Wechsel von dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft in eine Gütertrennung können die Ehegatten grundsätzlich im Rahmen der Durchführung des Zugewinnausgleichs Vermögen untereinander übertragen. Hierdurch können sie auch eine Minderung des Vermögens eines Ehegatten erreichen, wodurch die Bemessungsgrundlage für das Erbe und damit auch die Pflichtteilsansprüche geschmälert würden.

Jedoch sollten die Ehegatten darauf achten, daß ein solcher Wechsel, insbesondere wenn im Anschluß durch eine Güterstandsschaukel wieder die Zugewinnsgemeinschaft begründet werden soll, nicht ausschließlich zur Pflichtteilsminimierung durchgeführt wird. Der Bundesgerichtshof könnte darin ansonsten eine mißbräuchliche Benachteiligung der gesetzlichen Erben sehen und den sich daraus ergebenden Effekt der Benachteiligung von Pflichtteilsberechtigten nicht anerkennen, indem er die Gestaltung wegen Verfolgung ehewidriger Zwecke ausnahmsweise als Schenkung im Sinne von § 2325 Abs. 1 BGB beurteilt.<sup>15</sup>

Auf der anderen Seite besteht das Risiko, daß – wenn nicht schnell wieder zurückgewechselt wird – ein Ehegatte verstirbt. Dann würden sich wieder die für den überlebenden Ehegatten ungünstigeren Erbquoten der Gütertrennung ergeben. Zudem kann in der Zwischenzeit jeder Ehegatte sein Vermögen im Ganzen veräußern, da § 1365 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht gilt.

## D. Güterstandswechsel als insolvenzrechtliches Gestaltungsmittel

Der Güterstandswechsel wurde bislang auch für Zwecke des Vermögensschutzes unter dem Stichwort „Asset Protection“

genutzt. Hierbei ging es darum, im Wege des Güterstandswechsels Vermögensteile des einen, beispielsweise aufgrund freiberuflicher oder unternehmerischer Tätigkeit mit einem persönlichen Haftungsrisiko belasteten Ehegatten auf den anderen Ehegatten zu übertragen und damit dem Gläubigerzugriff zu entziehen.

Grundsätzlich ist eine solche Gestaltung überhaupt nur wirtschaftlich sinnvoll, solange gegen den potentiellen Schuldner des Zugewinnausgleichsanspruchs noch keine Gläubigerforderungen bestehen, egal ob diese bedingt, befristet oder noch nicht fällig sind<sup>16</sup> und unabhängig von der tatsächlichen Kenntnis der Ehegatten. Denn derartige Verbindlichkeiten würden nach § 1375 Abs. 1 Satz 1 BGB bereits das Endvermögen des Ehegatten und damit den Zugewinn mindern. Der erstrebte Vermögensschutz bliebe damit i.H.d. bereits bestehenden Verbindlichkeiten aus. In der Literatur wurde der Güterstandswechsel aus diesem Grund daher als Möglichkeit des präventiven Vermögensschutzes angesehen.<sup>17</sup>

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach der Insolvenzfestigkeit unter Anfechtungsgesichtspunkten, die in den §§ 3 f. AnfG und §§ 133 f. InsO mit sich jeweils entsprechenden Voraussetzungen kodifiziert sind. Der BGH hat hierzu bereits im Jahr 1971 die wesentlichen Weichenstellungen vorgenommen.<sup>18</sup> Er entschied, daß güterrechtliche Verträge in gleicher Weise der Anfechtung innerhalb und außerhalb der Insolvenz unterliegen wie sonstige Verträge zwischen Ehegatten. Zugleich hätten künftige Gläubiger eines Ehegatten keinen Bestandsschutz auf einen bestimmten ehelichen Güterstand, so daß folglich lediglich die Gläubiger überhaupt in den Schutzbereich des damaligen Konkurs- und heutigen Insolvenzrechts fallen können, die bereits vor dem Wechsel des Güterstands Ansprüche gegen einen Ehegatten hatten.

## I. Bisherige Auffassungen

Die nachfolgend dargestellten überwiegenden Stimmen in der Literatur gingen bislang davon aus, daß der Güterstandswechsel für die Gläubiger nicht erfolgreich anfechtbar war. Zu unterscheiden ist insoweit zwischen dem Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf die Zugewinnausgleichsforderung begründet sowie dem Erfüllungsgeschäft, durch das die Ehegatten den Zugewinn tatsächlich ausgleichen.

15 Vgl. von Oertzen/Cornelius, ErbStB 2005, 349 (350) sowie dazu und zu der alternativen Gestaltung einer „Ehegattinnengesellschaft“ Wall, ZEV 2007, 249.

16 Von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht Rn. 36.

17 Ponath, ZEV 2006, 49; Scherer/Kirchhain, ZErB 2006, 106; von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, Rn. 38; Werner, Zerb 2010, 104 (105).

18 Vgl. BGH, Urteil vom 20.10.1971, VIII ZR 212/69, NJW 1972, 48.

### 1. Anfechtbarkeit des Verpflichtungsgeschäfts

Hinsichtlich der den Anspruch auf Zugewinnausgleich begründenden Willenserklärungen kommen Unentgeltlichkeits-, Entgeltlichkeits- und Vorsatzanfechtung in Betracht.

#### a) Unentgeltlichkeitsanfechtung, § 4 Abs. 1 AnfG, § 134 Abs. 1 InsO

Zum einen könnte in dem Verpflichtungsgeschäft ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zu sehen sein. Ob das Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit jedoch beim Abschluß eines Ehevertrags, durch den der gesetzliche Güterstand beendet wird, erfüllt sein kann, ist in der Literatur umstritten.

aa) Eine Ansicht<sup>19</sup> legt das Merkmal der Unentgeltlichkeit im Sinne eines effektiven Gläubigerschutzes weit aus. Unentgeltlichkeit liege demnach nur dann nicht vor, wenn der andere Ehegatte dem Ausgleichsverpflichteten eine Gegenleistung schulde. Sofern der Ausgleichsverpflichtete jedoch freiwillig und ohne Gegenleistung eine entsprechende Vereinbarung abschließe, handele es sich bei dieser freiwilligen Begründung einer Zugewinnausgleichsforderung um eine unentgeltliche Leistung. Diese berechtigten den Gläubiger grundsätzlich zu einer Unentgeltlichkeitsanfechtung. Die Anfechtbarkeit werde jedoch durch den oben beschriebenen Grundsatz der güterrechtlichen Vertragsfreiheit eingeschränkt. Daher seien nur solche Gläubiger zur Anfechtung berechtigt, deren Ansprüche gegenüber einem Ehegatten schon vor Abschluß des den Zugewinnausgleich begründenden Ehevertrags entstanden seien. Eine Ausnahme gelte jedoch, sofern die Ehegatten den Zugewinnausgleich mit Rückwirkung auf einen Zeitpunkt, in dem die Gläubigerforderung noch nicht bestand, vereinbaren. Dann trete die güterrechtliche Vertragsfreiheit der Ehegatten zugunsten eines effektiven Gläubigerschutzes zurück.<sup>20</sup>

bb) Nach einer anderen Meinung sei schon das Merkmal der Unentgeltlichkeit nicht erfüllt, da der ausgleichsberechtigte Ehegatte als Ehepartner zum Erwerb des während der Ehe aufgebauten Vermögens beigetragen habe. Nur dieses Vermögen fließe in die Berechnung des Zugewinns ein. Der daraus resultierende Anteil am Zugewinn stünde dem Ehegatten nach der gesetzlichen Wertung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft ohnehin zur Hälfte zu.<sup>21</sup> Im übrigen liege keine objektive Gläubigerbenachteiligung vor, die zur Anfechtung berechtigen würde.<sup>22</sup>

#### b) Entgeltlichkeitsanfechtung, § 3 Abs. 2 Satz 1 AnfG, § 133 Abs. 2 Satz 1 InsO

Daneben kommt eine Entgeltlichkeitsanfechtung in Frage, da die Ehegatten gemäß § 138 Abs. 1 Nr. 1 InsO als nahestehende Personen i. S. v. § 3 Abs. 2 Satz 1 AnfG, § 133 Abs. 2 Satz 1 InsO gelten. Geht man mit der Meinung konform,

daß es sich bei der Begründung der Zugewinnausgleichsforderung um eine entgeltliche Leistung handelt, käme es nur noch auf das Merkmal der Gläubigerbenachteiligung an. Daher halten Teile der Literatur den Wechsel des Güterstands als Gestaltungsmittel erst nach Ablauf der zweijährigen Frist nach § 3 Abs. 2 Satz 2 AnfG, § 133 Abs. 2 Satz 2 InsO für sicher.<sup>23</sup>

#### c) Vorsatzanfechtung, § 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG, § 133 Abs. 1 Satz 1 InsO

Für eine Vorsatzanfechtung bedarf es eines doppelten Vorsatzes; einerseits muß der Schuldner des Ausgleichsanspruchs den Vorsatz gehabt haben, durch die Beendigung des Güterstands potentielle Gläubiger zu benachteiligen, und zum anderen muß der Gläubiger des Ausgleichsanspruchs von dem Gläubigerbenachteiligungsvorsatz seines Ehegatten gewußt haben. Letzteres wird gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 AnfG, § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO insoweit vermutet, als daß der Gläubiger des Ausgleichsanspruchs von der drohenden Zahlungsunfähigkeit seines Ehegatten sowie davon wissen mußte, daß die Handlung den Gläubiger benachteiligen würde. Selbst wenn diese Voraussetzungen vorliegen, ist die Literatur der Ansicht, daß die güterrechtliche Vertragsfreiheit zumindest hinsichtlich künftiger Gläubiger vorgehe.<sup>24</sup>

### 2. Anfechtbarkeit des Erfüllungsgeschäfts

a) Das Erfüllungsgeschäft, also die tatsächliche Durchführung des Zugewinnausgleichs, stellt die Erfüllung des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs aus §§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 Abs. 1 BGB dar. Die Erfüllungshandlung stellt mithin eine Gegenleistung in Form der Befreiung eines vollwertigen wirtschaftlichen Ausgleichsanspruchs dar. Eine Unentgeltlichkeitsanfechtung kommt daher nicht in Betracht.

b) Im Hinblick auf die Entgeltlichkeitsanfechtung ist zu berücksichtigen, daß die dafür erforderliche Gläubigerbenachteiligung nach der Rechtsprechung des BGH wohl nicht vorliegen dürfte, da die Erfüllungshandlung als Befreiung von einer rechtsgültigen und unanfechtbaren Verbindlichkeit grundsätzlich einen vollwertigen wirtschaftlichen Ausgleich für die Tilgungsleistung aus dem haftenden Vermögen darstellt. Allenfalls käme eine mittelbare Gläubigerbenachteiligung in Betracht, da der Ehegatte als befriedigter Gläubiger vollständig befriedigt und dadurch die Quote für die anderen Gläubiger entsprechend gesenkt würde.<sup>25</sup>

19 Scherer/Kirchhain, Zerb 2006, 106 (108).

20 Scherer/Kirchhain, Zerb 2006, 106 (109, 111).

21 Klühs, NZI 2010, 921 (923); Ponath, ZEV 2006, 49 (53 f.); Werner, Zerb 2010, 104 (105).

22 Werner, Zerb 2010, 104 (105).

23 Werner, Zerb 2010, 104 (105).

24 Ponath, ZEV 2006, 49 (55); Scherer/Kirchhain, Zerb 2006, 106 (111).

25 Vgl. Klühs, NZI 2010, 921(923).

## II. Urteil des Bundesgerichtshof vom 01.07.2010

Der BGH hat jedoch in einem aktuellen Urteil<sup>26</sup> erstmals entschieden, daß auch im Zusammenhang mit güterrechtlichen Verträgen, die der Schuldner mit einer nahestehenden Person nicht früher als zwei Jahre vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens geschlossen hat, der Anfechtungstatbestand nach § 133 Abs. 2 InsO erfüllt sei. Die im Rahmen der Aufhebung der Zugewinnsgemeinschaft vereinbarte Vermögensauseinandersetzung sowie ihr dinglicher Vollzug verschlechterten insgesamt die Zugriffsmöglichkeiten der Gläubiger. Gläubigerbenachteiligungsvorsatz und die Kenntnis des anderen Teils hiervon würden widerleglich vermutet.

Damit eröffnet der BGH betroffenen Gläubigern eine Anfechtungsmöglichkeit, die bislang nicht sicher entschieden war. Insolvenzfeste Vermögensübertragungen unter Eheleuten sind damit durch Nutzung des Güterstandswechsels mit einer weiteren Unsicherheit belegt. Die Entscheidung des BGH schränkt die Gestaltungsoption im Vorfeld einer Insolvenz zu Recht zugunsten eines effektiven Gläubigerschutzes ein. Ansonsten wären mißbräuchliche Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten möglich, die dem Sinn und Zweck des Insolvenzrechts zuwiderlaufen würden und gleichzeitig durch familienrechtliche Erwägungen oder gar die grundrechtlich geschützte Ehe nicht zu rechtfertigen wären. Die Zukunft des Güterstandswechsels als Insolvenzsicherungsmittel erscheint damit fragwürdig.

## E. Fazit

Von den drei Hauptgründen, die aus rechtlicher Sicht für einen Zugewinnausgleich bei fortdauernder Ehe sprechen, sind zwei Gründe nach wie vor attraktiv. So lassen sich durch die richtige Gestaltung Vermögenswerte steuerbegünstigt oder steuerfrei von einem auf den Ehegatten übertragen. Daneben besteht erbrechtlich die Möglichkeit, potentielle Pflichtteilsansprüche zu senken und hierdurch bereits zu Lebzeiten auf die Nachlaßverteilung Einfluß zu nehmen. Die Ehegatten sollten dabei jedoch stets bedenken, daß der Güterstandswechsel neben den beschriebenen Risiken bei der Abwicklung auch Kosten verursacht. So bedarf es eines notariellen Vertrags der Ehegatten, dessen Kosten sich nach dem Wert des übertragenen Vermögens richtet.

Hinsichtlich des in der Vergangenheit teilweise maßgeblichen Grundes der insolvenzfesten Übertragung von Vermögenswerten ist nach der neuen Entscheidung des BGH hingegen Vorsicht geboten. Lediglich eine rechtzeitige Vermögenssicherung, also ein Güterstandswechsel, bevor Gläubigerforderungen existieren und mindestens zwei Jahre vor einer Insolvenz, sind noch ohne größeres Risiko zu empfehlen. Da dies jedoch in der Praxis kaum planbar sein wird, hat der Güterstandswechsel als Mittel der Insolvenzsicherung wohl bis auf weiteres keine Zukunft.

26 BGH, Urteil vom 01.07.2010, IX ZR 58/09, NZI 2010, 738.



### Gemeinnützigkeit kompakt

Grundlagen und Leitlinien für die Praxis

von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Klaus Liebl, München

2009, 80 Seiten, € 15,-

ISBN 978-3-415-04383-1

Der systematische Leitfaden macht dem praktischen Anwender die steuerliche Erfassung des bürgerschaftlichen Engagements transparent. Neben den allgemeinen Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit erläutern die Autoren die »Dauerbrenner« der Praxis, so etwa die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs, den schädlichen Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten, die Ausgliederung von Teilbereichen gemeinnütziger Körperschaften auf Tochtergesellschaften oder die Folgen von Verlusten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

 BOORBERG

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

SZ0611

## Wegfall des Art. 293 EG – Nachteil oder Chance?

Dr. Carsten Beul, Rechtsanwalt, Beul & Klatt, Neuwied

### 1. Ausgangslage

Die Regelung des Art. 293 EG (Ex-Art. 220 EWG) wurde weder in den EU-Vertrag noch in den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union aufgenommen.

Eine Nachfolgeregelung findet sich insoweit nicht.

Art. 293 EG hatte folgenden Wortlaut:

*Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:*

- *den Schutz der Personen sowie den Genuß und den Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt,*
- *die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft,*
- *die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften i. S. d. Art. 48 Abs. 2, die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen,*
- *die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche.*

Die Regelung des ex-Art. 293 EG war als Handlungsauftrag an die Mitgliedstaaten gedacht, um das Funktionieren des gemeinsamen Marktes zu erleichtern und in seinem Anwendungsbereich den Binnenmarkt zu verwirklichen.<sup>1</sup> Hieraus sollte auch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten resultieren.<sup>2</sup>

Dabei ist ex-Art. 293, 1. Spiegelstrich inzwischen auch im Rahmen der Grundfreiheit zu gewährleisten, nämlich den Schutz der Personen sowie den Genuß und Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt. Insoweit war ex-Art. 293 1. Spiegelstrich bereits als Selbstverständlichkeit obsolet.

Auch die Regelung in ex-Art. 293, 3. Spiegelstrich, die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften im Sinne des Art. 55 II AEU (ex-Art. 48 EG), die Beibehaltung und Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen, ist inzwischen infolge der Rechtsprechung des EuGH als Handlungsauftrag nicht mehr erforderlich und damit ebenfalls obsolet.<sup>3</sup>

Die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche gemäß ex-Art. 293, 4.

Spiegelstrich, ist im wesentlichen durch das EuGVÜ<sup>4</sup> und die EuGVVO<sup>5</sup> gewährleistet. Auch diese Vorschrift ist damit obsolet geworden.

Einzig die Frage der Beseitigung der Doppelbesteuerung ist derzeit nur unzureichend gelöst, da lediglich unterschiedliche bilaterale Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten geschlossen wurden.<sup>6</sup>

Insoweit könnte möglicherweise die EuGVVO als Modell für die Möglichkeit einer Europäischen Verordnung zur Regelung der Steuerhoheit dienen, soweit sich der EuGH nicht entschließt, ein konsistentes System des Doppelbesteuerungsverbots zu schaffen.

Nachfolgend soll daher der Schwerpunkt auf der Frage der Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft liegen.

### 2. Wirkung steuerlicher Maßnahmen auf grenzüberschreitende Sachverhalte

Jede Grenzüberschreitung löst eine Fülle steuerlicher Pflichten und Normkonflikte aus. Die Frage der Anwendbarkeit des jeweiligen internationalen Steuerrechts und die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten werden höchst komplex in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt.

Auf Gemeinschaftsebene mangelt es an Harmonisierungsmaßnahmen, die eine Doppelbesteuerung verhindern könnten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH obliegt die Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich

1 EuGH Rs. 137/84, Mutsch, Slg. 1985, 2681, Rn. 11; *Hartge* in Schwarz Art. 293 Rn. 1 m.w.N.

2 *Schwartz/Möller*, in *GS* (Groeben/Schwarze), 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer*, in *Grabitz/Hilf* (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m.w.N.; *Randelzhofer/Forsthoef*, in *Grabitz/Hilf*, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256.

