

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2010

56. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

162 Spatscheck/Willems **Beschluß des Bundesgerichtshofs vom 20.05.2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?**

168 Jahn **Familienvereine immer noch eine Alternative zu Familiengesellschaften und Familienstiftung?**

173 Oppel **Zur Diskussion um die Besteuerung von Destinatszahlungen vor der erwarteten Klärung dieser Frage durch den BFH**

177 Söffing **Die transparente liechtensteinische Stiftung**

183 Unkelbach-Tomczak **DBA Deutschland-Österreich: Verlustnutzung beim Unternehmenskauf durch Erwerb von GmbH-Anteilen**

190 **LiteraTour**

191 **Veranstaltungen**

192 **Meldungen**

194 **Steuermelder**

199 **Termine**

I.

Das Thema „Auswege aus der Hinterziehungsfalle“ ist kein theoretisches, sondern das zeitlose Thema schlechthin. Die Praxis löst Probleme, auf die der Gesetzgeber gar nicht kommt. Das trifft allerdings auch für die Seite derjenigen zu, die nicht besteuert werden wollen. So ist das Thema vieler Seminare wieder die Frage, was denn in der Praxis passiert: Werden Gelder nun mit der Selbstanzeige („so lange es sie noch gibt...“) legalisiert oder in Singapur oder den Caymans „noch tiefer vergraben“?

II.

Soll eine Abgeltungsteuer in der Schweiz oder Liechtenstein Steuerhinterziehungen aus der Vergangenheit heiligen? Strafbefreiend? Fragen über Fragen...

III.

In Österreich verjährt eine Tat so lange nicht, wie die zeitlich nachfolgende Tat noch nicht verjährt ist. Angewendet auf eine jährlich neu erfolgende Steuerhinterziehung heißt dies, daß Alpträume ewig währen. Dies scheint auch für § 18 Abs. 3 AuslandsinvestmentG zuzutreffen. Trotz Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit ein Nichtanwendungs-erlaß, dann wieder neue Einsprüche und neue Finanzgerichtsverfahren.

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)
baeumel@sina-maassen.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 57. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt in München; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Florian Oppel*, cand.jur. aus Bonn; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Anna-Katharina Willems*, Rechtsanwältin in München.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck und 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

Beschluß des Bundesgerichtshofs vom 20.05.2010 zu den Tatbestandsmerkmalen der Selbstanzeige – Das Ende einer Ära?

Dr. Rainer Spatscheck und Anna-Katharina Willems, München*

I. Einleitung

Der Bundesgerichtshof hat sich in dem Beschluß vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09¹ umfassend zum Institut der strafbefreienden Selbstanzeige geäußert. Die Entscheidung erfolgt im Kontext der aktuellen Geschehnisse des Ankaufs von Bankdaten aus der Schweiz und Liechtenstein. Nachdem die Bundesregierung im Februar dieses Jahres den Ankauf einer Steuer-CD aus der Schweiz angekündigt hatte, kam es zu einer Flut von Selbstanzeigen. In der Folge entflammte eine öffentliche Diskussion über den Bestand und die Sinnhaftigkeit des Instituts der Selbstanzeige, durch die die Steuerhinterziehung zu einem Kavaliersdelikt verharmlost werde. Diese Problemstellung hat mit der Gesetzesinitiative der SPD zur Abschaffung der Selbstanzeige Eingang in den parlamentarischen Diskurs gefunden.² Vor diesem Hintergrund kam die Entscheidung des Bundesgerichtshofs auch für die Beratungspraxis unerwartet, überraschend und – in Erwartung der bevorstehenden Gesetzesänderung als obiter dictum – völlig überflüssig.

Unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung ruft der Bundesgerichtshof mit seinen obiter dicta nun zu einer restriktiven Auslegung des § 371 AO auf.

II. Urteil – Überblick und Kritik

Das Institut der Selbstanzeige hat der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung sowohl hinsichtlich der positiven als auch hinsichtlich der negativen Voraussetzungen des § 371 AO, d.h. den Sperrgründen, einer eingehenden Überprüfung unterzogen und aktuellen politischen Bestrebungen entsprechend modifiziert.³ Seine Entscheidung gründet das Gericht auf prinzipiellen Erwägungen zur Rechtfertigung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige.⁴ Im Gegensatz zum historischen Gesetzgeber sowie der bislang herrschenden höchstrichterlichen Rechtsprechung und überwiegenden Literaturmeinung, die den primären Zweck der Norm in der Erschließung neuer Steuerquellen sahen, unterstreicht der Bundesgerichtshof mit seinem Beschluß den kriminalpolitischen Zweck der Norm. Die Bereitstellung einer goldenen Brücke zur Steuerehrlichkeit sei die vor-

nehmliche Aufgabe der Norm, insbesondere da der fiskalpolitische Zweck aufgrund der modernen Ermittlungsmöglichkeiten zunehmend an Bedeutung verliere.⁵

1. Teilselbstanzeige

Vor dem Hintergrund dieses Wandels der Gewichtung der Rechtfertigungsgründe macht der Bundesgerichtshof nun die vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zur zwingenden Voraussetzung einer strafbefreienden Selbstanzeige. Der Steuerbürger müsse bei der Berichtigungserklärung alle für die Besteuerung erforderlichen Angaben vollständig und richtig angeben.⁶ Das Privileg der Straffreiheit soll nur derjenige genießen dürfen, der „reinen Tisch“ macht. Die dahingehenden Erwartungen an den Täter der Steuerhinterziehung konkretisiert der Senat leider nicht und läßt den Steuerbürger mit dieser bildhaften Formulierung im un-

* Rechtsanwalt, FAStr, FAStraFR, Dr. Rainer Spatscheck ist Partner, Rechtsreferendarin Anna-Katharina Willems ist Mitarbeiterin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München.

1 DStR 2010, 1133 ff.; mit Anmerkung Beyer, AO-Stb 2010, 195; Bittmann, NJW 2010, 2149 f.; Carlé, DStZ 2010, 473; Marfels, StbW 2010, 499; kritische Stellungnahme von Weidemann, PStR 2010, 175 f.; Salditt, PStR 2010, 168 ff.; zustimmend Meyberg, PStR 2010, 162 ff.

2 Gesetzesinitiative der SPD zur Abschaffung der Selbstanzeige, BT-Drucksache 17/1411 vom 20.04.2010.

3 Gesetzesinitiative der SPD-Fraktion, a. a. O., und der Antrag der Bundestagsfraktionen der CDU/CSU und FDP zur Einschränkung von § 371 AO – BT-Drucksache 17/1755 vom 19.05.2010; zudem besteht eine Beschlußempfehlung des Bundesrates – BR-Drucksache 318/1/10 vom 28.06.2010; in der Zwischenzeit hat auch eine Expertenanhörung vor dem Finanzausschuß des Deutschen Bundestages am 07.07.2010 stattgefunden.

4 Im einzelnen BGH, Beschluß vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133 ff. Tz. 6f.

5 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 10. Diese Ausführungen sind jedoch nicht nachvollziehbar, da durch den Fortschritt der Technik zwar bessere Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, die Finanzverwaltung dieses Potential aufgrund mangelnder Personalressourcen jedoch nicht nutzt. Auch zukünftig wird sich der Fiskus hinsichtlich einer richtigen und vollständigen Besteuerung auf die Mitwirkung des Bürgers verlassen. Mit „besseren Ermittlungsmöglichkeiten“ dürfte nicht der von weiten Teilen der Literatur als illegal eingestufte Ankauf unberechtigt entwendeter Bankdaten auf einer CD gemeint sein.

6 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 8f. Der Senat folgt damit einem früheren Urteil des BGH vom 05.09.1974 – 4 StR 369/74, NJW 1974, 2293.

klaren zurück. Der Gedanke der Vollständigkeit wird von dem Gericht durch den Ausschluß der Möglichkeit einer Selbstanzeige konsequent weitergeführt.⁷ Eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit mit dem Genuß der Straffreiheit gebe es nur, wenn der Steuerpflichtige vollumfänglich ehrlich sei und nicht nur aus finanziellem Kalkül oder Entdeckungsanxiety eine Teilselbstanzeige abgebe.⁸

Die inhaltlichen Anforderungen an eine Selbstanzeige definiert der Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dergestalt, daß die Finanzbehörde auf Grundlage der Angaben in der Lage sein müsse, ohne langwierige Nachforschungen den Sachverhalt aufzuklären und die Steuer zutreffend festzusetzen.⁹ In diesem Kontext hätte es einer genaueren Bestimmung des vom Bundesgerichtshof neu eingefügten „Tatbestandsmerkmals“ der Vollständigkeit sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht bedurft.

Sind sämtliche hinterzogenen Einkünfte zu deklarieren? Genügt die Angabe solcher hinterzogenen Einkünfte, die in einem sachlichen Zusammenhang stehen? Die Auslegung des Kriteriums der Vollständigkeit in der Weise, daß eine wirksame Selbstanzeige nur bei Aufdeckung aller bisher nicht oder nicht richtig oder unvollständig deklarierten Besteuerungsgrundlagen möglich sein soll, birgt beträchtliche praktische Schwierigkeiten. In vielen Fällen haben die Steuerpflichtigen keine tatsächliche Kenntnis über die steuerlich relevanten Sachverhalte oder unterlassen die Angabe von Besteuerungsgrundlagen unvorsätzlich.

Beispiel 1:

A legt seine bisher nicht deklarierten Konten in der Schweiz offen und sucht den Weg zurück in die Legalität. In unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang wird gegen A wegen Steuerhinterziehung in einem weiteren Fall ermittelt, was A jedoch nicht weiß. Ihm wird die unvollständige oder unrichtige Angabe von Besteuerungsgrundlagen auf der Grundlage einer unzutreffenden Rechtsauffassung und damit zumindest eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung vorgeworfen. In objektiver Hinsicht hat A den Tatbestand erfüllt, er hatte jedoch keine Kenntnis und auch keine Anhaltspunkte hinsichtlich der Unrechtmäßigkeit seines Vorgehens. Da die Hürde für die Annahme eines Vorsatzes bei Strafverfahren der vorliegenden Konstellation relativ gering angesetzt wird, ist eine Verurteilung des A nicht unwahrscheinlich. A müßte seine „Unkenntnis“ nachweisen, was in der Praxis äußerst schwierig ist. Die von A abgegebene Selbstanzeige wäre bei einem absoluten Vollständigkeitsverständnis nicht wirksam. Es droht ihm eine weitere Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

Beispiel 2:

B erbt. Die Finanzverwaltung hat nur über Teile der Vermögensmasse Kenntnis und B deklariert die Erbmasse auch nicht vollständig. B entschließt sich letztlich doch für die

Offenlegung der bisher verheimlichten Steuerquellen. Problematisch ist jedoch, daß B keinen vollständigen Überblick über die Erbmasse hat und weitere auch dem Erben unbekannte Auslandskonten bestehen. Diese Konten werden von der Finanzverwaltung durch den Ankauf von Bankdaten entdeckt. Damit wäre die Selbstanzeige des B unvollständig und unwirksam.

Beispiel 3:

C berichtet seine Steuererklärung und deckt große Vermögen gegenüber der Finanzverwaltung auf. Dabei bedenkt er aber nicht, daß er bei den Werbungskosten eine Fahrtkostenpauschale geltend gemacht hat, die die wirkliche Entfernung um 30% übersteigt. Für eine wirksame Selbstanzeige hätte C auch diese Steuerhinterziehung anzeigen und die Besteuerungsgrundlagen berichtigen müssen.

Der Beschluß des Bundesgerichtshofs behandelt den eher untypischen Beispielfall, daß mehrere Konten mit Auslandsbezug bestanden, diese jedoch nur teilweise unter dem Druck einer möglichen Entdeckung nacherklärt wurden.¹⁰ Eine solche vorsätzliche partielle Selbstanzeige soll in Zukunft nicht mehr möglich sein; zu den Fällen anderer Arten von Selbstanzeigen hat sich das Gericht nicht geäußert. Insofern stellt sich die Frage, ob die Entscheidung, insbesondere vor dem Hintergrund der aktuellen Ereignisse des Ankaufs gestohlener Steuerdaten aus Liechtenstein und der Schweiz, wirklich dahingehend zu verstehen ist, daß Teilselbstanzeigen generell unwirksam sein sollen oder ob der Ausschluß nur dieselbe Einkunftsart bzw. einen ähnlichen Lebenssachverhalt betrifft, also etwa Kapitaleinkünfte aus der Schweiz einerseits und aus Liechtenstein andererseits. Das wäre zumindest nachvollziehbar.

Ferner stellt sich die Frage, in welchem zeitlichen Umfang die unrichtigen oder unvollständigen Angaben zu berichtigen sind? Ist der strafrechtlich relevante Verjährungszeitraum von – im Normalfall¹¹ – fünf Jahren oder der steuerliche relevante Festsetzungszeitraum von zehn Jahren maßgeblich?

7 Bisher war die Möglichkeit der Abgabe einer Teilselbstanzeige, auch einer dolosen Teilselbstanzeige, in der Rechtsprechung und Literatur unbestritten. BGH, Urteil vom 12.08.1987 – 3 StR 10/87, wistra 1987, 342f.; Beschluß vom 13.10.1998 – 5 StR 392/98, wistra 1999, 27f.; Jäger in Klein, AO, § 371 Tz. 20 (10. Aufl. 2009); Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO Tz. 66.1 (Okt. 1998).

8 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 12.

9 BGH, Urteil vom 13.11.1952 – 3 StR 398/52, BGHSt 3, 373 ff.; vom 05.09.1974 – 4 StR 369/74, a. a. O.; vom 05.05.2004 – 5 StR 548/03, wistra 2004, 09 ff.

10 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 1 ff.

11 In einem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1–5 AO beträgt die strafrechtliche Verfolgungsverjährung 10 Jahre, § 376 Abs. 1 AO.

Für den Fünfjahreszeitraum spricht neben sachlichen Erwägungen das Argument des Gleichklangs, daß die Pflicht zur Berichtigung auch nur so weit reichen sollte, wie das Gesetz mit Strafe droht. So hat der Bundesgerichtshof auch als Strafgericht über eine mögliche Straffreiheit und nicht über die von den Finanzgerichten zu behandelnde Problematik der Steuerfestsetzung in Altjahren entschieden. Eine Erweiterung der Berichtigungspflicht auf zehn Jahre wäre nur in den Fällen der schweren Steuerhinterziehung angemessen.

Der Aspekt der Zeitspanne spielt für die steuerliche Beratung eine nicht unerhebliche Rolle. Mit der Ausweitung des Berichtigungszeitraums steigt zugleich die Schwierigkeit einer korrekten und zeitnahen Aufarbeitung und damit das Risiko der Abgabe einer den Anforderungen der Selbstanzeige nicht genügenden Nacherklärung. Einer schnellen und umfassenden Aufarbeitung steht oftmals der Mangel an verlässlichen Unterlagen entgegen. Für alte Zeiträume, die unter Umständen bis zu fünfzehn Jahre zurückliegen, sind zum Beispiel Bankunterlagen nicht mehr zu erhalten. So stellen Schweizer Banken Ertragnisaufstellungen heute regelmäßig frühestens für den Zeitraum 2000 aus. Erschwerend kommt hinzu, daß die Bereitstellung der Unterlagen eines langen zeitlichen Vorlaufs von durchschnittlich etwa drei Monaten bedarf. Bei Fehlen der erforderlichen Unterlagen muß die Berichtigungserklärung insoweit auf Schätzungen beruhen. Eine Schätzung der Erträge anhand vorliegender Informationen ist zwar zulässig, beinhaltet aber den Nachteil, daß auch sie möglichst genau erfolgen sollte. Eine zu geringe Schätzung würde zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen und eine zu hohe Schätzung bedeutet eine finanzielle Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen.

Das Erfordernis der Vollständigkeit begründet der Bundesgerichtshof aus dem Wortlaut der Norm. In der Aufzählung aller denkbaren Berichtigungsvarianten und deren Verbindung mit einem „oder“ komme der Gesetzeswille nach Vollständigkeit zum Ausdruck.¹² Zudem begründet der Senat seine Auffassung damit, daß sich die im Gesetzestext vorhandene Formulierung „insoweit“ auf den Umfang der Strafbefreiung insgesamt beziehe.¹³ Hätte der Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch schon für nur teilweise richtige Selbstanzeigen gewollt, so das Gericht, dann hätte er das Gesetz anders formuliert. Damit tritt das Gericht der bisherigen Rechtsprechung und der überwiegenden Auffassung in der Literatur entgegen, dass sich das Wort „insoweit“ auf den Umfang der gemachten Angaben beziehe.¹⁴

Für die bislang absolut herrschende Wortlautauslegung sprechen gute Gründe. „Insoweit“ steht in Relation zum Objekt des Hauptsatzes, den Fällen des § 370 AO. Diese Abgrenzung zu anderen Strafnormen ist erforderlich, da durch die in § 371 AO beschriebene Tathandlung oftmals auch andere Tatbestände außerhalb des Steuerstrafrechts mitver-

wirklicht werden.¹⁵ Lange Zeit vor der bis zum 20.5.2010 geltenden Rechtsprechung hatte der Bundesgerichtshof schon einmal, noch zur alten Regelung des § 410 AO, das Wort „insoweit“ auf den Umfang der Strafbefreiung bezogen.¹⁶ Die nachfolgende Rechtsprechung hatte sich hiervon u. a. mit dem Hinweis auf die eindeutige Formulierung des Gesetzestextes des dann neuen § 371 AO distanziert.¹⁷

Selbst wenn sich die Rechtmäßigkeit einer Teilselbstanzeige nicht wie bisher in der Literatur und Rechtsprechung vertreten aus dem Wort „insoweit“ ableiten ließe, würde sie nicht ihre Berechtigung verlieren. Die Annahme des Senats, dass eine Teilselbstanzeige ausgeschlossen sei, ist in der Sache nicht haltbar. Primärer Zweck der Selbstanzeige ist nicht die Belohnung für eine bessere Einsicht und eigene Aufklärung des Steuersünder, sondern der Anreiz zur Aufdeckung bislang unbekannter Steuerquellen.¹⁸ Zudem will der Staat in den Besitz aller ihm geschuldeten Steuern kommen, damit er seine Aufgaben erfüllen kann.¹⁹ Entsprechend liegt das geschützte Rechtsgut der Norm in dem Interesse der Allgemeinheit an einem rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommen. Zur Verwirklichung dieses Willens des Gesetzgebers und der Intention der Norm ist die Möglichkeit von Teilselbstanzeigen unabdingbar. Die Aufdeckung und Besteuerung jeder einzelnen Steuerquelle trägt zur Maximierung des Steueraufkommens und zur Erfüllung der durch die Norm intendierten Rechtsfolge bei. Insofern wendet sich der Senat mit seiner Annahme, Teilselbstanzeigen seien unrechtmäßig, gegen den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers und den primären Zweck der Regelung und überschreitet die Grenze einer zulässigen Auslegung. Praktisch wird diese Auslegung durch die bereits mehr als 20.000 eingereichten Selbstanzeigen nach Ankauf der CD mit Daten von Credit-Suisse-Anlegern im Frühjahr 2010 bestätigt. Niemals wäre die Steuerfahndung in der Lage gewesen, all diese Fälle auszumitteln und einer zutreffenden Besteuerung zuzuführen. Auch von verbesserten Ermittlungsmethoden der Steuerfahndung kann in diesem Zusammenhang keine Rede sein.

12 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 9.

13 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 9.

14 Die Zulässigkeit einer Teilselbstanzeige wird durch den BGH – 3 StR 10/87, a. a. O.; 5 StR 392/98, a. a. O., bestätigt; gleicher Ansicht sind Jäger in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 20; Schauf in Kohlmann, a. a. O., § 371 AO Tz. 66.1.

15 Regelmäßig werden bei der Steuerhinterziehung, z. B. durch Einreichen falscher Belege, auch die Tatbestände der Urkundensdelikte, §§ 267 ff. StGB, verwirklicht.

16 BGH, Urteil vom 11. 11. 1958 – 1 StR 370/58, BGHSt 12, 100 ff.

17 3 StR 10/87, a. a. O.; 5 StR 392/98, a. a. O.

18 BGH, Urteil vom 05. 09. 1974 – 4 StR 369/74, a. a. O.; vom 04. 07. 1979 – 3 StR 130/79, BGHSt 29, 37 ff.; vom 12. 08. 1987 – 3 StR 10/87, a. a. O.; Beschluß vom 13. 10. 1998 – 5 StR 392/98, a. a. O.

19 3 StR 130/79, a. a. O.

Wenn man mit dem 5. Senat dem kriminalpolitischen Zweck der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zukünftig mehr Bedeutung beimißt, ist dies kein Argument gegen die Rechtmäßigkeit einer Teilselbstanzeige. Warum sollte nicht auch eine Teilrückkehr zur Steuerehrlichkeit mit einer Teilstraflosigkeit honoriert werden.

2. Ausschluß der Selbstanzeige nach Erscheinen des Amtsträgers

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO ausgeschlossen, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Für die Bestimmung des sachlichen Umfangs der Ausschlußwirkung gilt in den Fällen der steuerlichen Prüfung nach allgemeiner Auffassung das formale Kriterium der Prüfungsanordnung.²⁰ Die Sperrwirkung erfaßt die in der Prüfungsanordnung genannten Personen, Steuerarten und Veranlagungszeiträume. In den Fällen der steuerstrafrechtlichen Ermittlung fehlt es an einem formalen Kriterium, so daß sich die Reichweite nach dem Ermittlungswillen des erschienenen Amtsträgers bestimmt.²¹ Der Ausschlußgrund erstreckt sich aber auch auf solche Sachverhalte, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in engem sachlichem Zusammenhang stehen.²²

In seinem Beschluß bestätigt der Bundesgerichtshof das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs, ohne die Gelegenheit zu einer bislang ausstehenden inhaltlichen Konkretisierung zu nutzen.²³ Die Ausführung, daß eine Sperrwirkung zu bejahen sei, wenn die Sachverhalte einen so engen sachlichen Zusammenhang zu dem Verfahrensgegenstand aufweisen, daß bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens eine Einbeziehung in die Überprüfung zu erwarten ist, trägt nicht zu einer hinreichenden Bestimmung des Begriffs des sachlichen Zusammenhangs und einer für den Hinterziehungstäter verlässlichen Konkretisierung bei.²⁴ Nach Abgabe einer Selbstanzeige im Rahmen eines laufenden Strafverfahrens ist der Nachweis, daß der Sachverhalt nicht entdeckt worden wäre, für den Steuerpflichtigen nur schwer zu erbringen. Die Unbestimmtheit der sachlichen Reichweite des Ausschlußgrundes birgt für den Täter der Steuerhinterziehung somit auch zukünftig die Gefahr, sich durch die Selbstanzeige einer strafrechtlichen Sanktion auszuliefern.

