

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2010

57. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA.MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

www.steuerrecht.org

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 v. Brocke **Verlustberücksichtigung über die Grenze: Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010**

207 Borgsmidt **Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben der Staatshaftung bei qualifiziertem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in Steuerfällen**

214 Jülicher **Trusts im ErbStG – Steuerpflicht sofort, später oder niemals?**

222 Beul **Die Reichweite des Art. 49 AEU und die Erstreckung der Grundfreiheiten auf Gesellschaften im Rahmen der Bilateralen Verträge mit der Schweiz – Zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH**

227 Wagner **Steuer statt Informationsaustausch – von fetten Spatzen und mageren Tauben**

229 **LiteraTour**

232 **Veranstaltungen**

234 **Steuermelder**

239 **Termine**

I.

„Die noch ausstehende Entscheidung des BVerfG in einem anhängigen Verfassungsbeschwerdeverfahren aus dem Liechtenstein-Komplex bleibt mit Spannung abzuwarten. Es ist nicht erkennbar, daß die Strafverfolgungsbehörden sich in einer Art Ermittlungsnotstand befinden und auf kriminelle Beweismittelbeschaffungen angewiesen sind. Wenn es um die Aufklärung von Straftaten geht, darf der Staat auf der Grundlage der geltenden Gesetze sehr viel. Er darf dem Bürger die Freiheit entziehen, seine Wohnung durchsuchen und durch heimliche Ermittlungsmaßnahmen tief in seine Privatsphäre eindringen. Unsere Bundesregierung darf – und tut dies auch mit Erfolg – durch politische Maßnahmen die zwischenstaatliche Durchlässigkeit in bezug auf Bankdaten und Steuerdaten erhöhen. Bekanntermaßen ist Notwehr nur dann zulässig, wenn sie auch erforderlich ist, eine Angriffssituation zu beenden. Der Staat hat andere Möglichkeiten, sein Instrumentarium zur Rechtsdurchsetzung im Steuerrecht zu vergrößern, als illegale Handlungen zu fördern.“ (Zitat aus dem Tagungsband Steueranwalt 2010/2011 zum Steueranwaltstag; erscheint im Februar 2011). Prof. Wessing diskutierte auf dem 16. Steueranwaltstag in Berlin mit Michael Schwarz, Oberstaatsanwalt bei der Generalstaatsanwaltschaft Düsseldorf, über den Ankauf von Daten. Spannend.

II.

Man müsse auf die Vereinfachung des Steuerrechts noch warten, so die Regierung vor wenigen Tagen – es sei nicht genügend Geld da. Hält uns eigentlich jeder für komplett verblödet? Muß man mit einer Vereinfachung eine Steuerenkung verbinden? Mit einem Mindestmaß an Intelligenz, die man Ministerien und Politikern unterstellen darf, kann man steuerrechtliche Vorschriften vereinfachen, ohne daß es Geld kostet. Wenn man will.

III.

Aufpassen muß man auf Minister, die nichts ohne Geld machen können, und auf Minister, die alles nur mit Geld machen wollen. (Indira Gandhi)

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

Kirsten 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 58. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2011.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Kirsten Borgsmidt, Europarechtsexpertin in Trier; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Marc Jülicher*, Rechtsanwalt in Bonn; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart
Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen
Anzeigenverwaltung: Verlag
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Verlustberücksichtigung über die Grenze: Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Klaus von Brocke, München*

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in seinem Urt. v. 17. März 2010 grundsätzlich zur Frage der Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften entschieden. Der Abzug von Verlusten von im EU-Ausland ansässigen Tochtergesellschaften könne nicht im Wege der Bildung einer steuerlichen Organschaft gemäß § 14 KStG mittels der Konsolidierung der Verluste bei der deutschen Muttergesellschaft erfolgen. Dies sei insbesondere nicht durch das europäische Gemeinschaftsrecht geboten.

I. Zum Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits

Die Klägerin in dem vom FG Rheinland-Pfalz entschiedenen Verfahren ist eine in Deutschland ansässige börsennotierte Aktiengesellschaft. Sie bildet die Muttergesellschaft eines großen Konzerns. Die Klägerin verfügt über mehrere Mutter- und Tochtergesellschaften im In- und Ausland. Mit einigen ihrer deutschen Tochtergesellschaften hat die Klägerin durch Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages i.S.v. § 291 Abs.1 AktG eine körperschafts- und gewerbesteuerliche Organschaft begründet. Im Streitjahr bestand eine Organschaft i.S.v. § 14 KStG gegenüber mehreren deutschen Tochtergesellschaften.

Zu den ausländischen Tochtergesellschaften gehörte seit 1987 auch eine unmittelbare Beteiligung in Höhe von 100 % an der Tochtergesellschaft A mit Sitz und Geschäftsleitung in Dänemark. Die Beteiligung an der A wurde in der Handels- und Steuerbilanz der Klägerin unter den Anteilen an verbundenen Unternehmen ausgewiesen. Ein zur Deckung der anfänglichen Tätigkeit sehr hohes Eigenkapital der A wurde 1990 zu 100 % von der Klägerin eingezahlt. Weitere Einlagen erfolgten bis zur Liquidation der Gesellschaft nicht. Im Jahr 2002 erlitt A einen nach deutschen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust. Ein steuerlicher Ausgleich in Dänemark mit eventuellen positiven steuerlichen Einkünften aus Vorjahren konnte nicht erfolgen, da das dänische Steuerrecht nur die Möglichkeit eines Verlustvortrages vorsieht. Auch die Möglichkeit der Übertragung dieser Verluste auf andere Konzerngesellschaften bestand in Dänemark nicht.