3 So auch *Hartje* in Schwarz, § 293 EG Rn. 7 m.w.N.

4 Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Brüsseler Gerichtsstands- und Vollstreckungsübereinkommen – EuGVÜ) v. 27.09.1968, ABl. 1972 L 299/32, BGBl. II 1972, 774, das weiter im Verhältnis zu Dänemark gilt und durch das Luganer Übereinkommen v. 16.09.1988 auf die damaligen EFTA-Staaten erstreckt wurde (Abl. 1988 L 319/9, BGBl. II 1994, 2658).

5 Verordnung (EG) Nr. 44/2001 des Rates vom 22.12.2000 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVVO), Abl. EG 2001 L 12/1, das innerhalb der EU nur im Verhältnis zu Dänemark nicht gilt.

6 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50 f.

den Mitgliedstaaten.<sup>7</sup> Ein umfassendes multilaterales Übereinkommen ist bisher nicht geschlossen worden, so daß eine für alle Staaten geltende, einheitliche Regelung fehlt.<sup>8</sup> Grenzüberschreitende Konfliktfälle sind nur in einem Teilssegment, im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, durch das Übereinkommen 90/436/EWG<sup>9</sup> geregelt, das auf Grundlage des Art. 293 EG (ex-Art.220 EWG) geschlossen wurde. Daneben existieren zahlreiche bilaterale Abkommen, die die Verteilung der Steuerhoheit zwischen den Abkommensstaaten untereinander regeln.

Die mangelnde Vereinheitlichung bei der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten führt zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand und zu einer Vielzahl streitiger Rechtsfragen.

Die regelmäßige Anrufung des Europäischen Gerichtshofs in derartigem Fall zeigt, daß durch die Unabgestimmtheit immer wieder Eingriffe in die Grundfreiheiten erfolgen.

Der EuGH sieht sich in den Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEU nur dazu berufen, die vorgelegte einzelfallbezogene Rechtsfrage zu entscheiden. Er hat bislang nicht den Versuch unternommen, ein kohärentes System zur Aufteilung der Steuerhoheiten zu entwickeln.

Notwendig erscheint allerdings ein System zwischen den Mitgliedstaaten, das nach allgemeinen festen Regeln die Aufteilung der Steuerhoheit regelt und das System der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ersetzt.

Nur so lassen sich die Grundfreiheiten und die ihnen immanenten Beschränkungsverbote wirksam durchsetzen.

### 3. Doppelbesteuerungsabkommen als Beschränkung

Die Mitgliedstaaten trifft gegenüber den Gemeinschaftsbürgern die grundsätzliche Verpflichtung, bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit das Gemeinschaftsrecht zu respektieren.<sup>10</sup> Dies beinhaltet insbesondere eine die Grundfreiheiten respektierende kohärente, diskriminierungs- und beschränkungsfreie Ausgestaltung der Steuersysteme.<sup>11</sup> Fraglich erscheint allerdings, was in diesem Zusammenhang der Begriff der Kohärenz bedeutet. Beinhaltet er lediglich ein in sich abgeschlossenes nationales System oder darüber hinaus auch eine zusammenhängende, widerspruchsfreie<sup>12</sup> Regelung der grenzüberschreitenden Sachverhalte.

Dabei kann je nach Tätigkeit des Gemeinschaftsbürgers als Grundfreiheit die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEU (ex-Art. 39 EG), die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG), die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEU (ex-Art. 49 EG) oder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEU (ex-Art. 56 EG) betroffen sein oder subsidiär ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEU (ex-Art. 12 EG) vorliegen. Der Schutzbereich der jeweiligen Grundfreiheit ist eröffnet, wenn grenzüberschreitender Bezug vorliegt und die jeweiligen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Falls der Schutzbereich eröffnet sein sollte, stellt sich die hier entscheidende Frage, ob Unabgestimmtheiten zu einer Beeinträchtigung führen können. Dazu müsste eine Diskriminierung oder eine unterschiedslose Beschränkung vorliegen.

Alle oben genannten Grundfreiheiten sind verletzt, wenn eine Diskriminierung vorliegt, d.h. die nachteilige Ungleichbehandlung von ausländischen Staatsangehörigen wegen ihrer Staatsangehörigkeit. Eine Diskriminierung ist gegeben, wenn ohne sachlichen Grund vergleichbare Sachverhalte ungleich oder gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Dies kann ausdrücklich aufgrund der Staatsangehörigkeit erfolgen oder aufgrund von Umständen, die typischerweise von Ausländern erfüllt werden. Für die Feststellung der Vergleichbarkeit der Situation des ausländischen und des inländischen Steuerschuldners muß auf konkrete Umstände abgestellt werden.<sup>13</sup>

In diesem Zusammenhang ist allerdings die Bestimmung der vergleichbaren Gruppen von Steuerpflichtigen problematisch. Entscheidend ist nämlich, ob ausschließlich Inländer mit Ausländern oder auch Ausländer untereinander eine Vergleichsgruppe bilden können, d.h. der Gemeinschaftsbürger eines Mitgliedstaats, mit dem ein DBA geschlossen wurde, und der eines Mitgliedstaates, der nicht unter den Schutz eines Abkommens fällt.<sup>14</sup>

Der EuGH hat zwar die Vergleichbarkeit der Lage in der Rechtssache D. verneint<sup>15</sup> mit der Begründung, ein Abkommen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung teile die Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten auf, so daß für Staatsangehörige dieser Staaten besondere Regeln gelten und zwar ausschließlich für bestimmte, von den Abkommen erfasste Personen.<sup>16</sup> Allerdings lag eine Fallkonstellation zugrunde, die nicht zu einer Doppelbesteuerung führte; außerdem enthielt das DBA komplexe Regelungen. Allerdings ist dem Gerichtshof entgegenzuhalten, daß die

7 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f. 30.

8 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50.

9 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225, 10 ff.

10 EuGH, Urteil v. 06.06.2000, Rs. C-35/98 (Verkoijen), Slg. 2000, I-04071, Rn. 32; Urteil v. 10.03.2005, Rs. C-39/04 (Laboratoires Fournier) Slg. 2005, I-02057, Rn. 14; Urteil v. 14.09.2006, Rs. C-386/04 (Stauffer), Slg. 2006, I-08203, Rn. 2.

11 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

12 Soweit dies im Steuerrecht überhaupt faktisch möglich, weil „politisch gewollt“ sein kann.

13 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

14 Vgl. Weggemann, IStR 2003, 677, 684.

15 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

16 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

Frage bislang ungeklärt ist, ob die Mitgliedstaaten die Steuerhoheit überhaupt willkürlich untereinander aushandeln und aufteilen dürfen und ob sich der Unionsbürger dem wehrlos zu fügen hat.

In diesem Zusammenhang ist wiederum auf die Ausprägung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu rekurren. Nach der vom EuGH entwickelten Gebhard-Formel fallen auch unterschiedslos wirkende Maßnahmen in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit, wenn sie die Ausübung der selbstständigen Tätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>17</sup> Dies gilt entsprechend für die Arbeitnehmerfreizügigkeit<sup>18</sup>, die Dienstleistungsfreiheit<sup>19</sup> sowie die Kapitalverkehrsfreiheit.

Dies wurde auch für das Steuerrecht in der Entscheidung Marks & Spencer<sup>20</sup> ausdrücklich bestätigt.

Entgegenstehende Literaturmeinungen<sup>21</sup> dürften daher als überholt anzusehen sein.

Den Extremfall stellt die Nichtexistenz eines DBA dar. Dies führt dazu, daß eine hieraus resultierende Doppelbesteuerung eine grenzüberschreitende Tätigkeit in jedem Fall weniger attraktiv macht.

Aber auch bei Bestehen eines DBA liegen im Regelfall Beschränkungen vor. Diese ergeben sich allein aus der Machtgewichtung, die bei bilateralen Abkommen ungleich verschiedener sind als bei Entscheidungen, die – wie hier im Steuerrecht – einstimmig den Ministerrat passieren müssen. Insoweit ist abzuwägen zwischen den Interessen des Unionsbürgers aus seinen Rechten und dem Recht der Mitgliedstaaten möglichst viel im „Basar“ der bilateralen Verhandlungen herauszuholen. Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So bekräftigt der Gerichtshof<sup>22</sup> ausdrücklich, daß bei DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Allerdings sieht der Gerichtshof selbst Regelungen der DBA nicht als generellen Freibrief an. Insoweit sollte die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs auf den Prüfstand gestellt werden. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß es den Mitgliedstaaten freistehe, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen,<sup>23</sup> und daß eine aus dieser Aufteilung folgende Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der beiden vertragschließenden Staaten keine gegen Art. 45 AEU (ex-Art. 39 EG) verstoßende Diskriminierung darstellen könne.<sup>24</sup> Diese Rechtsprechung müsste konsequent anhand der Rechtsprechung zu den Beschränkungsverboten überprüft werden. Insbesondere widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin<sup>25</sup> dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote. Dies wirft folgende Fragen auf:

- Ist eine willkürliche Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten?

- Können Anwendung und Ausgestaltung der DBA als Rechtfertigungsgründe für eine solche willkürliche Aufteilung der Steuerhoheit angesehen werden?
- Sind die Regelungen der Vielzahl bilateraler DBA geeignet, um das Ziel der Steueraufteilung zu erreichen?
- Was gilt, wenn gar kein DBA vorliegt?

Hält man sich diese Fragen vor Augen, wird klar, daß die Beschränkungen nicht durch geschriebene Rechtfertigungsgründe oder ungeschriebene zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein können. Zwar kann die Aufteilung der Steuerhoheit aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses als geboten angesehen werden. Dies versperrt jedoch den Blick auf das Grundsätzliche: Gilt dies auch für eine nach Basar-Methode bilateral ausgehandelte Aufteilung? Die Beseitigung allein durch nur unzureichend abgestimmte bilaterale DBA dürfte nicht als zwingend, zumindest aber als unverhältnismäßig anzusehen sein.

Des weiteren wird die Gewährleistung der steuerlichen Kohärenz als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund angeführt. Aus dem althergebrachten Blickwinkel völkerrechtlicher Hoheitsbefugnisse könnte die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zur Rechtfertigung herangezogen werden.<sup>26</sup> Allerdings findet diese Hoheitsbefugnis vertragsrechtlich innerhalb der Union dort ihre

17 EuGH, Urteil v. 30.11.1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg.1995, I-04165, Rn. 37.

18 EuGH, Urteil v. 15.12.1995, Rs. C-415/93 (Bosman), Slg.1995, I-04921, Rn. 114.

19 EuGH, Urteil v. 12.06.1996, Rs. C-3/95 (Reisebüro Broede), Slg. 1996, I-06511, Rn. 25.

20 EuGH, Urteil v. 13.12.2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rn. 35.

21 Forsthoft in Grabitz/Hilf, (Stand 2010), AEUV Art 45 Rn. 190, Fn. 7 unter Verweis auf Randelzhofer/Forsthoft, in Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 EGV Rn. 216-220.

22 Urteil v. 12.12.2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) Slg. 2006, I-11673, Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil v. 29.04.1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58 f.; vgl. Randelzhofer/Forsthoft in Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m.w.N.

23 EuGH, Urteil v. 21.09.1999, Rs. C – 307/97 (Saint-Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57.

24 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C – 336/96 (Gilly), Slg. 1998, I – 2793, Rn. 30.

25 EuGH, Urteil v. 14.02.1995, Rs. C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523, 524 ff.

26 Kokott/Henze, BB 2007, 913, 918.

Grenze, wo die Grundfreiheiten verletzt werden. Beschränkung ist notwendige Folge mangelnder Harmonisierung der Steuervorschriften und dem Wesen bilateraler Verträge immanent.<sup>27</sup> Damit beinhaltet bereits der Abschluß bilateraler DBA eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten. Bei vollständigem Fehlen eines DBA ist dies noch augenscheinlicher.

Bislang postulierte ex-Art. 293, 2. Spiegelstrich (ex-Art. 220 EWG) eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Nach wohl überwiegender Meinung regelte ex-Art. 293 EG (ex-Art. 220 EWG) die Verpflichtung zum Abschluß<sup>28</sup> entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen; eine abweichende Meinung sah nur die Pflicht zur Verhandlung<sup>29</sup> über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt<sup>30</sup>, aber eine Direktwirkung abgelehnt.<sup>31</sup> Durch den Wegfall des Art. 293 EG werden die Fragen hinfällig, ob die Norm eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu einer multilateral harmonisierenden Regelung beinhaltet<sup>32</sup> oder ob wegen der Formulierung „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird und bei Verletzung dieser Verpflichtung dem Staatsangehörigen ein Wahlrecht nach dem Prinzip der Meistbegünstigung zusteht.<sup>33</sup>

Nicht weggefallen ist die Verpflichtung, die sich aus den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ergibt.

Jedenfalls besteht eine Verpflichtung zu einer Regelung dergestalt, daß Beschränkungen nicht mehr aufrechterhalten werden dürfen. Dies ergibt sich bereits aus der Loyalitätspflicht des Art. 4 III EU, wonach die Mitgliedstaaten die praktische Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht verletzen dürfen.

Bereits die immer wieder vorliegenden Probleme bei der Abgrenzung der Steuerhoheit und die unbefriedigenden Lösungen nach Einzelfallentscheidungen des EuGH stellen für sich genommen neue Beschränkungen dar.

Beispielhaft sei auf die Frage der Besteuerung bei Wohnsitzwechsel natürlicher Personen oder des Sitzwechsels juristischer Personen sowie auf die Frage der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern etc. verwiesen. Bezeichnend sind die Verfahren i. d. S. *Meilicke*, die nach der Entscheidung *Meilicke*<sup>34</sup> zu einer erneuten Vorlage durch das Finanzgericht Köln i. d. S. *Meilicke*<sup>35</sup> führte.

Mühsam müssen Bürger sich ihre Rechte erkämpfen, obwohl es seit mehr als 15 Jahren feststeht, daß die Grundfreiheiten nicht ohne Rechtfertigungsgründe beschränkt werden dürfen.

Aktuelles Beispiel ist das Beispiel der Behandlung der Grenzgänger durch die Finanzverwaltung Deutschlands. Im Verhältnis zu Luxemburg wird die „Pilotenregelung“ angewandt, d. h., wer als Grenzgänger in Deutschland wohnt und reist, ist anteilig nur mit den Einkünften in Luxemburg steuerpflichtig, die auf die Zeit entfallen, die er in Luxemburg tätig ist. Alle Reisen nach Deutschland und ins sonstige Ausland führen zur Steuerpflicht<sup>36</sup> in Deutschland.

Auch Abfindungen und Renten sollen in Deutschland steuerpflichtig sein, wenn die Tätigkeit in Luxemburg nicht mehr aktiv ausgeübt wird.

Demgegenüber sollen im Verhältnis zu Frankreich Abfindungen – insbesondere bei Altersteilzeit – aus dem Tätigkeitsstaat in diesem steuerpflichtig sein<sup>37</sup>, wenn die Bezüge aus Deutschland stammen.

Die Beispiele beziehen sich auf zwei unterschiedliche DBA (Deutschland-Luxemburg und Deutschland-Frankreich), welche von deutscher Seite zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen führt. Bezeichnenderweise ist festzuhalten, daß das DBA mit Luxemburg über einen Zeitraum von 50 Jahren anderslautend ausgelegt bzw. praktiziert wurde. Erst im derzeitigen Zusammenhang, insbesondere dem unterschwelligem Kampf zwischen Deutschland und Luxemburg um „Schwarzgeldkonten“, wird die Auslegung als Druckmittel, als „Keule“ hervorgeholt, um Luxemburg in die Knie zu zwingen.<sup>38</sup> Ein solches Verhalten ist der Eu-

27 EuGH, Urteil v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

28 *Schwartz/Mölls* in GS (Groeben/Schwarze), 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer* in Grabit/Hilf (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m. w. N.; *Randelzhofer/Forsthoff* in Grabit/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39–55 Rn. 256.

29 *Geiger*, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl *Scherer* in Birk, Handbuch der europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

30 Urteil v. 06.10.1976, Rs. 12/76 (Tessili/Dunlop), Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

31 Urteil v. 11.07.1985, Rs. 137/84 (Mutsch), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. vgl. Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; v. 12.12.2002, Rs. C-385/00 (de Groot), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; v. 05.07.2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; v. 23.02.2006, Rs. C-513/03 (van Hilten/van der Heijden), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und v. 07.09.2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

32 S. o. Fn. 2.

33 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DStJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner* IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoff* in Grabit/Hilf vor Art. 39–55 (Stand 2001), Rn. 256 ff., 259; *Kokott* in: Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 1, 8 f., 24; *Weggenmann* IStR 2003, 677 ff., 680 ff., m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff. *Weggenmann* RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann* in Schulze/Zuleeg, Europarecht, 2006, § 30 Rn. 91 ff., *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144, 149.

34 EuGH, Urteil v. 06.03.2007, Rs. C-292/04 (Meilicke u. a.), Slg. 2007, I-1835.

35 Rs. C-262/09 (Meilicke u. a.), Schlußanträge Generalanwältin *Trstenjak* vom 13.01.2011, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

36 Obwohl Zinseinkünfte in Deutschland einer Abgeltungssteuer von 25% + Soli und KiSt unterliegen, in Luxemburg allerdings einer höheren Quellensteuer, die nach Deutschland abgeführt wird und daher mit höherer Steuer belegt ist, als die legale Steuer in Deutschland.

37 BFH v. 12.01.2011, I R 49/10.

38 Der Autor legt Wert auf die Feststellung, daß er nicht einseitig Luxemburg in Schutz nimmt, insbesondere wenn es um Protektionismus geht, allerdings ist nötiger Druck auf kleine Mitgliedstaaten nicht geeignet, das Vertrauen in die Union zu stärken.

ropäischen Union unwürdig und schreit geradezu nach einer juristisch sauberen Lösung, die nur in generellen, von den Machtverhältnissen unabhängigen Regelungen liegen kann. Es ist klar, daß hier unterschiedliche DBA angewandt werden; allerdings führen diese zu unterschiedlichen Ergebnissen, die dem Unionsbürger nicht mehr vermittelt werden können. Deshalb hat die Rechtsprechung eine höhere Verantwortung, Konsistenz und damit einhergehend Akzeptanz herzustellen.

Problematisch erscheint auch die Rentenbesteuerung. Allein die Zubilligung des Besteuerungsrechts zugunsten des Wohnsitzstaats erscheint zu kurz gegriffen. Wenn Einzahlungen in die Rente in einem Mitgliedstaat bereits besteuert wurden, kann nicht erneut die Auszahlung im anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterworfen werden. Das Prinzip der Kohärenz ist nicht nur zugunsten der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.