Da der Bundesgerichtshof das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs in seinen bisherigen Entscheidungen und so auch in dem aktuellen Beschluß immer nur im Zusammenhang mit steuerstrafrechtlichen Ermittlungen zur Bestimmung der sachlichen Reichweite des Sperrgrundes herangezogen hat, gilt für die Fälle der steuerlichen Prüfung nach wie vor ausschließlich das formale Kriterium der Prüfungsanordnung.

Der Bundesgerichtshof weist in seinem Beschluß zudem ausdrücklich darauf hin, daß nach seiner Ansicht der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nicht durch eine gestufte Selbstanzeige umgangen werden könne.²⁵ Die Erklärung dürfe nicht nur die Ankündigung einer Selbstanzeige sein, sondern müsse alle für die Besteuerung erheblichen Tatsachen enthalten. Dabei verkennt der Senat jedoch nicht die tatsächlichen Umstände in der Praxis, daß die Gefahr der Entdeckung oder die psychische Drucksituation der Mandanten die zügige Nacherklärung erfordern. Da in dieser Lage vielfach keine Zeit für eine umfassende Aufarbeitung der Besteuerungsgrundlagen vorhanden ist, erklärt der Senat auch eine vorläufige Berichtigung auf der Basis einer Schätzung für ausreichend und bestätigt somit die Wirksamkeit einer „Selbstanzeige in Stufen“.²⁶

3. Ausschluß der Selbstanzeige durch Tatentdeckung

Der Bundesgerichtshof nimmt die Gelegenheit wahr, auch zu dem Ausschlußgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO in seinem Beschluß Stellung zu nehmen. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Tat entdeckt, wenn sich der Tatverdacht insoweit konkretisiert hat, daß bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist.²⁷ Die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeitsprognose versucht der 1. Senat in Abgrenzung zum Anfangsverdacht und zum hinreichenden Tatverdacht näher zu konkretisieren. Den bisherigen Standpunkt, daß bei Kenntnis nur von groben Anhaltspunkten die Tat noch nicht entdeckt sei, gibt das Gericht nicht auf.²⁸ Mit seiner Feststellung, daß die Wahrscheinlichkeitsprognose auf einer noch schmalen Tatsachenbasis erfolgen müsse und daher nicht zu hohe Anforder-

20 BGH, Beschluß vom 15.01.1988 – 3 StR 465/87, wistra 1988, 151f.; zuletzt BGH, Beschluß vom 16.06.2005 – 5 StR 118/05, wistra 2005, 381ff.; *Jäger* in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 42. 1

21 BGH, Beschluß vom 05.04.2000 – 5 StR 226/99, wistra 2000, 219ff.; *Jäger* in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 42.

22 5 StR 226/99, a. a. O.; *Jäger* in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 42. In dem Beschluß des BGH vom 05.04.2000 hat dieser zwar das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs für Ermittlungen der Steuerfahndung genannt. Eine inhaltliche Bestimmung des Kriteriums durch höchstrichterliche Rechtsprechung ist bislang jedoch nicht erfolgt.

23 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 15.

24 Unter Bezugnahme auf die Ausführungen von *Jäger* zum Beschluß des BGH vom 05.04.2000 – 5 StR 226/09, wistra 2000, 227ff.

25 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 35f.

26 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 35.

27 BGH, Urteil vom 27.04.1988 – 3 StR 55/88, wistra 1988, 308f.; Beschluß vom 05.04.2000 – 5 StR 226/99, a. a. O.; *Jäger* in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 60.

28 Teile der Literatur setzen die vom BGH vertretene Auffassung zur Wahrscheinlichkeitsprognose mit dem strafprozessualen Begriff des hinreichenden Tatverdachts gleich, so *Schauf* in Kohlmann, a. a. O., § 371 Tz. 204, (Sept. 2001); *Rüping* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 371 Tz. 183 (Nov. 2000).

derungen gestellt werden dürften, nähert der Senat den Begriff dem des Anfangsverdachts an. Eine Tat sei nicht erst mit ausermitteltem Sachverhalt – Kenntnis über Täter oder Besteuerungsgrundlagen – entdeckt, sondern es genügen konkrete Anhaltspunkte.²⁹ Weder im Wege der Abgrenzung noch mit der positiven Formulierung, daß in der Regel eine Tatentdeckung anzunehmen sei, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liegt, gelingt es dem Gericht, die Konturen der Wahrscheinlichkeitsprognose zu schärfen.³⁰

Die Frage der Qualifizierung der Wahrscheinlichkeit dürfte in den aktuellen Fällen, der Nacherklärung von Auslandskonten, praktisch nicht maßgeblich sein. Die Tatsache der bloßen Existenz eines ausländischen Bankkontos begründet nicht die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung. Bei der Vielzahl völlig legaler Konten deutscher Staatsangehöriger in der Schweiz, Österreich und Liechtenstein kann nicht per se angenommen werden, daß diese dem deutschen Fiskus unbekannt sind. In allen Bereichen des Steuerrechts besteht die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen nicht richtig oder unvollständig zu deklarieren und Steuern zu verkürzen. Das alleinige Wissen, daß ein Lebenssachverhalt Verkürzungspotential bietet, ist zu vage und bietet keinen Rückschluß für eine gewisse Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

Aktuelles Problem ist in diesem Zusammenhang zudem die Herkunft der Daten, aus denen sich die Existenz bisher nicht deklarerter Konten ergibt. Die Frage der Verwertbarkeit von gestohlenen Daten, die durch den deutschen Fiskus angekauft wurden, steht noch in diesem Jahr zur Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht aus.³¹

III. Beratungshinweise

Die bei Gelegenheit geäußerten Rechtsansichten des 1. Senats des Bundesgerichtshofs beinhalten einen Moment der Rechtsverwirrung. Das Verwischen der jahrzehntelang eindeutigen Konturen der Selbstanzeige führt zu einer Unsicherheit in der Beratungspraxis. Angesichts der latenten Gefahr der Abgabe einer unwirksamen Selbstanzeige und der Selbstbeziehung einer Straftat ist eine bestmögliche Selbstanzeigeberatung im Sinne des Mandanten zur Zeit nicht oder nur schwer möglich.

Die praktische Relevanz der Entscheidung zeigt sich insbesondere angesichts der Vielzahl der aktuellen Steuerstrafverfahren mit Selbstanzeigebezug. Nachdem der Fiskus im Januar dieses Jahres unberechtigt erlangte Bankdaten angekauft hat, ist die Zahl der Selbstanzeigen sprunghaft gestiegen. Die Aufarbeitung dieser Flut ist seitens der Justiz noch

lange nicht abgeschlossen. Vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs stellt sich insbesondere das Problem, wie diese offenen Verfahren zu behandeln sind.

Auf die Selbstanzeigen, bei denen die Berichtigungserklärung bis zum 27.05.2010³² abgegeben worden ist, findet die bisherige Auslegung und Rechtsausübungspraxis nach umstrittener Ansicht aus Gründen des Vertrauensschutzes Anwendung. Grundsätzlich stellt eine Rechtsprechungsänderung zwar keine dem Rückwirkungsverbot unterliegende Gesetzesänderung dar und begründet keinen Vertrauensschutztatbestand; eine Ausnahme besteht jedoch bei Änderung einer ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, die ihrerseits dazu beigetragen hat, für die Blankettnorm der §§ 370 ff. AO den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz zu erfüllen.³³ Bisher hatte der Bundesgerichtshof in allen Entscheidungen immer die Auffassung vertreten, daß auch eine Teilselbstanzeige zur Straffreiheit führe.³⁴ Diese ständige und in der Öffentlichkeit allgemein bekannte höchstrichterliche Rechtsprechung zur Teilselbstanzeige begründet einen Vertrauensschutztatbestand. Insbesondere, da sich der Täter einer Steuerhinterziehung freiwillig und im Vertrauen auf die zum Zeitpunkt der Abgabe der Berichtigungserklärung aktuelle Auslegung und Praxis des Schutzes des Nemo-Tenetur-Grundsatzes begibt, indem er sich selbst der Tat bezichtigt und dem Fiskus durch Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen deren Aufklärung ermöglicht.

Für die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes ist nicht auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit einer Selbstanzeige mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern abzustellen. Schon bei Abgabe der Berichtigungserklärung entscheidet sich der Täter für die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit, begibt sich im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung seines Schutzes und nimmt die schützenswerte Position der Selbstanzeige in Anspruch.

29 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 26 ff.

30 1 StR 577/09, a. a. O., Tz. 28.

31 Unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2101/09 liegt eine Verfassungsbeschwerde gegen zwei Urteile des Landgerichts Bochum vom 22.04.2008 – 2 Qs 10/08 und vom 07.08.2009 – 2 Qs 2/09 vor. Das Landgericht hatte die Verwertbarkeit der gestohlenen Steuerdaten angenommen, dabei jedoch die Frage der Strafbarkeit des Datenkaufs bewußt offengelassen.

32 Die Veröffentlichung des Beschlusses vom 20.05.2010 erfolgte durch die Pressemitteilung des BGH, datierend auf den 28.05.2010.

33 BVerfG, Beschluß vom 14.01.1987 – 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129 ff. (155 f.); vom 26.06.1991 – 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, 212 ff. (227 f.); Jarass in Jarass/Pieroth, GG, Art. 20 Tz. 79 (10. Aufl. 2009).

34 3 StR 10/87, a. a. O.; 5 StR 392/98, a. a. O.; Jäger in Klein, a. a. O., § 371 Tz. 20; Schauf in Kohlmann, a. a. O., § 371 AO Tz. 66.1.

Der Bundesgerichtshof hat in dem aktuellen Beschluß nun jedoch angezeigt, von dieser Rechtsprechung in zukünftigen Entscheidungen abweichen zu wollen. Obwohl sich der Täter einer Steuerhinterziehung in Kenntnis der Rechtsprechungsänderung ab dem 27.05.2010 nicht mehr auf einen Vertrauensschutztatbestand berufen kann, erfordert das Gebot der Verhältnismäßigkeit, daß der Steuerbürger die Möglichkeit erhält, sich auf die geänderten Bedingungen einzustellen.³⁵ Daher sind Selbstanzeigen auch noch für eine gewisse Übergangszeit nach der bisherigen Rechtsprechung zu behandeln. Der kritische Wendepunkt, ab dem sich der Steuerbürger wohl nicht mehr auf seine Unkenntnis der Rechtsprechungsänderung berufen können, ist spätestens mit der einsetzenden Diskussion erreicht. Steuerberatende und Steuerpflichtige sollten zukünftige Selbstanzeigen an den durch den Bundesgerichtshof formulierten höheren Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige ausrichten.

IV. Fazit

Noch völlig offen sind die Auswirkungen dieser Entscheidung in der aktuellen gesellschaftlichen, politischen und juristischen Diskussion über die Selbstanzeige. Die lang währende Tradition der Selbstanzeige in Deutschland spricht für den Erhalt dieser Norm.³⁶ Zwar wurden die Anforderungen an die Erlangung der Straffreiheit immer wieder modifiziert oder neu definiert, in ihrer Sinnhaftigkeit wurde die Selbstanzeige bislang jedoch nicht ernsthaft angezweifelt. Seit jeher bietet die Selbstanzeige den Tätern oder Teilnehmern einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung die Möglichkeit, Straffreiheit zu erlangen. Und ebenso lange nutzt der Staat die Selbstanzeige als Instrument der Fiskalpolitik. Die aktuellen Geschehnisse bieten jetzt die Chance, die Selbstanzeige als verlässliches Instrument der Fiskalpolitik mit Berücksichtigung der kriminalpolitischen Interessen neu zu gestalten. Der vorläufige Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 sieht die Aufrechterhaltung der Selbstanzeigmöglichkeit bei Einschränkung der Teilselbstanzeige und die Erweiterung der Sperrgründe vor.³⁷ Völlig zu Recht fand der Vorschlag der SPD, die Selbstanzeige völlig abzuschaffen³⁸, gerade vor dem Hintergrund der enormen fiskalpolitischen Auswirkungen bislang keine Mehrheit.

35 In Fällen der Gesetzesänderung ist ein gewisser, zeitlich begrenzter Schutz anerkannt, vgl. *Jarass* in Pieroth/Jarass, a.a.O., Art. 20 Tz. 76, m.w.N.

36 Zur Entstehungsgeschichte der Selbstanzeige *Schauf* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, AO, § 371, Tz. 3–7 (Okt. 1998); *Rüping* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 371, Tz. 1–9 (Nov. 2000).

37 BT-Drucksache 318/10.

38 BT-Drucksache 17/1411.



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.

Der Leitfaden bringt den Leser auf den aktuellen Diskussionsstand zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht; er wird über die durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführte gesetzliche Mustersatzung ebenso informiert wie über den neuen sog. strukturellen Inlandsbezug des Gemeinnützigkeitsrechts. Abgerundet wird die Broschüre durch eine umfassende Darstellung des Spendenrechts einschließlich Spenden an ausländische Einrichtungen.

ANSCHAULICH.

Neuerscheinungen und
Neuauflagen stets aktuell



unter www.boorberg.de

 BOORBERG

sz 1010

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de
E-Mail: bestellung@boorberg.de

Familienvereine immer noch eine Alternative zu Familiengesellschaften und Familienstiftung?

- Errichtung und spätere Umwandlung in Familiengesellschaft unter dem Blickwinkel des ErbStG -

Andreas Jahn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn*

I. Einleitung

Als Gestaltungsinstrument für die Vermögensnachfolge werden Stiftungen, auch Familienstiftungen, immer beliebter. Problematisch bei der Errichtung von Familienstiftungen ist allerdings immer wieder die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG (i. V. m. dem Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Denn steuerlich liegt in der Ausstattung eine grundsätzlich schenkungsteuerpflichtige Zuwendung des Stifters an die Familienstiftung. Die Steuerklasse richtet sich nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen dem Stifter und dem entferntest Berechtigten. Sind z. B. Kinder des Stifters die entferntest Berechtigten, findet Steuerklasse I Anwendung (Einkangssteuersatz 7%), sind es bspw. Geschwister, Neffen und Nichten, greift Steuerklasse II (Einkangssteuersatz 15%), bei entfernten Verwandten, Nichtverwandten oder einer juristische Person Steuerklasse III (Einkangssteuersatz 30%). Sofern also nicht nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen eingebracht werden kann, fällt bei Ausstattung der Familienstiftung Schenkungsteuer in häufig gestaltungsprohibitiver Höhe an.

Außerdem unterliegt das Vermögen (§ 10 Abs. 1 Satz 7 ErbStG) einer inländischen Familienstiftung alle 30 Jahre der Ersatzerbschaftsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (nachfolgend auch Erbersatzsteuer genannt). Die Vorschrift soll verhindern, daß in Familienstiftungen gebundenes Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird. Zu diesem Zweck fingiert der Steuertatbestand in Abständen von je 30 Jahren einen Generationenwechsel, bei dem der Erblasser zwei Kinder hinterläßt. Dementsprechend gewährt das Gesetz ausgehend vom Vermögen der Stiftung den doppelten Freibetrag für Kinder und wendet die Steuersätze der Steuerklasse I mit dem Vomhundertsatz an, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Die 30-Jahres-Frist beginnt mit dem Vermögensübergang auf die Stiftung. Lediglich nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen vermag die Erbersatzsteuer auszuschließen (§ 13a Abs. 9 ErbStG).

Vor dem Hintergrund dieser steuerlichen Konsequenzen wird gelegentlich als Alternative an die *Errichtung eines inländischen rechtsfähigen Familienvereins* gedacht. Familienvereine sind allerdings in der Praxis verhältnismäßig selten anzutreffen; mit Ausnahme des BFH-Urteils vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II S. 621, ist bislang

keine Rechtsprechung des BFH oder des BVerfG zum Familienverein ergangen.

Die gestalterische Vernachlässigung der rechtsfähigen Familienvereine ist unverständlich, denn der Familienverein kann Gestaltungsmöglichkeiten als Alternative zu einer u. U. noch nicht gewünschten oder noch nicht zweckmäßigen sofortigen Errichtung einer Familienstiftung oder Familiengesellschaft bieten, insbesondere wenn absehbar anstehende Erbschaftsteuern vermieden werden sollen und wenn nur oder überwiegend steuerlich nicht begünstigtes Vermögen, bspw. Immobilienbesitz, vorhanden ist.

II. Familienverein in der erb- und schenkungsteuerlichen Betrachtung

Schon der Begriff der Familienstiftung ist gesetzlich nicht einheitlich definiert und im übrigen nur in einzelnen Steuergesetzen (vgl. § 15 Abs. 2 AStG, § 1 Abs. 1 Nr. 4 und § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) oder Landesstiftungsgesetzen erwähnt. Eine gesetzliche Regelung des Familienvereins enthalten, soweit ersichtlich, nur die erbschaftsteuerlichen Regelungen § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (erfasst wie § 2 Abs. 1 Satz 2 lit. d ErbStG den rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Verein gleichermaßen) und § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 ErbStG (erfasst nur rechtsfähige Vereine).

Es darf aber davon ausgegangen werden, daß der rechtsfähige Familienverein zumindest erbschaft- und schenkungsteuerlich der Familienstiftung weitgehend ähnlich beurteilt wird, soweit rechtsformspezifische oder gesetzliche Besonderheiten keine abweichende Beurteilung gebieten.¹

Beim hier zu betrachtenden Familienverein handelt es sich demnach um eine besondere Form des rechtsfähigen Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist. Das Charakteristikum ist wie bei der Familienstiftung die zweckmäßige Bindung von Vermögen mit familiärem Bezug.

* Rechtsanwalt & Steuerberater *Andreas Jahn* ist Partner der überörtlichen Sozietät MEYER-KÖRING, Bonn, Berlin.

¹ Vgl. auch *Troll/Gebel/Jülicher*, Erbschaftsteuergesetz, 39. Auflage, 2010, § 7, Rdnr. 26, 52 ff.

1. Familienverein und Ersatzerbschaftsteuer („Erbersatzsteuer“)

Auch ein Familienverein unterliegt der Ersatzerbschaftsteuer, wenn er insoweit einer Familienstiftung angenähert ist.² Danach ist ein Verein (analog einer Stiftung) im Interesse – wenn nicht im ausschließlichen, so doch zumindest im *wesentlichen* Interesse – einer Familie errichtet, wenn er den Vermögensinteressen einer oder mehrerer Familien gewidmet ist. Zu den weit zu fassenden Vermögensinteressen gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht notwendig in Geld bezifferbaren Vermögensvorteile, die die begünstigte Familie aus dem Stiftungsvermögen zieht.

In seinem zu einer Stiftung ergangenen Urteil vom 10. 12. 1997, II R 25/94, BStBl 1998 II S. 114, führt der BFH hierzu aus:

„Entsprechend dem Charakter der Erbschaftsteuer als Steuer auf den Vermögensanfall sind dabei unter den Interessen der begünstigten Familie(n) Vermögensinteressen zu verstehen. Dazu gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle Vermögensvorteile, die die begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen ziehen. Darunter fallen beispielsweise auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens – etwa der stiftungseigenen Immobilien zu Wohnzwecken –, der Einsatz des Personals der Stiftungen für Arbeiten im Rahmen des eigenen Hausstandes und – bei Stiftungen mit Kunstbesitz – der Zustand, mit diesem zu leben und von ihm umgeben zu sein.“

„Wesentlich“ im Interesse einer Familie errichtet soll ein Verein dann sein, wenn das Wesen des Vereins nach der Satzung darin besteht, es der Familie zu ermöglichen, das Vereinsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Vereinserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen.

Erneut ein Zitat aus dem Urteil vom 10. 12. 1997, II R 25/94:

„Daß den Familien derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten offenstehen, kann sich allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluß der Familie(n) auf die Geschäftsführung ergeben.“

Dient also das Vereinsvermögen der Familie und sind Familienmitglieder an maßgeblichen Stellen organisatorisch in die Geschäftsführung eingebunden, sei es als Vorstand oder – sofern satzungsgemäß vorgesehen – im entscheidenden Aufsichtsgremium, so muß in diesem Sinn ein Familienverein angenommen werden. Im Urteil vom 14. 02. 2007, II R 66/05, BStBl 2007 II S. 621, nahm der BFH einen Familienverein an, nach dessen Satzung Zweck des

Vereins die Pflege und Förderung gemeinschaftlicher Familieninteressen der Angehörigen der Familie des V war, der zuvor sein Vermögen in den Verein eingebracht hatte. Die Familienangehörigen sollten die ordentliche Mitgliedschaft in dem Verein durch Beitrittserklärung erwerben.

Das aber kann alleine für die Anwendung der Ersatzerbschaftsteuer des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht ausreichen. Denn die Vorschrift soll verhindern, daß in Familienstiftungen oder Familienvereinen gebundenes Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen wird.³ Im zweiten Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes⁴ wurde eine wiederkehrende Erbschaftbesteuerung von Familienstiftungen in Abständen von jeweils 30 Jahren, erstmals zum 01.01.1978, vorgeschlagen und dazu angeführt, das Erbschaftsteuergesetz gehe davon aus, daß Vermögen im Generationswechsel einmal der Erbschaftsteuer unterworfen würden. *Bei Kapitalgesellschaften sei dies durch die Besteuerung der Anteilseigner sichergestellt.* Im Gegensatz hierzu bleibe das in Familienstiftungen gebundene Vermögen über Generationen hinweg erbschaftsteuerfrei, weil es keine Anteile an Familienstiftungen gebe und der Wechsel der aus der Familienstiftung Begünstigten erbschaftsteuerlich nicht erfaßt werden könne. Familienstiftungen würden also nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht systemwidrig begünstigt.⁵ Jeder Stiftung wird von der Besteuerung anlässlich des ersten Vermögensübergangs bis zur erstmaligen Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer ein erbschaftsteuerfreier Zeitabstand von mindestens 30 Jahren, der einem üblichen Generationswechsel entspricht, eingeräumt. Das BVerfG hält die Ersatzerbschaftsteuer deshalb für verfassungsgemäß.⁶

Dann aber kann in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur ein Verein gemeint sein, bei dem § 38 Satz 1 BGB nicht satzungsmäßig abbedungen ist⁷, denn nur dann gibt es vergleichbar einer Stiftungskonstruktion „keine Anteile“, die der Erbschaftsteuer unterliegen. Gemäß § 38 Satz 1 BGB ist die Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein nicht übertragbar und nicht vererblich. Diese Vorschrift ist jedoch nicht zwingend, sondern dispositiv, denn § 38 Satz 1 BGB findet nach § 40 BGB keine Anwendung, soweit die Satzung ein anderes bestimmt. Die Satzung kann danach die Übertragbarkeit und Vererblichkeit der Mitgliedschaft zulassen. Zudem kann sie bestimmten Personen, etwa den Nachkommen der Mitglieder, ein Beitrittsrecht einräumen.