Wegen der anhaltenden Verluste wurde im Laufe der Zeit beschlossen, die Geschäftstätigkeit der A zum Ende des Jahres 2004 wieder zu beenden und die Gesellschaft aufzulösen. Mit dem Einstellen der aktiven Geschäftstätigkeit der A zum 31.12.2004 nahm die Klägerin in ihrem Jahresabschluß eine Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsbuchwert der A bis auf den Erinnerungswert i. H. v. 1 € vor. Diese Abschreibung wurde unter Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell für körperschafts- und gewerbesteuerliche Zwecke korrigiert. Eine Steuerwirkung ergab sich daraus deshalb nicht. Die Liquidation der A war 2006 abgeschlossen. Das ursprünglich von der Klägerin eingezahlte Eigenkapital wurde durch die Verluste der A bis Ende 2006 fast vollständig aufgebraucht.

Die Klägerin begehrt den Abzug des im Streitjahr 2002 entstandenen Verlustes der Tochtergesellschaft auf der Grundlage der Niederlassungsfreiheit.² Sie hält die Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft gemäß § 14 Abs. 1 KStG für erfüllt. Zwar habe sie mit ihrer dänischen Tochtergesellschaft keinen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs.1 AktG abgeschlossen. Die Tochtergesellschaft habe ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung zudem nicht im Inland. Jedoch seien diese Tatbestandsmerkmale auf der Grundlage der Niederlassungsfreiheit teleologisch zu reduzieren. Damit seien ihr die Verluste der Tochtergesellschaft A im Jahr 2002 gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG unmittelbar zuzurechnen.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

* RA/FAST Dr. Klaus von Brocke, Partner bei Ernst & Young AG, München.

1 Gegen das Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Az: I R 34/10 anhängig.

2 Art. 43, 48 EGV sowie der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache *Marks & Spencer* (C-445/03).

II. Die Entscheidung des Gerichts

Das Finanzgericht Rheinland Pfalz hat die Klage abgewiesen.

Die Klägerin könne keine Berücksichtigung der Verluste ihrer in Dänemark ansässigen Tochtergesellschaft verlangen. Die Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG) seien nicht erfüllt. Es fehle an dem in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG normierten doppelten Inlandsbezug. A habe weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland noch habe sie mit der Organträgerin K einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG abgeschlossen.

Hierin liege keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Eine solche sei zwar durch die Regelungen der §§ 14 ff. KStG zunächst denkbar, es fehle jedoch an einer gemeinschaftsrechtsrelevanten Ungleichbehandlung. Zur Erreichung des Zieles der Verlustverrechnung auf Ebene der Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft bedürfe es nicht nur des Tatbestandsmerkmals des Sitzes und der Geschäftsleitung im Inland, sondern darüber hinaus des Bestehens eines Gewinnabführungsvertrages. Das für die Frage der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit relevante Vergleichspaar werde deswegen gebildet durch einerseits eine inländische Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft ohne Gewinnabführungsvertrag und andererseits eine inländische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ohne Gewinnabführungsvertrag. Beide würden im Streitfall jedoch gleich und nicht ungleich behandelt.

Das Gericht hält eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit jedenfalls durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses für gerechtfertigt. Eine Verlustverrechnung ohne Berücksichtigung der organschaftlichen Merkmale würde die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gefährden. Denn eine solche Verrechnung sei dann ohne die Erfüllung der weiteren Voraussetzungen möglich. Der Streitfall sei insofern im wesentlichen mit dem der Entscheidung X-Holding zugrunde liegenden Fall vergleichbar.

Die Verrechnung der Verluste der Tochtergesellschaft A könne zudem nicht auf Grund der Entscheidung des EuGH³ verlangt werden. Der Streitfall unterscheide sich an entscheidungserheblichen Stellen von dieser Entscheidung. Nach einer Gesamtschau der Entscheidungen des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer*, *X-Holding* und *Oy AA* komme der Möglichkeit einer „Verlustberücksichtigung über die Grenze“ darüber hinaus keine sich aus gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten ergebende überragende Bedeutung, sondern nur eine Bedeutung im Einzelfall zu.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG sei im Hinblick auf das Merkmal des Gewinnabführungsvertrages auch nicht geltungserhaltend zu reduzieren. Selbst wenn ein formaler Gewinnabführungsvertrag nicht gefordert werden könne, so bedürfe es der Erfüllung einer Mindestvoraussetzung in Gestalt einer verbindlichen Vereinbarung zwischen den beteiligten Tochter- und Muttergesellschaften, die jedenfalls den wesentlichen Bestandteil, nämlich die Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft beinhalten müsse. Eine normerhaltende Reduktion würde zudem zu einer Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte führen.

Darüber hinaus äußert das Gericht bedenken daran, ob die Klägerin tatsächlich wirtschaftlich durch laufende Verluste belastet gewesen ist. Die Verluste seien zwar aus dem Eigenkapital der Klägerin getragen worden. Jedoch seien die Ebenen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft streng zu trennen. Die Ebene der Klägerin als Muttergesellschaft sei insoweit nur mittelbar betroffen, weswegen sie durch die Verluste nicht wirtschaftlich belastet sei.