#### 4. Wegfall der „geistigen“ Blockadewirkung des Art. 293 EG

Bislang hat die Regelung des Art. 293 EG den Blick auf die Grundfreiheiten versperrt. Ausgehend von der Notwendigkeit, die Steuerhoheit aufzuteilen, und der Existenz ausgehandelter DBA war es für den Gerichtshof auf der Basis der bestehenden Regelung des Art. 293 EG verlockend, die Prüfung darauf zu beschränken, ob ein DBA vorliegt, und dies als zulässig zu erachten. Der Blick auf die Wirkung der Unabgestimmtheit dieser DBA wurde dadurch versperrt. Die Schere im Kopf versperrt den Weg zum Problem! Der Wegfall der Regelung führt jetzt dazu, daß der Fokus wieder stärker auf die Grundfreiheiten gelegt werden muß. Hierdurch stellt sich die Frage, ob eine bilateral unabgestimmte Regelungsvielfalt zwingend erforderlich ist oder aber als unverhältnismäßig und damit nicht gerechtfertigt angesehen werden muß. Um zu einer wirksamen beschränkungsarmen Regelung zu kommen, ist eine Aufteilung der Steuerhoheiten generell vorzunehmen.

#### 5. Meistbegünstigung als Zwischenlösung

Als eine wirksame Beseitigung der unzulässigen Beschränkung wird die Anwendbarkeit des Meistbegünstigungsprinzips gefordert.<sup>39</sup> Die steuerlichen Regelungen wären praktisch vereinheitlicht und es würden die niedrigsten Steuersätze zur Anwendung kommen.<sup>40</sup> Für den Steuerpflichtigen bedeutete dies, daß er ein Wahlrecht hätte. Der besteuerte Staat wäre verpflichtet, ihm Vergünstigungen, die den Gebietsansässigen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat zustehen, zu gewähren.

Dagegen wird vorgebracht, daß die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips zu unüberschaubaren Folgen

für die Staatshaushalte führe. Des weiteren sei die Folge eine nahezu vollständige Angleichung der Steuersysteme. Die Mitgliedstaaten verlören so ihre Kontrolle über ihr nationales Steuerrecht, was der Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten entgegenstehe. Die Gemeinschaft habe keine generelle Befugnis zum Erlaß von Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern. Darüber hinaus erfolgt die Kompetenzabgrenzung auf Grundlage des Subsidiaritätsprinzips gemäß Art. 5 III EUV (ex-Art. 5 EG). Danach ist entscheidend, ob bestimmte Maßnahmen besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten oder auf Gemeinschaftsebene umgesetzt werden können.<sup>41</sup> Die Aufgabe der Beseitigung der Doppelbesteuerung falle mangels Harmonisierung den Mitgliedstaaten zu. Die Grundfreiheiten bildeten lediglich die äußere Grenze für den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten. Die Zielsetzung der Gemeinschaft sei die Beseitigung der Doppelbesteuerung und nicht die Gewährleistung, daß die vom Steuerpflichtigen in einem Staat erhobene Steuer nicht höher ist, als sie im anderen Staat wäre.<sup>42</sup>

Dem stand entgegen, daß der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (effet utile) unterlaufen würde, wenn man keine Rechtsfolgen aus der Nichtbeachtung der Verpflichtung aus ex-Art. 293 EG gezogen hätte. Gleiches gilt für die Grundfreiheiten.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadensersatz.<sup>43</sup> Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die ungerechtfertigte Beschränkung reicht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadensersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse<sup>44</sup> oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 267 AEU (ex-Art. 234 EG, 177 EWG)<sup>45</sup> fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen der Steuererhebung und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis kann derzeit nur durch das Meistbe-

39 S. o. Fn. 33.

40 Lang, IStR 2005, 289, 295.

41 Lehner, IStR 2001, 329, 330.

42 EuGH, Urteil v. 12.05.1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 46.

43 Vgl. zur Anwendung im Europarecht Ehlers, JZ 1996, 776 (777), m. w. N. in Fn. 12 und 13.

44 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur), Slg. 1996, I-1029.

45 Urteil v. 30.09.2003, Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239 ; vgl. Beul, EuZW 1996, 748 ff.

günstigungsprinzip eine Verbesserung der unbefriedigenden Situation und eine effektive Durchsetzung der Grundfreiheiten erreicht werden. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches selbst aushandeln können. Dies ist letztlich nur die Folge aus dem Rechtsgedanken der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (effet utile). Es ist auch nicht einzusehen, warum ein Mitgliedstaat wegen der Wahlmöglichkeit die Kontrolle über sein nationales Steuerrecht verlöre. Denn diese Regelung wurde durch den Mitgliedstaat selbst in einem DBA ausgehandelt und vereinbart, warum nur mit diesem Staat, nicht jedoch mit einem anderen? Außerdem werden hierdurch unterschiedliche Machtpositionen zwischen den Staaten beim Aushandeln der bilateralen DBA relativiert. Wenn ein Mitgliedstaat gegen einen anderen Mitgliedstaat mehr Interessen durchsetzen kann als gegen einen dritten Mitgliedstaat, so ist nicht einzusehen, warum dies auf dem Rücken der Unionsbürger ausgetragen werden soll.

## 6. Zulässigkeit unionsrechtlicher Regelung

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, daß nach geltendem Recht steuerrechtliche Regelungen allein den Mitgliedstaaten vorbehalten sind. Denn bei der Frage der Aufteilung der Steuerhoheit handelt es sich nicht um eine Frage des materiellen Steuerrechts, sondern nur um die territoriale Aufteilung des Rechts der Steuererhebung.

Dies stellt eine originäre Zuständigkeit nach §4 Abs. 2 Bst. a AEU im Rahmen der geteilten Zuständigkeit für den Binnenmarkt dar. Denn die Herstellung des Binnenmarktes und der Schutz der Grundfreiheiten macht eine umfangreiche Regelung erforderlich. Bislang haben es die Mitgliedstaaten unter der Geltung des ex-Art. 293 EG unterlassen, derartige Regelungen zu treffen. Die Maßnahmen können daher auch durch die EU, etwa im Verordnungsweg, getroffen werden.

Auch der Gerichtshof könnte einheitliche Aufteilungsmaßstäbe festlegen.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Aufteilung der Steuerhoheit auch das Recht des Mitgliedstaates umfaßt, dem die Steuerhoheit zusteht, ob er eine Besteuerung vornimmt oder nicht.

## 7. Zusammenfassung

Der Wegfall des Art. 293 EG lenkt den Blick auf die Tatsache, daß das derzeitige System unkoordinierter DBA Beschränkungen hervorruft, die derartig zu Verstößen gegen die Grundfreiheiten führen, daß das System insgesamt als Beschränkung und damit Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzusehen ist. Daraus folgt die Verpflichtung, ein einheitliches System zur Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu schaffen. Dies könnte durch Verordnung erfolgen oder im Einzelfall durch den Gerichtshof entschieden werden.

Jedenfalls ist derzeit die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips unabdingbar, um dem Unionsbürger den durch die Grundfreiheiten gewährleisteten Schutz auch tatsächlich zukommenzulassen.

**KONZENTRIERT.**

**Aktuelles Steuerrecht**  
Das ständige Wissens-Update

SEITE 319-464

Herausg. von: Jörg Storz · Holger Kutz · Michael Wimmer · Ingrid Metz

**AktStR INTENSIV**

- Teilwertabschreibung auf das Anlagevermögen nach Finanzanlagen
- Neues BM-Schreiben zum Investitionszulagebetrag nach § 7 g EStG

**AktStR kompakt**

- Neues zum häuslichen Arbeitszimmer
- Neuere Rechtsprechung bei Wertpapier des Hausbesitzers zum Ort der Besteuerung
- Abbildungen zur Finanzierung von Vertriebsgesellschaften als Teil der Betriebsausgaben nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG
- Verrentung bei Darlehensschulden
- Umsatzsteuer zur Förderung der Erhaltung des Denkmalschutzvermögens

BOORBERG [www.aktuellessteuerrecht.de](http://www.aktuellessteuerrecht.de)

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

Die Quartalshefte bieten Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern in kürzester Zeit Informationen und Fachwissen zum Steuerrecht.

#### Die Fachpresse urteilt:

»Wer also den Sachverstand des AktStR nutzt, ist anderen mehr als nur eine Nasenlänge voraus.«

Dr. Friedrich E. Harenberg in NWB 2/2000

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

**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

SZ0611

# Verlust der Verluste bei Abwärtsverschmelzung

Dr. Thomas Ditges, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wirtschaftsmediator, Bonn\*

## 1. Einleitung

Wohl *Rödler/Wochinger*<sup>1</sup> hatten zuerst darauf aufmerksam gemacht; andere haben es übernommen.<sup>2</sup> § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 in den Vor-SEStEG-Fassungen ab 1997<sup>3</sup> macht die Nutzung eines Verlustes der verschmolzenen Körperschaft durch die übernehmende Körperschaft von der Fortführung des Betriebes abhängig. Der kann vor oder nach der Verschmelzung eingestellt worden sein oder mit ihr selbst untergehen. Dann wäre nichts fortzuführen.

Letzterer Gedanke liegt nahe im Falle der Abwärtsverschmelzung der auf Holding-Funktionen reduzierten Gesellschaft. Für diesen Fall hielt die Literatur<sup>4</sup> ein Erfüllen der Anforderungen des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n.F. für „von der Sache her nicht möglich“, „mangels tatsächlichen Vermögensübergangs“. Das ist zweifelhaft.

## 2. Historie

Die Fassungen des Umwandlungssteuergesetzes vor 1995<sup>5</sup> versagten den Übergang des Verlustes mit der zur Sperre des Mantelkaufs entwickelten Zielsetzung.<sup>6</sup> Dort blieb zur Verwertung des Verlustes nur die Kompensation mit der Gewinnrealisierung in der Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 in der Ursprungsfassung<sup>7</sup> erschloß in wesentlicher Verbesserung der Bedürfnisse der Strukturpflege im Konzern die eingeschränkte Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft hinsichtlich des verbleibenden Verlustabzugs für den Fall, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb bei Eintragung der Verschmelzung noch nicht eingestellt hatte. Seitdem war der Verlustvortrag auch für die Übernehmerin verrechenbar, vor- und rücktragsfähig.<sup>8</sup> Die SEStEG-Fassung vom 07. 12. 2006 versagt die Übertragung des Verlustes wieder vollends.<sup>9</sup>

## 3. Rechtsprechung

Die Interimss Fassungen für den Gültigkeitszeitraum von November 1997 bis Dezember 2006 sind Gegenstand aktueller Erkenntnis der Rechtsanwendung. Mit einer Sachverhaltskonstellation befaßt sich BFH vom 28. 10. 2009<sup>10</sup>, ohne daß die Literatur<sup>11</sup> und die bisherige Folgerechtsprechung<sup>12</sup> dies zum Anlaß für eine Diskussion der Begründung genommen hätten.

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

\* Partner der Sozietät DITGES RECHTSANWÄLTE WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER, Bonn – [www.ditgesgrass.de](http://www.ditgesgrass.de).

1 FR 1999, 1, 41.

2 *Thomas*, NWB vom 02.04.2001, Fach 18, 3789, 3791; *Widmann/Mayer*, UmwR, Stand März 2003, § 12 UmwStG Rn. 635.

3 Fassung vom 29.10.1997, gültig ab 01.11.1997 bis 31.03.1998: (3) Die übernehmende Körperschaft tritt bezüglich der Absetzungen für Abnutzung, der erhöhten Absetzungen, der Sonderabschreibungen, der Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit oder eines Bewertungsabschlags, der den steuerlichen gewinnmindernden Rücklagen sowie der Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes sowie der Frist i.S.d. § 5 Abs. 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustabzug i.S.d. § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte. In der Fassung vom 25.03.1998, gültig ab 01.04.1998 bis 31.12.1998 o.Ä.; in der Fassung vom 24.03.1999, gültig ab 01.01.1999, gültig bis 31.12.1999 o.Ä.; in der Fassung vom 22.12.1999, gültig ab 01.01.2000, gültig bis 31.12.2000 mit geändertem Satz 1: (3) Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen gewinnmindernden Rücklagen. Satz 2 o.Ä.; in der Fassung vom 23.10.2000, gültig ab 01.01.2001 bis 22.12.2001 o.Ä.; in der Fassung vom 20.12.2001 gültig ab 23.12.2001 bis 26.07.2002 o.Ä.; in der Fassung vom 15.10.2002 gültig ab 27.07.2002, gültig bis 12.12.2006 o.Ä.

4 *Rödler/Wochinger* a.a.O.

5 § 15 Abs. 3 UmwStG 1969.

6 Vgl. *Dehmer* DStR 1994, 1713, 1721.

7 V. 28.10.1994, gültig ab 01.01.1995, gültig bis 31.10.1997 (3) Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustabzug i.S.d. § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte.

8 Vgl. *Dehmer*, UmwG UmwStG, 2. Aufl. § 12 UmwStG Rn. 116–118; gegen Rücktrag BMBF Schr. v. 25.03.1998 (S1978/S1909); zum Meinungsstreit i. d. Lit. s. *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz* UmwG UmwStG 4. Aufl. Rn. 84.

9 §§ 12 Abs. 1, 4 Abs. 1 S. 2 u. 3 UmwStG in der Fassung vom 07.12.2006.

10 BFH vom 28.10.2009 – I R 4/09; BFHE 228, 21 = NJW-RR 2010, 765 = DStRE 2010, 477 = DB 2010, 596 = BeckRS 2009, 24003954.

11 Vgl. Anm. *Gosch*, BFH/PR 2010, 235; Anm. *Görden*, GmbH-StB 2010, 94; Anm. *Dräger* StBW 2010, 256; Anm. *Walter*, SteuK 2010, 220; Anm. *Erl*, StuB 2010, 219.

12 ►► BFH vom 05.05.2010 – I R 60/09, BFH/NV 2011, 71 – 73 = BeckRS 2010, 25016591.

Tatsächlich scheint der BFH die Anwendungsbreite eines für den Einzelfall gefundenen Ergebnisses mehr in Frage zu stellen als zu verallgemeinern. Der Sachverhalt betraf den downstream merger der Finanz-Holding auf die Tochtergesellschaft. Für diese Konstellation habe schon das Finanzgericht die Fortführung i. S. d. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n. F. zutreffend verneint. Die vermögensverwaltende Tätigkeit sei im Anschluß an die Verschmelzung nicht fortgeführt worden. Insofern bestehe ein struktureller Unterschied zu anderer betrieblicher Tätigkeit.<sup>13</sup> Ob in bestimmten Fällen eine andere Beurteilung veranlaßt sei, könne offenbleiben<sup>14</sup>, ebenso die dafür maßgeblichen Voraussetzungen.<sup>15</sup> Der Abgrenzung hätte es nicht entscheidungstragend bedurft. Die Andeutungen nach Art eines obiter dictum lassen aufhorchen. Mitnichten ist die Annahme zu unterstreichen, die Abwärtsverschmelzung der Holding sperre per se den Eintritt der aufnehmenden Körperschaft in den Verlust der übertragenden.

#### 4. Kritik

##### a) Objektive Fortführung

Das kann schon für den entschiedenen Fall der Finanz-Holding in Zweifel zu ziehen sein. Richtungsweisend ist das Verständnis des Betriebsbegriffs i. S. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n. F. Der ist nicht definiert und kann vom „Geschäftsbetrieb“ i. S. § 8 Abs. 4 KStG verschieden sein.<sup>16</sup> Was anderes sollte der Gesetzgeber gemeint haben als die Funktion der übertragenden Gesellschaft, definiert durch Satzung und durch tatsächliche Geschäftsführung? Die Finanz-Holding wird insofern ebenso wenig als rechtliches wie als tatsächliches Nullum zu verstehen sein. Eine etwa an den Kriterien der Rechnungslegung orientierte Betrachtung von Erfassung und Verbleib der Vermögensgegenstände und der Zahlungsströme wäre verkürzt. Nicht nur nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 15 Abs. 3 S. 2 UmwStG maßgeblich ist das „Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse“. Dazu gehören neben Wirtschaftsgütern Chancen und Risiken, Aufgaben und Geschäftsführungsmaßnahmen i. S. d. individuellen Historie des Lebenssachverhalts. Der ist nicht auf das Spektrum der Konventionen buchmäßiger Darstellung beschränkt. Gerade im GmbH-Konzern wird z. B. die Beteiligungssteuerung durch die Holding ihre Ausprägung in der Gesellschafterversammlung der Tochtergesellschaft finden (§ 37 Abs. 1 Alt. 2 GmbHG). Das beginnt mit den rechtlichen Möglichkeiten und endet in der immateriellen Vorgabe der Compliance oder der Corporate Social Responsibility. Die Beendigung der Holding-Funktion besagt nichts zur Beendigung dieser außerbilanziellen Funktion. Auch deren ableitende Konsolidierung in anderer der übernehmenden Körperschaft z. B. bleibt „Betrieb“ im gebotenen weiteren Sinne. In die Richtung dürfte der erste Senat auch im Folgeurteil vom 05.05.2010 gedacht haben. Dort

hält er für die Beurteilung des Gesamtbilds der wirtschaftlichen Verhältnisse eine nach Auswahl und Gewichtung wertende Betrachtung für geboten<sup>17</sup>, die neben Umsatzzahlen, Vermögenswerten, Auftragsvolumen und Anzahl der Mitarbeiter auch Know-how und persönliche Beziehungen einschließt.<sup>18</sup> Allein nahm die spätere Einstellung des Geschäftsbetriebs dem Senat die Gelegenheit zur Vertiefung seines außerbilanziellen Ansatzes.

##### b) Subjektive Fortführung

Verstärkt offenbar wird die Fortführung des Betriebs der Holding im Falle von deren geschäftsleitender Funktion. Geht deren Führung i. S. einheitlicher Leitung des laufenden Tagesgeschäfts auf die Tochtergesellschaft über, so sollte es auf die Ergänzung durch die Überleitung betrieblicher Vermögensgegenstände, Rechtsverhältnisse o. ä. nicht mehr ankommen. Sollte gar die Führungs-Holding eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aufweisen, z. B. eine Vermögensverwaltung oder Finanzierungsberatung im Konzern, so liegt eine Fortführung dieser betrieblichen Tätigkeit auch im Falle der Konfusion weiterer, beteiligungsverwaltender Tätigkeiten nahe.