2 Vgl. *Meincke*, ErbStG, 15. Auflage, 2009, § 1, Rdnr. 19.

3 BT-Drucks. 7/1333, S. 3.

4 BT-Drucks. 7/1333, S. 3.

5 BT-Drucks. 7/1333, S. 3.

6 Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 08.03.1983, 2 BvL 27/81, BStBl 1983 II S. 779.

7 Vgl. *Meincke*, ErbStG, 15. Auflage, 2009, § 1, Rdnr. 19.

Wollen die Gründer eines Familienvereins somit die Erbersatzsteuer vermeiden, so wäre eine Option, § 38 Satz 1 BGB abzubedingen und die Mitgliedschaft übertragbar und vererblich zu gestalten. Die Konsequenz wäre eine Annäherung der Mitgliedschaften an dem Familienverein an Anteile an Kapitalgesellschaften, die stets vererblich und übertragbar sind. Das allerdings hat des weiteren zur Konsequenz, daß nunmehr Mitgliedschaftsrechte und Beteiligungen geschaffen werden, die Gegenstand der Erbschaftsteuer sein können. Ist hingegen mit dem zeitnahen Eintritt von Erbfällen zu rechnen, so kann die Errichtung eines Familienvereins in bewußter Anwendung des § 38 Satz 1 BGB eine Option sein, um Erbschaftsteuern zumindest für die nächsten 30 Jahre auszuschalten.

Im Hinblick auf § 42 AO ist allerdings Vorsicht geboten, wenn der Verein zunächst in bewußter Anwendung des § 38 Satz 1 BGB errichtet wird, um Erbschaftsteuern auszuschalten, sodann kurz vor Ablauf der 30-Jahres-Frist § 38 BGB abbedungen wird, um die anstehende Erbersatzsteuer auszuschalten, und danach die Vereinsmitgliedschaften – vergleichbar einer „Vererblichkeitsschaukel“ – wieder unvererblich gestellt werden. Sofern solche Gestaltungen überhaupt in Betracht kommen sollten, wird hier voraussichtlich eine „Schamfrist“ von mehreren Jahren zwingend erforderlich sein und es ist wohl ebenso unerlässlich, die Gesamtplanrechtsprechung des BFH zu berücksichtigen.⁸

2. Familienverein und Schenkungsteuer

a) Ausstattung des Vereins

Steuerlich liegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG (i.V.m. dem Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) in der Ausstattung einer Stiftung eine grundsätzlich schenkungsteuerpflichtige Zuwendung des Stifters an die Familienstiftung. Die für den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden vorgesehenen besonderen Vorschriften sind auf den Übergang von Vermögen aus einem Familienverein nicht – auch nicht analog – anwendbar.⁹ Es fällt somit keine Schenkungsteuer an, ganz gleich ob begünstigtes oder nicht begünstigtes Vermögen übertragen wird.

b) Auflösung des Vereins

Nur die schenkungsteuerliche Behandlung des umgekehrten Vermögensübergangs bei Auflösung eines Vereins betreffen Stiftung und Verein gleichermaßen. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins, dessen Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, erworben wird. Soweit die Vorschrift Vereine betrifft, wurde sie durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17.04.1974 (BGBl I, 933) in das ErbStG eingefügt. § 3 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG 1959 hatte nur das bei Aufhebung einer Stiftung, nicht aber das bei

Auflösung eines Vereins anfallende Vermögen erfaßt. Dies sollte „aus Gründen der Steuergerechtigkeit“ geändert werden. Vereine, in denen große Vermögen gebunden sind, sollten erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich den Stiftungen gleichgestellt werden.¹⁰

Unter § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG können nur solche Vorgänge fallen, die ohne diese Vorschrift nicht der Schenkungsteuer unterlägen.¹¹ Das sind die Fälle, in denen die Vereinsmitglieder selbst entweder nach § 45 Abs. 1 BGB kraft satzungsmäßiger Bestimmung oder aufgrund der gesetzlichen Regelung des § 45 Abs. 3 BGB zu gleichen Teilen Anfallsberechtigte sind. Denn anders als anfallsberechtigte Dritte erlangen anfallsberechtigte Vereinsmitglieder ein „gläubigerrechtsähnliches Wertrecht“, also einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung ihres Anteils am Vereinsvermögen, der die Freigebigkeit der Zuwendung und damit die Schenkungsteuerpflicht des Vorgangs nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausschließt. Sie können nur nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfaßt werden. Anders sind hingegen die Fälle zu beurteilen, in denen das Vereinsvermögen an anfallsberechtigte Personen fällt, die als Nichtmitglieder zu keinem Zeitpunkt einen Anspruch darauf haben, daß das Vermögen auf sie übergeht, oder wenn das Vereinsvermögen nicht gleichmäßig verteilt wird. Diese Vorgänge unterliegen unabhängig von der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

c. Umwandlung des Vereins in eine Kapitalgesellschaft

Ist ein Familienverein einmal errichtet, so kann später entweder aus verschiedensten Gründen der Bedarf eintreten, diesen in eine Familiengesellschaft umzuwandeln, oder aber die turnusmäßig anstehende Erbersatzsteuer gibt Anlaß zu handeln.

Dabei kann der Verein bspw. nach § 1 Abs. 1 Nr. 4, §§ 272 ff. UmwG in eine nicht der Erbersatzsteuer unterliegende Kapitalgesellschaft umgewandelt werden. Nach der Rechtsprechung des BFH stellte bislang der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins in eine Kapitalgesellschaft keine Auflösung des Vereins im bürgerlich-rechtlichen Sinn oder i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG dar. Das war konsequent, denn der Formwechsel des Vereins wird ebenso wie ganz allgemein der Formwechsel von Rechtsträgern nach dem UmwG bestimmt durch die Identität des Rechtsträgers (rechtliche Identität), die Kontinuität seines Vermögens (wirtschaftliche Identität), aber die Diskontinuität seiner Verfassung. Formwechsel und Auflösung des Vereins schlie-

⁸ *Jebens*, DB 2010, 2025.

⁹ BFH vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621.

¹⁰ BFH vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621 und vom 14.06.1995, II R 92/92, BStBl II 1995, 609.

¹¹ Vgl. BFH vom 14.06.1995, II R 92/92, BStBl 1995 II S. 609.

ßen sich danach gegenseitig aus.¹² Durch den Formwechsel werden die bisherigen Mitgliedschaften in dem Verein nach § 280 Satz 1 UmwG zu Anteilen an der Kapitalgesellschaft. Anders als bei der Auflösung eines Vereins kommt es bei dessen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft somit nicht zum Anfall von dessen Vermögen bei den Mitgliedern oder den sonstigen Anfallsberechtigten.

Diese richtigen zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts sind allerdings seit der Ergänzung des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG um einen Satz 3 durch das ErbStRefG seit dem 01.01.2009 für das Steuerrecht nicht mehr maßgebend. Seither sollen bei einer Umwandlung eines Familienvereins in eine Kapitalgesellschaft dieselben Rechtsfolgen eintreten wie im Fall einer Auflösung des Vereins. In der Gesetzesbegründung der Bundesregierung vom 28.01.2008¹³ heißt es dazu wie folgt:

„Durch den Formwechsel werden aber die bisherigen Mitgliedschaften in dem Verein nach § 280 Satz 1 UmwG zu Anteilen an der Kapitalgesellschaft, die im Gegensatz zur Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein übertragbar und vererblich sind. Handelt es sich bei dem Verein um einen Familienverein i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, entfällt infolge der Umwandlung künftig die alle 30 Jahre zu erhebende Ersatzerbschaftsteuer. Deshalb sollen bei einer solchen Umwandlung dieselben Rechtsfolgen eintreten wie im Fall einer Auflösung des Vereins.“

Der Gesetzgeber wollte damit erkennbar die BFH-Rechtsprechung¹⁴ „korrigieren“, wonach ein grundsätzlich der Erbsatzsteuer unterliegender Familienverein unmittelbar vor Ablauf der 30-Jahres-Frist steuerunschädlich in eine Familienkapitalgesellschaft umgewandelt werden konnte.

Daraus läßt sich der Schluß ableiten, daß nur bei Umwandlung solcher Familienvereine, die bisher § 38 BGB nicht abbedungen hatten und bei denen es deshalb wie bei Stiftungen keine vererblichen Mitgliedschaften gab, in den Anwendungsbereich einbezogen sind. Denn ein Verein mit vererblichen Mitgliedschaften wäre einer Kapitalgesellschaft vergleichbar gewesen und hätte nicht der Erbsatzsteuer unterliegen. Nur diese teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 ErbStG kann den sonst bestehenden Gesetzesüberhang korrigieren, der sich aus einer der Gesetzesbegründung nicht zu entnehmenden Kombination von Erbschaftsteuer auf vererbliche Mitgliedschaften und Schenkungsteuer bei Umwandlung dieses Vereins ergäbe. Vergleichbaren doppelten Belastungen unterliegen nämlich weder Kapitalgesellschaften noch Stiftungen – und das sollen sie erkennbar auch nicht.

Die nachträgliche Umwandlung eines Familienvereins in eine nicht der Erbsatzsteuer unterliegende Familienka-

pitalgesellschaft löst nach der hier vertretenen Auffassung folglich dann keine Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 ErbStG aus, wenn § 38 BGB abbedungen und die Mitgliedschaft übertragbar und vererblich ausgestaltet war.

d. Umwandlung des Vereins in eine Personengesellschaft

Anders verhält es sich bei der Umwandlung in eine Familienpersonengesellschaft, denn das Vereinsvermögen bleibt dann nicht mehr Vermögen einer fortbestehenden juristischen Person. Die Mitgliedschaft in einem Verein vermittelt wie auch die Stellung als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft keinen unmittelbaren Anteil an deren Vermögen. Rechtsfähige Vereine und Kapitalgesellschaften sind als juristische Personen selbst Eigentümer des ihnen gehörenden Vermögens. Den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft stehen ebenso wie den Vereinsmitgliedern keine Eigentümerrechte an diesem Vermögen zu. Vereine und Kapitalgesellschaften unterscheiden sich dadurch von Personengesellschaften und anderen Gesamthandsgemeinschaften.

e. Besteuerungsgegenstand („was ... erworben wird“)

Unklar ist, was bei Auflösung eines auf die Bindung von Vermögen gerichteten Vereins der Besteuerung unterliegen soll, wenn das Vereinsvermögen bestimmungsgemäß den Vereinsmitgliedern im Umfang ihrer Vereinsbeteiligung zufällt.¹⁵ Sollte nach dem Gesetzeswortlaut das gesamte Vermögen des Vereins als Vermögensanfall („was ... erworben wird“) der Besteuerung unterliegen, so würden wesentliche Unterschiede zur Stiftung unzulässig vernachlässigt: Das Mitglied verliert im Gegenzug zum Vermögensanfall seine Vermögensposition Mitgliedschaft und damit seine mittelbare Teilhabe am Vereinsvermögen, die ein Stiftungsdestinatär schon ganz grundsätzlich nicht haben kann. Anknüpfungspunkt der Besteuerung muß systemgerecht die Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) sein, also der Anfall abzüglich der im Gegenzug verlorenen Vermögensposition Mitgliedschaft, die nicht im Interesse einer so ohnehin nicht erreichbaren Gleichstellung von Stiftung und Verein ignoriert werden darf. Anders ließen sich im übrigen insbesondere die Fälle nicht sachgerecht lösen, in denen bspw. ein untergehendes Mitgliedschaftsrecht entgeltlich erworben wurde oder in denen zuvor Einlagen in den Verein geleistet wurden (handelte es sich dann um eine zu saldierende Einlagenrückgewähr?). Die Frage des zutreffenden Besteuerungssubstrats ist höchst unklar geregelt und wird wohl die Rechtsprechung klären müssen.

¹² BFH vom 09.04.2009, II B 95/08 (NV), BFH/NV 2009 S. 1148; vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621; vom 30.09.2003 III R 6/02, BStBl II 2004, 85.

¹³ BT-Drucks. 16/7918, S. 31.

¹⁴ BFH 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621.

¹⁵ So zu Recht *Meincke*, ErbStG, 15. Aufl., 2009, § 7, Rdnr. 114.

3. Umwandlung eines Familienvereins in eine Familienstiftung und Schenkungsteuer

Die Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung ist gesetzlich nicht vorgesehen, insbesondere keine identitätswahrende Umwandlung. Überträgt ein Familienverein sein Vermögen auf eine Familienstiftung, liegt ein schenkungsteuerpflichtiger Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts *unter Lebenden* nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG vor.

Ein Stiftungsgeschäft ist ein einseitiges Rechtsgeschäft, das die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten muß, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen. Ein Stiftungsgeschäft kann sowohl unter Lebenden erfolgen (§ 80 Abs. 1 Satz 1 BGB) als auch in einer Verfügung von Todes wegen bestehen (§ 83 Satz 1 BGB). Dabei dient das Tatbestandsmerkmal *„unter Lebenden“* der Abgrenzung zu einer Verfügung von Todes wegen und bedeutet nicht, daß das Stiftungsgeschäft von einer lebenden natürlichen Person getätigt werden muß. Vielmehr können u. a. auch juristische Personen Stifter sein.¹⁶

Zugleich liegt in der Übertragung des Vermögens eines Vereins auf eine Stiftung seine schenkungsteuerliche Aufgabe mit der Folge des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG. Da es sich um ein und denselben Vorgang handelt, kann nicht § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG mit der Folge einer doppelten Steuerpflicht neben § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG zur Anwendung kommen.¹⁷ Steuerschuldner ist die Stiftung als Erwerberin.

Zwischenergebnis: Der schenkungsteuerneutrale Übergang des Vereinsvermögens auf eine Familienstiftung ist außerhalb der Begünstigung des § 13a ErbStG nicht möglich.

4. Mißbräuchliche Gestaltungen

Der Formwechsel des Familienvereins in eine nicht der Erbsatzsteuer unterliegende Familienkapitalgesellschaft stellt selbst unmittelbar vor Ablauf des 30-Jahres-Turnus im Grundsatz keinen Gestaltungsmißbrauch nach § 42 AO dar. Es gibt keinen wirtschaftlichen Vorgang, zu dem die rechtliche Gestaltung, nämlich der Formwechsel des Vereins, in einem unangemessenen Verhältnis stehen würde.¹⁸ Denn ohne die Umwandlung wäre von vornherein keine Steuerpflicht der Mitglieder begründet worden. Steuerschuldner für die bei einem Fortbestehen des Vereins gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entstehende Ersatzerbschaftsteuer ist nämlich nicht das Mitglied des Vereins, sondern der Verein selbst (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Etwas anderes kann allerdings in den Fällen der oben

beschriebenen „Vererblichkeitsschaukel“ und auch dann anzunehmen sein, wenn eine aus dem Formwechsel eines Vereins hervorgegangene Familienkapitalgesellschaft in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Umwandlung aufgelöst wird.¹⁹

III. Fazit

Familienvereine können immer dort eine erbschaftsteuerlich sinnvolle Gestaltungsalternative sein, wo

- nur oder überwiegend nicht nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen vorhanden ist, und deshalb die bei der Errichtung einer alternativ denkbaren Stiftung anfallende Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG verhindert werden soll;
- eine grundsätzlich mit vererblichen Beteiligungen ausgestattete Familiengesellschaft wegen kurzfristig absehbarer Erbfälle – noch – nicht zweckmäßig erscheint;
- Erbschaftsteuern und die Erbsatzsteuer für zumindest die ersten (knapp) 30 Jahre ausgeschlossen werden sollen.

Im übrigen können außerhalb der hier im Rahmen dieser Betrachtung alleine interessierenden erbschaft- und schenkungsteuerlichen Motive auch noch weitere Gründe für den Familienverein sprechen, bspw. die fehlende Stiftungsaufsicht, die relativ unproblematische Abänderbarkeit der Satzung, erleichterte Umwandlungsmöglichkeiten, relativ unproblematischer Wechsel im Mitgliederbestand oder auch im Verhältnis zu Familienpersonen- oder Familienkapitalgesellschaften geringere Publizitätspflichten. In jedem Fall aber lohnt es sich, die Rechtsfigur eines Familienvereins im Zuge der Vermögensnachfolgeberatung als Gestaltungsvariante in Augenschein zu nehmen.

16 FG Münster 04.06.2009, 3 K 5275/06 Erb, SIS 09 31 89, Revision eingelegt, Az. BFH: II R 45/09.

17 So auch *Meincke*, ErbStG, 15. Aufl., 2009, § 7, Rdnr. 115.

18 BFH vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621.

19 So ausdrücklich offengelassen BFH vom 14.02.2007, II R 66/05, BStBl 2007 II, 621.

Zur Diskussion um die Besteuerung von Destinatszählungen vor der erwarteten Klärung dieser Frage durch den BFH

Florian Oppel, cand. iur., Bonn*

I. Einleitung

Nicht höchstrichterlich geklärt und entsprechend umstritten ist die Frage, welcher Einkunftsart Einkünfte, die ein Destinatär von einer steuerpflichtigen Stiftung erhält, zuzuordnen sind. Im Kern geht es um die Reichweite des Anwendungsbereichs von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG und um eine nähere Bestimmung des Merkmals der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“. Der folgende Beitrag zeigt den Streitstand und die praktischen Konsequenzen vor der Entscheidung des BFH auf.

II. Übersicht über die aktuelle Rechtslage

Bisher hat der BFH sich über den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht geäußert. Besonders für den Fall der nicht steuerbegünstigten Stiftung ist die Reichweite dieser Vorschrift umstritten. Die Finanzverwaltung möchte Leistungen einer körperschaftsteuerpflichtigen Stiftung an ihre Destinatäre als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG behandeln. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 16.09.2009 dieser Auffassung der Finanzverwaltung¹ widersprochen und angenommen, daß Zahlungen, die eine Stiftung an die nach ihrer Satzung begünstigten Personen leistet, nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln seien, sondern als Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) EStG.² Dagegen hat die Finanzverwaltung Revision zum BFH eingelegt und so ihre Auffassung bekräftigt.³ Diese verschiedenen Ansichten führen in der Praxis zu unterschiedlichen Ergebnissen:

- Wenn die fraglichen Zuwendungen mit der Finanzverwaltung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren sind, muß die Kapitalertragsteuer von der Stiftung nur einbehalten und an das FA abgeführt werden. Dies hat besonders seit der Einführung der Abgeltungssteuer zum 01.01.2009 Bedeutung.⁴ Seitdem werden Kapitaleinkünfte mit 25 % (zzgl. KiSt u. Soli) abgeltend besteuert.
- Qualifizierte man hingegen die fraglichen Einkünfte als Sonstige gemäß § 22 EStG, unterlägen diese dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. i) EStG), so daß 60% der dem Destinatär zugeflossenen Beträge besteuert würden. Sollte der persönliche durchschnittliche Steuersatz des jeweiligen Destinatärs weniger als 42% betragen, wäre die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für ihn vor-

teilhaft.⁵ § 22 EStG setzt „wiederkehrende Bezüge“ voraus. Fehlt es daran, wären die Bezüge steuerfrei.

III. Die verschiedenen Argumentationslinien

Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Vermögensmasse i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, wenn sie mit Gewinnausschüttungen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Eine Stiftung ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5, 3. Fall KStG eine solche Vermögensmasse. Fraglich ist allein, ob derartige Leistungen an Destinatäre wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind.

1. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich im Jahre 2006 eindeutig zu dieser Frage positioniert. In einem Schreiben betr. Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen heißt es, daß unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung fielen, die von den beschlußfassenden Stiftungsgremien aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden. Der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge erzielten entsprechend Einkünfte aus Kapitalvermögen.⁶

* Der Autor hat Rechtswissenschaften an der Universität Bonn studiert und befindet sich derzeit im Verfahren der staatlichen Pflichtfachprüfung vor dem JPA Köln. An der Universität Bonn hat er das Schwerpunktstudium „Unternehmen, Kapitalmarkt und Steuern“ absolviert. Seit Januar 2009 ist er Mitarbeiter bei Meyer-Köring, Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn.

1 BMF v. 27.06.2006, IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I S. 417 = DStR 2006, S. 1227.

2 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

3 BFH: Az. I R 98/09.

4 Vgl. *Drüen* in: Die Stiftung – Jahreshäfte zum Stiftungswesen 2009, S. 89 (112); *Klümpen-Neusel*, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (108); *Haas*, DStR 2010, S. 1011 (1012).

5 *Klümpen-Neusel*, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (108); *Haas*, DStR 2010, S. 1011 (1012).

6 BMF, v. 27.06.2006, IV B 7-S 2252-4/06, BStBl. I S. 417 = DStR 2006, S. 1227.

In der Folge ist allerdings kritisiert worden, daß das BMF in dem Schreiben das Merkmal der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ nicht hinreichend berücksichtigt habe. Erforderlich sei vielmehr immer eine gesellschafterähnliche Situation, was in den erwähnten Fällen nicht zwingend vorausgesetzt werden könne.⁷ Mit diesem zusätzlichen Tatbestandsmerkmal wird das Ziel verfolgt, nur diejenigen Destinatäre wie Gesellschafter zu behandeln, die eine gesellschafterähnliche Position innehaben und damit wie Anteilseigner hinter der Stiftung stehen.⁸ Das Schleswig-Holsteinische FG nimmt eine „wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit Gewinnausschüttungen“ i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG jedenfalls dann an, wenn der Leistungsempfänger in einem weiteren Sinne eine gesellschafterähnliche Position bei der Stiftung einnimmt.⁹

Das ist aber nicht zwingend bei jedem Destinatär der Fall,¹⁰ was folgende Erwägung deutlich macht: Der Stifter selbst wird die Leistungen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts angeordnet haben, so daß er insoweit einen beherrschenden Einfluß ausüben konnte. Fraglich ist aber bereits, ob eine solche gesellschafterähnliche Position auch dann noch besteht, wenn nicht der Stifter selbst, sondern Kinder oder Kindeskindestatäre Leistungen empfangen. Es sind viele Konstellationen denkbar, in denen sie keine gesellschafterähnliche Position innehaben, weil sie entsprechenden Einfluß nicht ausüben können oder konnten.¹¹ Diesen Umstand verkennt das Bundesfinanzministerium. „Es geht von unzutreffenden materiellrechtlichen Vorstellungen aus.“¹²

2. FG Baden-Württemberg

Das FG Baden-Württemberg hat ebenfalls jüngst zu dieser Frage Stellung bezogen. Es widerspricht der Verwaltung insoweit, als es feststellt, daß Zahlungen an Destinatäre nicht zwingend mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar seien, denn nicht jeder Destinatär könne als eine „hinter der Stiftung stehende Person“ („Quasi-Anteilseigner“ der Stiftung) betrachtet werden; dies wäre eher der Stifter (und später dessen Erben).¹³ Für die Ansicht des FG spricht, daß der Stifter als die zentrale Person des Stiftungsrechts fungiert. Er ruft die Stiftung durch die Bestimmung des Zwecks und die entsprechende Widmung des Vermögens ins Leben, wobei der von ihm im Rahmen von Stiftungsgeschäft und Satzung artikulierte Stifterwille für alle Handlungen der Stiftung maßgeblich ist.¹⁴

Insoweit liegt es nahe, ihm eine „gesellschafterähnliche“ Position zuzuerkennen, obwohl sein Einfluß sich auf das Stiftungsgeschäft erschöpft und der in diesem Rahmen manifestierte Wille im Anschluß nicht mehr abänderbar ist. Diesen Einfluß können die Angehörigen und Abkömmlinge des Stifters als Destinatäre der Stiftung nicht ausüben. Nicht sachgerecht wäre es daher, sie, um im Duktus des FG zu bleiben, als „Quasi-Anteilseigner“ zu qualifizieren.