Es habe auch nicht zwingend ein phasengleicher Abzug bei der Klägerin im Streitjahr erfolgen müssen. Es komme insoweit darauf an, ob aus der Perspektive des Streitjahres eine Verlustnutzung im ausländischen Mitgliedstaat ausgeschlossen sei. Mit Ablauf des Streitjahrs 2002 habe aber noch nicht festgestanden, daß die Verluste der A aus diesem Jahr in Dänemark nicht in den folgenden Steuerzeiträumen berücksichtigt werden könnten. Aus der Perspektive des Streitjahres sei deswegen der Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.

III. Kritik

1. Anwendbarkeit der Grundsätze des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer*

Die Grundsätze der Rechtssache *Marks & Spencer* sind entgegen der Auffassung des Gerichts auf die deutsche steuerliche Organschaft zu übertragen. Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* betraf zwar die englische Gruppenbesteuerung. Die deutschen Regelungen zur steuerlichen Organschaft sind jedoch mit denen der englischen Gruppenbesteuerung vergleichbar.

Die wesentliche Wirkung der steuerlichen Organschaft gemäß § 14 KStG besteht darin, die unmittelbare personenübergreifende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb des Organkreises zu ermöglichen und dem Konzern damit einen Liquiditätsvorteil zu verschaf-

3 In der Rechtssache *Marks & Spencer* (C-445/03).

fen. Die steuerliche Organschaft entfaltet damit die gleiche steuerliche Wirkung wie die englische Gruppenbesteuerung und ist ebenso wie die englische Gruppenbesteuerung als Steuervergünstigung im Sinne der Rechtsprechung des EuGH anzusehen. Dies gilt zumindest dann, wenn ausländische Tochtergesellschaften, wie im Streitfall, ausschließlich Verluste erzielen.⁴ Zudem besteuern weder Deutschland noch Großbritannien Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften, was ebenfalls für die Vergleichbarkeit der deutschen Organschaftsregelungen mit der englischen Gruppenbesteuerung spricht.⁵ Dagegen ist eine Vergleichbarkeit des Streitfalls mit der Rechtssache X-Holding zu verneinen. Diese Entscheidung des EuGH trifft zur Abzugsfähigkeit finaler Verluste keine Aussage.

2. Folge der Anwendung der Rechtssache *Marks & Spencer*

Die vom EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* aufgestellten Grundsätze führen im Streitfall dazu, daß die finalen Verluste der Tochtergesellschaft A bei der Klägerin in entsprechender Anwendung der §§ 14 ff. KStG berücksichtigungsfähig sein müssen.

Entsprechend den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen ist der Sitzstaat der Muttergesellschaft zwar grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Verrechnung der Verluste von Tochtergesellschaften zu ermöglichen, die in einem anderen EU-Staat ansässig sind, wenn er eine Verrechnung der Verluste inländischer Tochtergesellschaften im Rahmen einer Gruppenbesteuerung ermöglicht. Es verstößt jedoch gegen die Art. 43 und 48 EG-Vertrag, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit dann zu verwehren, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfaßten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat.⁶

Im Streitfall können die Verluste der Tochtergesellschaft A in Dänemark nicht verrechnet werden, da dort weder die Möglichkeit eines Verlustvortrages noch die Möglichkeit eines Verlustrücktrages besteht. Darüber hinaus hat die Tochtergesellschaft A bis zur Liquidation lediglich Verluste erzielt. Deutschland ist deswegen entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen verpflichtet, eine Verlustverrechnungsmöglichkeit zu gewähren. Im Falle der deutschen Organschaftsregelungen erreicht man dieses Ziel dogmatisch über eine normerhaltende Reduktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, und zwar indem man das Merkmal des Gewinnabführungsvertrages (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 291 Abs. 1 AktG) und daß das Merkmal des Sitzes einer Tochtergesellschaft im Inland bei der Beurteilung der Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG außer Betracht läßt.⁷ Dies gebietet sich schon deswegen, weil als ge-

meinschaftsrechtswidrig erkannte nationale Bestimmungen aufgrund des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts bei der Anwendung des nationalen Rechts außer Betracht bleiben müssen.⁸

3. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit – Unzulässiges Vergleichspaar

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz verneint in seiner Entscheidung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu Unrecht. Es geht bereits von einem unzutreffenden Vergleichspaar aus. Das Gericht vergleicht eine inländische Muttergesellschaft, die mit einer inländischen Tochtergesellschaft keinen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, mit einer solchen, die mit ihrer ausländischen Tochter keinen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hat. Hierbei läßt das Gericht jedoch außer acht, daß einer inländischen Muttergesellschaft der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages mit einer ausländischen Tochter rechtlich grundsätzlich unmöglich ist. Das Gericht bildet damit ein Vergleichspaar, das sich nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation befindet. Es behandelt damit nicht vergleichbare Sachverhalte in unzulässiger Weise gleich.

4. Erfordernis einer Verlustübernahmeverpflichtung

Weiterhin führt das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit dem Erfordernis einer Verlustübernahmeverpflichtung, wie schon zuvor das niedersächsische Finanzgericht in seinem Ur. v. 11. 2. 2010⁹, anstatt des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrages i. S. v. § 291 Abs. 1 AktG zu Unrecht ein neues Kriterium mit inländischem Bezug ein, das bei genauerer Betrachtung aber ebenso diskriminierend wirkt wie die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten inlandsbezogenen Merkmale.