Bleibt die vom BFH bisher – soweit ersichtlich – nicht problematisierte Frage der Adressierung der Fortführung. Wie von selbst unterstellt der BFH<sup>19</sup> den Übergang auf das aufnehmende Unternehmen. Auch dies erschließt der Gesetzeswortlaut nicht. Er setzt allein voraus, daß der Betrieb „fortgeführt wird“ – durch welchen Rechtsträger auch immer. Näheres ist § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n. F. nicht zu entnehmen.<sup>20</sup> Die Auslegung könnte die Möglichkeit der Fortführung subjektiv auf das per Verschmelzung übernehmende Unternehmen verengen. Dies liegt nahe aus Gründen der Mißbrauchsprävention i. S. d. Mantelkauf-Grundsätze. Wie freilich ähnlich die gesetzliche Fassung der Mißbrauchsgestaltung typisierend andere als Mißbrauchsfälle betreffen kann<sup>21</sup>, kann die tatsächliche Fortführung des Betriebes durch nicht an der Verschmelzung teilnehmende Körperschaften als hinreichend anzusehen sein. Das liegt – durchaus auch im Rahmen des Schutzzwecks – nahe bei Neuverteilung der Holding-Funktionen im mehrstufigen Unterordnungskonzern. So mag der vormalige Holding-Betrieb nach der Verschmel-

13 BFH vom 28.10.2009, a. a. O.

14 BFH vom 05.05.2010, a. a. O.

15 BFH vom 05.05.2011, a. a. O.

16 Zum Meinungsstand s. *Schmitt*, a. a. O., 4. Aufl. Rn. 87.

17 BFH vom 05.05.2011, a. a. O.

18 BFH vom 05.05.2011, a. a. O.

19 BFH vom 28.10.2009, a. a. O.

20 Ebenso *Schmitt*, a. a. O., 4. Aufl. Rn. 104 unter Hinweis auf a. A. BMF Schr. v. 16.04.1999 und Meinungsstreit i. d. Lit.

21 BFH vom 28.10.2009, a. a. O.

zung auf die Tochter bei Übernahme durch eine Mutter- oder Schwestergesellschaft eine Fortführung i. S. v. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n.F. darstellen.

Die körperschaftsteuerlichen Folgen gelten für die gewerbsteuerliche Beurteilung entsprechend (§ 19 Abs. 2 UmwStG 1995).

### c) Art. 20 Abs. 3 GG

Sollte die Rechtsprechung Gelegenheit erhalten, die Differenzierungen nachzuzeichnen, so wird die Tauglichkeit der Regelung schlechthin auch dann auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand zu bringen sein (Art. 20 Abs. 3 GG), wenn der 1. Senat den Inhalt bisher nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen für unanwendbar gehalten hat.<sup>22</sup>

Das betrifft nicht allein die Frage möglicher Überdehnung des Anwendungsbereichs der einschränkenden Regulierung des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n.F. auf Fälle nicht mißbräuchlichen Verlustehandels.

Das kann betreffen, im Rahmen des Prinzips der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit den Wertungswiderspruch zwischen der Aufrechterhaltung der Steuerverhaftung der zum Buchwert verschmolzenen stillen Reserven einerseits und der Ausklammerung der zugehörigen Verlustvorträge andererseits.<sup>23</sup>

Das betrifft vor allem die denkgesetzliche Unmöglichkeit, den verbleibenden Verlustvortrag im Regelfall der Umwandlung auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen; den Anforderungen der Praxis genügend geschieht die Umwandlung typischerweise unter Inanspruchnahme steuerlicher Rückwirkung auf einen Bilanzstichtag (§§ 2, 20 Abs. 6 UmwStG 1995 n.F.). Der Wortlaut des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n.F. verlangt eine Fortführung des Betriebes in den fünf Jahren, welche dem zurückliegenden Verschmelzungstichtag folgen, vor allem durch die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin. Zivilrechtlich allerdings kann die Fortführung des Betriebes der steuerlichen Fiktion ebenso wenig folgen wie die wirtschaftliche Zuordnung anderer Rechtsverhältnisse, z.B. Dauerschuld- und andere Vertragsverhältnisse. Der reale historische Ge-

schehensablauf bleibt von der Rückwirkung unberührt. Die Rückbeziehung auf den Stichtag ist nur steuerliche Fiktion und auf Vermögen und Einkommen beschränkt. Real und zivilrechtlich besteht die übertragende Gesellschaft mit ihrem Betrieb bis zu dem dem Stichtag nachfolgenden Verschmelzungsbeschlüssen und deren konstitutiver Eintragung in die Register fort. Wie soll die übernehmende Gesellschaft von da an die Fünf-Jahres-Frist des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG noch ausfüllen können?

Die fundamentale gesetzgeberische Unvollkommenheit seiner Tatbestandselemente (Art. 20 Abs. 3 GG) könnte zum Wegfall der Anwendung der Einschränkungen aus § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 n.F. mit der Folge führen, daß zugunsten der Gesamtrechtsnachfolge auch in die Verlustvorträge jede Einschränkung der Übertragung des verbleibenden Verlustvortrags entfällt.

## 5. Fazit

Für ein Jahrzehnt erschloß der Gesetzgeber der Verschmelzung den Übergang des Verlustes der übertragenden Gesellschaft. Die einschränkenden Voraussetzungen sind mehrfach geändert. Verfassungsrechtlich zweifelhaft bleiben u. a. zivil- und steuerrechtliche Widersprüchlichkeiten zur Nachfrist der Betriebsfortführung. Erweiternder Auslegung bedarf der Betriebsbegriff i. S. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. Er ist nicht allein anhand buchmäßiger Beobachtung seiner Wirtschaftsgüter zu definieren. Auch für die abwärts verschmolzene Holding wird nicht ohne weiteres ein Mangel der Nachfolge zu unterstellen sein. Das gilt für die geschäftsleitende Holding verstärkt.

<sup>22</sup> BFH vom 28.10.2009, a. a. O.; v. 05.05.2010, a. a. O.

<sup>23</sup> Dazu BFH/NV 2005, 1399.



## 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



## STEUERFORUM 2011.

WWW.BOORBERG.DE

### Das Wichtigste aus dem Jahressteuergesetz 2010, Neues zur Selbstanzeige

von Professor Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent, Stuttgart, und Dietrich Weilbach, Ministerialrat, Stuttgart

2011, 46 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04690-0

### Beratungsorientierte Hinweise zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften

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

2011, 40 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04689-4

### Praxisrelevante Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsfragen

von Dr. Claas Fuhrmann, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, und Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

2011, 36 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04688-7

### Aktuelle Ertragsteuerrechtsprechung – BFH und BVerfG –

von Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof, München

2011, 50 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04687-0

### Umstrukturierung und Gesamtplan

von Dr. Claas Fuhrmann, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, und Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

2011, 36 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04686-3



## STEUERFORUM 2011.

WWW.BOORBERG.DE

### »Vorboten« der neuen Erbschaftsteuerrichtlinien – erste Gestaltungshinweise

von Dr. Jürgen Christ, Fachanwalt für Steuerrecht/Notar, Hannover, und Dr. Dietrich von Elsner, Fachanwalt für Steuerrecht/Notar, Hannover

2011, 28 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04685-6

### Aufgabe des Aufteilungs- und Abzugsverbots: Die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH und der Erlass der Finanzverwaltung

von Professor Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent, Stuttgart, und Dietrich Weilbach, Ministerialrat, Stuttgart

2011, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04684-9

### Neues im Pflichtteilsrecht sowie »vergessene« Regelungen bei Schenkungen und Reparaturmöglichkeiten für den Erbfall

von Dr. Jürgen Christ, Fachanwalt für Steuerrecht/Notar, Hannover, und Dr. Dietrich von Elsner, Fachanwalt für Steuerrecht/Notar, Hannover

2011, 22 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04683-2

### Aktuelle Umsatzsteuer: Rechnung – Vorsteuerabzug – Organschaft

von Werner Widmann, Ministerialdirigent, Mainz  
2011, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04682-5

### Auswirkungen des Steuervereinfachungsgesetzes auf die Praxis

von Professor Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent, Stuttgart, und Dietrich Weilbach, Ministerialrat, Stuttgart

2011, 22 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-04681-8

 BOORBERG

# Schmiergeld an den Arbeitnehmer und die Rückforderung durch den Arbeitgeber aus steuerlicher Sicht

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn\*

## I. Einleitung

Die Korruptionsbekämpfung hat sich in den letzten Jahren zu einem nachhaltigen Thema für deutsche Unternehmen entwickelt. Insbesondere international aufgestellte Großunternehmen haben aufgrund verschärfter Haftungsregelungen wie z.B. den UK Bribery Act<sup>1</sup> ein erhebliches Eigeninteresse an der Prävention, aber auch Verfolgung von Korruptionsfällen in den eigenen Reihen. Bei der Aufarbeitung eines Korruptionsfalls geht es regelmäßig auch um die Rückforderung des vom Arbeitnehmer vereinnahmten Bestechungslohns durch seinen Arbeitgeber. Die Praxis zeigt, dass sich hier eine Vielzahl steuerlicher Fragen stellt, die in diesem Beitrag genauer beleuchtet werden sollen.

## II. Ausgangssituation

Im Unternehmen sind im wesentlichen zwei Konstellationen zu unterscheiden, in denen ein Arbeitnehmer Zuwendungen von Dritten erhalten kann:

- (1) Auf der Verkaufsseite: Der Arbeitnehmer gewährt einem Kunden z.B. unzulässige Rabatte auf den Verkaufspreis. Im Gegenzug erhält der Arbeitnehmer dafür eine persönliche Zuwendung.
- (2) Auf der Einkaufsseite: Der Arbeitnehmer erhält von einem Lieferanten Zuwendungen dafür, daß er ihn beauftragt. Der Einkaufspreis wird ggf. zu Lasten des Arbeitgebers um den Wert der Zuwendungen erhöht.

## III. Strafrechtliche Würdigung

1. Nimmt ein Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit im Unternehmen Schmiergeldzahlungen entgegen, um einen im Wettbewerb stehenden Dritten bei der Auftragsvergabe ohne sachlichen Grund zu bevorzugen oder ihm durch Gewährung eines ungerechtfertigten Rabatts einen finanziellen Vorteil zu verschaffen, macht er sich nach § 299 Abs. 1 StGB wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr strafbar. Dabei sanktioniert das deutsche Strafrecht sowohl Taten im inländischen als auch im ausländischen Wettbewerb (§ 299 Abs. 3 StGB).

2. Neben die Strafbarkeit wegen Bestechlichkeit kann zusätzlich eine Strafbarkeit wegen Untreue nach § 266 StGB treten, wenn den Arbeitnehmer eine Vermögensbetreuungspflicht trifft und dem Arbeitgeber ein Schaden ent-

standen ist. Nach der Rechtsprechung erfüllt der kollusive Abschluß eines um einen Schmiergeldanteil überhöhten Vertrags die Treuebruchalternative des § 266 Abs. 1 StGB. In diesem Fall bildet der auf den Einkaufspreis aufgeschlagene Betrag, der der Finanzierung des Schmiergelds dient, die Mindestsumme des beim Arbeitgeber entstandenen Vermögensnachteils i.S.v. § 266 Abs. 1 StGB.<sup>2</sup> Dabei sprechen um so gewichtigere Anhaltspunkte für einen Preisaufschlag, je höher die Größenordnung der Schmiergelder im Verhältnis zum Umsatz ist. Nach der Rechtsprechung liegt es nahe, daß Schmiergelder in die Preisberechnung eingeflossen sind, wenn sie sich auf 5 bis über 10% des Umsatzes belaufen.<sup>3</sup>

3. Bei der Entgegennahme von Schmiergeld macht sich der Arbeitnehmer zudem regelmäßig wegen Einkommensteuerhinterziehung nach § 370 AO strafbar. Schmiergelder sind nach inzwischen gefestigter Finanzrechtsprechung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig. Werden diese vom Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Zuflusses nicht erklärt – wobei die Erklärungspflicht nicht durch aufgrund des „nemo tentur“ – Grundsatzes entfällt –, führt dies zu einer Erfüllung des Tatbestands des § 370 AO.<sup>4</sup>

## IV. Zivilrechtliche Situation zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Es ist unstrittig, daß der Arbeitgeber gegen seinen Arbeitnehmer einen Anspruch auf Herausgabe erhaltener Schmiergelder hat. Hinsichtlich der konkreten Anspruchgrundlage ist zu differenzieren: Im privaten Dienstverhältnis kann sich nach ständiger Rechtsprechung ein Herausgabeanspruch des Arbeitgebers aus den Vorschriften der §§ 687 Abs. 2, 681 Satz 2, 667 BGB ergeben. Danach hat der Arbeitnehmer alles herauszugeben, was er aus der Geschäftsführung erlangt hat; dazu gehören auch Schmier-

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

\* Dr. Jennifer Dikmen ist ehemalige Partnerin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln, Berlin, München und seit 2010 Syndikusanwältin bei der Deutschen Telekom AG, Bereich Wirtschaftsstrafrecht.

1 Vgl. dazu Hugger, BB 2010, 2643.

2 Vgl. nur BGH 5 StR 119/05 vom 02.12.2005, wistra 2006, 96.

3 ► BGH 5 StR 554/00 vom 15.03.2001, NJW 2001, 2102.

4 Vgl. nur BGH 5 StR 119/05, a.a.O.

gelder, Provisionen und sonstige Sondervorteile, die ihm von dritter Seite zugewandt worden sind und die eine Willenbeeinflussung zum Nachteil des Arbeitgebers befürchten lassen; daß sie nach dem Willen des Dritten gerade nicht für den Arbeitgeber bestimmt waren, ist dabei unbeachtlich.<sup>5</sup> 2. Neben den Anspruch nach §§ 687 Abs. 2, 681 Satz 2, 667 BGB kann ein deliktischer Schadensersatzanspruch des Arbeitgebers treten. Ist die Tat – wie oben aufgezeigt – auch als Untreue i.S.d. § 266 StGB zu qualifizieren, besteht ein Anspruch nach §§ 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266 StGB. Ob der Bestechungstatbestand des § 299 StGB selbst als Schutzgesetz i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB angesehen werden kann, ist nicht abschließend geklärt.<sup>6</sup> Unabhängig von § 823 Abs. 2 BGB wird zum Teil bei der Annahme von Schmiergeldern auch § 826 BGB oder § 280 BGB für einschlägig gehalten.<sup>7</sup> In allen Schadensfällen gilt der Grundsatz, daß der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, daß ohne die Schmiergeldzahlungen der Geschäftspartner preisgünstiger angeboten hätte, mithin ein Schaden i.H.d. gewährten Schmiergelds besteht; dies jedenfalls, wenn das Schmiergeld nicht nur einen verschwindend geringen Prozentsatz des Umsatzes (unter 5%) ausmacht.<sup>8</sup> 3. *Exkurs:* Ein Anspruch nach §§ 687 Abs. 2, 681 Satz 2, 667 BGB besteht nicht im Beamtenverhältnis. Hier kommen allenfalls Schadensersatzansprüche in Betracht, wenn der Dienstherr geschädigt wurde. Ansonsten steht in diesen Fällen die Möglichkeit der Verfallsanordnung nach §§ 73 ff. StGB offen.<sup>9</sup>

## V. Steuerliche Auswirkungen des Rückgriffs durch den Arbeitgeber

### 1. Ebene des Arbeitnehmers

a) In ertragsteuerlicher Hinsicht unterliegen Schmiergelder – wie bereits aufgezeigt – auf Ebene des Empfängers, d.h. des Arbeitnehmers, als sonstige Einkünfte der Besteuerung nach § 22 Nr. 3 EStG. Unterliegt der Arbeitnehmer im Hinblick auf die Schmiergeldzahlungen einer Herausgabeverpflichtung an seinen Arbeitgeber, kann die darauf basierende Rückzahlung als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden. Dies führt letztendlich zu einer steuerlichen Neutralität des Vorgangs, wenn der Arbeitnehmer den vollen Betrag an den Arbeitgeber zurückzahlt. Allerdings ist insoweit das Zu- und Abflußprinzip nach § 11 EStG zu beachten. Danach sind die erhaltenen Schmiergeldzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern, während sich die Rückzahlung erst im Zeitpunkt des Abflusses steuermindernd auswirkt. Dies kann bei einem zeitlichen Auseinanderfallen beider Ereignisse dazu führen, daß der Arbeitnehmer im Ergebnis doch einer steuerlichen Belastung ausgesetzt ist. Ggf. führt die Rückzahlung lediglich zur Bildung von Verlusten, die sich aufgrund der nach § 22 Abs. 3 Satz 3 EStG erheb-

lich eingeschränkten Ausgleichs- bzw. Abzugsfähigkeit nicht auswirken. Diese Rechtsfolge ist allerdings von der Rechtsprechung ausdrücklich akzeptiert.<sup>10</sup>

b) Umsatzsteuerlich wird der Arbeitnehmer durch die (mehrfache) Annahme von Schmiergeld in der Regel zum Unternehmer. Er erbringt eine eigenständige Leistung an den Bestechenden. Insoweit liegt ein vom Arbeitsverhältnis getrennt zu beurteilender Leistungsaustausch statt.<sup>11</sup>

### 2. Ebene des Arbeitgebers

a) Soweit ersichtlich gibt es zu der steuerlichen Behandlung des Rückflusses von Schmiergeld an den Arbeitgeber keine konkrete Rechtsprechung oder Literatur. Aufgrund des Charakters der Rückzahlung als Ausgleich für eine „entgangene Betriebseinnahme“ bzw. als eine „überhöhte Betriebsausgabe“ muß die Rückzahlung auf Ebene des Arbeitgebers jedoch eine (sonstige) Betriebseinnahme darstellen, die in die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage einfließt. Ggf. kommt eine Qualifizierung als Entschädigung i.S.d. § 24 Abs. 1 Nr. 1 a EStG in Betracht.<sup>12</sup>

b) Umsatzsteuerlich stellt sich die Frage, ob sich durch die Rückzahlung an den Arbeitgeber im nachhinein die Bemessungsgrundlage für das Ursprungsgeschäft verändert. Im Fall des überhöhten Einkaufspreises könnte sich der Vorsteueranspruch aus der Eingangsrechnung mindern. Umgekehrt könnte sich die Umsatzsteuerschuld aus der zu niedrigen Ausgangsrechnung erhöhen, wenn die Rückzahlung nachträglich in die Bemessungsgrundlage einfließen müsste. Eine solche umsatzsteuerliche Korrektur des Ursprungsgeschäfts scheidet jedoch im Ergebnis aus. Die Zahlung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber findet nicht im Leistungsaustausch statt. Wie aufgezeigt begründet der Arbeitnehmer durch die Entgegennahme ein eigenes Leistungsverhältnis zum Bestechenden. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist daher die Rückzahlung von Schmiergeld an den Arbeitgeber als echter Schadenersatz zu qualifizieren, der nicht steuerbar ist.