3. FG Schleswig-Holstein

Zu der Frage, was unter „wirtschaftlicher Vergleichbarkeit“ zu verstehen ist, hat auch das Schleswig-Holsteinische FG Stellung bezogen.¹⁵ Das Merkmal sei erfüllt, wenn der Leistungsempfänger in einem weiteren Sinne eine gesellschafterähnliche Position bei der Stiftung einnimmt. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall wurde dies bejaht, weil die Klägerin, ähnlich einem Gesellschafter, durch die Möglichkeit „nach Maßgabe der Bestimmungen des Stiftungsstatuts über die Verwendung des jährlichen Einkommens nach Erfüllung aller im Statut durch den Stiftungsgründer gemachten Vorgaben zu entscheiden, mitbestimmenden Einfluß auf die Verwendung der aus dem Kapital erzielten Erträge“ habe.¹⁶

4 FG Berlin-Brandenburg

Sehr restriktiv hat sich das FG Berlin-Brandenburg zu dieser Frage geäußert und damit dem BMF in allen Punkten widersprochen.¹⁷ Demnach bestehe eine „wirtschaftliche Vergleichbarkeit“ mit Gewinnausschüttungen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht, weil weder Zahlungen an Destinatäre mit Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG noch Destinatäre mit Anteilseignern oder Mitgliedern einer Körperschaft vergleichbar seien.¹⁸

Nach Ansicht des FG ist eine „wirtschaftliche Vergleichbarkeit“ nicht bereits dann gegeben, wenn die fraglichen Leistungen aus Erträgen der Stiftung stammen. Vielmehr knüpfe § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in sachlicher Hinsicht an die Ausschüttung eines Ertrags aufgrund einer vermögensmäßigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an.¹⁹ Es müsse sich um Leistungen aufgrund des Gesellschafts-

7 Wassermeyer, DStR 2006, S. 1733 (1734).

8 Stuhmann, in: Blümich, EStG, Rz. 315b.

9 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.2009 – 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429.

10 Klümpen-Neusel, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (106).

11 Vgl. Wassermeyer, DStR 2006, S. 1733 (1734).

12 Wassermeyer, DStR 2006, S. 1733 (1734).

13 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20.11.2008 – 3 K 397/08 (Revision eingelegt beim BFH unter Az. X R 62/08), DStR 2010, S. 95 (97).

14 Hof, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 6, Rz. 4.

15 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.2009 – 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 ff.

16 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.2009 – 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 (1432).

17 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f. (dagegen Revision zum BFH unter Az. I R 98/09).

18 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

19 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

verhältnisses handeln.²⁰ Bei einer Stiftung besteht jedoch ein erheblicher Unterschied zu Kapitalgesellschaften. Körperschaften werden im allgemeinen vom Willen ihrer Mitglieder getragen; sie sind in jeder Hinsicht von ihnen abhängig. Ohne Mitglieder bzw. Anteilseigner kann eine Körperschaft nicht bestehen. Eine Stiftung hingegen ist eine rechtlich verselbständigte Vermögensmasse, die keine Mitglieder hat.²¹ Auch die Destinatäre haben nicht die Rechtsstellung von Mitgliedern, in der Weise, daß sie durch ihren Willen die Geschicke der Stiftung lenken könnten. Etwaige Mitverwaltungs-, Kontroll- und Informationsrechte für den Stifter oder einen Destinatär ergeben sich lediglich aus der vom Stifter festgelegten Satzung. Sie begründen kein mitgliederschaftliches oder kapitalmäßiges Beteiligungsverhältnis.²² Vielmehr sind die Destinatäre reine Nutznießer des Stiftungsvermögens.²³ Allein deshalb sei eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit zu verneinen.²⁴ Das gilt nicht nur für Abkömmlinge oder Erben des Stifters, sondern auch für den Stifter selbst. Diese Ansicht ist vor dem speziellen rechtlichen Hintergrund der Stiftung gut nachvollziehbar: Mit ihrer Konstituierung verselbständigt sich die Stiftung und ist von ihrem Stifter losgelöst.²⁵

5. Zusammenfassung

Danach ergibt sich folgendes Bild: Der Auffassung der Finanzverwaltung hat sich die Rspr. nicht angeschlossen, wobei die einzelnen Finanzgerichte unterschiedliche Standpunkte einnehmen. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH das Merkmal der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ konkretisiert und hier eine Klärung herbeiführt.

IV. Eigene Würdigung

An der Lösung des FG Berlin-Brandenburg befremdet, daß danach die Verweisung der Vorschrift auf § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG für den Fall der Stiftungen nicht erklärbar ist. Unter Zugrundelegung der speziellen Rechtsnatur einer Stiftung wäre kein einziger Fall denkbar, in dem die fraglichen Leistungen an den Destinatär wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar wären.

Hingegen hat das Schleswig-Holsteinische FG darauf hingewiesen, daß der einschränkende Zusatz der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ durch das UntStFG²⁶ vom 20.12.2001 eingefügt worden sei.²⁷ Zur Ergebnisfindung analysiert es die Gesetzgebungsmaterialien des UntStFG und des StSenkG,²⁸ durch welches § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erstmals aufgenommen wurde. Dort heißt es: „Bei diesen Körperschaften [§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG] gibt es aber grundsätzlich keine Ausschüttungen an Anteilseigner oder Mitglieder im vorstehenden Sinne.“ Allein aufgrund der Rechtsnatur einer Stiftung als mitgliederlose rechtlich verselbständigte Vermögensmasse die wirtschaftliche Vergleichbarkeit zu

verneinen, entspricht also nicht dem Willen des Gesetzgebers.²⁹ Vielmehr soll erreicht werden, daß Destinatäre und Anteilseigner gleich behandelt werden, zumal anlässlich der Einführung des Merkmals der „wirtschaftlichen Vergleichbarkeit“ in BT-Drs. 14/6882 vermerkt ist, daß es sich nur um eine Klarstellung zu der Frage, welche Einnahmen unter die Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG in der Fassung des StSenkG fallen, handele. Sie müßten mit einer Gewinnausschüttung „wirtschaftlich vergleichbar“ sein. Bei einer derartigen Gewinnausschüttung handele es sich um die gesellschaftsrechtlich veranlaßte Verteilung des Gewinns der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter.³⁰ Eine vergleichbare Lage liegt bei einer Familienstiftung vor: Diese wirtschaftet mit ihrem Vermögen und kehrt den erwirtschafteten Überschuß zumindest teilweise an die Destinatäre aus. Letztlich stellt das Schleswig-Holsteinische FG fest, daß es für eine steuerliche Erfassung nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG darauf ankomme, ob die Stellung des Leistungsempfängers, die jeweilige Struktur der in § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen berücksichtigend, der eines Gesellschafters im weitesten Sinne angenähert sei.³¹

Dem Schleswig-Holsteinischen FG ist zu folgen, wenn es fordert, daß eine gesellschafterähnliche Stellung vorliegen muß. Da eine rechtliche Vergleichbarkeit anhand der grundlegend unterschiedlichen Verfaßtheit zwischen Kapitalgesellschaft und Stiftung ausscheidet, muß ein anderes Merkmal herangezogen werden. Es ist darauf abzustellen, inwieweit der Destinatär in einer Weise, die einem Gesellschafter ähnlich ist, an der Willensbildung der Stiftung mitwirken kann. Ohne eine solche Einflußnahmemöglichkeit fehlt eine „gesellschafterähnliche Stellung“. Dabei kann die Einflußnahmemöglichkeit von Stiftung zu Stiftung unterschiedlich in Art und Intensität ausgestaltet sein. Jedoch ist mindestens zu verlangen, daß der Destinatär in einem Wil-

20 Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, § 20, Rz. 53.

21 Schwarz/Backert, in: Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar, § 80, Rz. 3.

22 Kirchhain, BB 2006, S. 2387 (2388).

23 v. Campenhausen, in: Seifart/v. Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, § 1, Rz. 6; Kirchhain, BB 2006, S. 2387 (2388).

24 FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 9250/07, DStR 2010, S. 385 f.

25 Schwarz/Backert, in: Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar, § 80, Rz. 3.

26 BGBl. I 2001, S. 3858.

27 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.2009 – 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 (1431).

28 BGBl. I 2000, S. 1433.

29 So aber bspw. Haas, DStR 2010, 1011 (1013).

30 BT-Drs. 14/6882, S. 35.

31 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.2009 – 5 K 277/06, DStR 2009, S. 1429 (1432).

lensbildungsorgan der Stiftung mit Sitz und Stimme vertreten ist. Nur dann kann er in einer Weise, die mit einem Gesellschafter vergleichbar ist, Einfluß auf die Stiftung ausüben. Das ergibt sich aus dem Gedanken, daß durch § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Destinatäre und Gesellschafter gleich behandelt werden sollen. Eine gleiche Behandlung setzt das Vorliegen einer vergleichbaren Situation voraus. Ist der Destinatär Vorstand oder Mitglied eines Verwaltungsrates, Kuratoriums oder eines vergleichbaren Gremiums, das in irgendeiner Weise an der Willensbildung mitwirkt und nicht nur beratende oder repräsentative Funktionen hat, ist eine gesellschafterähnliche Stellung gegeben. Für die Abgrenzung bietet sich ein Rückgriff auf § 10 Nr. 4 KStG an. An der Willensbildung wirkt ein solches Gremium insbesondere mit, wenn es Kontroll- oder Überwachungsaufgaben erfüllt oder Zustimmungsvorbehalte bestehen.³² Besteht eine solche Einflußnahmemöglichkeit, handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Destinatszählungen unterliegen gemäß § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7a EStG der Kapitalertragsteuer.

Falls man sich der hier vertretenen Auffassung nicht anschließt oder einflußlose Destinatäre Leistungen empfangen, ist eine Versteuerung der Leistungen gemäß § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) EStG als sonstige Einkünfte denkbar. Hier aber müssen die Bezüge wiederkehrend sein. Voraussetzung für die Annahme wiederkehrender Bezüge ist, daß sie sich mit einer gewissen Regelmäßigkeit, wenn auch nicht immer in gleicher Höhe, wiederholen.³³ Sie dürfen aber nicht einzeln auf Grund eines jeweils neu gefaßten Entschlusses gewährt werden. Erforderlich ist vielmehr ein innerer Zusammenhang im Sinne einer einheitlichen Rechtsgrundlage oder eines einheitlichen Entschlusses.³⁴ Diese Voraussetzung sieht der BFH trotz alljährlichem Verteilungsbeschuß des Stiftungsvorstandes auch dann als erfüllt an, wenn jährlich vom zuständigen Stiftungsgremium ein neuer Beschuß gefaßt wird, wie es der Fall ist, wenn es ins freie Ermessen des Stiftungsvorstandes gestellt ist, an welche Mitglieder der stiftungsberechtigten Familie Zuwendungen erfolgen. Der erforderliche einheitliche Beschuß wird hier im Stifterwillen erblickt, einen mit der Stiftung und ihrer Vermögensausstattung verbundenen Auftrag des Stifters zu erfüllen.³⁵

Unterstellt man also, daß der BFH dem FG Berlin-Brandenburg in seiner Beurteilung zu § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG folgt, wären Bezüge, die nicht wiederkehrend im obigen Sinne sind, steuerfrei. Hier würde sich, wenigstens bis der Gesetzgeber diese Lücke geschlossen hätte, ein erhebliches gestalterisches Potential ergeben.

V. Hinweise für die Praxis

Die verschiedenen Meinungen haben momentan unterschiedliche steuerliche Auswirkungen. Folgt man Teilen

der Rspr., wären Zuwendungen an die Destinatäre allenfalls nach Maßgabe des § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) EStG steuerbar und unterlägen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. i) EStG), das 60% der Zahlungen mit dem individuellen Steuersatz besteuert. Qualifizierte man die Zahlungen als solche gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, kommt die Abgeltungssteuer i. H. v. 25% zur Anwendung.

Liegt der persönliche Steuersatz des betroffenen Destinatärs unter 42%, ist die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für ihn vorteilhaft. In diesem Fall sollte man bei Annahme des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unter Berufung auf das schwebende Revisionsverfahren Einspruch gegen die Steuerfestsetzung im Einkommensteuerbescheid einlegen und insoweit die Aussetzung der Vollziehung beantragen. Qualifiziert der BFH die Zahlungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen, muß die Stiftung diese einbehalten und direkt an das FA abführen.³⁶ Tut sie das nicht, haftet sie neben dem Destinatär als Gesamtschuldner (§§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7a, 44 Abs. 1 S. 3, Abs. 5 S. 1 EStG). Daher sollten Vorstände von Stiftungen vor der Auszahlung eine Verständigung mit dem FA suchen. Hat die Stiftung bereits Auszahlungen getätigt und wird sie im Wege eines Haftungsbescheids nun als Gesamtschuldner in Anspruch genommen, sollte unter Berufung auf das schwebende Revisionsverfahren Einspruch eingelegt werden.

VI. Jahressteuergesetz 2010

Abschließend sei auf eine im Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2010 geplante Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG hingewiesen. Die Vorschrift soll wie folgt erweitert werden: „Satz 1 ist auf Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden.“³⁷ Die bisherige Regelung erfaßt nur Leistungen inländischer „sonstiger Körperschaften (z. B. Stiftungen)“.³⁸ Da Dividenden auch dann dem Grunde nach von § 20 EStG erfaßt werden, wenn sie von ausländischen Schuldner stammen, sei es gerechtfertigt

32 Vgl. dazu *Hofmeister*, in: Blümich, EStG, § 10, Rz. 85 ff.

33 *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 22, Rz. 27.

34 *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG, § 22, Rz. 27.

35 BFH, Urteil vom 25.08.1987 – IX R 98/82, unter 2. a) aa), BStBl. II 88, S. 344.

36 *Klümpen-Neusel*, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (108); vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.09.2009 – 8 K 925/07, DStR 2010, S. 385 f; zweifelhafte a.A.: *Haas*, DStR 2010, S. 1011 (1012).

37 Referentenentwurf Jahressteuergesetz 2010, Bearbeitungsstand 29.03.2010, 13:00 Uhr, S. 8.

38 So für viele: *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, § 20, Rz. 138.

tigt, auch Leistungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu erfassen, die von vergleichbaren ausländischen Körperschaften stammen.³⁹ Durch die Gesetzesänderung wird nun auch die Besteuerung einmaliger Leistungen einer ausländischen Stiftung an ihre Destinatäre sichergestellt, was vorher nicht der Fall war. Zwar erfaßt § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) EStG auch Leistungen ausländischer Stiftungen.⁴⁰ Jedoch müs-

sen diese „wiederkehrend“ im obigen Sinne sein, so daß die Erweiterung von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine bestehende Besteuerungslücke schließt.

39 Referentenentwurf Jahressteuergesetz 2010, Bearbeitungsstand 29.03.2010, 13:00 Uhr, S. 71 f.

40 Klumpen-Neusel, Stiftungsbrief 2010, S. 104 (107).

Die transparente liechtensteinische Stiftung

von Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf*

I. Einleitung

Nach wie vor gilt die liechtensteinische Stiftung als Gestaltungsinstrument von Steuerhinterziehern. Dies gilt insbesondere deshalb, weil das liechtensteinische Stiftungsrecht derart flexibel ist, daß es trotz des verselbständigten Vermögens einer Stiftung dem Stifter die Möglichkeit einräumt, sich eine Vielzahl von Gründerrechten vorzubehalten. Aufgrund dieses Umstandes kann der Stifter nach Gründung noch wesentlichen Einfluß auf die Stiftung ausüben. Nach der Rechtsprechung des Fürstlichen Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofs (FL-OGH) steht es nicht im Widerspruch zu dem das Stiftungsrecht beherrschenden Erstarrungsprinzip wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält. Dieser Gestaltungsspielraum führt zu einem Wertungswiderspruch zwischen dem wirtschaftlich tatsächlich Möglichen und dem rechtlich Festgeschriebenen. Vor diesem Hintergrund mußten sich erst jüngst das OLG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 30.04.2010¹ und das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung vom 29.06.2009² im Hinblick auf erbrechtliche Ansprüche mit der Problematik der transparenten liechtensteinischen Stiftung auseinandersetzen. Nachfolgend sollen etwaige Auswirkungen dieser zivilrechtlichen Rechtsprechung auf die steuerliche Beurteilung untersucht werden.

II. Trennungsprinzip

Im Bereich der Körperschaften gilt das sog. Trennungsprinzip. Dies besagt, daß zwischen der Ebene der Körperschaft (z.B. GmbH, Verein, Stiftung usw.) einerseits und deren Mitglieder (Gesellschafter, Vereinsmitglieder usw.) andererseits, strikt zu unterscheiden ist. Etwas anderes gilt bei der steuerlichen Betrachtung von Personengesellschaften, hier kommt das sog. Transparenzprinzip zur Anwendung, d.h., man schaut grundsätzlich durch die Personengesellschaft durch und betrachtet allein die Gesellschafter. Daher werden die Gewinne der Personengesellschaft unmittel-

bar dem Gesellschafter als Einkommensteuersubjekt zugeordnet, während die Gewinne der Kapitalgesellschaft nach dem Trennungsprinzip zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet werden.³ Erst bei einer Gewinnausschüttung fällt Einkommensteuer beim Anteilseigner an. Diese vorstehend skizzierten Prinzipien gelten nicht nur für die Ertragssphäre, sondern auch für die Vermögenssphäre.⁴

III. Durchbrechung des Trennungsprinzips im Deutschen Steuerrecht

Das Trennungsprinzip wäre kein Prinzip, wenn es nicht offen für Ausnahmen bzw. Durchbrechungen wäre. Grundsätzlich handelt es sich bei diesen Ausnahmeregelungen um Mißbrauchsverhütungsnormen. Nur seltener findet sich eine Durchbrechung des Trennungsprinzips, die mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet wird.

1. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine typische Mißbrauchsnorm im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen ist der § 15 AStG.⁵ Mittels dieser Vorschrift werden die Einkünfte der Stiftung bei der Ermittlung des Einkommens des Stifters bzw. des Begünstigten, sofern diese Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, hinzugerechnet und führen so zu einer Steuerbelastung in Deutschland. Diese Hinzurechnung greift

* Der Autor ist Gründungspartner der überörtlichen S & P SÖFFING Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

1 I-22 U 126/06.

2 5 U 40/09.

3 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 18 Rn. 9.

4 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 1.

5 Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 40.

gerade dann, wenn keine Erträge aus der Stiftung ausgeschüttet werden. Somit durchbricht § 15 AStG die Abschirmwirkung der ausländischen Stiftung.⁶

2. BFH-Urteil vom 28. Juni 2007

Ein weiteres Beispiel für die Durchbrechung des Trennungsprinzips findet man in der schenkungsteuerlichen Rechtsprechung des BFH. Im Revisionsfall war eine rechtsfähige liechtensteinische Stiftung gegründet worden. Da der Stifter sich die Gründerrechte vorbehalten hatte, lag eine transparente Stiftung vor. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die Zuführung des Gründungskapitals sowie die späteren Zustiftungen seien unentgeltliche Zuwendungen des Stifters an die Stiftung und als solche der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Der Schenkungsteuerbescheid des BFH kam zu einem anderen Ergebnis. Die Stiftung sei nicht bereichert worden. Der Stifter habe sich vollumfänglich die Gründungsrechte vorbehalten und konnte deshalb auch nach wirksamer Stiftungsgründung noch über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes Vermögen verfügen. Der Stifter sei deshalb nicht entreichert und die Stiftung nicht bereichert. Der Entscheidung des BFH ist beizutreten, gleichwohl stellt sie eine Durchbrechung des strikten Trennungsprinzips dar.

IV. Praxisrelevanz der liechtensteinischen Stiftung

Der Einsatz von Stiftungsstrukturen in der Gestaltungsberatung ist vielfältiger Natur. Insbesondere die liechtensteinische Stiftung erfreut sich aufgrund ihrer hohen Flexibilität großer Beliebtheit. Gerne greift man nicht nur aus steuerlichen Gründen auf eine liechtensteinische Stiftung zurück, sondern auch beispielsweise im Rahmen der Asset Protection, um einen Vollstreckungsschutz zu erlangen⁸ oder im Rahmen der Nachfolgeplanung, um Pflichtteilsansprüche zu vermeiden.⁹

Einen typischen Fall aus der Praxis hatte das OLG Stuttgart¹⁰ zu entscheiden. Die Erblasserin hatte einen hohen Geldbetrag auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen. Die Erblasserin, die gleichzeitig auch Stifterin war, hatte sich bei der Gründung der Stiftung eine Vielzahl von Rechten vorbehalten, so daß sie letztlich weiterhin über das auf die Stiftung übertragene Vermögen verfügen konnte. Für den Fall des Todes der Erblasserin regelten die Beistatuten, daß die Beklagte zu 100% Begünstigte sein sollte. Nach dem Ableben der Stifterin vertrat das Erbschaftsteuerfinanzamt die Auffassung, daß das Vermögen der Stiftung in den Nachlaß gehörte und damit der Erbschaftsteuer unterlegen habe. Der für den Nachlaß zuständige Testamentvollstrecker wandte sich an die Beklagte, die auch Alleinerbin war, und verlangte die auf das Vermögen der Stiftung entfallende Erbschaftsteuer von ca. €500.000. Die Beklagte

war der Ansicht, sie habe die Ansprüche gegen die Stiftung aus dem Rechtsgrund eines Schenkungsvertrags mit der Erblasserin erworben. Dieser Schenkungsvertrag sei ein Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall, der sich aus der Errichtung der Stiftung in Verbindung mit einem Beistatut ergebe.