Das Erfordernis einer Verlustübernahmeverpflichtung hätte zur Folge, daß Verluste ausländischer Tochtergesellschaften für vergangene Veranlagungszeiträume praktisch nie abziehbar wären.¹⁰ Auch ist es mehr als fraglich, ob eine normerhaltende Reduktion in der vom niedersächsischen

4 Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, ►► Ur. v. 11.02.2010, 6 K 406/08, IStR 2010, 260, 261; vgl. auch EuGH, Ur. v. 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer* Rn. 32, Slg. 2005, I-10866; EuGH v. 27.11.2008, C-418/07, *Papillon* Rn. 18, IStR 2009, 66.

5 Niedersächsisches Finanzgericht, Ur. v. 11.02.2010, 6 K 406/08, IStR 2010, 260, 261.

6 EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, DStR 2005, 2168, Rn. 55.

7 Vgl. hierzu Niedersächsisches Finanzgericht, Ur. v. 11.02.2010, IStR 2010, 260, 261; vgl. zudem *Rust*, IStR 2003, 658; im Ergebnis auch *Pache/Englert*, IStR 2010, S. 448, 452.

8 EuGH v. 21.06.2007, C-231/06, *Jonkman* Rn. 41, NJW 2007, 3625.

9 6 K 406/08, IStR 2010, 260.

10 Vgl. *Röhrbein* IWB Fach 3a Gruppe 1, IWB 2010, 286, 288.

Finanzgericht beschriebenen Art und Weise überhaupt vorgenommen werden kann und nicht vielmehr dazu führen müßte, auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages gänzlich zu verzichten.¹¹ Ein Gewinnabführungsvertrag unterscheidet sich nämlich erheblich von einer Verlustübernahmeverpflichtung, da sich die Tochtergesellschaft in einem Gewinnabführungsvertrag auch zur Abführung des Gewinns verpflichtet und nicht nur die Verluste an die Muttergesellschaft überträgt.¹²

Selbst wenn eine derartige Verlustübernahmeverpflichtung europarechtlich zu fordern wäre, kann dies für die unterschiedlichen Fälle nicht dazu führen, daß ein Nichtvorliegen der Verpflichtung zu einer Klageabweisung führt. Denn auch hier gilt das Argument, daß der Nichtabschluß einer derartigen Vereinbarung wegen der anderweitig bestehenden Diskriminierung durch den doppelten Inlandsbezug in § 14 KStG dem Kläger nicht zum Vorwurf gemacht werden kann.¹³ Es muß entgegen der Auffassung des Finanzgerichts ausreichen, daß die Klägerin die Verluste von Anfang tatsächlich getragen hat.¹⁴

5. Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte hinzunehmen

Zudem verkennt das Gericht, daß in Zusammenhang mit der teleologischen Reduktion des § 14 KStG die Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte zwar nicht das Ziel primärer gemeinschaftsrechtlicher Normen ist, eine solche Besserstellung jedoch hingenommen werden muß, um eine effektive Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten. Das Gemeinschaftsrecht verhindert insofern nicht die Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte. Vielmehr ist eine umgekehrte Diskriminierung bzw. Inländerdiskriminierung grundsätzlich als Konsequenz einer das mitgliedstaatliche Recht schonenden Durchsetzung des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts hinzunehmen.¹⁵

6. Phasengleicher Abzug der Verluste vor dem Hintergrund der Entscheidung des BFH vom 9. Juni 2010, I R 107/09 zum Abzug „finaler“ laufender Betriebsstättenverluste

Neue Brisanz birgt die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland Pfalz vor dem Hintergrund der zuletzt ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes betreffend die Frage des tatsächlichen Abzuges „finaler“ Betriebsstättenverluste.¹⁶

In dieser Entscheidung führt der BFH aus, es könne auf Basis der sogenannten Symmetriethese für den ausnahmsweisen Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat nur auf jenen Veranlagungszeitraum ankommen, in dem die Verluste tatsächlich „final“ geworden seien. Dies korrespondiere wiederum damit, daß anderenfalls – bei einem ausgenutzten

Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat in einem dem Verlustentstehungsjahr nachfolgenden Veranlagungszeitraum – ebenfalls eine Verlustberücksichtigung nur in diesem späteren Veranlagungszeitraum gegriffen hätte, nicht aber im Veranlagungszeitraum der Verlustverrechnung.

Indes sind diese Grundsätze nicht auf den Streitfall übertragbar. Hätte die Tochtergesellschaft A im Streitfall eine Verlustverrechnungsmöglichkeit in Dänemark gehabt, so wären die Einkünfte bei Bestehen einer steuerlichen Organschaft trotzdem im Jahr 2002 und nicht in einem späteren Jahr verrechnet worden, da die Einkünfte der A in diesem Fall ebenfalls unmittelbar gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG der Klägerin zugerechnet worden wären. Die Klägerin wird also im Falle des Abzugs der Verluste im Streitjahr auf der Grundlage der Entscheidung *Marks & Spencer* nicht anders behandelt als im Falle einer Verlustvortragsmöglichkeit in Dänemark.