5 ►► BGH II ZR 217/99 vom 02.04.2000, NJW 2001, 2476; LG Bonn 15 O 75/03 vom 05.08.2003, NJW-RR 2003, 1502; LAG Hessen 10 Sa 1195/06 vom 25.01.2008, juris; LAG Niedersachsen 15 Sa 1610/03 vom 14.09.2005, juris; *Sprau* in Palandt, BGB, 67. Aufl., 2008, § 667 Rz. 3; *Ehmann* in Erman, BGB, 12. Aufl. 2008, § 667 Rz. 17.

6 Vgl. *Straube*, DB 2008, 1744.

7 LAG Hessen 10 Sa 1195/06 vom 25.01.2008, juris.

8 BGH 5 StR 554/00, a.a.O.; LAG Niedersachsen 15 Sa 1610/03, a.a.O., LAG Hessen 10 Sa 1195/06, a.a.O.; *Straube*, a.a.O.

9 ►► BGH 2 StR 43/00 vom 12.07.2000; *wistra* 2000, 379; BFH 5 StR 362/02 vom 15.01.2003, *wistra* 2003, 177.

10 ►► FG Baden-Württemberg 7 K 737/09 vom 30.04.2009, juris.

11 *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Anm. 154 (Mai 2008), m.w.N.

12 Vgl. dazu *Heinicke* in Schmidt, EStG, 30. Aufl., 2011, § 4 Rz. 460.

## VI. Rückzahlung brutto oder netto?

### 1. Ausgangsproblematik

In der Praxis entsteht im Rahmen der Rückforderung von Schmiergeld durch den Arbeitgeber regelmäßig die Diskussion um die Höhe des Erstattungsbetrags. Der Arbeitnehmer wendet ein, dass er seine steuerliche Belastung abziehen muß, um nicht doppelt belastet zu sein. Dieses Argument ist jedoch bei genauer Betrachtung nicht stichhaltig.

### 2. Steuerliche Systematik

Wie aufgezeigt kann der Arbeitnehmer den Betrag, den er an seinen Arbeitgeber zurückzahlen muß, in voller Höhe ertragsteuerlich in Abzug bringen. Schon allein vor dem Hintergrund dieser Neutralität besteht jedenfalls für die Ertragsteuer kein Bedürfnis für eine Reduzierung des Rückzahlungsbetrags im Verhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Dementsprechend setzt sowohl die zivil- als auch finanzgerichtliche Rechtsprechung in den Schmiergeld-Fällen den Rückerstattungsbetrag eins zu eins mit den vom Dritten erhaltenen Geldern gleich. In keinem der Urteile ist ersichtlich, daß die Rechtsprechung hier Abzüge zuläßt. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitnehmer aufgrund von Verlustabzugsbeschränkungen tatsächlich steuerlich belastet ist. Etwas anderes gilt für die Umsatzsteuer. Diese stellt ein tatsächliche Last des Arbeitnehmers dar. Ihr Abzug ist daher sachlich gerechtfertigt.<sup>13</sup>

### 3. Vergleich mit dem Verfall

- a) Eine Berechtigung des Arbeitnehmers zum Abzug von Ertragsteuern kann auch nicht aus den Grundsätzen des Verfalls abgeleitet werden. Der Verfall nach den §§ 73 ff. StGB stellt die staatliche Alternative zur Abschöpfung des aus einer Straftat Erlangten dar, wenn der Täter nicht – wie hier – einem zivilrechtlichem Herausgabeanspruch des Geschädigten ausgesetzt ist. Die steuerliche Erfassung von Vermögen, für das der Verfall angeordnet wird, ist allerdings nicht abschließend geklärt. Es gibt insoweit zwei Problemfelder, die sich gegenseitig beeinflussen.<sup>14</sup>
- b) Auf der einen Seite stellt sich bei der Bemessung der Höhe des Verfalls die Frage, ob Steuern angerechnet werden können und der Verfallsbetrag insoweit gemindert wird. Grundsätzlich gilt i. R. d. § 73 StGB das Bruttoprinzip, so daß all das, was der Täter für oder aus der Tat erlangt hat, ohne Abzug gewinnmindernder Kosten abgeschöpft werden kann. In der Rechtsprechung zeigt sich jedoch eine Tendenz, wonach – ggf. über die Härteklausele des § 73 c StGB – eine Anrechnung von Aufwendungen wie z. B. Steuern zugelassen wird. Zum Teil wurde verlangt, daß für den Abzug die Bestandskraft der Steuerfestsetzung erforderlich ist.<sup>15</sup> Später vertrat der BGH auch die Ansicht, daß bei der Bemessung des

Verfalls die auf die Bestechungszahlungen entfallende Einkommensteuer ggf. durch Schätzung zu ermitteln und sodann abzuziehen ist.<sup>16</sup> Die Literatur spricht sich zum Teil vollkommen gegen die Abzugsfähigkeit bei Bestechungsgeldern aus.<sup>17</sup>

- c) Auf der anderen Seite stellt sich die Frage, ob im Besteuerungsverfahren für verfallen erklärte Vermögenswerte steuermindernd als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Maßgeblich ist insoweit, ob dem Verfall Strafcharakter zugesprochen wird oder nicht. Im ersten Fall würde nach § 12 Nr. 4 EStG ein Abzugsverbot gelten. Die Rechtslage ist allerdings unklar. In der strafrechtlichen Rechtsprechung wird dem Verfall auch nach dem Wechsel zum Bruttoprinzip kein Strafcharakter zugesprochen, so daß die Abzugsfähigkeit zu bejahen wäre.<sup>18</sup> Die Finanzrechtsprechung hatte sich dieser Ansicht zwar für das früher geltende Nettoprinzip angeschlossen, jedoch in Bezug auf das Bruttoprinzip bislang noch offengelassen.<sup>19</sup> Gleichzeitig hat der BFH allerdings in einem Urteil die steuerliche Abzugsfähigkeit des verfallenen Betrags bejaht, da im konkreten Fall der Verfall nur in Höhe des Nettoerlöses angeordnet worden war. Die steuerrechtliche Literatur wiederum vertritt eine differenzierte Ansicht, wonach der Verfall grundsätzlich keinen Strafcharakter habe und damit eine Abzugsfähigkeit verfallener Vermögenswerte möglich sei, jedoch für Bestechungsgelder eine Ausnahme gelte.<sup>20</sup>
- d) Nach alledem wird offenbar, daß auch für den Verfall keine eindeutige Rechtslage besteht, die ohne weiteres auf das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer übertragbar wäre. Es ist jedoch eine Tendenz zum Nettoprinzip erkennbar, wonach einerseits die Höhe des Verfalls um die Steuerlast reduziert werden und andererseits der Verfallsbetrag steuerlich abzugsfähig sein soll. Problematisch an dieser Lösung ist allerdings, daß dadurch eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen beiden Ebenen entsteht, die zu der Notwendigkeit ständiger Neuberechnungen führt. Bei dieser Lösung ist die Steuerlast nicht ohne die Bestimmung des Verfallsbetrags ermittelbar, während der Verfallsbetrag nicht ohne die Steuerlast berechnet werden kann. Diese Wechselwirkung wird auch nicht durch ein abge-

13 FG Baden-Württemberg 7 K 737/09 vom 30.04.2009, juris.

14 Vgl. *Radermacher*, AO-StB 2006, 296.

15 BGH 5 StR 138/01 vom 21.03.2002, wistra 2002, 225.

16 BGH 5 StR 139/03 vom 05.05.2004, wistra 2004, 391; so auch *Fischer*, StGB, 58. Aufl., 2011, § 73 Rz. 22.

17 *Schönke/Schröder*, StGB, 27. Aufl. 2004, § 73 Rz. 17 a.

18 U.a. BGH 2 StR 691/94 vom 01.03.1995, NJW 1995, 2235; a.A. die Literatur, vgl. *Fischer*, a.a.O., § 73 Rz. 3.

19 ►► BFH IV R 31/99 vom 06.04.2000, NJW 200, 3085.

20 Vgl. dazu nur die Übersicht bei *Radermacher*, a.a.O., m.w.N.

schlossenes Besteuerungsverfahren aufgehoben, denn es ergeben sich zumindest beim zeitlichen Auseinanderfallen von Einnahme des Schmiergelds und deren Verfallsanordnung jahresübergreifende steuerliche Auswirkungen.<sup>21</sup> Dies führt in der Diskussion um das Spannungsverhältnis von strafrechtlichem Verfall von Vermögen und seiner Besteuerung zu dem alternativen Lösungsansatz, daß für den Verfall ausschließlich das Bruttoprinzip gelten soll, während dessen Berücksichtigung im Steuerverfahren durch die Neueinführung von Rückwirkungsregelungen erfolgen soll.<sup>22</sup> Wenn dieser Lösungsansatz allerdings für den Verfall präferiert wird, muß dies erst recht im zivilrechtlichen Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gelten. Hier steht im Gegensatz zum Verfall nicht ausschließlich der Fiskus auf „der anderen Seite“, der sich letztendlich nur um die korrekte Verteilung von Vermögensabschöpfung einerseits und Steuerlast andererseits kümmern muß. Hier besteht ein Dreiecksverhältnis zwischen Steuerfiskus, Täter und Geschädigtem, in dem der Arbeitgeber als Geschädigter am meisten schutzbedürftig ist. Ihm ist nicht zumutbar, die korrekte steuerliche Erfassung auf Ebene des Arbeitnehmers abzuwarten. Zu seinen Gunsten muß zunächst das Bruttoprinzip gelten. Sodann hat auf Ebene des Arbeitnehmers die zutreffende steuerliche Behandlung nachzuzufolgen. Diese steht zugegebenermaßen noch aus, da – wie aufgezeigt – aufgrund der bestehenden Steuergesetze die steuerliche Neutralität nicht immer gewährleistet ist. Dies wird jedoch bislang von der Rechtsprechung ausdrücklich hingenommen, so daß bis zu einer Gesetznovellierung oder Änderung der Rechtsprechung jedenfalls für den Fall des Herausgabeanspruchs des Arbeitgebers das Bruttoprinzip gelten muß.

#### 4. Ergebnis

Der Arbeitnehmer hat die von ihm vereinnahmten Schmiergelder in voller Höhe, d. h. ohne Abzug seiner ertragsteuerlichen Last, dem Arbeitnehmer herauszugeben. Allein die Umsatzsteuer kann als Abzugsposten geltend gemacht werden. Dieses Ergebnis ist durch die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit des Rückzahlungsbetrags gerechtfertigt, auch wenn diese nicht immer zur Steuerneutralität führt. Unabhängig von diesem rechtssystematischen Argument muß in diesem Zusammenhang auch die fehlende Umsetzbarkeit einer Nettolösung berücksichtigt werden. Es ist eine Tatsache, daß sich die exakte ertragsteuerliche Last des Arbeitnehmers aufgrund der Abzugsfähigkeit des Erstattungsbetrags nicht ermitteln läßt. Dies würde stets auf eine Schätzung hinauslaufen, für deren Akzeptanz auf Seiten des Arbeitgebers kein Anlaß besteht.

#### VII. Fazit

Bestechungstaten von Unternehmensangehörigen stellen das betroffene Unternehmen vor komplexe Anforderungen. Die Rückforderung des Bestechungslohns vom Arbeitnehmer ist insoweit nur ein Teil des Abwicklungsprozesses, der jedoch schon erhebliche Fragestellungen mit sich bringt. Daher ist es wünschenswert, zumindest steuerlich mit dem systematisch gerechtfertigten Bruttoprinzip eine klare Linie aufzuzeigen.

<sup>21</sup> Siehe dazu *Radermacher*, AO-StB 2006, 327.

<sup>22</sup> Siehe dazu *Radermacher*, AO-StB 2006, a. a. O.



### 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

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.

**BOORBERG**

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

SZ0611

## Veranstaltungen

### 12. Steueranwalt International

#### Steueranwalt International am 6. und 7. Mai 2011 auf Mallorca – Neues Konzept

Die in den vergangenen Jahren an drei Tagen durchgeführte Veranstaltung wurde neu konzipiert und gekürzt: Der Einführungsteil entfiel. Die im Internationalen Steuerrecht bereits erfahrenen Teilnehmer erhielten am Freitag und Samstagmorgen in zehn Stunden im Rahmen von sieben Vorträgen aktuelle, vertiefte Kenntnisse zu ausgewählten Spezialthemen des Internationalen Steuerrechts.

#### Themen

Mit dem „*Steuerstreit um § 160 AO*“ und den damit verbundenen „Problemen der Benennung von Zahlungsempfängern“ eröffnete Dr. *Martin Wulf*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin und Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht das Seminar. Nach der einfach klingenden Regelung des § 160 AO muß ein Steuerpflichtiger, der die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben anstrebt, der Finanzbehörde auf deren Verlangen die Gläubiger oder Empfänger genau benennen. Zweck der Vorschrift ist, Steuerausfälle zu verhindern. Erfüllt der Steuerpflichtige die Anforderungen an ihn nicht, haftet er im Ergebnis für fremde Steuerschulden, wenn er seinen Zahlungsempfänger nicht richtig benennt. In der richtigen Benennung des Zahlungsempfängers liegt die praktische Schwierigkeit. Es kommt immer wieder vor, daß der Zahlungsempfänger falsche Angaben macht. Die Empfängerbenennung ist daher oft Gegenstand von Betriebsprüfungen und Steuerfahndungsverfahren.

Die „*Praktischen Probleme bei Verrechnungspreisen*“ beschäftigen Unternehmen, Rechtsprechung, BMF und Gesetzgebung regelmäßig nicht erst seit dem Jahr 2001. Durch die Unternehmensteuerreform 2008 erhielten die Verrechnungspreise aufgrund der umfangreichen Neuregelung im § 1 AStG eine neue Bedeutung. Um die Anwendung zu erleichtern, wurden inzwischen eine Rechtsverordnung zur Funktionsverlagerung, das EU-Umsetzungsgesetz mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 Sätze 9 und 10 AStG, die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung (22.07.2010) und das BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen und § 1 AStG vom 29.03.2011 erlassen.

Prof. Dr. *Bert Kaminski*, Helmut-Schmidt-Universität-Universität der Bundeswehr Hamburg, stellte im Rahmen der Grundlagen den Ansatz der Diskussionen über die Verrechnungspreise und die Folgen von Korrekturen der Verrechnungspreise dar, wenn der Fremdvergleichsgrundsatz bei der

Gestaltung der Verrechnungspreise nicht eingehalten wird. Im folgenden setzte er sich kritisch mit den Auswirkungen des aktuellen Urteils des EuGH vom 21.01.2010 in der Rechtssache SGI, Az. C-311/08, zur grenzüberschreitenden Nutzungsüberlassung im Rahmen des § 1 AStG auseinander (IStR 2010, 114). Die Behandlung von unzureichenden Dokumentationen und die Aufdeckung von Fehlern in der Vergangenheit spielen bei der Berichtigung von Steuererklärungen gemäß § 153 AO eine wichtige Rolle und führen zur Festsetzung eines Verzögerungsgeldes gemäß § 146 Abs. 2b AO.

Wie „*Die Zukunft von verschwiegenem Auslandsvermögen*“ aussieht, erfuhren die Teilnehmer von *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt, MBA, m.I.Tax, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht. Herr *Korts* konzentrierte sich auf Vermögen und dessen Erträge, die sich auf Bankkonten in der Schweiz und in Liechtenstein befinden und entweder noch dem Steuerpflichtigen (Erblasser) zuzuordnen sind oder bereits von den Erben erworben wurden. Für die Besteuerung ist zunächst die Festsetzungsverjährung unter Beachtung der Anlauf- und Ablaufhemmung zu prüfen. Im Falle der Steuerhinterziehung tritt Verjährung erst nach zehn Jahren ein. Hier lag der Schwerpunkt des Vortrags auf den Pflichten des Erben. Daneben ist die strafrechtliche Verjährung zu beachten. Schon die unterlassene Anzeige kann als Steuerhinterziehung oder zumindest als leichtfertige Steuerverkürzung angesehen werden, wenn dieses Verschweigen dafür kausal ist, daß die Steuer entweder nicht oder nicht in voller Höhe festgesetzt wird.

Die jüngsten Vereinbarungen der Bundesrepublik Deutschland mit der Schweiz und Liechtenstein im Rahmen von Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen aus den Jahren 2009 und 2010 wurden vorgestellt. Außerdem wies er auf die neue EU-Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG hin, die am 15.02.2011 im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurde und damit bereits in Kraft getreten ist.

In seinem Bericht über die „*Aktuellen Entwicklungen des europäischen Steuerrechts – Teil I*“ widmete sich Dr. *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt, Partner bei Ernst & Young München, der aktuellen Rechtsprechung des EuGH. Seinen Ausführungen zu den Grundlagen folgten Informationen über „europarechtliche Tendenzen“ und aktuelle Themen wie „Sanierungsklausel“, „Verlustberücksichtigung über die Grenze“, „Steuerentstrickung“, „Kapitalertragsteuererstattung“ und „gewerbesteuerliche Hinzurechnung“. Danach stellte er den völlig neuen Vorschlag der EU vom 16.03.2011 für eine Richtlinie zur Schaffung einer gemeinsamen kon-

solidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vor, kurz „GKKB“ genannt. Ob die EU-Staaten die Richtlinie annehmen werden, ist fraglich, weil zwei Staaten sich bereits dagegen ausgesprochen haben.

Mit seinem Vortrag über die „Aktuellen Entwicklungen des europäischen Steuerrechts – Teil II“ brachte Professor Dr. Bert Kaminski die Zuhörer hinsichtlich der aktuellen nationalen Rechtsprechung und der aktuellen Erlasse der Finanzverwaltung auf den neuesten Kenntnisstand zu den Themen Grenzüberschreitende Personengesellschaften, Finalität von Verlusten, Kapitalanlagen, Allgemeine Fragen der Unternehmensbesteuerung, Anrechnung und Freistellung bei DBA, Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen und Verfahrensrecht.