Das OLG Stuttgart mußte mithin entscheiden, ob das Stiftungsvermögen in den Nachlaß gefallen oder aber durch eine Schenkung auf den Todesfall auf die Beklagte übergegangen war. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage war die Prüfung der wirksamen Errichtung der Stiftung¹¹ bzw. einer Durchbrechung des Trennungsprinzips und damit eine abweichende Zurechnung des Stiftungsvermögens.¹²

V. Durchbrechung des Trennungsprinzips im liechtensteinischen Recht

1. Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung

Die Unwirksamkeit einer Stiftung kann sich nach Art. 124 PGR¹³ daraus ergeben, daß ihr Zweck widerrechtlich oder unsittlich ist. Sollte der Zweck einer Stiftung widerrechtlich oder unsittlich sein, so ergibt sich die Unwirksamkeit nicht von sich heraus. Die Stiftung wird nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn die Unwirksamkeit im Aufhebungsverfahren erfolgreich durchgesetzt worden ist. Die rechtlich anerkannten Stiftungszwecke ergeben sich aus Art. 552 § 2 PGR. Insbesondere ist die privatnützige Stiftung in der Gestalt der Familienstiftung zu nennen. Gemäß Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 1 PGR liegt eine Familienstiftung vor, wenn deren Stiftungsvermögen ausschließlich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dient. Dient mithin das Stiftungsvermögen nicht diesem Zweck, z. B. weil eine Konkubine unterstützt wird, so dürfte das Tatbestandsmerkmal der Widerrechtlichkeit erfüllt sein. Bezüglich des Tatbestandsmerkmals der Unsittlichkeit kann auf die dem deutschen Recht bekannte Norm des § 138 BGB zurückgegriffen werden.

6 Kraft/Edelmann in Kraft, AStG, Kommentar, 2009, § 15 Rn. 41.

7 II 21/05, BStBl II 2007, 669.

8 Siehe hierzu von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, 50 ff.

9 Zur rechtlichen Problematik s. Götzenberger, Optimale Vermögensübertragung, 3. Aufl. 2010 Rn. 1037 ff.

10 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09.

11 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

12 So OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

13 Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht.

Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis, daß die Unwirksamkeit einer Stiftungerrichtung erst durch ein Aufhebungsverfahren erreicht werden kann. Solange dieses Aufhebungsverfahren nicht erfolgreich durchgeführt wurde, ist die Stiftung existent und rechtlich zu beachten. Da derartige Aufhebungsverfahren äußerst selten durchgeführt werden, kommt diesem Gesichtspunkt in der Praxis so gut wie keine Bedeutung zu.

2. Unwirksamkeit wegen Scheingeschäftes

Ein anderer rechtlicher Aspekt ist das Scheingeschäft. Gedanklicher Ansatzpunkt ist dabei das „Erstarrungsprinzip“. Dieser Grundsatz beruht auf der Stiftungsdogmatik, daß der Stifterwille grundsätzlich mit der Entstehung der Stiftung im Stiftungszweck erstarrt und als solcher unabänderlich ist.¹⁴ Nach der Rechtsprechung des FL-OGH steht es nicht in Widerspruch zu dem Erstarrungsprinzip, wenn sich der Stifter in den Statuten Interventions- und Gestaltungsrechte in einem bestimmten Umfange vorbehält.¹⁵ Der Vorbehalt dieser Stifterrechte ist auch in Art. 552 § 30 PGR niedergelegt. Behält sich der Stifter jedoch Rechte dergestalt vor, daß er weiterhin das Stiftungsvermögen zu seinem eigenen Vorteil und nicht im Sinne des angegebenen Stiftungszwecks verwenden kann und beabsichtigt er auch demgemäß zu handeln, so hat der FL-OGH in früheren Entscheidungen ein nichtiges Scheingeschäft im Sinne des § 916 Abs. 1 ABGB angenommen.¹⁶

Die Rechtsfolge eines Scheingeschäftes ist nicht die Unwirksamkeit der Stiftungerrichtung; vielmehr besteht die Rechtsfolge des Scheingeschäftes darin, daß das Trennungsprinzip zwischen Stiftung und Stifter zivilrechtlich durchbrochen wird¹⁷ und damit der Stiftung keinerlei Abschirmwirkung mehr zukommt, so daß Gläubiger des Stifters ohne weiteres auf das Stiftungsvermögen zugreifen können.¹⁸

Die jüngere Rechtsprechung des FL-OGH¹⁹ ist jedoch von der Annahme eines Scheingeschäftes aus Rechtsgründen abgerückt. Die Stiftungerrichtung sei ihrer Natur nach eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, auf die die Rechtsgrundsätze eines Scheingeschäftes nicht angewandt werden können. Es kann hierbei dahinstehen, ob die Frage nach einem Scheingeschäft nach liechtensteinischem Recht oder deutschem Recht zu entscheiden ist. Denn die Rechtsprechung des FL-OGH entspricht der Rechtslage nach deutschem Recht. Die Errichtung einer Stiftung setzt gemäß § 80 BGB ein Stiftungsgeschäft voraus. Soweit es sich hierbei um ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden handelt, besteht es in einer einseitigen, nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung.²⁰ Die Regelung betreffend das Scheingeschäft nach § 117 Abs. 1 BGB findet aber nur auf empfangsbedürftige Willenserklärungen Anwendung.²¹

3. Mißbräuchliche Gestaltung

Ein weiterer Ansatzpunkt im Zusammenhang mit der Durchbrechung des Trennungsprinzips ist eine mißbräuchliche Gestaltung, die letztlich in dieselbe Richtung zielt wie das Scheingeschäft. Wie der FL-OGH in der maßgebenden Entscheidung vom 3. November 2005 klargestellt hat, ist der Mißbrauchstatbestand nur dann erfüllt, wenn sowohl das subjektive als auch das objektive Element erfüllt ist. Es heißt in der Entscheidung wörtlich:

„Dabei kommt nach der Rechtsprechung des OGH bei der Prüfung der Frage, ob in einem konkreten Einzelfall die Voraussetzungen für einen Durchgriff gegeben sind, dem subjektiven Ansatz gegenüber dem objektiven der Vorrang zu. Es kommt also zwischen juristischer Person einerseits und natürlicher Person andererseits maßgeblich darauf an, ob der Gründer bzw. wirtschaftlich Berechtigte die juristische Person in subjektiv mißbräuchlicher Weise eingesetzt hat bzw. ob mit Hilfe der juristischen Person ein Gesetz umgangen, vertragliche Verpflichtungen verletzt oder Dritte fraudulös geschädigt werden sollen. Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht außer acht gelassen werden, begründet für sich allein aber noch nicht die Durchbrechung der durch die juristische Person vorgegebenen Form.“

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, daß bei formaler Aufrechterhaltung der Stiftung das Vermögen der selbigen nicht ihr, sondern dem Stifter weiterhin zugerechnet wird. Die Stiftung verliert also nicht ihre Rechtspersönlichkeit. Einer Berufung auf die eigene Rechtspersönlichkeit sind jedoch Grenzen gesetzt.²²

a) Fälle eines mißbräuchlichen Verhaltens

Ausgangspunkt der Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips anzunehmen ist, ist die Feststellung, was überhaupt ein mißbräuchliches Verhalten ist. Der Entscheidung des FL-OGH vom 3. November 2005 ist ein Katalog mißbräuchlichen Verhaltens zu entnehmen, wobei es sich quasi als Obersatz um einen Verstoß gegen die öffent-

14 Müller/Bösch in Richter/Wachter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007, Liechtenstein, Rn 11.

15 FL-OGH vom 26.01.1988, LES 3/90, 105, 120; OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c); von Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1602, unter III.1.

16 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch der in Liechtenstein geltenden Fassung der Kodifikation.

17 OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 126/06, unter B.I.2.c).

18 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.3.a).

19 FL-OGH vom 06.12.2001, LES 2002, 41, 50 f.

20 Reuter in Münchener Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl. 2001, § 80 Rn. 3.

21 Ellenberger in Palandt, BGB, 69. Aufl. 2010, § 117 Rn. 2.

22 Vgl. FL-OGH vom 03.11.2005, LES 2006, 363, 375 f.

liche Ordnung handeln muss. Ein solcher Verstoß ist beispielsweise gegeben, wenn

- die Deckung betrügerischer Handlungen verfolgt wird,
- vertragliche Verbindlichkeiten bewußt gebrochen werden sollen,
- die Rechtsstellung dritter Personen strafrechtswidrig beeinträchtigt werden soll,
- die Rechtsstellung dritter Personen in einer gegen die guten Sitten verstößenden Weise beeinträchtigt werden soll oder
- fundamentale Grundsätze des Gesellschaftsrechts mittelbar oder unmittelbar in Gefahr gebracht werden sollen.

b) Objektiv mißbräuchliches Verhalten

Es stellt sich mithin zum einen die Frage, wann der objektive Mißbrauchstatbestand erfüllt ist. Reicht es aus, daß der Stifter aufgrund der rechtlichen Regelung in den Statuten jederzeit in der Lage ist, über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei zu verfügen, oder bedarf es darüber hinaus auch einer realisierten Verfügung, mit anderen Worten, muß tatsächlich zugunsten des Stifters Geld geflossen sein? Die Erfüllung des Mißbrauchstatbestandes erfordert mithin ein Zweifaches. Nach dem OLG Düsseldorf²³ reicht für die Annahme des objektiven Tatbestandes eines mißbräuchlichen Verhaltens die abstrakte Verfügungsmöglichkeit aus. Das OLG kommt in dem Berufungsfall zu der Feststellung, daß der Erblasser (Stifter) zu Lebzeiten nicht gehindert war, durch entsprechende Anweisungen die teilweise oder vollständige Rückübertragung des auf die Stiftung übertragenen Vermögens herbeizuführen. Beim Studium der Entscheidung des FL-OGH vom 03.11.2005²⁴ kommt man jedoch zu einem anderen Ergebnis, wenn in der Entscheidung ausgeführt wird:

„Die objektiv zweckwidrige Verwendung der juristischen Person darf zwar gleichfalls nicht außer Acht gelassen werdenDiese Differenzierung der Auffassung des OGH gründet sich in den Bestimmungen des Art. 2 Abs. 1 PGR, wonach jedermann in der Ausübung seiner Rechte und in der Erfüllung seiner Pflichten nach Treu und Glauben zu handeln hat. Bei einer Verletzung dieses Gebotes“

Nach der Rechtsprechung des FL-OGH muß also eine „zweckwidrige Verwendung“ vorliegen, die Rechte des Stifters müssen „ausgeübt“ und der Grundsatz von Treu und Glauben muß „verletzt“ worden sein. Es muß also eine zweckwidrige Verfügung im konkreten Einzelfall vorliegen.

Welcher Ansicht vom Grundsatz zu folgen ist, ergibt sich aus dem anzuwendenden Recht. Findet liechtensteinisches Recht Anwendung, wäre die Rechtsprechung des FL-OGH maßgebend, wäre deutsches Recht anzuwenden, wäre die Rechtsprechung der deutschen Gerichte maßgebend.

Die vorliegend zu entscheidende Rechtsfrage, ob ein objektiv mißbräuchliches Verhalten des Stifters gegeben ist, steht in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der wirksamen Errichtung einer Stiftung. Der Stiftungsgründungsakt beurteilt sich nach dem Gründungsstatut.²⁵ Handelt es sich um eine nach liechtensteinischem Recht gegründete, mit Sitz in Liechtenstein errichtete Stiftung, so ist das liechtensteinische Recht für die Frage der wirksamen Errichtung maßgeblich.²⁶ Mithin kann festgehalten werden, daß sich die Interpretation des Merkmales „objektiv mißbräuchliches Verhalten“ nach liechtensteinischem Recht und damit nach der Rechtsprechung des FL-OGH richtet. Ein objektiv mißbräuchliches Verhalten im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung setzt stets eine tatsächliche Verfügung des Stifters über das Stiftungsvermögen im konkreten Einzelfall voraus.

c) Subjektiv mißbräuchliches Verhalten

Wie der FL-OGH ausgeführt hat, ist in erster Linie die subjektive Seite bei einem mißbräuchlichen Verhalten entscheidend. Hier wird regelmäßig eine Schwierigkeit begründet sein, da sich ein subjektives Element nur anhand der Dokumentation im Tatsächlichen nachweisen läßt. Gerade in den Fällen, in denen der Stifter bereits verstorben ist, wird ein solcher Nachweis äußerst problematisch sein.

An dieser Stelle wird die Frage nach der Darlegungs- und Beweis- bzw. Nachweislast zu stellen sein. Im Zivilrecht wird dies bei der Partei liegen, die einen Anspruch gegen den Stifter bzw. dessen Erben geltend macht und hierbei behauptet, das Vermögen sei noch nicht wirksam auf die Stiftung übertragen worden. Im Steuerrecht muß derjenige, der aus dem entsprechenden Sachverhalt für sich positive Folgen ziehen will, den Sachverhalt darlegen und nachweisen. Wegen Einzelheiten zur Darlegungs- und Nachweislast im Steuerrecht wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

VI. Auswirkungen der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung auf das Steuerrecht

Wie der zivilrechtlichen OLG-Rechtsprechung entnommen werden kann, ist sie von dem Gedanken getragen, wenn möglich der liechtensteinischen Stiftung eine eigene Vermögenszurechnung abzuerkennen und unter Durchbrechung des Trennungsprinzips das Vermögen dem Stifter zuzuordnen. Letztlich würde damit die liechtensteinische

23 OLG Düsseldorf vom 30.04.2010, I-22 U 126/06, unter B.I.2.c).

24 LES 2006, 373, 375 f.

25 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

26 OLG Stuttgart vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.b).

Stiftung vollkommen ignoriert und das Stiftungsvermögen in den Nachlaß fallen und damit den Erben unmittelbar zuzurechnen sein. Würde man dieser Ansicht auch für das Steuerrecht folgen, so gäbe es eigentlich keine transparente liechtensteinische Stiftung mehr.

Interessant ist daher die Überlegung, ob eine Durchbrechung des Trennungsprinzips im Rahmen des deutschen Steuerrechts nur dann angenommen werden kann, wenn die nach liechtensteinischem Recht aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind. Muß mithin ein objektiv und subjektiv mißbräuchliches Verhalten vorliegen, damit das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen ist? Dies dürfte grundsätzlich zu verneinen sein. Denn die einzelnen steuerlichen Tatbestände stellen eigenständige Voraussetzungen für den Eintritt der Besteuerung auf, die unabhängig von zivilrechtlichen Ansprüchen gegenüber der Stiftung sind. Aufgrund dieser rechtlichen Ausgangslage könnten sich Wertungswidersprüche zwischen dem liechtensteinischen Zivilrecht und dem deutschen Steuerrecht ergeben, dann nämlich, wenn es nach deutschem Steuerrecht zu Steuerzahlungen kommt, obgleich das Vermögen auf die Stiftung zivilrechtlich wirksam übertragen wurde.

1. Auswirkungen zu Lebzeiten des Stifters

Hat der Stifter eine transparente Stiftung gegründet, so ist im Hinblick auf eine Schenkungsteuerpflicht kein Wertungswiderspruch gegeben. Nach der Rechtsprechung des BFH ist beim Stifter keine Entreichung und bei der Stiftung keine Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 8 ErbStG eingetreten. Der Stifter kann über das übertragene Vermögen weiterhin tatsächlich und rechtlich frei verfügen. Diese Verfügungsberechtigung ist einer transparenten Stiftung gerade immanent.

Etwas anderes könnte sich im Hinblick auf das Ertragsteuerrecht ergeben. Hier gibt es zwei Ansatzpunkte. Zum einen das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 AO und zum anderen die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 15 AStG.

a) Wirtschaftliches Eigentum

Bei einer transparenten Stiftung könnte dem Stifter das sog. wirtschaftliche Eigentum zukommen. Abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum gewährt § 39 Abs. 2 AO eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim wirtschaftlichen Eigentümer. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts von der Einwirkung auf dieses wirtschaftlich ausschließen kann. Der wirtschaftliche Eigentümer muß also die tatsächliche Herrschaft über die Sache, auch gegen den Willen des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers, auf Dauer ausüben kön-

nen. Maßgebend ist dabei, daß der zivilrechtliche Eigentümer nicht nur zu der Einschränkung in der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut verpflichtet ist, sondern daß dies auch tatsächlich vollzogen wird.²⁷ Entscheidend sind also die tatsächlichen Verhältnisse.²⁸ Die vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer kommt dann in Betracht, wenn diesem durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen, unter Begrenzung der formalen äußeren Rechtsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers, im Innenverhältnis Befugnisse gegeben sind, die den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen.²⁹

Da es im Rahmen des wirtschaftlichen Eigentums auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, liegt bei der transparenten Stiftung regelmäßig kein wirtschaftliches Eigentum des Stifters vor. Denn in aller Regel ist die Stiftung als zivilrechtliche Eigentümerin auch die Inhaberin der tatsächlichen Herrschaft über das Vermögen. Zwar ist die Stiftung aufgrund der zurückbehaltenen Gründerrechte dem Stifter gegenüber verpflichtet, Einschränkungen zu dulden. Diese Einschränkungen müssen aber auch tatsächlich vollzogen worden sein, wie dies z.B. bei einem Leasingverhältnis der Fall ist. Der zivilrechtliche Eigentümer, also der Leasinggeber, ist nicht nur verpflichtet, den Gebrauch des Leasingnehmers zu dulden, sondern der Leasingnehmer übt den Besitz, also die tatsächliche Herrschaft, auch tatsächlich über den Leasinggegenstand aus.

b) Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG

Eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG ist gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG dann nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, daß das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters bzw. des Begünstigten rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Für die Beurteilung, ob die Stiftung über das Zugewendete im Verhältnis zum Stifter tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das übertragene Vermögen nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen ist.³⁰ Dieses Erfordernis wird bei einer transparenten Stiftung nicht erfüllt, da die transparente Stiftung durch die Zugriffsmöglichkeit des Stifters auf das Stiftungsvermögen charakterisiert ist. Auch wenn nach liechtensteinischem Recht eine Durchbrechung des Trennungsprinzips noch nicht gegeben ist, etwa weil

27 Vgl. BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182.

28 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 39 AO Rn. 27 (Stand April 2008).

29 Vgl. BFH vom 04.02.1998, XI R 35/97, BFH/NV 1998, 921 und BFH vom 23.02.2005, IX R 198/03, BFH/NV 2005, 1005.

30 BFH vom 25.01.2001, II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; BFH vom 28.06.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669 unter I.1.a).

der Stifter noch keine Ausschüttungen veranlaßt hat oder weil ihm die Mißbrauchsabsicht fehlt, kommt es zu einer ertragsteuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung. Es mag zwar insoweit ein Wertungswiderspruch gegeben sein, der jedoch aufgrund der umfassenden Zugriffsrechte des Stifters auf das Stiftungsvermögen wirtschaftlich gelöst werden kann. Die Darlegungs- und Nachweislast dürfte in diesem Fall zwar beim Finanzamt liegen. Wegen des Auslandssachverhaltes ist der Stifter hingegen zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO verpflichtet. Der Stifter wäre mithin z. B. zur Vorlage der Statuten und Beistatuten verpflichtet, aus denen sich sodann die Transparenz der Stiftung ergeben würde.

2. Auswirkungen nach dem Ableben des Stifters

Der Struktur einer transparenten Stiftung ist es immanent, daß nach dem Ableben des Stifters eine strikte Trennung zwischen den Vermögenssphären der Stiftung und des Stifters eintritt. Dies resultiert u. a. daraus, daß bestimmte Rechte, die der Stifter sich vorbehalten hat, nicht übertragbar und vererbbar sind. Mit dem Tod des Stifters kommt das Erstarrungsprinzip zur vollen Geltung. Sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum liegt nunmehr bei der Stiftung. Dies ist zweifelsfrei anzunehmen, wenn zu Lebzeiten des Stifters trotz theoretischer Möglichkeit überhaupt kein mißbräuchliches Verhalten vorgelegen hat, etwa weil der Stifter überhaupt keine Ausschüttung getätigt oder aber weil es ihm an einer Mißbrauchsabsicht gefehlt hat.

Etwas anderes könnte sich allerdings dann ergeben, wenn tatsächlich ein mißbräuchliches Verhalten in der Person des Stifters begründet ist. Das OLG Düsseldorf führt in seiner Entscheidung vom 30.04.2010³¹ aus:

„Der Umstand, daß sich durch den Tod des Erblassers eine strikte Trennung der Vermögen von Stiftung und Stifter vollzogen hat, ..., steht dem zivilrechtlichen Durchgriff nicht entgegen. Der bei der Errichtung der Stiftung bestehende Rechtsmangel wird durch den Tod des Stifters nicht geheilt. Die für die Durchbrechung des Trennungsprinzips sprechenden Gründe verlieren nicht ihre Berechtigung. Der Eintritt des Todesfalles kann nicht zu einer Verfestigung des von der liechtensteinischen Rechtsordnung mißbilligten Mißbrauchs der juristischen Person führen. Auch nach dem Tode des Erblassers gehörte das Stiftungsvermögen daher zivilrechtlich zum Vermögen des Erblassers und damit zur Erbmasse. Unterstellt, daß das Vermögen der Stiftung nach liechtensteinischem Recht nicht der Erbmasse zuzurechnen wäre, etwa weil mit dem Tode des Erblassers eine „Heilung“ im vorgenannten Sinne eingetreten ist, so ist der Stiftung die Anerkennung wegen eines Verstoßes gegen den ordere public zu versagen, Art. 6 EGBGB.“

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, geht das OLG Düsseldorf von der Heilung eines Rechtsmangels aus.

Dieser Ausgangspunkt ist nicht zutreffend. Bezüglich der Errichtung und des Bestandes der Stiftung liegt kein Rechtsmangel vor. Die Stiftung ist als rechtsfähige Person gegründet worden. Allein die Berufung auf diese Rechtsfähigkeit wird bei Vorliegen eines rechtsmißbräuchlichen Verhaltens als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gewertet und damit als unzulässig erachtet. In dem Moment, in dem ein mißbräuchliches Verhalten nicht mehr tatsächlich und rechtlich möglich ist, kann sich die Stiftung erfolgreich auf ihre Rechtsfähigkeit berufen.

Das OLG Düsseldorf verkennt, daß mit dem Ableben des Stifters Regelungen der Statuten oder Beistatuten Anwendung finden, die spätestens jetzt einen Rechtsgrund für eine neue vermögensmäßige Zuordnung darstellen. Regelmäßig dürfte es sich hierbei um eine Schenkung auf den Todesfall gemäß § 2301 BGB zugunsten der Stiftung und damit um einen Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG handeln. Eine andere Ansicht vertritt das OLG Stuttgart.³² Es vertritt die Ansicht, daß nicht die Stiftung, sondern der Nachbegünstigte der durch die Schenkung auf den Todesfall Begünstigte ist. Dies wird aber im Normalfall nicht zutreffend sein, weil regelmäßig der Bezugsbegünstigte keinen Anspruch auf die Ausschüttung des Vermögens hat.