Auch bei einer inländischen Tochtergesellschaft wäre der Verlust gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG im Jahr 2002 verrechnet worden, und nicht erst in einem späteren Zeitraum. Überraschend ist das BFH-Urteil auch im Hinblick auf das Schlußurteil des BFH.¹⁷ Hierin hat der BFH noch von einer „phasengleichen“ Berücksichtigung der Betriebsstättenverluste gesprochen. Zudem bleibt unklar, in welchem Zeitpunkt des Liquidationsprozesses einer Kapitalgesellschaft die so verstandene Finalität der Verluste eintritt: Im Wirtschaftsjahr der tatsächlichen Beendigung der werbenden Tätigkeit, im Wirtschaftsjahr des Liquidationsbilanz oder im Wirtschaftsjahr der tatsächlichen Löschung.

11 Vgl. hierzu *Homburg*, IStR 2010, 246, der sich mit der Frage der normerhaltenden Reduktion ausführlich auseinandersetzt.

12 Siehe ebenso *Röhrbein* IWB Fach 3a, IWB2010, 286, 288.

13 Vgl. hierzu EuGH, Urt. v. 8.3.2001, Rs. C-397/98, *Hoechst/Metallgesellschaft*, DStRE 2001, 403.

14 Vgl. hierzu *Scheunemann*, IStR 2006, 145, 147.

15 Vgl. *von der Groeben/Schwarze*, Kommentar zum EU/EG-Vertrag, 6. Auflage 2003, Art. 12 Nr. 14, *Roth* in Dausers, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 24. Ergänzungslieferung 2009 Rn. 33.

16 Siehe BFH, ►► Urt. v. 09.06.2010, I R 107/09.

17 In der Rs. *Lidl* vom 17.07.2008, I R 84/04 (DStR 2008, S. 1869).

Lieferbar ab 17. Januar 2011!

Umsatzsteuerrecht 2011

- UStG
- UStDV
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010 mit aktueller Kommentierung
- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen

2011, ca. 800 Seiten, DIN A4, € 42,-

ISBN 978-3-415-04599-6

Der neue Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010 (UStAE) ersetzt die bisher geltenden Umsatzsteuer-Richtlinien und ist mit Wirkung zum 1.11.2010 in Kraft getreten. Die erste Kommentierung zu den neuen Regelungen, verfasst vom anerkannten Expertenteam Lippross/Janzen, berücksichtigt neben der aktuellen Rechtsprechung aus EuGH, BFH und BVerfG u.a. auch aktuelle BMF-Schreiben.

Der Leitfaden enthält:

- den Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010
- die topaktuellen Erläuterungen zum neuen UStAE
- die Texte des UStG und der UStDV in der jeweils aktuellen Fassung
- die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)

»Umsatzsteuer 2011« – die wesentlichen Informationen zum aktuellen Umsatzsteuerrecht für Ihre tägliche Arbeit.

 BOORBERG

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 800340, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de



Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben der Staatshaftung bei qualifiziertem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in Steuerfällen

Dr. Kirsten Borgsmidt, LL. M. Trier*

I. Einleitung

Die EuGH-Rechtsprechung zur Staatshaftung weist seit 1996 einige steuerrechtliche Fälle zum Richtlinienrecht auf, und in jüngster Zeit hat sich die Frage der Staatshaftung in Fallgruppen der direkten Steuern unter den Grundfreiheiten gestellt. Die EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten in bestimmten Bereichen ist mittlerweile hinreichend gefestigt, um einen Verstoß zu einem qualifizierten Verstoß werden zu lassen. Nach Vorgaben des Gemeinschaftsrechts findet das nationale Recht auf die Schadenersatzklage Anwendung. Soweit die Folgen, die sich aus den Grundfreiheiten ergeben, erst nach und nach deutlich geworden sind, ermöglichen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, daß das nationale Schadenersatzrecht nur Schäden berücksichtigt, die nach einem einschlägigen EuGH-Urteil eingetreten sind.

II. Zusammenspiel von EU-Recht und nationalem Recht

Unter Heranziehung völkerrechtlicher Grundsätze ist die gemeinschaftsrechtlich begründete Staatshaftung Ausdruck der Sui-generis gemeinschaftlichen Rechtsordnung, die Vorgaben für das anzuwendende nationale Haftungsrecht bestimmt. Wenn völkerrechtlich die Staaten die Befugnis haben, eine Haftung in bestimmten Fällen auszuschließen oder einzuschränken und dementsprechend in den Mitgliedstaaten ein allgemein anerkanntes Haftungsprivileg zugunsten des legislativen Unrechts vorzufinden ist, dann führen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu dessen Unanwendbarkeit, wenn im Gemeinschaftsrecht begründete Rechte im Spiel sind.

Beim Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht sind die Folgen des verursachten Schadens im Rahmen des nationalen Haftungsrechts zu beheben. Nationalrechtliche Regelungen zum Staatshaftungsrecht sind ohnehin als allgemeine Grundsätze Bestandteil des Gemeinschaftsrechts. Der Rückgriff auf nationales Recht erfolgt dann, wenn das Gemeinschaftsrecht keine Regelung kennt, das nationale Recht aber schon lange. Die Verflechtung von Gemeinschaftsrechtsordnung und nationalen Rechtsordnungen führt dazu, daß der EuGH Vorgaben für das nationale Recht aus dem Gemeinschaftsrecht herleitet, wenn im Gemeinschaftsrecht begründete Rechte im Spiel sind. Da auch im deutschen Staatshaftungsrecht das nationale Entschädi-

gungsrecht keine Haftung für legislatives Unrecht kannte, sind es die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, die gewährleisten, daß das nationale Haftungsrecht auch im Gemeinschaftsrecht begründete Rechte angemessen schützt.