Die praktischen Auswirkungen der Änderung des Umsatzsteuergesetzes zum 01.01.2010 auf die Umsatzsteuerpflicht bei grenzüberschreitender Rechtsberatung und die Anwendung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Rechtsanwaltsleistungen (Reverse-Charge-Verfahren gemäß § 13 UStG) lernten die Teilnehmer im Vortrag von *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn, über „Umsatzsteuer im Binnenmarkt – zum Ort der sonstigen Leistungen am Beispiel von grenzüberschreitender Rechtsberatung“ kennen. Das Sitzortprinzip des §§ 3 a Abs. 1 UStG ist nur dann anwendbar, wenn die dieser Bestimmung vorgehenden Regelungen des §§ 3 a Absätze 2 – 7 und der §§ 3 b, 3 e und 3 f UStG nicht eingreifen. Besondere Aufmerksamkeit widmete Herr Jahn der Bestimmung des §§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 a UStG für die unterrichtende Tätigkeit des Rechtsanwalts. Bei der Prüfung, an welchem Ort die Beratungsleistung nach §§ 3a Abs. 4 UStG erbracht wird, ist danach zu unterscheiden, ob die Leistung für einen Unternehmer oder eine Privatperson und ob die Leistung im EU-Ausland oder im Drittland ausgeführt wird. Bei Auslandstatbeständen ist regelmäßig festzustellen, ob die Steuerschuldnerschaft gemäß §§ 13 b UStG umgekehrt wird und ob für die Ausstellung der Rechnung

nach §§ 14 UStG zusätzlich die Anforderungen des § 14 a Abs. 1 und 5 UStG zu erfüllen sind.

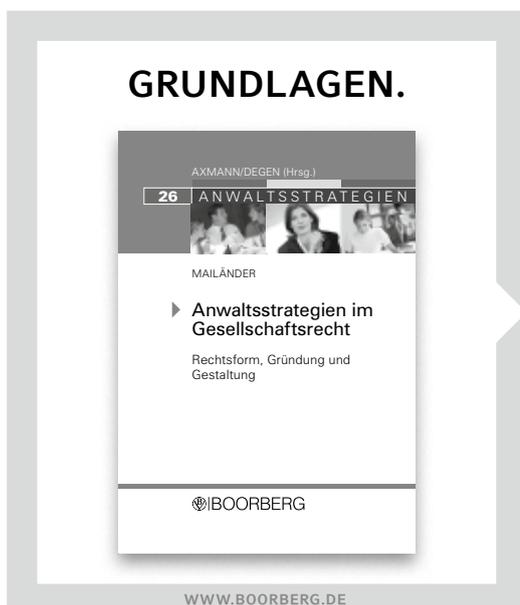
Das Thema „Erbchaft und Auslandsvermögen anhand von Praxisfällen“ schloß das Seminar ab. Dr. *Matthias Söfing*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf, München, Zürich, schilderte Praxisfälle zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Auslandsvermögen. Ausgehend von der Frage, was unter den Begriff Auslandsvermögen i. S. d. § 21 ErbStG und § 121 BewG fällt, gab er Gestaltungshinweise unter Berücksichtigung des Wohnsitzes des Erblassers. Beispiele zum „Mischnachlaß“ und zur „per-country-limitation“ präsentierte er ebenfalls. Besonders lehrreich war die folgende Darstellung des Sachverhalts und der Rechtslage zu einem praktischen Fall einer liechtensteinischen Stiftung, bei dem es für die Frage der Steuerhinterziehung besonders auf die Verjährung der Angelegenheit ankam. Die anschließenden Hinweise auf die Schwierigkeiten, für eine internationale Nachfolgeplanung die zutreffende Rechtsordnung zu bestimmen und zur Anwendung zu bringen, waren für die Teilnehmer sehr wertvoll.

Die Vorträge werden in Kooperation mit dem Richard Boorberg Verlag als Tagungsband „Steueranwalt International 2011/2012“ herausgegeben werden.

## Planung für 2012

Die AG Steuerrecht im DAV plant, die 13. Tagung Steueranwalt International voraussichtlich Anfang Mai 2012 wieder im Punta Negra Resort Hotel in Costa d`en Blanes auf Mallorca in Kooperation mit der DeutschenAnwaltAkademie zu veranstalten. Die Ankündigung wird rechtzeitig im [steueranwaltsmagazin](#) und auf der website [www.steuerrecht.org](#) bekanntgegeben.

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



## 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

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 Practicetips und Formulierungsvorschläge sollen dabei vor Fallstricken schützen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/7385-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0211

## 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.

Eilmansberger/Herzig

### Europarecht – Jahrbuch 2010

Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlin 2010, 481 Seiten

Die Autoren haben sich bemüht, die wesentlichen Entwicklungen (aber auch nur die wesentlichen) der letzten Monate zusammenzufassen. Dennoch wurden fast 500 Seiten gefüllt. Dies ist nicht nur ein Zeichen wissenschaftlichen Fleißes, sondern ein unübersehbares Zeichen für den breiten Anwendungsbereich des Europarechts. (Liechtenstein-Journal 2011, 35).

Schwerdtfeger

### Gesellschaftsrecht

2. Aufl., Carl Heymanns Verlag, München 2010, 2559 Seiten

21 Kapitel, über 120 Themen und knapp 30 Autoren schaffen es auf über 2.500 Seiten, einen breiten Überblick über das Gesellschaftsrecht zu geben, ohne daß man herausbekommen könnte, ob irgendetwas fehlt. Ein Kurzkommentar ist das nicht, auch wenn man sich ertappt, daß man sich die Darstellung einiger Themen ausführlicher wünscht, wie bspw. der Stiftung, die in nicht einmal 30 Seiten abgehandelt wird. Auch der Verein scheint zu fehlen, was uns aber nichts ausmacht, da es ein Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts gibt, das ebenfalls fast 1.400 Seiten umfaßt. Diese Darstellung des Gesellschaftsrechts hat den Vorteil, daß es einzelne einschlägige Bestimmungen kommentiert und sich also enger an die gesetzlichen Bestimmungen hält als an systematische Gesichtspunkte.

Martinek/Semler/Habermeier/Flohr

### Handbuch des Vertriebsrechts

3. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 2018 Seiten

15 Jahre nach der Erstauflage liegt nun die 3. Auflage des Vertriebsrechtshandbuchs vor, nicht nur ergänzt durch weitere Herausgeber, erweitert durch Vertriebsgebiete wie e-commerce, sondern auch in seinem Umfang auf nun über 2.000 Seiten angewachsen. Als quasi übergeordnetes Gebiet eignet es sich auch didaktisch zur Vertiefung aller Kenntnisse im Wirtschaftsrecht, sei es Kartellrecht, Inter-

nationales Recht oder eher abseitiger Gebiete wie Wirtschaftsmediation oder Außenwirtschaftsrecht. Aber auch hochinteressante Details wie Sportrechtevertrieb, Finanzdienstleistungen oder prozessuale Fragen kommen nicht zu kurz. Das Buch überzeugt also in Breite, Tiefe und Gewicht.

Beike/Schlütz

### Finanznachrichten

5. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2010, 918 Seiten

Wissen Sie, welche Anlagestrategien für Seitwärtsmärkte in Frage kommen? Haben Sie verstanden, welche Details Asset-Backed-Securities und Collateralized-Debt-Obligations unterscheiden? Oder gar, welche europäischen Indizes es gibt? In diesem Buch für Dummies ist alles erklärt, und zwar anschaulich, mit Beispielen, Tabellen und Schaubildern. Und zwar so, daß man es versteht, wenn man sich dafür etwas Zeit nimmt.

Hausmann/Hohloch

### Handbuch des Erbrechts

2. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2010, 2189 Seiten

Auch die Erbrechtler holen gewaltig auf: Sie müssen sich hinsichtlich Umfang, Autorenanzahl und Seitenanzahl weder vor den Steuerrechtlern noch vor den Gesellschaftsrechtlern verstecken. Besonders erwähnenswert ist neben der breiten didaktischen Aufarbeitung erbrechtlicher Probleme der Blick über den Tellerrand, bspw. die Beschreibung des internationalen und europäischen Erbschaftsteuerrechts.

Wachter

### Handels- und Gesellschaftsrecht

inkl. CD-ROM, 2. Aufl., ZAP-Verlag, Münster, 2010, 3589 Seiten

Lieber Herr Wachter, sorry: Mehr paßt nicht mehr rein in ein Buch. Erbarmen! Natürlich hat sich seit der Voraufgabe viel getan; natürlich will jeder der unzähligen Autoren und Co-Autoren etwas Wichtiges beitragen – der Vollständigkeit halber ist zu sagen, daß sie dies auch auf beeindruckende Weise tun. Das führt dann neben einer umfassenden Darstellung des Handels- und Gesellschaftsrechts zu einem Stichwortverzeichnis, das über 50 Seiten lang ist. Im Vorwort wird gar erwähnt, daß das Kapitel mit Musterklausuren nicht mehr enthalten sei. Glückwunsch... In diese Richtung argumentiert (unbewußt) auch Römermann, der eine Unterscheidung zwischen dem Fachanwalt für Gesellschaftsrecht und dem Fachanwalt für Handelsrecht für

erforderlich hält. Endlich kann es dann zur Trennung des Buches in zwei Teile kommen.

Walz

### **Beck'sches Formularbuch, Zivil-, Wirtschafts- und Unternehmensrecht, Deutsch-Englisch**

inkl. CD-ROM, 2. Aufl., Deutsch-Englisch, C.H. Beck, München 2010, 1307 Seiten

Ein Formularbuch für deutsche Juristen in englischer Sprache. Wenn es das nicht bereits gäbe, hier in 2. Auflage, müßte man es erfinden. Durch Aufnahme weiterer Muster wird es allerdings immer dicker, so daß es das Handgepäck erheblich belastet. Den Ausweg bildet die CD-ROM.

Kneip/Jänisch

### **Tax Due Diligence**

inkl. CD-ROM, 2. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 946 Seiten

Wie sich Verfasser und weitere Verfasser, alle namentlich genannt im Vorspann, unterscheiden, hat sich uns nicht erschlossen, ebenfalls nicht der Drang, alles Mögliche durch Anglizismen aufzupeppen. Für Begriffe wie Tax Modelling könnte sicher ein deutsches Wort gefunden werden, das der Bedeutsamkeit nicht nachsteht.

Due diligence verhakelt sich in der Praxis manchmal in Details. Umso wichtiger ist die Due diligence hinsichtlich aller steuerrechtlicher Details. Neben diesem Hauptteil des Buches kommt die Vertragsgestaltung nicht zu kurz, ebenso wenig wie gut 70 Seiten Checklisten.

Reischauer/Kleinhaus

### **Kreditwesengesetz**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2010, 3 Bände

Der „Loseblattkommentar für die Praxis“ mag inhaltlich brilliant sein, er ist unbestreitbar in seinem unmöglich-kleinen Format unhandlich und daher in der Praxis unbrauchbar. Anstatt sich beim Lesen die Ohren zu brechen, sollte der Verlag besser über ein größeres Format nachdenken, das das Lesen und Arbeiten mit diesem Kommentar überhaupt erst möglich macht.

Schwarck/Zimmer

### **Kapitalmarktrechts-Kommentar**

4. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 2016 Seiten

In einem einbändigen, dennoch in 4. Auflage bereits über 2.000 Seiten umfassenden „Kapitalmarktrechts-Kommentar“ kommentieren ein gutes Dutzend Autoren die wesentlichen Gesetze des Kapitalmarkts, u. a. das Börsengesetz mit Börsenzulassungsverordnung, das Wertpapierprospektgesetz, Verkaufsprospektgesetz, Wertpapierhandelsgesetz und einige andere. Eine nicht ganz übersichtliche Materie, in der sich die Abkürzungsfanatiker deutscher Bauart austoben können: Mit TranspRLDV, WpDVerOV und WpHMV oder WpAIV stellen sie gar die Steuerrechtler in den Schatten.

In der nächsten Ausgabe u. a. Scherer/Fruth, **Gesellschafter-Compliance**; K. Schmidt/Lutter, **Aktiengesetz**; Rotthege/Wassermann, **Unternehmenskauf bei der GmbH**; Henssler/Strohn, **Gesellschaftsrecht**; Eckhardt/Hermanns, **Kölner Handbuch Gesellschaftsrecht**

Redaktion



## **Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht**

– Grundlagen und Brennpunkte –

Stand: 1. März 2009

von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Klaus Liebl, München

2009, 118 Seiten, € 15,-

ISBN 978-3-415-04322-0

Das steuerliche Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht entfaltet große Breitenwirkung, insbesondere im Rahmen der Einkommensteuererklärung einzelner bürgerschaftlich Engagierter. Angesichts der in Deutschland existierenden Anzahl von Stiftungen und Vereinen hat das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht enorme praktische Bedeutung: gerade Stiftungen und Vereine können gemeinnützig sein, wodurch sich u. a. der steuerliche Spendenabzug ergibt.

 **BOORBERG**

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

SZ0611

## Steuermelder

### Gewerblicher Grundstückshandel: Zwischenschaltung einer nicht funktionslosen GmbH grundsätzlich nicht mißbräuchlich

**Abstract:** Im Hinblick auf einen gewerblichen Grundstückshandel ist die Zwischenschaltung einer GmbH grundsätzlich nicht mißbräuchlich, wenn die GmbH nicht funktionslos ist, d. h. wenn sie eine wesentliche, wertschöpfende eigene Tätigkeit (z. B. Bebauung des erworbenen Grundstücks) ausübt.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 17.03.2010 IV R 25/08, BStBl II 2010 S. 622

#### I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine im Jahre 1992 von den Gesellschaftern A, B und C gegründete GbR mit dem Zweck der Errichtung und Verwaltung eines Immobilienobjekts im Bereich der neuen Bundesländer. Sie erwarb 1992 von einer Gesellschaft, deren Anteile die Treuhandanstalt hielt, einen mit einem Verwaltungsgebäude sowie diversen Nebengebäuden bebauten Grundbesitz (7.259 m<sup>2</sup>) mit der Verpflichtung, eine bestimmte Summe in das Grundstück zu investieren und eine bestimmte Anzahl von Arbeitsplätzen auf dem Grundstück zu schaffen. Nach Sanierung wurde das Verwaltungsgebäude vermietet; die Nebengebäude wurden abgerissen. Nachdem sich eine Planung zur Errichtung eines Gebäudes mit einem Einzelhandelsgeschäft und Büroräumen nicht umsetzen ließ, erwirkte die GbR im Dezember 1994 eine Baugenehmigung zur Errichtung von 45 Wohnungen, die im Anschluß veräußert werden sollten. Für die Durchführung und Vermarktung gründeten die Gesellschafter der GbR im Oktober 1994 eine GmbH; mit dieser schlossen sie einen Bauvertrag zur Errichtung des Gebäudes mit einem Pauschalpreis als absolutem Festpreis. Im März 1995 gaben die GbR und die GmbH die Teilungserklärung nach dem WEG hinsichtlich der zu bebauenden Teilfläche des Gesamtgrundstücks ab. Das Teilgrundstück wurde in 45 Eigentumswohnungen (Einheiten Nr. 1 bis 45) sowie in ein Teileigentum (Einheit Nr. 46) geteilt. Nach Fertigstellung des Gesamtobjekts veräußerte die GmbH die 45 Eigentumswohnungen im Zeitraum von Juni bis Dezember 1996 an verschiedene Erwerber. Im September 1997 veräußerten die Gesellschafter der GbR ihre Geschäftsanteile an der GmbH. Die GmbH geriet im Februar 1998 aus zwischen den Beteiligten umstrittenen Gründen in Insolvenz.

Die GbR erklärte in ihren Feststellungserklärungen für die Streitjahre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Anschluß an eine Außenprüfung vertrat das beklagte Finanzamt die Auffassung, die GbR habe aufgrund der vorgenannten Aktivitäten einen gewerblichen Grund-

stückshandel betrieben und erließ gemäß § 164 Abs. 2 AO entsprechend geänderte Feststellungsbescheide. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Dagegen richtet sich die Revision.

#### II. Entscheidung des BFH

Der IV. Senat des BFH hat der Revision teilweise stattgegeben und insbesondere in Abgrenzung zu verschiedenen Entscheidungen anderer Senate des BFH klargestellt, daß die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels dann nicht mißbräuchlich ist, wenn die Kapitalgesellschaft aufgrund eigener wesentlicher wertschöpfender Tätigkeiten nicht funktionslos ist.

Der BFH führte im einzelnen aus:

Die Darlegung des Finanzgerichts, die Klägerin sei gewerblich tätig geworden, weil sie bereits vor Abschluß des GmbH-Gesellschaftsvertrages eine *Vielzahl von Planungs- und Umplanungsaktivitäten* entfaltet habe und hierzu auch im Außenverhältnis tätig geworden sei, *reiche für die Annahme der Gewerblichkeit nicht aus*. Erforderlich wäre vielmehr eine unbedingte Veräußerungsabsicht gewesen. Dabei komme es hinsichtlich der Wohnungen auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbs an, weil die Klägerin der GmbH den Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück verkauft und die GmbH die Wohnungen errichtet habe. In bezug auf das Teileigentum an den von der Klägerin errichteten Gewerbeflächen sei der *Zeitpunkt der Bebauung maßgeblich*. Die Klägerin habe das Grundstück indes zunächst in der Absicht erworben, es zu bebauen und zu vermieten. Den *unbedingten Entschluß zur Veräußerung* der Wohnungen habe sie *erst zu einem späteren Zeitpunkt* gefaßt. Deswegen komme es auch nicht darauf an, daß nach dem Urteil des BFH vom 24.06.2009 X R 36/06 (BStBl II 2010 S. 171) die entgeltliche Übertragung eines Objekts auf eine vom Steuerpflichtigen beherrschte GmbH vor Fertigstellung des Objekts ein Anhaltspunkt für das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht sein könne. Die Klägerin habe vor der Veräußerung des Miteigentums auch *kein Wirtschaftsgut mit anderer Marktgängigkeit geschaffen*; sie habe lediglich die auf dem zu bebauenden Grundstücksteil befindlichen Nebengebäude abgerissen und eine neue Baugenehmigung beantragt. Der Klägerin könne die Verkaufstätigkeit der GmbH auch nicht nach den Grundsätzen des Urteils des XI. Senats des BFH vom 13.12.1995 XI R 43-45/89 (BStBl II 1996

S. 232) zugerechnet werden. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts könnten die *Verkaufsaktivitäten der GmbH der Klägerin auch nicht nach §42 AO a.F. zugerechnet werden*. Die GmbH sei nicht funktionslos gewesen, denn sie habe die Wohnungen nicht nur veräußert, sondern selbst errichtet. Das Finanzgericht habe auch keine Feststellungen getroffen, die den Schluß zuließen, daß von vornherein mit der Insolvenz der GmbH zu rechnen gewesen wäre. Darüber hinaus rechtfertigten auch wirtschaftliche Gründe den Erwerb des Miteigentumsanteils durch die GmbH und die Errichtung sowie Veräußerung der Wohnungen. Diese Tätigkeiten habe eine GmbH ausführen sollen, weil der Bau und der Verkauf mit erheblichen Risiken verbunden gewesen seien. Das Urteil des X. Senats des BFH vom 17.06.1998 X R 68/95 (BStBl II 1998 S. 667) stehe diesem Ergebnis nicht entgegen; denn es betreffe erkennbar eine funktionslose GmbH.