Folgt man der diesseitig vertretenen Ansicht, so liegt im Zeitpunkt des Ablebens des Stifters ein Erwerb von Todes wegen vor, der nach vier Jahren, berechnet ab dem Ablauf des Todesjahres, gemäß § 170 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 AO verjährt. Für die Erbschaftsteuer beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Da der Stiftungsrat die Statuten kennt, wird ihm der Vermögenserwerb auch zeitnah mit dem Ableben des Stifters bekannt werden. Ertragsteuerlich bedeutet die diesseitige Ansicht, daß mit dem Tode des Stifters die Grundsätze der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG zu beachten sind. Hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein. Letztlich werden es die Begünstigten sein, die von der Darlegungs- und Nachweislast betroffen sein werden. Die Grundinformationen über die Stiftung haben sie im Rahmen ihrer erweiterten Auskunftspflicht nach § 90 Abs. 2 und 3 AO zu erbringen. Sofern sie sich sodann auf die Nichtanwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG berufen, sind sie nach den allgemeinen Regeln darlegungs- und nachweispflichtig.

31 I-22 U 126/06.

32 Urteil vom 29.06.2009, 5 U 40/09, unter II.2.c).

Folgt man hingegen der Ansicht des OLG Stuttgart und sieht in dem Ableben des Stifters eine Schenkung zugunsten der Erben oder sieht man sogar mit dem OLG Düsseldorf einen direkten Erwerb durch Erbanfall, so trifft den Erben ebenfalls eine Erbschaftsteuer entweder gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Schenkungen auf den Todesfall) oder aber gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Erbfall). Hier nun treten die Wertungswidersprüche der zivilrechtlichen Rechtsprechung zur erbschaftsteuerlichen Rechtslage klar zutage. Obgleich nach liechtensteinischem Zivilrecht die Erben keine Möglichkeit eines Vermögenszugriffs haben, müßten sie einen Vermögensanfall der Erbschaftsteuer unterwerfen. Ertragsteuerlich wäre eine Besteuerung mangels zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums allein nach den Grundsätzen der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 15 AStG zu beachten. Auch hier wird von entscheidender Bedeutung sein, wie die Rechtsstellung der Bezugs- und Anfallsbegünstigten ist. Sofern sie nicht über das Stiftungsvermögen tatsächlich und rechtlich frei verfügen können, greift gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ein.

VII. Fazit

Die Entscheidungen des OLG Düsseldorf und des OLG Stuttgart bereiten erhebliches Kopfzerbrechen, insbesondere dann, wenn es um die Beurteilung der Sachverhalte nach dem Ableben des Stifters geht. Gerade das OLG Düsseldorf setzt sich über die Existenz der transparenten liechtensteinischen Stiftung hinweg. Das OLG Düsseldorf geht sogar noch einen Schritt weiter und negiert eine Vermögenszurechnung bei der Stiftung selbst für den Fall, daß es aufgrund des Ablebens des Stifters zur Erstarrung der Vermögenslage kommt und damit die transparente Stiftung in eine intransparente Stiftung mutiert. Ein kleiner Trost sei zum Schluß noch angemerkt: Sollte das Finanzamt sich die Auffassung des OLG Düsseldorf zu eigen machen und ist der Erbschaftsteueranspruch noch nicht verjährt, so wird je nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Stifter und Erben regelmäßig eine günstigere Steuerklasse anzuwenden sein, als wenn man die diesseitig vertretene Meinung favorisiert.

DBA Deutschland-Österreich: Verlustnutzung beim Unternehmenskauf durch Erwerb von GmbH-Anteilen

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

A. Einleitung

Wachstum eines Unternehmens kann durch den Erwerb von anderen zum Geschäftsfeld passenden oder die Geschäftstätigkeit ergänzenden Unternehmen beschleunigt werden. Hat sich ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in der Rechtsform der GmbH oder der Aktiengesellschaft entschlossen, ein die eigene Geschäftstätigkeit ergänzendes Unternehmen hinzuzukaufen, stellt sich stets die Frage nach der Wirtschaftlichkeit dieser Akquisition. Dies ist vor allem dann für die Kaufentscheidung bedeutsam, wenn das zu erwerbende Unternehmen im vergangenen oder möglicherweise sogar in mehreren vergangenen Jahren Verluste erwirtschaftet hat und möglicherweise die Bilanz vom letzten Stichtag bereits ein negatives Eigenkapital ausweist.

Für das Käuferunternehmen ist der Erwerb nur dann wirtschaftlich und steuerlich interessant, wenn die Verluste auch von dem erwerbenden Unternehmen durch Verrechnung genutzt werden können. Hierbei sind neben körperschaftsteuerlichen auch gewerbsteuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Zu unterscheiden ist außerdem, ob es sich bei dem Unternehmenskauf um den Erwerb von Anteilen

an einer Kapitalgesellschaft in Form einer GmbH oder Aktiengesellschaft oder um den Erwerb einer Betriebsstätte handelt. Ferner wäre zu beachten, ob zwischen der künftigen deutschen Muttergesellschaft und der künftigen Tochtergesellschaft eine Organschaft begründet werden kann oder sollte. Eventuell stellt sich bei genauerer Betrachtung heraus, daß die Neugründung einer Tochtergesellschaft wirtschaftlich interessanter ist als der Erwerb der Anteile einer verlustträchtigen und möglicherweise bereits zahlungsunfähigen oder überschuldeten Tochtergesellschaft.

Beabsichtigt die deutsche Kapitalgesellschaft, die Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu erwerben, so ist für die Möglichkeit der Verlustverrechnung neben dem deutschen Recht auch das Recht der Europäischen Union anzuwenden, sofern die zu erwerbende Gesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU hat. Befindet sich der Sitz der anderen Gesellschaft in einem Drittstaat, kommt dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat besondere Bedeutung zu.

* Sabine Unkelbach-Tomczak ist Partner bei LSV Rechtsanwalts GmbH mit Sitz in Frankfurt.

Im folgenden soll die Möglichkeit der Verlustnutzung im Zusammenhang mit dem Kauf von 100% der Anteile an einer österreichischen GmbH durch eine deutsche GmbH betrachtet werden.

B. Aktuelle Rechtslage

Ob überhaupt eine Verlustverrechnung zwischen der künftigen österreichischen Tochtergesellschaft und der künftigen deutschen Muttergesellschaft zulässig ist, ist anhand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – Österreich festzustellen.

I. Gesetzgebung

Zunächst ist die deutsche Gesetzgebung hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu betrachten.

1. Körperschaftsteuer

Grundsätzlich werden Verluste innerhalb einer Kapitalgesellschaft mittels Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung durch Verlustrücktrag und Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10 d EStG berücksichtigt. Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde § 8 c Körperschaftsteuergesetz (KStG) eingeführt. Nach dieser Bestimmung gehen nicht verbrauchte oder nicht verrechnete Verluste unter. Dies gilt allerdings nur bei einem Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft, nicht jedoch bei dem Erwerb einer Betriebsstätte. Außerdem ist diese Bestimmung hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit auf deutsche Sachverhalte beschränkt.

Die Rechtsfolge des Untergangs der Verluste tritt ein, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar und unmittelbar mehr als 25% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Insoweit sind die nicht genutzten Verluste, also die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte, nicht mehr abziehbar. Die nicht genutzten Verluste sind unabhängig davon bis zum schädlichen Beteiligungserwerb vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Ausnahmen regeln § 8 c Abs. 1 a und Abs. 2 KStG. Allerdings ist § 8 c Abs. 2 KStG mangels Notifizierungsverfahren durch die EU-Kommission noch nicht in Kraft getreten. Wird die Beteiligung zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Kapitalgesellschaft erworben, so gelten die Vorausset-

zungen und Rechtsfolgen nach § 8 c Abs. 1 KStG ebenfalls. Entsteht kein Sanierungsgewinn, so gehen die von § 8 c Abs. 1 KStG betroffenen Verluste endgültig verloren.¹

§ 8 c KStG gilt für unbeschränkt und beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften. Beschränkt wird der Abzug für alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen Verluste und negativen Einkünfte. Zu den negativen Einkünften gehören auch die Einkünfte nach § 2 a Einkommensteuergesetz (EStG) sowie die Verluste im Sinne des § 10 d EStG. § 2 a EStG betrifft negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten. Nach § 10 d sind Verluste in beschränktem Maße rücktragungs- und vortragungsfähig. § 10 EStG findet nach § 8 Abs. 1 KStG nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG bis zum Jahre 2017 auch Anwendung für Kapitalgesellschaften. Anwendung findet § 8 c KStG auch für Zinsvorträge, § 8 a Abs. 1 S. 3 KStG, § 4 h Abs. 1 S. 2 EStG. Für gewerbsteuerliche Fehlbeträge gilt § 8 c KStG entsprechend (§ 10 a S. 9 Gewerbesteuergesetz).

Die mit dem Erwerb von Kapitalanteilen vergleichbaren Sachverhalte sind beispielsweise die Kapitalherabsetzung, wenn sie zu einer Änderung der Beteiligungsquoten führt, Einbringungsvorgänge gegen Ausgabe von Anteilen an den übernehmenden Rechtsträger sowie die Umwandlung auf eine Verlustgesellschaft bei Ausgabe von Anteilen an der Verlustgesellschaft.²

Innerhalb des Betrachtungszeitraums von fünf Jahren werden mehrere Anteilserwerbe zusammengerechnet. Mit dem ersten mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligungserwerb beginnt der 5-Jahres-Zeitraum. Unerheblich ist, ob zu diesem Zeitpunkt bereits nicht genutzte Verluste vorhanden sind. Werden innerhalb dieses Zeitraums erstmals mehr als 25%, aber nicht mehr als 50% der Anteile übertragen, wird ein sogenannter quotaler Verlustuntergang im prozentualen Umfang der übertragenen Anteile ausgelöst. In diesen Fällen hat der § 8 Abs. 1 KStG eine sogenannte Abschirmwirkung für nachfolgende Erwerbe. Eine Zusammenrechnung der Erwerbe erfolgt grundsätzlich nicht. Weitere Anteilsübertragungen bis einschließlich 50% haben keine weitere Verlustkürzung zur Folge. Nach Überschreiten der 25%-Grenze durch den Erwerber oder Erwerberkreis beginnt ein neuer 5-Jahres-Zeitraum jeweils beim nächsten Beteiligungserwerb. Allerdings gehen nicht genutzte Verluste vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50% der Anteile auf den genannten Erwerber oder Erwerberkreis übertragen werden, § 8 c Abs. 1 S. 2 KStG. In diesem Fall werden vorhergehende Anteilsübertragungen

1 *Lippross*, Basiskommentar Steuerrecht, 1. Aufl. 1999, 52. Lieferung, § 8 c KStG, Rdz. 3.

2 *Lippross*, Basiskommentar Steuerrecht, 1. Aufl. 1999, 52. Lieferung, § 8 c KStG, Rdz. 25.

innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums hinzugerechnet, und zwar unabhängig davon, ob sie zu einem quotalen Verlustuntergang nach § 8 c Abs. 1 S. 1 geführt haben. Die Abschirmwirkung des § 8 c Abs. 1 S. 1 tritt in diesem Fall nicht ein. Für § 8 c Abs. 1 S. 2 KStG gilt ein eigener 5-Jahres-Zeitraum.

2. Gewerbesteuer

Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8 c KStG wirkt sich auch für gewerbesteuerliche Verluste und Verlustvorträge aus, § 10 a S. 9 GewStG. Sie ist auf die im Rahmen der Berechnung des Gewerbeertrags gemäß § 10 a GewStG zu berechnenden Fehlbeträge entsprechend anzuwenden. Das bedeutet, daß im Falle eines qualifizierten Anteilerwerbs bei einer Körperschaft die Verlustnutzung auch für gewerbesteuerliche Zwecke anteilig oder vollständig entfällt.³ Ein Verlust ist vom Gewerbeertrag im Sinne des § 10 GewStG abzuziehen, soweit er aus den vorangegangenen Erhebungszeiträumen stammt, in diesen nicht ausgeglichen wurde und im betreffenden Jahr ein positiver Gewerbeertrag erzielt wurde.

3. Einkommensteuer

Seit Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 (hier: Art. 1) wird die Behandlung von negativen Einkünften in § 2 a EStG nur noch mit Bezug auf Drittstaaten geregelt. Für die Berücksichtigung von Verlusten in den EU-Mitgliedstaaten findet die Regelung keine Anwendung mehr, es sei denn, es greift eine Übergangsregelung des § 52 Abs. 3 EStG 2009 oder eine Ausnahmebestimmung ein.

4. Organschaft

Hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Organschaft gilt seit dem Erhebungszeitraum 2004 folgende Rechtslage: Verlustvorträge einer Organgesellschaft, die bereits vor der Vereinbarung eines Gewinnabführungsvertrages bestanden und bis zu diesem Zeitpunkt nicht aufgebraucht waren, sind vom Verlustabzug ausgeschlossen. Die Verluste der Organgesellschaft, die vor Beginn der Organschaft nicht verbraucht waren, leben mit Beendigung der Organschaft wieder auf. Innerhalb der Organschaft entstandene Verluste können bei Beendigung der Organschaft nur vom Organträger vorgetragen werden, jedoch nicht von einer früheren Organgesellschaft.⁴

Ob eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft ist, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 14, 17 oder 18 KStG. Liegen die Voraussetzungen für eine Organgesellschaft vor, so gilt sie als Betriebsstätte des Organträgers, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG. Die gewerbesteuerliche Organschaft wurde hinsichtlich ihrer Voraussetzungen an die körperschaftsteuerliche Organschaft angeglichen. Die Rechtslage ist mit der bei der Körperschaftsteuer identisch.

Eine Organschaft besteht, wenn die beherrschte Kapitalgesellschaft finanziell in das Unternehmen der beherr-

schenden Kapitalgesellschaft eingegliedert ist und ein Ergebnisabführungsvertrag für mindestens fünf Jahre abgeschlossen worden ist, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Sowohl die beherrschte als auch die beherrschende Kapitalgesellschaft sind bei Vorliegen einer Organschaft wirtschaftlich und rechtlich selbständig, werden jedoch für steuerliche Zwecke als wirtschaftliche Unternehmenseinheit behandelt, der sogenannte Organkreis. Der Gewerbeertrag des Organträgers und der Organgesellschaft werden jeweils getrennt nach den für die jeweilige Gesellschaft geltenden Regeln ermittelt und erst anschließend zusammengerechnet.

Die Organschaft ermöglicht den Verlustausgleich zwischen den Mitgliedern des Organkreises. Die steuerlichen Wirkungen des Organkreises treten jedoch nicht ein, wenn das Organverhältnis nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres bestanden hat. Die Organschaft wird mit der Insolvenz der Organgesellschaft oder mit dem Beschluß über die Liquidation der Organgesellschaft beendet. Ab diesem Zeitpunkt ist eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger nicht mehr gegeben, § 14 Abs. 4 GewStR 1998. Nach Beendigung der Organschaft können Verluste der Organgesellschaft, die während der Organschaft entstanden sind, nur vom Gewerbeertrag des Organträgers abgesetzt werden.⁵

Eine Organschaft ist nur zu inländischen Organgesellschaften zulässig. Die Geschäftsleitung und der Sitz der Gesellschaft müssen im Inland sein und es muß ein Gewinnabführungsvertrag bestehen, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Nach den deutschen steuerrechtlichen Bestimmungen kommt eine Verrechnung von Verlusten einer Tochtergesellschaft bei der Besteuerung der Einkünfte der Muttergesellschaft nur in Betracht, wenn zwischen beiden eine Organschaft besteht und die Tochtergesellschaft ihren Sitz in Deutschland hat.

5. Zusammenfassung

Nach den deutschen steuerrechtlichen Bestimmungen kommt eine Verrechnung von Verlusten einer Tochtergesellschaft bei der Besteuerung der Einkünfte der Muttergesellschaft nur in Betracht, wenn zwischen beiden eine Organschaft besteht. Aufgrund der Organschaft wird die Tochtergesellschaft wie eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft behandelt.

3 Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, 1. Aufl. 1999, 52. Lieferung, § 10 a GewStG, Rdz. 1.

4 Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, 1. Aufl. 1999, 52. Lieferung, § 10 a GewStG, Rdz. 51; BFH vom 27.06.1990 – I R 183/85 –, BStBl. II 1990, 906.

5 Lippross, Basiskommentar Steuerrecht, 1. Aufl. 1999, 52. Lieferung, § 2 GewStG, Rdz. 99.

Eine Organschaft ist nur im Verhältnis zu inländischen Organgesellschaften zulässig. Die Geschäftsleitung und Sitz der Gesellschaft müssen im Inland sein und es muß ein Gewinnabführungsvertrag bestehen, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Ein Verlustausgleich zwischen der Tochter- und der Muttergesellschaft, also innerhalb eines Konzerns, kommt somit nur im Inland in Betracht.

Nach dem deutschen Steuerrecht gibt es keine grenzüberschreitende Organschaft. Ein grenzüberschreitender Verlustausgleich ist nur innerhalb eines Unternehmens zulässig, und zwar zwischen dem im Inland ansässigen Unternehmen und dessen im EU-Mitgliedstaat tätigen Betriebsstätte. Zwischen einer im Inland ansässigen Muttergesellschaft und deren in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ist ein grenzüberschreitender Verlustausgleich grundsätzlich nicht möglich.

Dieses Ergebnis wurde vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) daraufhin geprüft, ob es gegen Europarecht verstößt und damit eine Diskriminierung darstellt.

II. Rechtsprechung

Grundsätzlich zu unterscheiden ist die Rechtsprechung zur Verlustverrechnung bezüglich ausländischer Betriebsstätten und ausländischer Tochtergesellschaften.

1. Tochtergesellschaften

a) EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – RS. C-446/03, „Marks & Spencer“, IStR 2006, 19

In diesem Urteil stellte der Europäische Gerichtshof (EuGH) eine unverhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43, 48 EGV fest, ließ aber die Beschränkung der ausländischen Verlustnutzung nach dem Grundsatz der steuerlichen Kohärenz zu. Es ist kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gegeben, wenn Verluste von Auslandstöchtern anders als Verluste von Inlandstöchtern behandelt werden. Unverhältnismäßig ist aber eine steuerliche Bestimmung in einem EU-Mitgliedstaat, wenn die Verluste der Auslandstochtergesellschaft nicht in dem Mitgliedstaat geltend gemacht werden können, in dem sie ansässig ist. Erlaubt aber das Steuerrecht des Staates der Tochtergesellschaft die Verlustverrechnung, so liegt ein Verstoß gegen EU-Recht nicht vor, wenn im Staat der Muttergesellschaft eine Verlustverrechnung nicht zulässig ist.

Nach diesem Urteil des EuGH ist eine Verlustberücksichtigung im Sitzstaat der Muttergesellschaft erst dann zulässig, wenn ein Verlustabzug im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nachweislich dauerhaft nicht möglich ist und verlorenginge. Die Tochtergesellschaft ist verpflichtet, die bei ihr entstandenen Verluste in ihrem Sitzstaat nach allen ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszugleichen, insbesondere durch Verlustrücktrag und Verlustvortrag.

Für die Bundesrepublik Deutschland folgt aus diesem Urteil des EuGH, daß die Organschaft nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewandt werden muß. Sofern die Voraussetzungen für eine Organschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz abgesehen von der Ansässigkeit der Tochtergesellschaft in Deutschland erfüllt sind, so sind sogenannte „finale Verluste“ der Auslandstochtergesellschaft bei der Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft als Organträger zu berücksichtigen. Finale Verluste sind solche, die in dem Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr abgezogen werden können und ansonsten untergingen.

b) EuGH, Urt. v. 15.05.2008 – Rs. C-414/06, „Lidl Belgium“, IStR 2008, 400

Eine entsprechende Anwendung der Grundsätze des Urteils „Marks & Spencer“ auf ausländische Betriebsstättenverluste in einem EU-Mitgliedstaat ließ der EuGH zwar zu. Er gewährte aber keine Abzugsmöglichkeit, weil er den Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit durch Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als gerechtfertigt ansah.

c) EuGH, Urt. v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, „Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH“, BStBl. II 2009, 566

In diesem Urteil ging es um die Betriebsstättenbesteuerung. Eine Verlustberücksichtigung ist nur im Betriebsstättenstaat zulässig, nicht in der Bundesrepublik als Sitzstaat. Die Bundesrepublik Deutschland ist nicht verpflichtet, für den Steuerpflichtigen ungünstige Regelungen im Betriebsstättenstaat durch die Gewährung eines Verlustabzuges beim inländischen Unternehmen auszugleichen.

d) EuGH, Urt. v. 25.02.2010, Aktenzeichen C-337/08, „X Holding BV/Staatssecretaris van Financiën“, IStR 6/2010, S. 213

Der EuGH hat mit seinem neuesten Urteil vom 25.02.2010, Aktenzeichen C-337/08, X Holding BV/Staatssecretaris van Financiën, zur Besteuerung der Gewinne bei der Muttergesellschaft unter Ausschluß gebietsfremder Tochtergesellschaften folgendes entschieden: Die Art. 43 EG und 48 EG⁶ stehen der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer Muttergesellschaft ermöglicht, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aber nicht zulässt, weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegen.

⁶ Nun Art. 49 und 54 AEUV - AEUV = Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 30.03.2010, ABl. C 83 vom 30.03.2010, S. 47.

Demnach verstößt es nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn ein Mitgliedstaat die steuerliche Einheit zwischen einer Muttergesellschaft und einer Tochtergesellschaft, die beide im selben Mitgliedsstaat ansässig sind, steuerlich anders behandelt als Mutter- und Tochtergesellschaften, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. Ermöglicht also ein Mitgliedstaat einer Muttergesellschaft, Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte im Hauptsitz der Muttergesellschaft anzurechnen, so hat dieser Mitgliedstaat nicht auch einer Muttergesellschaft mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft diese Verlustanrechnungsmöglichkeit zu gewähren. Die Ungleichbehandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, die sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat befinden als die Muttergesellschaft, ist gerechtfertigt. Gebietsfremde Betriebsstätten und gebietsfremde Tochtergesellschaften sind im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Situation, weshalb der Herkunftsmitgliedstaat nicht verpflichtet ist, gebietsfremde Tochtergesellschaften ausländischen Betriebsstätten gleichzustellen.

e) Niedersächsisches Finanzgericht, Urt. v. 11.02.2010, Aktenzeichen 6 K 406/08, Revision unter I R 16/10, IStR, Heft 7/2010, S. 260

Das niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, daß eine Muttergesellschaft „finale Verluste“ von Tochtergesellschaften in anderen EU-Staaten allenfalls dann von ihrem Einkommen abziehen kann, wenn sie sich im Voraus zur Verlustübernahme verpflichtet hat. Die Revision wurde zugelassen. Das Urteil betrifft die Anerkennung von Verlusten bei einer grenzüberschreitenden Organschaft.