Wie auch andere nationale Rechtsgebiete, die zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, unterliegt das Haftungsrecht den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität. Diese Grundsätze sind allmählich herangewachsen. In der frühen Rechtsprechung hat der EuGH auf das nationale Recht verwiesen, um den Mitgliedstaaten die Handlungspflicht aufzuerlegen, Rechte aus dem Gemeinschaftsrecht auch effektiv zu gewährleisten, auch dann wenn das Gemeinschaftsrecht keine Begleitregeln vorgesehen hatte.¹ Aus der jüngeren Rechtsprechung kann aus einem Steuerfall das Erfordernis eines effektiven Rechtbehelfs angeführt werden.²

Seit dem Ansaldo-Urteil³ aus dem Jahr 1998 sind sie als Äquivalenz- und Effektivitäts-Grundsätze benannt und seitdem in der EuGH-Rechtsprechung als solche bezeichnet. Nach dem Effektivitätsgrundsatz darf die Ausübung der durch die Gemeinschaftsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden.⁴ Nach dem Äquivalenzgrundsatz darf der Schutz dieser Rechte nicht weniger günstig als bei entsprechenden Rechten gestaltet sein, die nur aus dem nationalen Recht hergeleitet sind.

* Dr. Kirsten Borgsmidt ist Experte für Europäisches Steuerrecht, EURO-TAXPERT, Trier, <http://www.eurotaxpert.com>.

1 Siehe 26/74, Société Roquette Frères, Ur. v. 21.05.1976, EuGHE 1976, 677.

2 In der Rs C-397/98 Metallgesellschaft und Rs C-410/98, Hoechst, Ur. v. 08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721, Rn. 96.

3 Rs C-279-281/96, Ansaldo, Ur. v. 15.09.1998, EuGHE 1998 I-5025.

4 Steuerrechtliche Fälle: Rs C-397/98 Metallgesellschaft und Rs C-410/98, Hoechst, Ur. v.08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721 Rn. 106; Rs C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Ur. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107; Rn 125; Rs C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Beschluß v. 23.04.2008, EuGHE 2008 I-2875, Rn. 128.

Für den Steuerrechtler ist vor allem die ständige Rechtsprechung interessant, nach der die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtsicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörden schützt, mit dem Gemeinschaftsrecht als vereinbar anzusehen ist.⁵

Steuerliche Anwendungsfälle der Grundsätze sind Rückerstattungsansprüche. Als besondere Ausprägung des Effektivitätsgrundsatzes kann die Staatshaftung bei qualifiziertem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht angesehen werden.

III. Der Grundsatz der Staatshaftung

Der vom EuGH aufgestellte Grundsatz einer Haftung des Staates für Schäden, die dem einzelnen durch den Staat zu-rechenbare Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstehen, folgt aus dem Wesen der mit dem Vertrag geschaffenen Rechtsordnung⁶ und geht auf das Francovich-Urteil⁷ aus dem Jahre 1991 zurück. Eine schleppende Umsetzung von Richtlinien stellte die Wirksamkeit und Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts in Frage, und die unmittelbare Wirksamkeit der Richtlinien reichte nicht aus.

Der EuGH hat zunächst im Urteil Francovich⁸ drei Voraussetzungen aufgestellt und sie im *Wagner Miret und Faccini Dori* wiederholt und zusammengefaßt.⁹ Diese Rechtsprechung wurde in 1996 durch mehrere Urteile bestätigt.¹⁰ Die nunmehr ständige Rechtsprechung zur Staatshaftung stellt folgende drei Bedingungen auf:¹¹

- Die Rechtsnorm, gegen die verstoßen wird, bezweckt, dem einzelnen Rechte zu verleihen.
- Der Verstoß muß hinreichend qualifiziert sein.
- Zwischen dem Verstoß und den den geschädigten Personen entstandenen Schäden muß ein unmittelbarer Kausalzusammenhang bestehen.

Zur Aufgabenverteilung zwischen dem EuGH und den nationalen Gerichten ist festzuhalten, daß die Kompetenz, nicht nur für die Sachverhaltfeststellung, sondern auch für die konkrete Bewertung des Verstoßes, bei den nationalen Gerichten liegt. In ständiger Rechtsprechung bestätigt der EuGH, daß es grundsätzlich Sache der nationalen Gerichte ist, entsprechend den vom Gerichtshof entwickelten Leitlinien festzustellen, ob die Voraussetzungen für die Haftung eines Mitgliedstaates wegen Verletzung des Gemeinschaftsrechts erfüllt sind.¹²

Diese Leitlinien sind allgemein und Bestandteil der ständigen Rechtsprechung, auch in den später hinzugekommenen Steuerfällen. Die EuGH-Rechtsprechung zum Staatshaftungsrecht erfaßt verschiedene Rechtsgebiete,¹³

darunter auch das Steuerrecht. Die präzisierenden Vorgaben in der Folgerechtsprechung¹⁴ finden bei einschlägiger Fallgestaltung auch auf Steuerfälle Anwendung.