### III. Praxishinweis

1. Die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte Drei-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Dies gilt auch bei der Bebauung von Grundstücken (Großer Senat des BFH, Beschluß vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002 S. 291). Darauf kommt

es allerdings dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen – ganz besonderen – Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt.

2. Die *Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft* zur Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels kann i. S. v. §42 AO rechtsmißbräuchlich sein, wenn die erwerbende Gesellschaft im wesentlichen zum Zwecke des Kaufs und des Weiterverkaufs gegründet worden ist oder wenn sie in bezug auf die in Rede stehenden Veräußerungsgeschäfte funktionslos ist und besondere Umstände hinzutreten, daß z. B. die Mittel für den Kaufpreis ganz oder zu einem erheblichen Teil von dem Steuerpflichtigen stammen oder erst aus den Erlösen des Weiterverkaufs zu erbringen sind. Dies ist auch möglich, wenn eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Zwischengesellschaft in der Weise eingeschaltet wird, daß der Verwertungsgewinn in fremdunüblicher Weise in einem einzigen – nicht nachhaltigen – Verkaufsakt an diese Gesellschaft abgeschöpft wird, während die zwischengeschaltete Gesellschaft bei der nachhaltigen Vermarktung der Grundstücke keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt (BFH, Urteil vom 15.03.2005 X R 39/03, BStBl II 2005 S. 817 m. w. N.). Entfaltet die GmbH aber darüber hinaus eine wesentliche – wertschöpfende – eigene Tätigkeit (z. B. Bebauung des erworbenen Grundstücks), ist sie nicht funktionslos (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 18.03.2004 III R 25/02, BStBl II 2004 S. 787).

## Keine Gewerbesteuerfreiheit des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG bei Übergang von der gewerblichen auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit unter Fortführung wesentlicher Betriebsgrundlagen

**Abstract:** Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist, auch wenn in Folge davon die originär gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und fortan nur noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit entfaltet wird, dem Gewerbeertrag zuzuordnen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem fiktiven (vermögensverwaltenden) Gewerbebetrieb der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird.

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 17.03.2010 IV R 41/07, BStBl II 2010 S. 977, BFHE 228 S. 381, BFH/NV 2010 S. 1196

### I. Sachverhalt

Eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG verkaufte ihren operativen Geschäftsbereich an eine GmbH mit einem Gewinn von 8 Mio. DM. Das bisherige Betriebsgrundstück behielt sie zurück und vermietete es an die GmbH. FA und FG

berücksichtigten den Gewinn aus der Veräußerung bei der Festsetzung des GewSt-Meßbetrags. Hiergegen richtet sich die Revision der KG.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision der KG mit der Begründung zurück, daß der Gewinn aus der Veräußerung des gewerblichen Geschäftsbereichs trotz gleichzeitigen Übergangs zur Vermögensverwaltung bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dann der GewSt unterliege, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten und vermietet werde.

Die Entscheidung beruht auf folgenden Rechtsgrundsätzen:

- Nach ständiger Rechtsprechung unterliegt der GewSt nur der „lebende“ Betrieb. Folglich wird der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht der GewSt

## ► Steuermelder

unterworfen. Dieser Gewinn entspricht zwar regelmäßig dem einkommensteuerlich tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn, aber wegen der *unterschiedlichen Voraussetzungen* nicht generell.

- Ein Unterschied besteht vor allem dann, wenn wie im Streitfall *nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des bisherigen Gewerbebetriebs veräußert oder entnommen* werden, sondern zum Teil (wie hier das Grundstück) zurückhalten und zur Erzielung von (gewerblichen) Einkünften eingesetzt werden.

## III. Praxishinweis

Das Ergebnis (Gewerbsteuer für den Veräußerungsgewinn) hätte sich durch Vermietung des Grundstücks über eine neue gewerblich geprägte Personengesellschaft vermeiden lassen. Stille Reserven wären bei Beachtung des § 6 Abs. 5 EStG nicht aufgedeckt worden. Allerdings hätten der GewSt-Ersparnis die Kosten der Gestaltung wie auch der Wegfall der Tarifbegünstigung (mangels Aufdeckung aller stillen Reserven) gegengerechnet werden müssen.

## Verlustrücktrag aus verjährten Verlustentstehungsjahren

**Abstract:** Im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichene Verluste sind in einen vorangegangenen, nicht festsetzungsverjährten Veranlagungszeitraum auch dann zurückzutragen, wenn für das Verlustentstehungsjahr selbst bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 27.1.2010 IX R 59/08, BStBl II 2010 S. 1009

### I. Sachverhalt

Der Kläger war im Streitjahr 1995 als Rechtsanwalt tätig und erhielt in diesem Jahr wegen eines Zerwürfnisses von einem Mandanten „vorbehaltlich des Zustandekommens der besprochenen Vereinbarung“ einen Scheck über 230.000 DM, den er im Streitjahr einlöste. Nach dem Scheitern einer Vereinbarung und der Weigerung des Klägers, den Betrag zurückzuzahlen, verurteilte ein LG den Kläger 1996 zur Zahlung von 230.000 DM nebst 4 % Zinsen seit dem 18.10.1995 an die GmbH. Der Kläger erklärte für das Streitjahr Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt ohne Berücksichtigung der erhaltenen 230.000 DM.

Bei einer Außenprüfung wurde festgestellt, daß der Kläger, der seinen Gewinn im Streitjahr – abweichend von Vorjahren – durch Einnahmenüberschußrechnung ermittelte, die 230.000 DM als durchlaufenden Posten behandelt hatte. Demgegenüber behandelte das Finanzamt den Zugang der 230.000 DM als gewinnerhöhende Betriebseinnahme und setzte die Einkommensteuer für 1995 auf 91.578 DM fest. Das FG gab der Klage im wesentlichen statt. Dagegen richtet sich die Revision des FA.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Im Veranlagungszeitraum 1996 hätten nach den Feststellungen des Finanzgerichts insgesamt 217.182 DM nicht

ausgeglichen werden können und seien deshalb – weil für das Jahr 1994 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei – in das Streitjahr zurückzutragen. Der Verlustrücktrag ist unabhängig von dem in der Steuerfestsetzung des Verlustentstehungsjahres ausgewiesenen Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG in zutreffender Höhe durchzuführen. *Über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlustes werde nicht im Entstehungsjahr, sondern in dem Jahr entschieden, in dem sich der Verlustrücktrag steuerrechtlich auswirke.* Deshalb stehe einem Verlustrücktrag weder die Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr noch die Festsetzungsverjährung (§§ 169 bis 171 AO) entgegen. Die Bestandskraft erfasse ebenso wie die Verjährung nur den festgesetzten Steuerbetrag, nicht indes die Besteuerungsgrundlagen.

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG. Diese Norm sei Bestandteil der in § 10 d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG enthaltenen, gegenüber der Abgabenordnung eigenständigen Korrekturvorschriften. Sei wie im Streitfall indes die Veranlagung noch offen, weil z. B. über Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen noch nicht abschließend entschieden worden sei, so bedürfe es keiner eigenständigen Korrekturvorschrift, um den Verlustabzug zu verwirklichen. Hier bildeten die „Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“ (§ 10 d Abs. 1 Satz 1 EStG), die Ausgangsgröße für die Ermittlung des in diesem Jahr wirksam werdenden Verlustabzugs. Ebensowenig sei eine besondere Verjährungsregelung erforderlich. § 10 d Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 EStG treffe lediglich eine Aussage zur Verjährung des Jahres, in dem der Verlust abzuziehen sei, weil der Verlustabzug in einen bereits (nach allgemeinen Vorschriften) verjährten Veranlagungszeitraum ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung nicht zulässig wäre. Daraus könne aber nicht geschlossen werden, der Verlustrücktrag aus einem verjährten Verlustentstehungsjahr sei ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung unzulässig. Allein im Verlustrücktragsjahr als dem Abzugsjahr werde nämlich materiell-rechtlich darüber ent-

schieden, in welcher Höhe „Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“, wie Sonderausgaben abzusetzen seien.

### III. Praxishinweis

1. Über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlusts wird nicht im Verlustentstehungsjahr, sondern erst in dem Jahr entschieden, in dem sich der Verlustrücktrag steuerrechtlich auswirkt (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 1993 XI R 12/93, BFH/NV 1994 S. 710 m. w. N.; BFH-Beschluß vom 20. 12. 2006 VIII B 111/05, BFH/NV 2007 S. 699 m. w. N.; st. Rspr.).

2. Nach § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG kann ein Steuerbescheid des Rücktragsjahres im Zuge des Verlustrücktrages auch dann geändert werden, wenn er unanfechtbar geworden ist; die Verjährungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Verjährungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden. § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustrücktragsjahr bis zum Ablauf der

Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr insoweit, als der Verlustabzug zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil vom 24. 10. 2007 XI R 31/06, BFH/NV 2008 S. 378).

3. Die im Zusammenhang mit den Korrekturvorschriften des § 10 d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG eingefügte Verjährungsregelung in § 10 d Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG (Ablaufhemmung) soll verhindern, daß „Verluste in dem Verlustjahr vorausgehenden Jahr infolge Verjährung des Steueranspruchs unberücksichtigt bleiben müssen“ (so BT-Drs. 7/4705, S. 4). Wenn das Gesetz den Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustrücktragsjahr bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für das Verlustentstehungsjahr hinauschiebt und es deshalb ermöglicht, den Verlust auch dann noch zu berücksichtigen, wenn für das Verlustentstehungsjahr die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, so trifft es lediglich eine Aussage zur Verjährung des Jahres, in dem der Verlust abzuziehen ist (BFH-Urteil vom 24. 06. 2008 IX R 64/06, BFH/NV 2008 S. 1676). Ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung wäre der Verlustabzug in einem bereits (nach allgemeinen Vorschriften) verjährten Veranlagungszeitraum nicht zulässig.

## Nutzungsentnahme, mehrere Fahrzeuge, 1%-Regelung – Fahrzeugbezogene bzw. mehrfache Anwendung der 1%-Regel bei Nutzung mehrerer Fahrzeuge durch ausschließlich eine Person – Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften

**Abstract:** Gehören mehrere Kraftfahrzeuge zu einem Betriebsvermögen, ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG grundsätzlich auch dann fahrzeugbezogen, also mehrfach anzuwenden, wenn in tatsächlicher Hinsicht feststeht, daß ausschließlich eine Person die Fahrzeuge auch privat genutzt hat (entgegen Tz. 9 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 21. 01. 2002 IV A 6–S 2177–1/02, BStBl I 2002 S. 148).

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 09. 03. 2010 VIII R 24/08, BStBl II 2010 S. 903, BFH/NV 2010 S. 1182

setzte das FA mit Einkommensteueränderungsbescheiden für alle Fahrzeuge des Klägers private Nutzungsanteile nach der 1%-Regelung an. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Mit der Revision macht der Kläger geltend, das FA dürfe nach Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 21. 01. 2002 IV A 6 – S 2177 – 1/02 (BStBl I 2002 S. 148) die 1 %-Regelung nicht mehrmals, sondern nur einmal anwenden und müsse dabei das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis zugrunde legen.

### I. Sachverhalt

Der Kläger erzielte in einer Einzelpraxis als Unternehmensberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. In den Streitjahren (2002 und 2003) hielt er durchgängig zwei, in einem Monat drei Kraftfahrzeuge (Kfz) im Betriebsvermögen, die er auch privat nutzte, ohne Fahrtenbücher zu führen. In den Einkommensteuererklärungen ermittelten die Kläger einen privaten Nutzungsanteil für nur jeweils ein Fahrzeug. Aufgrund einer Außenprüfung

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sei mehrfach anzuwenden, wenn mehrere betriebliche Kfz ausschließlich durch eine Person auch privat genutzt werden.

1. Die Vorschrift enthält für die *Bewertung der privaten Nutzung* eines Kfz eine spezielle Bewertungsregel. Diese sog. 1%-Regelung ist immer anzuwenden, wenn der Stpfl. wie hier von der Möglichkeit eines Fahrtenbuchs zum Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen

für die private Nutzung des Kfz keinen Gebrauch gemacht hat.

2. Die Anwendbarkeit der Regelung „auf jedes betriebliche Fahrzeug“ und damit auch auf eine Mehrzahl von privat genutzten Fahrzeugen des Steuerpflichtigen folgt für den BFH schon aus dem Wortlaut, weil dieser ausdrücklich auf die Nutzung „eines“ Kfz bzw. auf die für „das“ Kfz entstehenden Aufwendungen abstellt und die Regelung damit ersichtlich von einer fahrzeugbezogenen Bewertung der Nutzungsentnahmen ausgeht (vgl. BFH-Beschluß vom 26.11.2009 VIII B 190/09, BFHE 226 S. 541). Dementsprechend muß nach der Rspr. (BFH-Urteil v. 03.08.2000 III R 2/00, BStBl II 2001 S. 332) die Wahl der Bewertungsmethode nicht einheitlich für alle Fahrzeuge eines Steuerpflichtigen ausgeübt werden.

3. Auch der Vereinfachungszweck der Vorschrift spricht für diese Auslegung, weil eine abweichende Interpretation unvermeidliche, auch administrative Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung zur Folge hätte (vgl. Urban, FR 1997, 661; Hoffmann, EFG 2008 S.1277, 1278). Dabei kann nach Auffassung des BFH keine vermeidbare Härte darin gesehen werden, daß die mehrfache Anwendung der 1 %-Regelung den zu versteuernden privaten Nutzungsanteil ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Umfang der Privatnutzung vervielfältigt. Dies sei vielmehr unvermeidliche Folge des Umstandes, daß die Vorschrift im Rahmen ihrer typisierenden Betrachtung generell nicht den tatsächlichen Nutzungsumfang berücksichtige. Abgesehen sei die gesetzliche Typisierung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG widerlegbar durch die Möglichkeit, den privaten Nutzungsanteil den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend durch Führung eines Fahrtenbuchs zu ermitteln (BFH-Urteil vom 01.03.2001 IV R 27/00, BStBl II 2001 S. 403).

### III. Praxishinweis

Aus Tz. 9 Satz 2 des *BMF-Schreibens vom 21.01.2002 IV A 6 – S 2177 – 1/02*, *BStBl I 2002 S. 148* kann sich auf der Grundlage der rechtlichen Würdigung des BFH nichts anderes ergeben. Nach Verwaltungsauffassung soll der Ermittlung des privaten Nutzungswerts nur das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis zugrunde gelegt werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß die betrieblichen Fahrzeuge nicht von Personen genutzt werden, die zu seiner Privatsphäre gehören (vgl. *Meurer* in Lademann, EStG, § 6 EStG Anm. 889). Die in den Streitjahren noch anwendbare Regelung, die zwischenzeitlich durch das *BMF-Schreiben vom 18.11.2009 IV C 6 – S 2177/07/10004 (BStBl I 2009 S. 1326)* – ohne entsprechende Regelung – ersetzt wurde, kann nämlich als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift nur im Rahmen des Gesetzes Beachtung verlangen. Denn mangels Rechtsnormqualität sind solche Verwaltungsvorschriften für die Gerichte nicht beachtlich (vgl. BFH-Beschluß vom 04.12.2008 XI B 250/07, BFH/NV 2009 S. 394).

Ob sie entgegen der Auffassung des FG auch als Billigkeitsvorschrift angesehen werden kann, hat der BFH offengelassen, weil Gegenstand des Rechtsstreits nur die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung war und über die Frage einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Satz 1 AO in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2000 IV R 54/99, BStBl 2001 II S. 178).

## ARBEITSHILFE.



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

WWW.BOORBERG.DE

S20411

# Einschränkung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4 a EStG aufgrund von Überentnahmen nur in den Vorjahren – Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

**Abstract:** Eine Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen aufgrund von Überentnahmen nach § 4 Abs. 4 a EStG ist auch dann vorzunehmen, wenn im Veranlagungszeitraum keine Überentnahme vorliegt, sich aber ein Saldo aufgrund von Überentnahmen aus den Vorjahren ergibt.

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 17.08.2010 VIII R 42/07, BStBl II 2010 S. 1041

## I. Sachverhalt

Der Kläger ist Steuerberater und ermittelt den Gewinn aus seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG). Zum 31.12.1998 war das Kapitalkonto negativ. In den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2001 erwirtschaftete der Kläger folgende Gewinne und tätigte folgende Einlagen sowie Entnahmen:

Veranlagungszeitraum	Einlagen	Entnahmen	Gewinn
1999	10.290 DM	154.942 DM	90.693 DM
2000	7.237 DM	168.323 DM	128.482 DM
2001	9.797 DM	169.507 DM	164.468 DM

Im Streitjahr 2001 betragen die betrieblichen, nicht auf Investitionsdarlehen entfallenden Schuldzinsen 74.111 DM.

Das FA ermittelte für das Streitjahr als Bemessungsgrundlage für den Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4 a EStG einen Betrag von 81.804 DM, weil ungeachtet der Unterentnahme im Streitjahr (von 4.759 DM) aus Vorjahren eine verbleibende Überentnahme i. H. v. 86.563 DM zu berücksichtigen sei und diese zu einem Hinzurechnungsbetrag von 4.908,24 DM führe. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Mit der Revision rügt der Kläger, die Voraussetzungen der Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4 a EStG hätten mangels Überentnahme im Streitjahr nicht vorgelegen.

## II. Entscheidung des BFH

Nach Auffassung des BFH hat das FG die streitigen Einkünfte zu Recht um einen Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4 a EStG hinsichtlich der betrieblich veranlassten und vom Kläger als Betriebsausgaben abgezogenen Schuldzinsen erhöht. Trotz fehlender Überentnahme im Streitjahr ist nämlich aufgrund des Saldos mit den in die Beurteilung einzubeziehenden Überentnahmen der Vorjahre von einer Überentnahme i. S. d. Gesetzes auszugehen. Die Überentnahme ist zwar nach Satz 2 des § 4 Abs. 4 a EStG 1999 der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns

und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Aus dem Wortlaut der Regelung in Satz 1 der Vorschrift sowie aus dem Sachzusammenhang zwischen Satz 2 und Satz 3 der Regelung i. d. F. des Streitjahres folgt aber, daß für die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 4 a EStG genügt, wenn im Wirtschaftsjahr des Schuldzinsenabzugs der Saldo aus den Über- und Unterentnahmen dieses Jahres sowie der Vorjahre eine Überentnahme ausweist. So knüpft der Wortlaut der Grundregelung in Satz 1 der Vorschrift nicht an die Über- oder Unterentnahme, sondern – periodenübergreifend – an „Überentnahmen“ ohne zeitliche Begrenzung an. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden des weiteren nach Satz 4 (i. d. F. des Streitjahres bzw. nach Satz 3 i. d. F. für die Folgejahre) typisiert mit 6 v. H. der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt. Damit ist die Vorschrift *periodenübergreifend angelegt* und soll ersichtlich den Schuldzinsenabzug so lange ausschließen, bis der Überhang an Überentnahmen durch Gewinne und Einlagen wieder ausgeglichen ist. Diese periodenübergreifende Regelung greift mithin auch ein, wenn im Streitjahr selbst keine Überentnahmen gegeben sind; allerdings sind dann – insoweit abweichend vom mißglückten Gesetzeswortlaut – auch Unterentnahmen des Streitjahres zu berücksichtigen (ebenso Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Ea 86; Wendt, FR 2000, 417, 427 f.). Für diese Auslegung spricht auch der Zweck des § 4 Abs. 4 a EStG, Gestaltungen in Form sog. Zwei- und Mehrkontenmodelle entgegenwirken. Der Betriebsinhaber soll bei negativem Eigenkapital dem Betrieb nicht mehr Mittel entziehen, als erwirtschaftet und eingelegt worden sind (vgl. Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 656 k [1]). Maßgeblich für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen soll daher der jährlich fortzuschreibende Saldo aller Über- und Unterentnahmen sein.