2. Betriebsstätten

Ausländische Betriebsstättenverluste sind nur dann im Inland zu berücksichtigen, wenn sie „final“ sind. Einzelheiten sind noch ungeklärt. Zur Anerkennung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten sind mehrere neue Entscheidungen des BFH und des FG Hamburg zu beachten.

a) BFH, Urt. v. 03.02.2010, Az. I R 23/09, IStR 10/2010 S. 370

Der BFH entschied im Hinblick auf Art. 5 Abs. 1 DBA-Luxemburg, daß Deutschland für Verluste, die ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in seiner in Luxemburg befindlichen Betriebsstätte erwirtschaftet, kein Besteuerungsrecht hat. Von der in § 2 Abs. 1 S. 3 Auslandsinvestitionsgesetz bestimmten Nachversteuerung negativer ausländischer Betriebsstätteinkünfte, die in einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum nach § 2 Abs. 1 S. 1 Auslandsinvestitionsgesetz bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen worden sind, kann nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 S. 4 Auslandsinvestitionsgesetz nur dann abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jah-

ren als im Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann. An einem derartigen allgemeinen Ausschluß des Verlustabzugs fehlt es, wenn sich der Abzugsausschluß lediglich aus Gründen der verwirklichten Gegebenheiten des Einzelfalles verbietet. Hiermit bestätigt der BFH den Senatsbeschuß vom 29.11.2006.⁷ Im Anschluß an das EuGH-Urteil vom 23.10.2008⁸ stellt der BFH fest, daß Art. 43 EG (= Art. 49 AEUV) einer nationalen Steuerregelung wie jener in § 2 Abs. 1 Auslandsinvestitionsgesetz nicht entgegensteht, nach der der Verlust einer Betriebsstätte, die in einem ausländischen Staat gelegen ist, bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann, später aber, sobald die Betriebsstätte Gewinn erwirtschaftet, steuerlich wieder hinzugerechnet werden muß, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zuläßt und wenn nach einem zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte der Betriebsstätten von der Steuer befreit sind.

b) FG Hamburg, Urt. v. 18.11.2009, Az. 6 K 147/08, DStRE 15/2010 S. 933

Das Finanzgericht Hamburg entschied, daß Verluste aus einer französischen Betriebsstätte, die mangels – interperiodischer – Verlustberücksichtigung in Frankreich definitiv werden, beim inländischen Stammhaus zu berücksichtigen sind. Zeitlich sind die Verluste – rückwirkend – phasengleich im Verlustentstehungsjahr in Ansatz zu bringen. Für Zwecke der Gewerbesteuer sind die Betriebsstättenverluste wieder hinzuzurechnen. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt.

c) BFH, Urt. v. 9.6.2010, I R 107/09, IStR 17/2010 S. 664 = DStR 32/2010 S. 1611

Der BFH kam in der Revision zu folgendem Ergebnis: Deutschland hat für Verluste, die ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in seiner in Frankreich gelegenen Betriebsstätte erwirtschaftet, kein Besteuerungsrecht. Damit bestätigte der Senat in dieser Art. 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 a DBA-Frankreich betreffende Entscheidung die ständige Rechtsprechung. Ferner stellte er fest, daß ein Verlustabzug abweichend davon aus Gründen des Gemeinschaftsrechts nur ausnahmsweise in Betracht kommt, sofern insoweit der Steuerpflichtige nachweist, daß die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind. Hiermit sind die sogenannten finalen Verluste angesprochen, die bereits Gegenstand des Urteils des EuGH vom 15.05.2008⁹ waren. An einer derartigen

⁷ BFH I R 45/05, BFHE 216, 149 in BStBl. II 2007, 398, IStR 2007, 326.

⁸ EuGH C-157/07, „Krankenheim, Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheim“, IStR 2008, 769.

⁹ EuGH C-414/06, Lidl Belgium, Sammlung 2008, I-3601, BStBl. II 2009, 692, IStR 2008, 400.

Finalität fehlt es zwar, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlichen begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt.¹⁰ Daran fehlt es jedoch nicht, wenn der Betriebsstättenverlust aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden kann (z. B. bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihrer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe¹¹). Der ausnahmsweise Abzug der Betriebsstättenverluste ist nicht im Veranlagungszeitraum des Entstehens der Verluste, sondern in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem sie final geworden sind.¹² Die in den Gewinn ausnahmsweise einbezogenen „finalen“ Betriebsstättenverluste sind auch in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen. Sie sind nicht gemäß § 9 Nr. 3 GewStG 1999 wieder hinzuzurechnen.

d) BFH, Urt. v. 9.6.2010, I R 100/09, IStR 17/2010 S. 670

Am gleichen Tag erging ein weiteres Urteil des BFH, in dem er feststellte, daß eine „Finalität“ ausländischer Betriebsstättenverluste nicht wegen zeitlich begrenzten Verlustvortrags in Betriebsstätten stattgegeben sei. In seinem Urteil ergänzt er die ständige Rechtsprechung zum Art. 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 a DBA-Frankreich um folgende Feststellung: Ein Verlustabzug kommt abweichend davon aus Gründen des Gemeinschaftsrechts nur ausnahmsweise in Betracht, sofern und soweit der Steuerpflichtige nachweist, daß die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind. An einer derartigen „Finalität“ fehlt es, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt. Der BFH schließt sich hiermit dem EuGH in seinen Urteilen zu „Lidl Belgium“ und „Krankenhausruhesitz Am Wannsee – Seniorenheimstatt“ an.

3. Zusammenfassung

Nach der neuesten Rechtsprechung des EuGH ist es zulässig, wenn Verluste einer in Österreich ansässigen Tochtergesellschaft nicht bei der Besteuerung der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft berücksichtigt werden. Für im EU-Ausland gelegene Betriebsstätten ist demgegenüber unter bestimmten Voraussetzungen ein „finaler Verlust“ bei der inländischen Gesellschaft zu verrechnen.

III. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich

Nach Art. 5 Abs. 7 DBA-Österreich wird eine Gesellschaft nicht bereits durch Beherrschung Betriebsstätte einer anderen Gesellschaft. Allein dadurch, daß eine in einem

Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

Nach der in Art. 23 Abs. 2 a geregelten Befreiungsmethode erfolgt keine Freistellung von Verlusten: Im Quellenstaat erlittene Verluste sind nicht mit anderen Einkünften ausgleichbar. Aus der Befreiungsmethode leitet der BFH das Verbot des Verlustausgleichs ab.¹³ Nach der in Art. 23 Abs. 2 b bestimmten Anrechnungsmethode ist ein Anrechnungsvortrag zulässig. Die Anrechnung läuft ins Leere, wenn im Ansässigkeitsstaat ein Verlust erzielt wurde. Im einzelnen sind hierzu noch Fragen zu klären.¹⁴

C. Fazit

Nach dem neuesten Urteil des EuGH vom 25.02.2010 „X Holding BV“ ist es mit dem EU-Recht vereinbar, daß nach dem deutschen Steuerrecht Verluste einer österreichischen Tochter-GmbH nicht bei der deutschen Mutter-GmbH berücksichtigt werden dürfen. Ein Beherrschungsvertrag würde aus der Tochtergesellschaft keine Betriebsstätte machen, deren „finale Verluste“ unter bestimmten Umständen bei der inländischen Gesellschaft zu verrechnen sind. Der Erwerb der Anteile an einer österreichischen GmbH, die Verluste erwirtschaftet hat, ist demnach aus rein steuerlichen Erwägungen für eine deutsche GmbH nicht zu empfehlen.

10 Anschluß an EuGH-Urteil vom 23.10.2008, Aktenzeichen C-107/07 „Krankenhausruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sammlung 2008, I-8061, IStR 2008, 769.

11 Entgegen BMF vom 13.07.2009, BStBl. I 2009, 835, DStR 2009, 1585.

12 Ebenso wie BMF vom 13.07.2009, BStBl. I 2009, 835, DStR 2009, 1585.

13 *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Band IV, DBA-Österreich, Schuch/Haslinger, Art. 23, Rz. 34.

14 *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Band IV, DBA-Österreich, Schuch/Haslinger, Art. 23, Rz. 46.



Aktuelles Handelsrecht 2010 (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

2010, 124 Seiten, DIN A4, € 45,-

ISBN 978-3-415-04490-6



Das BilMoG ist am 29.5.2009 in Kraft getreten. Die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften, die Beibehaltungs-, Fortführungs- und Übergangswahlrechte sowie andere Erleichterungen sind im Einführungs-gesetz zum HGB (EG-HGB) geregelt. Dadurch eröffnen sich vielfältige bilanzpolitische Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals, die im AktHR 2010 unter Einbeziehung von IDW RS HFA 28 dargestellt werden.

Neben den Übergangsvorschriften behandelt AktHR 2010 weitere Rechtsänderungen durch das BilMoG, wie die Aktivierung von Herstellungskosten, deren Pflicht- und Wahlrechtsbestandteile und den Ansatz degressiver Abschreibungen in der Handelsbilanz nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit.

AktHR 2010 erläutert außerdem die neuen Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen und die damit verbundenen Änderungen der Bescheinigungsformulierungen in Abhängigkeit vom jeweiligen Erstellungsauftrag.

Abschließend gibt AktHR 2010 einen Überblick über aktuelle BGH-Entscheidungen, z.B. zur Ordnungsgeldfestsetzung wegen verspäteter Offenlegung, zur Beweislast für stille Reserven bei bilanzieller Überschuldung und zur Haftung eines GmbH-Geschäftsführers auf Ersatz von geleistetem Insolvenzgeld.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de
E-Mail: bestellung@boorberg.de

sz 910

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.

Strahl

Handbuch „Problemfelder der steuerlichen Beratung – Ertragssteuern“,

Stollfuß Verlag, Bonn, 2009,
Loseblattwerk mit CD Rom und Online Datenbank,
1800 Seiten

Der Bereich der Ertragsteuern ist durch Reformgesetze, Jahressteuergesetze und nicht zuletzt Entscheidungen des europäischen Gerichtshofes im ständigen Wandel. Dabei haben sich bestimmte Problemfelder herausgebildet, die immer wieder im Fokus dieses Wandels stehen.

Das von Dr. *Martin Strahl* herausgegebene Handbuch widmet sich 66 aktuellen Problemfeldern im Ertragssteuerrecht. Die Darstellung ist in ABC Form von A wie Abgeltungsteuer bis hin zu Z wie Zinsschranke gehalten, so daß Probleme schnell gefunden werden.

Diese werden immer nach der gleichen Systematik Problemanalyse/Problemlösungen/Know-how behandelt. Zunächst werden die besonderen Schwierigkeiten in der jeweiligen Beratungssituation aufgezeigt. Im Anschluß werden Gestaltungsvorschläge und praktische Hinweise zu den relevanten Fragestellungen gegeben und schließlich Arbeitshilfen, wie Prüfschemata und Formulierungsvorschläge, nachgestellt.

Ausführliche Hinweise zu Literatur und Rechtsprechung sind enthalten, so daß auch ein vertieftes Studium möglich ist. Hervorzuheben ist auch die Nutzungsmöglichkeit einer Online-Datenbank. Damit ist die erforderliche Aktualität gewahrt.

Insgesamt wird durch die problembezogene Darstellung dem Berater eine zuverlässige und prägnante Hilfestellung gegeben. Erfahrene Berater können mit dem Handbuch ihre Kenntnisse aktualisieren; Neueinsteiger können vertiefte Einblicke in aktuelle Problemfelder erlangen. Insgesamt daher ein empfehlenswertes neues Werk.

(Rechtsanwalt H.A. Rheingans, Meerbusch)

Heinhold/Hüsing/Kühnel/Streif Besteuerung der Gesellschaften,

Lehrbuch, 2. Aufl. NWB-Verlag, Herne 2010, 403 Seiten

Die Darstellung der Besteuerung der Gesellschaften auf 400 Seiten ist grundsätzlich unmöglich. Gleichwohl ist zu beachten, daß es sich bei dem zu besprechenden Buch um ein Lehrbuch handelt. Es will gerade nicht den Einstieg in alle Feinheiten der steuerjuristischen Problemanalyse, sondern dem Lernenden einen systematischen Überblick vermitteln. Dies ist den Autoren sehr gut gelungen. Durch den Einsatz von Abbildungen und Fallbeispielen werden mancherorts komplizierte Steuerstrukturen erläutert. Wer schnell die Grundinformationen über die Besteuerung einzelner Gesellschaftsformen, wozu die Autoren auch die Stiftung zählen, denn ihr wird ein eigener Teil E gewidmet, erhalten möchte, sollte zu diesem Werk greifen. Der Studierende wird dankbar sein, in übersichtlicher und verständlicher Art und Weise den Zugang zu einer komplexen Rechtsmaterie gefunden zu haben.

In der nächsten Ausgabe u. a. Meyn/Richter/Koss, **Die Stiftung mit CD-ROM**; Endres, **50 Musterfälle zum Internationalen Steuerrecht**; Hübner, **Erbschaftsteuerreform 2009**; Moench/Albrecht, **Erbschaftsteuer**; Zieglermeier, **Die Zweitwohnungssteuer in der Praxis**.

Redaktion

Veranstaltungen

Steuerfahndung im Dreiländereck, 07.10.2010, Stuttgart

Die Tagung „Steuerfahndung im Dreiländereck“ findet bereits zum dritten Mal statt, dieses Mal unter der Leitung und Moderation von *Dr. Rainer Spatscheck*, Streck Mack Schwedhelm, München. Außerdem haben die Referenten miteinander ein gleichnamiges Buch herausgegeben, das eigentlich ständig neu geschrieben werden müßte. Jedenfalls haben die Teilnehmer ein über 100-seitiges Skript erhalten, das die aktuelle Lage zusammenfaßt. Auf dem Seminar war weniger Grundlegendes zu hören, sondern eine Menge Aktuelles und eine Vielzahl aufbereiteter Fälle aus der Praxis.

Hat der fiskalische Zweck der Selbstanzeige wegen verbesserter internationaler Zusammenarbeit tatsächlich an Bedeutung verloren, wie der BGH in seinem Beschluß vom 20.05.2010 unterstellt? *Dr. Christoph Habammer*, Ministerialrat im Bayer. Staatsministerium der Finanzen, hält sich nicht an diese These, sondern berichtet aus der Praxis. Ist die Tat im Sinne des § 371 AO „entdeckt“, sobald sich die Daten auf einer CD im Inland befinden? Der BGH schränkt den Vertrauensschutz ein. Viele haben das Vertrauen sowieso bereits verloren, da Politiker zur Selbstanzeige raten und die Rechtsprechung dies danach wieder einschränkt. Aus „additiven verwaltungsökonomischen Gründen“ wolle man anhängige oder bereits abgeschlossene Hinterziehungsfälle nicht wieder aufnehmen. Auch nach dem Vorschlag des Bundesrates BR-Drucks. 318/18 ist hier noch einiges im Fluß.

Einer der Schwerpunkte des österreichischen Berichts waren die Neuerungen der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, wonach die Versteuerung hinterzogener Beträge nun auch zehn Jahre umfaßt. Auch die Verlässlichkeit sei gewährleistet, so *Mag. Rainer Brandl*, Steuerberater bei Leitner & Leitner, Linz, Salzburg und Wien.

Lic. jur. Daniel Holenstein, Eidgen. dipl. Steuerexperte bei Umbricht Rechtsanwälte, Zürich legte die Neuerungen in der Schweiz dar, die hauptsächlich von Praxisfällen geprägt wurden, wie bspw. die UBS-Daten, die an die USA geliefert wurden. Die rechtliche Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug käme aus dem Betrugsstrafrecht und habe keinen steuerlichen Bezug. Die große Auskunfts Klausel im zum Seminarzeitpunkt noch nicht in Kraft getretenen DBA D-CH umfaßt wohl alle Steuern. Die wichtigste Änderung wird aber die Behandlung des Kapitalstocks sein, bei der eine Abgeltungsteuer greifen soll.

Dr. Heinz Frommelt, Rechtsanwalt und ehemaliger Justizminister des Landes, schilderte die bewegten letzten zwei Jahre, die u.a. zu einem Umdenken geführt hätten. Ein neues Stiftungsrecht, ein neues Steuerrecht, ein Amtshilfegesetz und sogar eine kleine Steueramnestie haben die Rahmenbedingungen erheblich verändert.

Ein Muster einer großzügigen Brücke in die Steuerehrlichkeit ist das TIEA zwischen Liechtenstein und Großbritannien. Hiernach können sogar zwischengeschaltete Gesellschaften, die erst nach Inkrafttreten des TIEA gegründet werden (etwa um Gelder aus anderen Jurisdiktionen aufzunehmen) spätestens 2015 Amnestie gewährt. Auch Liechtenstein wird wohl mit Deutschland das DBA, das derzeit ausgehandelt wird, so ausgestalten, daß eine Abgeltungsteuer greift.

Das Thema „Auswege aus der Hinterziehungsfalle“ ist kein theoretisches, sondern das zeitlose Thema schlechthin. „Die Praxis löst Probleme, auf die der Gesetzgeber gar nicht kommt“, so MR *Dr. Habammer*. Das trifft allerdings auch für die Seite derjenigen zu, die nicht besteuert werden wollen. So war eines der Themen des ganzen Seminars wieder die Frage, was denn in der Praxis passiert: Werden Gelder nun mit der Selbstanzeige („so lange es sie noch gibt...“) legalisiert oder in Singapur oder den Caymans „noch tiefer vergraben“? (JW)

Meldung

Liechtenstein: Totalrevision des Steuergesetzes

Am 24.08.2010 erschien nach der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, SteG). Die Stellungnahme der Regierung an den Landtag zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern sowie die Abänderung weiterer Gesetze, Nr. 83/2010.

In der Landtagssitzung zum 08.06.2010 wurde das Steuergesetz in erster Lesung behandelt und größtenteils begrüßt. Die verschiedenen dort aufgeworfenen Fragen werden in der Stellungnahme beantwortet, soweit nicht das zuständige Regierungsmitglied dies bereits getan hat. Die im Landtag vorgebrachten Änderungen wurden teilweise aufgenommen und Gesetzestexte entsprechend überarbeitet.

Bei den grundsätzlichen Fragen stellt die Regierung noch einmal klar, daß die Erbschaftsteuer abgeschafft werden soll. Damit stellt sie sich gegen grundsätzlich fiskalische Überlegungen hinsichtlich der angespannten Finanzlage und gegen die Tatsache, daß sie wohl kaum wieder eingeführt werden könne, wenn sie einmal abgeschafft sei. Die Prämissen für die Steuerschätzungen entsprechen denjenigen, welche auch für die Finanzplanung 2010–2014 angewendet wurden. Eine neue Schätzung der finanziellen Entwicklung erfolge im Rahmen der Finanzplanung 2011–2015, die im Landtag im November diskutiert würde.

Die Frage, welches Steuersubstrat generiert würde, wenn die Fürstliche Domäne und die Stiftungen, die gemäß statutarischer Zweckbestimmung dem Landesfürsten zu Erfüllung seiner Obliegenheiten dienen, nicht von der Steuerpflicht ausgenommen würden, konnte die Regierung nicht beantworten. Der Landesfürst sowie der Erbprinz seien gemäß Gesetz vom 17.12.1981 von der Abgabepflicht befreit. An der damaligen Einschätzung (zitiert auf Seite 12) habe sich aus Sicht der Regierung nichts geändert.

Bisher gibt es keine Liste der gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftungen. Die Regierung hat auf eine entsprechende Anfrage ausgeführt, wenn sich zukünftig das Bedürfnis einer Liste der gemeinnützigen Institutionen ergäbe, die Regierung die Erstellung und Veröffentlichung einer solchen Liste prüfen werde.

Zu der Zulassung von Spenden zum Abzug vom Erwerb bei Spenden im grenzüberschreitenden Bereich führt die Regierung aus: „Spendet eine im Ausland wohnhafte Person an eine liechtensteinische gemeinnützige Institution, so beurteilt sich die Frage, ob diese Person die Spende in

ihren Wohnsitzstaat vom steuerbaren Erwerb in Abzug bringen kann, jeweils nach dem Recht des Wohnsitzstaates. Ebenso richtet sich die Frage, ob ein liechtensteinischer Steuerpflichtiger eine Spende an eine gemeinnützige Institution im Ausland zum Abzug bringen kann, danach, ob diese Institution die Steuerbefreiungsvoraussetzungen nach Artikel 4 Abs. 2 bzw. 3 erfüllt (vergleiche Artikel 16 Abs. 4 h).

Zu den Fragen der Gemeinnützigkeit wird weiter ausgeführt auf den Seiten 14 ff.: Insbesondere wird noch einmal klargestellt, daß auch im Bereich des Steuerrechts die Definition des „gemeinnützigen Zwecks“ gleichlautend mit der Definition des Art. 107 Abs. 4 a PGR sei. Auf Seite 18 werden die möglichen Abweichungen zwischen den Begriffen erwähnt.

Die vorstehend abgedruckte Erläuterung bzw. Zusammenfassung aus der Stellungnahme der Regierung beschränkt sich auf die Erläuterungen der ersten Seiten der Stellungnahme. Diese umfasst jedoch 74 Seiten, die nachfolgend wegen der überwiegend technischen Korrekturen nicht weiter erläutert werden.

(Redaktion)

Meldung

So sieht der Steuerdeal mit Deutschland aus

Bundesrat *Merz* will nicht bekannt geben, wann genau er sein Amt abgibt. Das hat offenbar seinen Grund: Er ist wohl kurz davor, sich mit Deutschland über die Legalisierung von Schwarzgeld zu einigen.

Offenbar sind die Gespräche mit Deutschland zum Steuerstreit «sehr nahe» an einer Einigung, wie Insider sagen. *Merz* rechnet damit, noch im Oktober einen entsprechenden Vorvertrag zu unterzeichnen. Nach mehreren Gesprächen sei es auf der Ebene der Staatssekretäre bereits zum Handschlag über die Eckwerte gekommen.

Mario Tuor, Pressesprecher im Finanzdepartement, sagt auf Anfrage: «Wie vereinbart, wird die gemeinsame Arbeitsgruppe ihren jeweiligen Ministern demnächst die Ergebnisse der Sondierungsgespräche als Basis für konkrete Verhandlungen vorlegen.»

35 Prozent auf frischem Geld

Auf einen Schlag soll die künftige Besteuerung von Vermögenserträgen sowie die Legalisierung der in der Schweiz liegenden Schwarzgelder geregelt werden. Die Krux lag bisher vor allem in der Legalisierung der sogenannten Altgelder. Offenbar sind sich Schweizer und Deutsche nun aber sehr nahe gekommen.

Und so sieht der Deal aus: Für die letzten zehn Jahre werden die Kapitalerträge mit einem Satz besteuert, der etwas über den in Deutschland üblichen 25 Prozent der Verrechnungsteuer liegt. Für die Berechnung des Ertrags werden Pauschalen angenommen. Dazu hat die Bankiervereinigung einen Satz von jährlich 3 Prozent genannt. Das würde, bei einem Vermögen von einer Million Franken und einem Satz nahe bei der Schweizer Verrechnungsteuer von 35 Prozent, hochgerechnet auf zehn Jahre rund 100.000 Franken ausmachen. Die vorgesehene Einigung ist etwas komplizierter und arbeitet mit verschiedenen Sätzen, doch komme das Resultat laut Insidern «etwa hin».