1. Hinreichend qualifizierter Verstoß

Eine Vertragsverletzung kann erst bei einem qualifizierten Verstoß eine Staatshaftung begründen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist ein Verstoß als hinreichend qualifiziert anzusehen, wenn ein Mitgliedstaat bei der Ausübung seiner Rechtsetzungsbefugnis deren Grenzen offenkundig und erheblich überschritten hat. Insoweit gehört zu den Gesichtspunkten, die das zuständige Gericht ge-

- 5 Rs C-279-281/96, *Ansaldo*, Urte. v. 15.09.1998, EuGHE. 1998 I-5025, Rn. 17; Rs C-231/96, *Edis*, Urte. v. 15.09.1998, Rn.20; Rs C-228/96, *Aprile*, Urte. v. 17.11.1998, EuGHE 1998 I-7141, Rn.19; Rs C-88/99, *Roquette*, Urte. v. 28.11.2000, EuGHE. 2000 I-10465, Rn.22; Rs C-62/00, *Marks & Spencer*, Urte. v. 11.07.2002, EuGHE. 2002 (7) I-6325, Rn. 35.
- 6 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029; RS C-392/93, Rn. 31; Rs C-5/94, *Lomas*, Urte. v. 23.05.1996, Rn. 24; RS C-178/94, C-179/94, C-188/94 und C-190/94, *Dillenkofer* (Pauschalreisen), Urte. v. 08.10.1996 EuGHE 96(10) I-4845, Rn. 20; Rs C-127/95, *Norbrook Laboratories*, Urte. v. 2.4.1998, EuGHE 1998 (4) I-1531, Rn. 106; Steuerfälle: RS C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit*, Urte. v. 17.10.96. EuGHE 1996 I-5063, Rn. 47; Rs C-319/96, *Brinkman*, Urte. v. 24.09.1998, EuGHE 1998 I-5258, Rn. 24.
- 7 Rs C-6/90 und C-9/90, *Francovich und Bonifaci*, Urte. v. 19.11.1991 EuGHE 1991 I-5337.
- 8 Rs C-6/90 und C-9/90, *Francovich und Bonifaci*, Urte. v. 19.11.1991 EuGHE 1991 I-5337, Rn. 40.
- 9 *Wagner Miret*, EuGHE. 1993 I 6912 Rn. 22 und *Faccini Dori*, EuGHE. 1994 I 3325 Rn. 27.
- 10 RS C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029; RS C-392/93, *British Telecommunications*, Urte. v. 26.03.1996, EuGHE. 1996, I-1631; RS C-5/94, *Hedley Lomas*, Urte. v. 23.05.1996, EuGHE. 1996, I-2553; RS C-178/94, C-179/94, C-188/94 und C-190/94, *Dillenkofer* (Pauschalreisen), Urte. v. 08.10.1996 EuGHE 96(10) I-4845.
- 11 C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE. 2000, I-5123, Rn. 36; Steuerfälle: Rs C-319/96, *Brinkmann*, Urte. v. 24.09.1998, EuGHE. 98 I 5258, Rn. 25; Zur MWSt-RL:Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493, Rn. 36; Rs C-470/04, N, Urte. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn. 63 Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753.
- 12 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 55-58 vom 26.03.1996 in der Rechtssache C-392/93, *British Telecommunications*, EuGHE. 1996, I-1631, vom 08.10.1996 in den Rechtssachen C-178/94, C-179/94 und C-188/94 bis C-190/94, *Dillenkofer* u.a., EuGHE. 1996, I-4845 und vom 17.10.1996 in den Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit* u.a., EuGHE. 1996, I-5063; Rs 302/97, *Konle*, Urte. v. 01.06.1999, EuGHE 1999 (6) I-3099, Rn. 58-59 Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493, Rn. 38.
- 13 Zu Kraftfahrzeugsversicherungsrecht: Rs C-63/01, *Evans*, Urte. v. 04.12.2003, EuGHE 2003 (12) I-14447.
- 14 Rs 302/97, *Konle*, Urte. v. 01.06.1999, EuGHE 1999 (6) I-3099; Rs C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE 2000 (7A) I-5123; Rs C-224/01, *Köbler*, Urte. v. 08.04.2003, EuGHE 2003 (8/9 C) I-10239; Rs C-63/01, *Evans*, Urte. v. 04.12.2003, EuGHE 2003 I-14447; Rs C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*, Urte. v. 13.06.2006, EuGHE 2006 I-5177; Rs C-300/04, *Eman*, Urte. v. 12.09.2006, EuGHE 2006 I-8055; Rs C-278/05, *Robins* Urte. v. 25.01.2007, EuGHE 2007 I-1053; Rs C-470/03, *A.G.M.-COS.MET*, Urte. v. 17.04.2007, EuGHE 2007 I-2749.

benenfalls zu berücksichtigen hat, namentlich das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift.¹⁵ Die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch einen Mitgliedstaat, der zum Zeitpunkt dieser Rechtsverletzung nicht zwischen verschiedenen gesetzgeberischen Möglichkeiten zu wählen hatte und über einen erheblich verringerten oder gar auf null reduzierten Gestaltungsspielraum verfügte, kann ausreichen, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß anzunehmen.¹⁶

Ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ist offenkundig qualifiziert, wenn er trotz des Erlasses eines Urteils, in dem der zur Last gelegte Verstoß festgestellt wird, oder eines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren oder aber einer gefestigten einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit des fraglichen Verhaltens ergibt, fortbestanden hat.¹⁷ Allerdings ist ein Urteil des Gerichtshofes, in dem der Verstoß zuvor festgestellt wurde, zwar ein entscheidendes, sein Vorliegen aber kein unbedingt notwendiges Kriterium dafür, daß diese Voraussetzung erfüllt ist, denn die dem einzelnen zustehenden Rechte aus den Gemeinschaftsvorschriften, die in der nationalen Rechtsordnung der Mitgliedstaaten unmittelbare Wirkung haben, können nicht davon abhängen, daß die Kommission es für zweckmäßig hält, gegen einen Mitgliedstaat vorzugehen.¹⁸