## III. Praxishinweis

1. Die BFH-Entscheidung bestätigt die entsprechende Auffassung der Finanzverwaltung in Tz. 23, 24 des BMF-Schreibens vom 17.11.2005 IV B 2–S 2144–50/05 (BStBl I 2005 S. 1019). Der gegenteiligen Auffassung im Schrifttum (wie z. B. Schallmoser in HHR § 4 EStG Rz 1051, m. w. N., sowie Rz 1068, 1070, m. w. N.) hat sich der BFH damit ausdrücklich nicht anschließen wollen.

2. § 4 Abs. 4 a EStG ist auch auf die Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden. Soweit sich durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart in einzel-

nen Jahren unterschiedliche Beträge ergeben, sind wechselbedingte Übergangsgewinne zu berücksichtigen (vgl. BMF-Schreiben IV B 2 – S 2144 – 50/05, BStBl I 2005 S. 1019 Rn. 8). Soweit ein Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlung besteht, obliegt es dem Steuerpflichtigen, das für ihn günstige Verfahren zu wählen.

3. Der BFH hält die Vorschrift insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Nettoprinzip für verfassungskonform, weil sie an Überentnahmen und somit an private Ursachen an-

knüpft (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2006 X R 44/04, BStBl II 2006 S. 588). Auch der Verzicht des Gesetzgebers auf eine liquiditätsbezogene Betrachtung (aus Praktikabilitätsgründen) bei der gesetzlichen Typisierung der nicht abziehbaren Schuldzinsen mit 6 v. H. der Überentnahmen knüpft sachgerecht an den jeweiligen Bestand des vorhandenen Eigenkapitals an, der grundsätzlich steuerunschädlich entnommen werden darf (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2005 X R 47/03, BStBl II 2006 S. 504; a. A. *Horlemann*, DStR 2010 S. 726).

## Vorrangige Verrechnung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG mit nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen

**Abstract:** Erzielt der Steuerpflichtige einen Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG, der sowohl dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende als auch in voller Höhe zu besteuernde Gewinne enthält, wird der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG für Zwecke der Ermittlung der nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG tarifermäßigt zu besteuernenden Gewinne vorrangig mit dem Veräußerungsgewinn verrechnet, auf den das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 14.07.2010 X R 61/08, BStBl II 2010 S. 1011, BFH/NV 2010 S. 1915

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Anwendung des Meistbegünstigungsgrundsatzes bei der Berechnung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG entsprechend der BFH-Rechtsprechung zu anderen Regelungen.

Der 1942 geborene Kläger war im Streitjahr 2002 an der B-Grundstücksgemeinschaft beteiligt. Aus dieser Beteiligung erzielte der Kläger im Streitjahr einen *steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG von insgesamt 127.816,08 EUR*. Dieser setzt sich zusammen aus einem gemäß § 3 Nr. 40 EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn von 63.911,47 EUR (= 1/2 von 127.822,94 EUR) und einem anderen, *in vollem Umfang steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 63.904,61 EUR*. Für diesen Gewinn beanspruchte der Kläger den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG.

Das FA rechnete den Freibetrag indes i. H. v. 51.200 EUR anteilig auf die in dem Veräußerungsgewinn enthaltenen steuerpflichtigen Halbeinkünfte und im übrigen auf den in diesem Gewinn enthaltenen voll steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn an. Der voll zu besteuernde Veräußerungsgewinn verminderte sich hierdurch auf (gerundet) 38.307 EUR. Diesen Betrag unterwarf das Finanzamt dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 EStG. Das FG gab

dem Begehren des Klägers, den Freibetrag vorrangig mit dem (steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinn zu verrechnen, auf den das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden sei, in vollem Umfang statt.

### II. Entscheidung des BFH

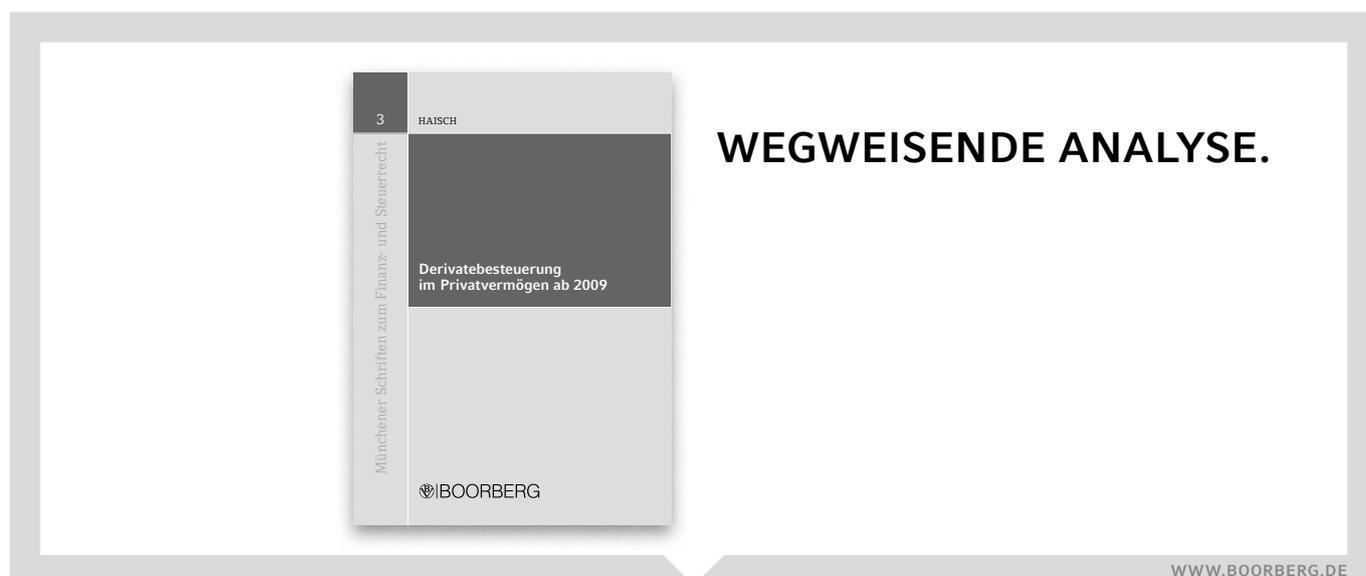
Der BFH bestätigte das FG-Urteil:

Sei in dem Veräußerungsgewinn ein nach dem Halbeinkünfteverfahren zu ermittelnder Veräußerungsgewinn enthalten, so könne *Bestandteil des Veräußerungsgewinns i. S. d. § 16 Abs. 4 EStG* nach dem Gesetzeswortlaut *nur der steuerpflichtige Teil* dieses Gewinns sein. Der Freibetrag sei mit dem überwiegenden Schrifttum und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung vorrangig von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn abzuziehen. § 16 Abs. 4 EStG enthalte *keine Verwendungsreihenfolge*. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung bildeten die nach § 34 EStG begünstigten Einkünfte innerhalb der Summe der Einkünfte bzw. der jeweiligen Einkunftsart eine „besondere Abteilung“ (BFH, Urteil vom 29.10.1998 XI R 63/97, BStBl II 1999 S. 588). Die *außerordentlichen Einkünfte würden nur dann und nur insoweit gekürzt, als für eine Kürzung die tariflich zu besteuernenden Einkünfte nicht ausreichten*. Außerordentliche Einkünfte seien nur um die mit ihnen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu kürzen (BFH-Urteil vom 02.09.2008 X R 15/06, BFH/NV 2009 S. 138). Entsprechend der BFH-Rechtsprechung zu anderen Fallgruppen sei auch der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG im Wege der Meistbegünstigung vorrangig von dem nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn abzuziehen. Dem stehe die *Wertung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht entgegen*, wonach im Halbeinkünfteverfahren ermittelte Veräußerungsgewinne keine außerordentlichen Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift seien. Damit habe der Gesetzgeber (lediglich) sicherstellen wol-

len, daß nur solche Gewinne der ermäßigten Besteuerung unterlägen, die in vollem Umfang zu besteuern seien. Hingegen seien im Halbeinkünfteverfahren ermittelte Gewinne bereits damit steuerlich begünstigt und damit zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung aus der ermäßigten Besteuerung des § 34 EStG herauszunehmen (BT-Drs. 14/2683, S. 116).

### III. Praxishinweis

Die Entscheidung und die ihr zugrunde liegende Verrechnungsreihenfolge entspricht der bereits zu anderen Fallgruppen ergangenen BFH-Rechtsprechung zum *Arbeitnehmer-Pauschbetrag* (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG; BFH-Urteil vom 29. 10. 1998 XI R 63/97, BStBl II 1999 S. 588), zum *Verlustausgleich* (BFH-Beschluß vom 10. 10. 2007 VI B 33/07, BFH/NV 2008 S. 44 m. w. N.) und zum *Altersentlastungsbetrag* (§ 24 a EStG; BFH-Urteil vom 15. 12. 2005 IV R 68/04, BFH/NV 2006 S. 723).



### 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 Unternehmensteuere reformgesetz 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.

 BOORBERG

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

SZ0611



**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



## 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-Universität 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

# Meldungen

## Geschäftsbericht 2010 der FMA Liechtenstein

Die Regierung hat an ihrer Sitzung vom 03.05.2011 den Geschäftsbericht 2010 der FMA Liechtenstein genehmigt und ihn dem Hohen Landtag zur Kenntnisnahme weitergeleitet. Er enthält neben dem Tätigkeitsbericht auch

die Jahresrechnung 2010. Zur Entwicklung des Finanzplatzes und zu aktuellen Finanzplatz- und Aufsichtsthemen orientierte sich die FMA an ihrer Medienkonferenz vom 08.06.2011.

<b>Geschäftsbericht, S. 40</b>			
	2008	2009	2010
Andere Finanzintermediäre			
Treuhänder	85	83	77
Treuhänder mit eingeschränkter Bewilligung	28	26	23
Treuhandgesellschaften	260	262	264
Treuhandgesellschaften mit eingeschränkter Bewilligung	19	24	28
Wirtschaftsprüfer	23	24	25
Revisionsgesellschaften	26	26	26
Rechtsanwälte	133	147	150
Eintragungsfähige liechtensteinische Rechtsanwälte	64	60	66
Niedergelassene europäische Rechtsanwälte	27	25	25
Rechtsanwaltsgesellschaften	26	28	28
Zweigniederlassungen von Rechtsanwalts- gesellschaften	1	1	1
Konzipienten	71	66	67
Rechtsagenten	5	5	4
Patentanwälte	10	10	9
Patentanwaltsgesellschaften	4	3	3
Personen mit einer Berechtigung nach Art. 180a PGR <sup>1</sup>	513	532	546
Immobilienmakler <sup>2</sup>	21	24	25
Händler mit Gütern <sup>2</sup>	39	42	42
Sonstige Sorgfaltspflichtige <sup>2</sup>	30	32	35
<b>TOTAL</b>	<b>1385</b>	<b>1420</b>	<b>1444</b>

1) Ohne Gewähr  
2) Angaben insbesondere gestützt auf Meldepflicht nach Art. 3 Abs. 3 SPG

## Öffentlichkeitsregister im Jahresbericht der Regierung, S. 316 ff.

Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt hat im Rechenschaftsbericht der Regierung für 2010 im Mai 2011 auf S. 318 (wieder) die aktuellen Zahlen hinsichtlich der Rechtsformen und deren Veränderungen im Jahr 2010 veröffent-

licht (s. Liechtenstein-Journal 2011, 65). Diese sind nur bedingt mit dem Vorjahr vergleichbar, da die Anzahl der hinterlegten Treuhänderschaften bzw. Stiftungen nun separat ausgewiesen wurden:

Einzelfirma	497	52	22	527
Kollektivgesellschaft	8	2	1	9
Kommanditgesellschaft	19	1	4	16
Verein	203	18	4	217
Genossenschaft	22	1	1	22
Aktiengesellschaft	7.266	270	605	6.931
Kommanditaktiengesellschaft	0	0	0	0
Gesellschaft mit beschränkter Haftung	91	12	16	87
Europäische Aktiengesellschaft	4	0	0	4
Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung EWIV	0	0	0	0
Europäische Genossenschaft	0	1	0	1
Zweigniederlassung einer Unternehmung mit Hauptsitz im EWR	1	1	0	2
Zweitniederlassung einer Unternehmung mit Hauptsitz außerhalb des EWR	101	11	12	100
Anstalt	13.835	347	1.405	12.776
Eingetragene Stiftung	1.604	298	121	1.782
Eingetragene Treuhänderschaft	2.902	265	281	2.886
Treuunternehmen	2.386	34	230	2.190
Nicht eingetragene Treuhänderschaft	233	13	28	218
Nicht eingetragene Stiftung	44.684	726	8.182	37.228
<b>TOTAL</b>	<b>73.856</b>	<b>2.052</b>	<b>10.912</b>	<b>64.996</b>

## Termine

### Juli 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
10. NStZ-Jahrestagung – Neue Entwicklungen im Wirtschaftsstrafrecht	RiBGH Prof. Dr. Thomas Fischer RA Prof. Dr. Hartmut Schneider OStA Hildegard Bäuml-Hösl Prof. Dr. Gerhard Dannecker RA/FASt Dr. Rainer Spatscheck RA Dr. Gina Greeve u.a.	01.–02.07.2011, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax: 089/38189547 www.beck-seminare.de
Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung	Dipl.-Ing/StB/WP Andreas Jürgens	05.07.2011, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kölner Tage Unternehmensnachfolge – Praxisorientierte Gestaltungslösungen für die Nachfolgeberatung	Prof. Dr. Georg Crezelius Notar Dr. Sebastian Spiegelberger	07.07.2011, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax: 0221/93738969 www.otto-schmidt.de
Gefahrenquellen bei der Auflösung von Freiberuflerpraxen	Dipl.-Fw. Hans Günther Christoffel	07.07.2011, Nürnberg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Veräußerungsgeschäfte im Privatbereich	Dipl.-Fw. Hans Günther Christoffel	07.07.2011, Nürnberg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Umsatzsteuer 2011 – Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	Dipl.-Fw. Mathias Szabó Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch	12.07.2011, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax: 089/38189547 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	Dipl.-Kfm. Dr. Norbert Neu RD Ralf Neumann RA/FASt/StB Dr. Jochen Neumayer	12.07.2011, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax: 0221/93738969 www.otto-schmidt.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise – Einführung	StB Dr. Axel Nientrimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	13.07.2011, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax: 089/38189547 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Juli 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kölner Tage Insolvenzrecht 2011 – Brennpunkte in Insolvenzverwaltung und -beratung	RIAG Prof. Dr. Heinz Vallender RA/FAInsoR Hans P. Runkel	14. 07. 2011, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 www.otto-schmidt.de
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	Dipl.-Fw. Hermann Pötschan ORR Helene Wilhelm	14. 07. 2011, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax: 0 89/38 18 95 47 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Selbstanzeige – Gefahrenquelle nach neuem Recht	RA/FASt Dr. Rainer Spatscheck RA/FASt Dr. Jörg Alvermann	15. 07. 2011, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Steuerfocus Personenunternehmen 2011 – Brennpunkte aus Rechtsprechung, Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Steuerberatung	Dipl.-Fw./OAR Wilfried Mannek Dipl.-Fw./StB Alfred P. Röhrig RiBFH Meinhard Wittwer	15. 07. 2011, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax: 0 89/38 18 95 47 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Spenden und Sponsoring – Zusammenarbeit mit gemeinnützigen Organisationen	RA/FASt Ulrich Schröfl RD Christian Wunderlich	15. 07. 2011, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax: 0 89/38 18 95 47 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das neue Umwandlungssteuerrecht	MR Prof. Dr. Jörg Jäschke RD Ralf Neumann StB Prof. Dr. Andreas Schumacher u. a.	18.–19. 07. 2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Der GmbH-Geschäftsführer	RA/FASt Dr. Klaus Olbing RA/FASt Dr. Markus Wollweber RA/Notar Dr. Stefan Lingemann u. a.	20.–21. 07. 2011, Rottach-Egern	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Die NPO-Woche	StB Dr. Thomas Fritz StB Dr. Lutz Engelsing RA/FASt/FAArb Ralf Wickert RA/FASt Dr. Jörg Alvermann RA Dr. Marc Werner WP Dr. Reinhard Berndt RA/WP/StB Harald Spiegel	25.–28. 07. 2011, Köln	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00

## August 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die E-Bilanz kommt!	StB Ulrich Hartmann StB Stefan Kaufmann StB Klaus Olbrich StB Heiko Schäfer	10. 08. 2011, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax.: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



# WEGWEISEND.

WWW.BOORBERG.DE

### Deutscher Finanzgerichtstag 2010

Das Steuerrecht in der Finanzkrise

hrsg. von Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof,  
Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags e.V.

2011, 124 Seiten, € 35,-

– Deutscher Finanzgerichtstag –

ISBN 978-3-415-04611-5

Die Dokumentation enthält die Referate und einen Bericht über die Podiumsdiskussion:

- Die Risiken der Weltfinanzkrise für Wohlstand und Demokratie
- Wirtschaftsfreiheit und Gestaltungsmacht des Staates auf dem Boden des Grundgesetzes
- Notwendigkeit und Grenzen steuerpolitischer Lenkungsmaßnahmen in der Finanzkrise
- Anforderungen an das Unternehmenssteuerrecht in der Finanzkrise
- Finanzkrise und Reform des Bilanzsteuerrechts
- Das Spannungsverhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht
- Podiumsdiskussion: Steuerrechtsgestaltung in der Finanzkrise

 BOORBERG

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

SZ0611