15 Prozent auf altem Geld

Für die länger als zehn Jahre zurückliegende Zeit ist ebenfalls eine Pauschallösung vorgesehen. Danach würde das unversteuerte Vermögen mit rund 15 Prozent belastet. In unserem Beispiel also mit 150.000 Franken.

Beide Abgaben zusammen bezifferten sich so total auf 250.000 Franken oder ein Viertel des unversteuerten Vermögens. Zuständig für das Inkasso wären die Banken. Dazu ein Insider: «Die fälligen Beträge würden den Konten automatisch belastet. Wer nicht mitmachen will, muß entweder das Konto saldieren oder das Einverständnis geben, daß sein Name und Kontostand den deutschen Steuerbehörden gemeldet wird.»

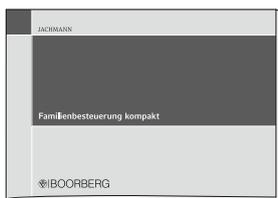
40 Milliarden Franken auf einmal

Die Deutschen hoffen auf viel Geld: Ihren Schätzungen zufolge belaufen sich die unversteuerten Vermögen auf über 150 Milliarden Schweizer Franken. Wenn das zutrifft, ergäbe dies eine Einmalzahlung von knapp 40 Milliarden Franken. Hinzu kämen in Zukunft 200 bis 300 Millionen Franken jährlich für die Abgeltung der laufenden Erträge. Zur Einigung gehört auch, daß *Hans-Rudolf Merz* das bereits paraphierte Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnen würde, das es den deutschen Behörden künftig erlaubt, bei Verdacht auf Steuerhinterziehung Kundendaten zu verlangen.

SVP will Widerstand leisten

Kommt es so, wie es sich das Finanzdepartement von Bundesrat *Hans-Rudolf Merz* erhofft, werden ähnliche Verträge auch mit Frankreich und England abgeschlossen. Pressesprecher *Mario Tuor*: «Wir sind offen, das Modell einer Abgeltungssteuer auch anderen interessierten Staaten darzulegen.» Hier geht es nochmals um viel Geld. Total liegen laut Schätzungen etwa 800 Milliarden Franken unversteuertes Geld aus Europa in der Schweiz. Gegen eine Regelung mit einer Zwangsabgabe gibt es bereits Widerstand aus rechtsbürgerlichen Kreisen. So sagt der Zürcher SVP-Nationalrat *Hans Kaufmann*: «Ich habe größte Zweifel, ob sich das mit der Eigentumsgarantie vereinbaren läßt. Für mich gibt es keine Rechtsgrundlage, die eine solche Zwangsbesteuerung rechtfertigt.»

Tagesanzeiger, Zürich, Arthur Rutishauser, 25.09.2010



Familienbesteuerung kompakt

von Professor Dr. Monika Jachmann,
Richterin am Bundesfinanzhof,
Ludwig-Maximilians-Universität München

2010, 40 Seiten, € 15,-

ISBN 978-3-415-04443-2

Die Ehegattenbesteuerung und die Berücksichtigung von Kindern in der Einkommensteuer sind gerade angesichts der sich

wandelnden Altersstruktur der Gesellschaft Topthema der politischen Diskussion. Die Frage nach der gerechten Steuerlast der Familien wird neu gestellt. Vielfach wird Reformbedarf angemeldet – inwieweit zu Recht, ist das Thema dieser Broschüre. Ausgehend vom geltenden Recht und seiner Entwicklung stellt die Autorin Reformalternativen vor und bewertet sie:

- ▶ Die Einführung eines Kindergrundfreibetrags
- ▶ Ein unbegrenztes Familiensplitting
- ▶ Ein Familien-Realsplitting

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

sz 210

 BOORBERG

Steuermelder

Auflösung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten bei Insolvenz/ Konkurs der KG

Abstract: Zur Auflösung des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten bei Aufgabe des Betriebs durch die KG.

Anlaß: BFH, Urt. v. 16.12.2009, IV R 17/07, BStBl II 2010 S. 631

I. Sachverhalt

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen eine KG stellte das FA im Februar 1998 mit Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1998 neben dem laufenden Verlust einen tarifbegünstigten Gewinn aus der Aufgabe des Betriebs fest und bezog dabei den Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos einer Kommanditistin ein. Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg, weil sich – so das FG – ein Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos nicht auswirke. Nur der auf ausgleichs- und abzugsfähige Verluste entfallende Teil des Kapitalkontos, nicht aber der durch Entnahmen entstandene Teil sei aufzulösen. Der Auflösungsbetrag werde durch festgestellte verrechenbare Verluste kompensiert. Dagegen richtet sich die Revision des FA.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies das Verfahren zur Prüfung zurück, ob die KG wegen noch nicht abgewickelter Rückforderungen des Konkursverwalters gegen die Kommanditistin noch nicht beendet gewesen sei und deshalb hätte beigegeben werden müssen.

Als sog. Segelanleitung hat der BFH für die Sachentscheidung im zweiten Rechtsgang darauf hingewiesen, daß die Auflösung der negativen Kapitalkonten Bestandteil des Gewinns aus der entweder bestandskräftig festgestellten, zumindest aber unzweifelhaften Aufgabe des Betriebs der KG sei. Dabei gehöre zum Auflösungsgewinn auch der Teil des

Kapitalkontos, der durch überhöhte Entnahmen veranlasst sei, sowie der Teil des negativen Kapitalkontos, der durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben entstanden sei. Dagegen werde der Aufgabegewinn durch eine Rückstellung für eine drohende Rückzahlungsverpflichtung der Kommanditistin gemindert.

III. Praxishinweis

1. Nach der Rechtsprechung werden negative Kapitalkonten von Kommanditisten aufgelöst, wenn eine Auffüllung durch künftige Gewinnanteile nicht mehr erwartet werden kann. Dies gilt auch für durch überhöhte Entnahmen negativ gewordene Kapitalkonten. Die Auflösung führt zu einem Gewinn des Kommanditisten sowie zu einem entsprechenden Verlust des Komplementärs. Der Auflösungsgewinn ist als laufender Gewinn zu versteuern, wenn er nicht im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe steht und damit dem tarifbegünstigten Aufgabegewinn zuzurechnen ist.
2. Die Auffassung des BFH zur Auflösung eines durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben entstandenen negativen Kapitalkontos hat folgenden Hintergrund:

Nicht abziehbare Betriebsausgaben mindern das Kapitalkonto, weil sich der Verlustanteil des Gesellschafters erhöht. Dieser Verlustanteil hat aber keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, weil er dem Gewinn außerbilanziell hinzuge-rechnet wird. Diese ertragsteuerliche Neutralität ist im Fall der Aufgabe nur zu wahren, wenn das negative Kapitalkonto nicht um die betreffenden Betriebsausgaben bereinigt wird. Andernfalls ergäbe sich am Ende doch dadurch eine ertragsteuerliche Auswirkung, daß der Aufgabegewinn um den Betrag gemindert wäre. Bei einer Veräußerung wird ebenfalls nur ohne eine Bereinigung sichergestellt, daß der Erwerber einen unbelasteten Mitunternehmeranteil übernimmt.

Steuerliche Zurechnung eines Teilgeschäftsanteils im Rahmen einer Quotentreuhand

Abstract: 1. Der Annahme eines zivilrechtlich wirksamen Treuhandverhältnisses steht nicht entgegen, daß dieses nicht an einem selbständigen Geschäftsanteil, sondern – als sog. Quotentreuhand – lediglich an einem Teil eines solchen Geschäftsanteils vereinbart wird.

2. Ein solcher quotaler Anteil ist steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO und stellt damit einen treugutfähigen Gegenstand dar.

Anlaß: BFH, Urteil vom 06.10.2009, IX R 14/08
BFH/NV 2010 S. 738

I. Sachverhalt

Im Streitfall gründeten Eheleute 1997 eine GmbH; beide übernahmen eine Hälfte des Stammkapitals. Im Rahmen einer nicht das Streitjahr (1998) betreffenden Außenprüfung wurden dem Prüfer Treuhandverträge vorgelegt, nach denen die Eheleute Teilgeschäftsanteile für andere Personen hielten und für diese Quotenanteile ein Kaufpreis bis Anfang 1998 gezahlt werden sollte. Ende 1998 veräußerten die Ehegatten einen Teil ihrer Geschäftsanteile an eine N-AG, deren Gründungsgesellschafter sie selbst und die vorbezeichneten anderen Personen waren. FA und FG nahmen eine Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns wegen wesentlicher Beteiligung der Eheleute an, weil die – gegen eine wesentliche Beteiligung sprechenden – Treuhandverhältnisse nicht anzuerkennen seien. Dagegen richtet sich die Revision.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH mußte die FG-Entscheidung schon deshalb aufheben, weil das FG die Anerkennung der Treuhandverhältnisse rechtsfehlerhaft allein unter Hinweis darauf

verweigert hatte, sie seien an einem nicht geteilten Geschäftsanteil begründet worden. Denn auch der Anteil an einem selbstständigen Geschäftsanteil ist steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO und stellt damit einen treugutfähigen Gegenstand dar. Die Treuhand bezeichnet in diesem Fall den Vertragszweck, während die Quote in technischer und betragsmäßiger Hinsicht die mittelbare Beteiligung des Treugebers am Geschäftsanteil bestimmt.

III. Praxishinweis

1. Für die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses ist allerdings erforderlich, daß der Treugeber rechtlich und tatsächlich das Treuhandverhältnis beherrscht. Dies setzt voraus, daß der Gesellschafter seine Rechte aus der Beteiligung nur unter Beachtung eines mit dem Treugeber geschlossenen Treuhandvertrags ausüben darf.
2. Für die Darlegung und Feststellung eines Treuhandverhältnisses werden hohe Anforderungen gestellt. Dies gilt zunächst für die Prüfung der Formerfordernisse. Bei zivilrechtlicher Unwirksamkeit ergeben sich die Rechtsfolgen nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO; dem Treugeber ist das jeweilige Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen, wenn er alle Beteiligungsrechte ausüben und effektiv durchsetzen kann.
3. § 159 Abs. 1 S. 1 AO enthält eine Beweisführungslastregelung für den Fall, daß die tatsächlichen Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO streitig sind. Die Regelung läßt allerdings die Pflicht des Gerichts unberührt, gemäß § 96 Abs. 1 S. 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden.

Werbungskosten bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise

Abstract: 1. Zur Klärung der Veranlassungsbeiträge bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise gelten auch nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 die früher von ihm entwickelten Abgrenzungsmerkmale grundsätzlich weiter.

2. Haben nicht nur berufliche Gründe den Steuerpflichtigen bewogen, die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abgrenzbar sind.

3. Im Fall der Abgrenzbarkeit sind die Reisekosten in Werbungskosten und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlaßten Zeitannteile in Betracht.

Anlaß: BFH, Urteil vom 21.04.2010, VI R 5/07

I. Sachverhalt

Im Streitfall ging es um den Abzug der Aufwendungen, die einer Gymnasiallehrerin für Englisch und Religion anlässlich einer achttägigen Fortbildungsreise für Englischlehrer nach Dublin, Irland, entstanden waren. Die Reise, die von der Englischlehrervereinigung angeboten und durchgeführt wurde und für die die Klägerin Dienstbefreiung erhalten hatte, lief nach einem festen Programm ab, das kulturelle Vortragsveranstaltungen und Besichtigungstermine sowie einen Tagesausflug nach Belfast umfasste. FA und FG lehnten den Abzug der Aufwendungen in vollem Umfang ab (Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 28.06.2006, 2 K 95/04, EFG 2007, 754).

II. Entscheidung des BFH

Mit Beschl. v. 21.09.2009, GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672, BFHE 227,1) hat der Große Senat des BFH das bisher in § 12 Nr. 1 EStG verordnete allgemeine Aufteilungs- und Abzugsverbot, wonach der Abzug sowohl der privaten Lebensführung als auch der beruflichen Sphäre dienenden Aufwendungen ausgeschlossen war, aufgehoben. § 12 Nr. 1 steht einer Aufteilung von gemischt veranlaßten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht (mehr) entgegen. Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung sind, erfordert das objektive Nettoprinzip grundsätzlich, den beruflich veranlaßten Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen. Reisekosten, die sowohl den beruflichen als auch den privaten

Reiseteil betreffen (z.B. Kosten der Hin- und Rückreise) sind ebenfalls aufzuteilen, wobei als sachgerechter Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitannteile in Betracht kommt. Da das FG-Urteil noch auf der früheren – jetzt aufgegebenen – BFH-Rechtsprechung beruht, wurde es aufgehoben. Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen, wobei der BFH dem FG die Grundsätze vorgegeben hat, nach denen die Reisekosten für Auslandsgruppenreisen zu beurteilen sind.

1. Zunächst ist zu prüfen, aus welchen Gründen die Klägerin die Reise unternommen hat. Dabei gelten die für Auslandsgruppenreisen bisher entwickelten Abgrenzungsmerkmale grundsätzlich fort. Für eine berufliche Veranlassung sind maßgebend: die fachliche Organisation, Zuschnitt des Programms auf die beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer, Homogenität des Teilnehmerkreises (BFH-Beschl. v. 27.11.1978, GrS 8/77, BStBl II 1979, 213). Unerheblich ist, daß die erlangten beruflichen Erkenntnisse auch privat angewendet werden können (BFH-Urt. v. 28.08.2008, VI R 335/05, BStBl II 2009, 108) und daß beruflich erforderliche Aufwendungen für andere Steuerpflichtige möglicherweise Privataufwendungen darstellen (BFH-Beschl. v. 21.09.2009, GrS 1/06, BFHE 227,1).

2. Haben die Klägerin nicht nur berufliche, sondern auch beachtliche private Gründe zur Teilnahme an der Reise bewogen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge nach objektiven Kriterien abgrenzbar sind. Dabei sind zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich leicht und eindeutig entweder dem beruflichen oder dem privaten Bereich zuordnen lassen. Sodann sind die Aufwendungen, die sowohl den beruflichen als auch den privaten Reiseteil betreffen – insbesondere die Kosten der Beförderung, der Hotelunterbringung und Verpflegung – nach dem Verhältnis der beruflich und privat veranlaßten Zeitannteile aufzuteilen. Für den An- und Abreisetag gilt, daß diese für die Bemessung der Zeitannteile nur zu berücksichtigen sind, wenn diese Tage zumindest teilweise für touristische bzw. berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen. Ansonsten sind sie für die Aufteilung als neutral zu behandeln.

III. Praxishinweis

Es handelt es sich um die erste Entscheidung des BFH zu einer Auslandsgruppenreise nach der Rechtsprechungsänderung durch den Beschluß des Großen Senats v. 21.9.2009, GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672, BFHE 227,1). Zu beachten ist,

daß für die Frage, ob für einzelne Reisetile das auslösende Moment in der beruflichen oder privaten Sphäre liegt, nach wie vor die von der bisherigen Rechtsprechung aufgestellten Kriterien (fachliche Organisation, homogener Teilnehmerkreis, auf die beruflichen Bedürfnisse zugeschnittenes

Programm) gelten. Die Ermittlung obliegt insoweit dem FG. Dessen Würdigung ist für den BFH grundsätzlich bindend. Die zeitgleiche Entscheidung (BFH-Urt. v. 21.4.2010, VI R 66/04, BFH/NV 2010, 1347) betrifft Aufwendungen für die Teilnahme an einem Fortbildungskurs.

Beerdigungskosten als dauernde Last

Abstract: Hat sich der Vermögensübernehmer gegenüber den Vermögensübergebern (Eltern) in einem Vermögensübergabevertrag verpflichtet, die Kosten einer standesgemäßen Beerdigung zu tragen, so sind die dadurch nach dem Tod des Letztverstorbenen entstandenen angemessenen Aufwendungen als dauernde Last i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar, soweit nicht der Vermögensübernehmer, sondern ein Dritter Erbe ist.

Anlaß: BFH, Urteil vom 19.01.2010, X R 17/09
BFH/NV 2010 S. 996

I. Sachverhalt

Der Kläger übernahm im Übergabevertrag als Gegenleistung für die Übergabe mehrerer Grundstücke u.a. die Verpflichtung, die Kosten für eine standesgemäße Beerdigung seiner Eltern zu tragen. Die ihm durch den Tod der letztversterbenden und von ihrer Schwester beerbten Mutter entstandenen Kosten machte er erfolglos bei dem FA geltend. Das FG ließ den Abzug als dauernde Last dagegen zu. Dagegen richtet sich die Revision des FA.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Entscheidung des FG bestätigt.

III. Praxishinweis

1. Als Sonderausgaben abziehbar sind die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG). Handelt es sich steuerrechtlich um eine dem Vertragstypus des „Versorgungsvertrags“/„Altenteilsvertrags“ vergleichbare Vermögensübergabe, sind nach der ständigen Rechtsprechung des BFH die abänderbaren wiederkehrenden Leistungen i. d. R. als „dauernde Last“ abziehbar. Dies gilt auch für die anlässlich der Vermögensübertragung übernommene Verpflichtung, die Kosten für die Beerdigung des Altenteilers zu übernehmen.
2. Als weitere Voraussetzung für eine Abziehbarkeit von wiederkehrenden Leistungen als Sonderausgaben fordert der BFH die Einhaltung des Grundsatzes der materiell-rechtlichen Korrespondenz von Abziehbarkeit und Steuerbarkeit. Dieser Grundsatz läßt den Abzug der Versorgungsleistungen nur zu, wenn diese einem Empfänger als wiederkehrende Einkünfte (§ 22 Nr. 1 S. 1 EStG) zuzurechnen sind. Eine solche Zurechnung ist im Streitfall gegeben, weil der Vermögensübernehmer nicht Erbe des verstorbenen „Altenteilers“ ist (vgl. dazu BFH, Urteil vom 15.02.2006, X R 5/04, BFH/NV 2006 S.1010) und mit Übernahme der Beerdigungskosten der Erbe von dieser eigentlich ihn nach § 1968 BGB treffenden Pflicht befreit wird. Damit stellt sich der „Altenteilsvertrag“ insoweit als Vertrag zugunsten Dritter, hier des Erben, dar mit der Folge, daß diesem Einnahmen i.H. der ersparten Beerdigungskosten zugeflossen sind. Diese sind ihm als wiederkehrende Einkünfte (§ 24 Nr. 2, § 22 Nr. 1 S. 1 EStG) zuzurechnen.

VOM START WEG GUT: ANWALTSSTRATEGIEN.



Anwaltsstrategien im Gesellschaftsrecht

Rechtsform, Gründung und Gestaltung

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

2010, 162 Seiten, € 26,80

– Anwaltsstrategien, Band 26 –

ISBN 978-3-415-04409-8



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

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



»Anwaltsstrategien« –
das Powerpaket
für erfolgreiche Anwälte!

 **BOORBERG**

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

Termine

November 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Brennpunkte des Steuerstrafrechts – Optimaler Schutz von Berater und Mandant	RA/FASt Alexandra Mack RA/FASt Dr. Martin Wulf	01. 11. 2010, Frankfurt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen e. V. Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25
Steuerliche Risiken bei Sonderbetriebsvermögen	ORR Bernd Kreuzer	03. 11. 2010, Frankfurt	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax: 0 89/55 2138 38
16. Steueranwaltstag Berlin 2010	RA/FASt Kirsten Bäumel RA/StB Friedhelm Jacob Prof. Dr. Johanna Hey RA/FASt Dr. Martin Wulf RA/FASt Dr. Burkhard Binnewies u. a.	05. 11./06. 11. 2010, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 6153-0 Fax: 0 30/72 6153-111
Der streitbare Steuerberater – Steuerermittlung, Betriebsprüfung, Finanzgerichtsprozeß	RiFG Dr. Matthias Loose RA/FASt Alexandra Mack Prof. Dr. Christoph Uhländer	05. 11. 2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FASt Dr. Jörg Alvermann	09. 11. 2010, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 8189-5 03 Fax: 0 89/3 8189-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht Großbritannien	StB Fiona Holloway StB Dr. Dagmar Pöhland WP/StB Hans-Peter Raible	11. 11. 2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999
Erbrechtliche Beratung und Steuerrecht	RA/FASt/FAErbR Prof. Dr. Ralph Landsittel	12. 11. 2010, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 6153-0 Fax: 0 30/72 6153-111
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH Jürgen Brandt	19. 11. 2010, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 6153-0 Fax: 0 30/72 6153-111
GmbH-Steuer-Highlights 2010/2011	RA/FASt Dr. Burkhard Binnewies RA/FASt Dr. Klaus Olbing RA/FASt Dr. Rolf Schwedhelm	22. 11. 2010, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der neue Umwandlungssteuererlaß – Brennpunkte und Auslegungsfragen	Dr. Thomas Eisgruber Dr. Christian Kaeser Ralf Neumann RA/StB Dr. Norbert Schneider RA/StB Dr. Christian Sistermann	25. 11. 2010, Düsseldorf	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 8189-5 03 Fax: 0 89/3 8189-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Gemeinnützigkeitsrecht – Aktuelle Entwicklungen und praxisorientierte Gestaltungshinweise	RA/FASt Dr. Jörg Alvermann Prof. Dr. Michael Droege Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen Vors. RiBFH a.D. Prof. Dr. Peter Fischer u. a.	25.11./26.11.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise – Vertiefung und aktuelle Entwicklungen	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	26. 11. 2010, Düsseldorf	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Dienstreise und Projekteinsatz im Ausland	StB Christoph Ackermann RA Klaus Cichowski RA/FAArbR Thomas Hey Nancy Höppner RA/FASt Dr. Heiner Hugger	29. 11./30. 11. 2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99
Kostenweiterbelastung im Konzern	StB Dr. Eduard Forster RA/StB Klaus Trejo	30. 11. 2010, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99

Dezember 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer 2010/2011, Beratung und Finanzverwaltung im Dialog	RD Hans U. Hundt-Eßwein RA/FASt Dr. Jörg Alvermann	01. 12. 2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung	Dipl.-Fw., RA/FASt Dr. Peter Gußen	03.12.2010, München	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 61 53-0 Fax: 0 30/72 61 53-1 11
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FASt Olaf G. von Briel RA/FASt Dr. Hilmar Erb	03. 12/04. 12. 2010, München	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 61 53-0 Fax: 0 30/72 61 53-1 11
Steuerhaftung – Vermeidungsstrategien für Geschäftsführer und Insolvenzverwalter	RA/StB Dr. Günter Kahlert RiBFH Reinhart Rüsken	06. 12. 2010, Düsseldorf	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle steuerrechtliche und zivilrechtliche Überlegungen zum Jahresende	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB/Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	08. 12. 2010, Euskirchen	Steuerberater-Verband e. V. Köln Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax: 0 22 03/99 32 22 Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax: 0 22 03/99 32 22
Internationale Geschäfte im Umsatzsteuerrecht – systematisch aufbereitet	Dipl.-Fw. Rüdiger Weimann	15. 12. 2010, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax: 0 22 03/99 32 22