Fragen, ob der Verstoß oder der Schaden vorsätzlich begangen oder zugefügt wurde oder nicht, die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums und der Umstand, daß das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans möglicherweise dazu beigetragen hat, daß nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrechterhalten wurden, sind zu berücksichtigen.¹⁹

Entlastend für den Mitgliedstaat im Sinne einer Staatshaftung wäre somit eine Unsicherheit bei der Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift, die Entschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums oder der Umstand, daß das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans möglicherweise dazu beigetragen hat, daß nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrechterhalten wurden. Damit fließt das Kriterium des Verschuldens in die Bestimmung des qualifizierten Verstoßes mit hinein.

2. Ein dem Staat zurechenbarer Schaden

Im Völkerrecht gilt der Grundsatz, daß ein Staat in Haftungsfragen als Einheit betrachtet wird. Der EuGH stützt sich auf diesen Grundsatz.²⁰ Ein Mitgliedstaat kann sich daher seiner Haftung nicht entziehen, indem er auf die Zuständigkeit anderer Instanzen verweist, andererseits reicht es aus, wenn eine Instanz haftet.²¹

Die staatliche Haftung umfaßt auch die Haftung für Fehlentscheidungen letztinstanzlicher Gerichte.²² Wenn auch die Haftung in den nationalen Rechtsordnungen am Verschulden festgemacht wird, kann nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben die Auslösung der Haftung nicht vom Vorliegen eines Verschuldens im subjektiven Sinne abhängig gemacht werden.²³

3. Sorgfaltspflicht zur Schadensbegrenzung

Grundsätzlich sind Haftungsbeschränkungen im Sinne von Sorgfaltspflicht oder Schadenminderungs- oder abwendungspflicht zulässig. Der EuGH weist auf den allgemeinen, den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundsatz hin, demzufolge sich der Geschädigte in angemessener Form um die Begrenzung des Schadensumfangs bemühen muß, wenn er nicht Gefahr laufen will, den Schaden selbst tragen zu müssen.²⁴

- 15 Rs C-392/93, *British Telecommunications*, Urte. v. 26.03.1996, EuGHE. 96 I-1631, Rn. 42; RC-178/94, C-179/94, C-188-190/94, *Dillenkofer*, Urte. v. 08.10.1996, EuGHE. 96(10) I-4845, Rn. 25; Rs C-140/97, *Rechberger*, Urte. v. 15.06.1999, EuGHE. 99 (6) I 3499, Rn. 50; Steuerfall: Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493, Rn 39; Rs C-470/04, N, Urte. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn 65.
- 16 Rs C-5/94, *Lomas*, Urte. v. 23.05.1996, EuGHE. 1996 (4/5) I-2553, R. 28; Rs C-178/94, C-179/94, C-188-190/94, *Dillenkofer*, Urte. v. 08.10.1996, EuGHE. 96(10) I-4845, Rn. 25; Rs C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE 2000 (7A) I-5123, Rn. 38; Rs C-127/95, *Norbrook Laboratories*, Urte. v. 02.04.1998, EuGHE 1998 (4) I-1531, Rn. 109; Rs C-470/04, N, Urte. v. 07.09.2006, EuGHE 7409, Rn. 64; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 212.
- 17 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 57; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 214; Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urte. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn. 120.
- 18 C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 93 und 95.
- 19 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 56; Rs C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE 2000 (7A) I-5123 Rn. 43; Rs C-470/04, N, Urte. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn 64; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 213.
- 20 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 34, Rs C-224/01, *Köbler*, Urte. v. 08.04.2003, EuGHE 2003 (8/9 C) I-10239, Rn.32.
- 21 Rs C-224/01, *Köbler*, Urte. v. 08.04.2003, EuGHE 2003 (8/9 C) I-10239 und Rs 302/97, *Konle*, Urte. v. 01.06.1999, EuGHE 1999 (6) I-3099 siehe auch. Rs 302/97, *Konle*, Urte. v. 01.06.1999, EuGHE 1999 (6) I-3099, Rn. 62; Rs C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE 2000 (7A) I-5123, Rn. 27-28. Rs C-424/97, *Haim*, Urte. v. 04.07.2000, EuGHE 2000 (7A) I-5123, Rn. 27-28.
- 22 Rs C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*, Urte. v. 13.06.2006, EuGHE 2006 I-5177.
- 23 Siehe die Ausführungen des Generalanwalts *Tesauro*, in den Schlußanträgen, zu Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 85-90.
- 24 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 85.

IV. Anwendung des Grundsatzes der Staatshaftung auf Steuerfälle

Vorauszuschicken sind ein paar Bemerkungen zur Rückerstattungsklage. Bei Verstößen gegen steuerrechtliche Gemeinschaftsbestimmungen ist der Schaden zunächst die zu Unrecht erhobene Steuer. Nach ständiger Rechtsprechung hat der einzelne Rückerstattungsansprüche, ohne daß ein qualifizierter Verstoß nachgewiesen werden muß. Diese Rechtsprechung zu den Rückerstattungsansprüchen mit dem Verweis auf das nationale Recht und dessen Unterwerfung der Äquivalenz- und der Effizienz-Grundsätze hat maßgeblich zur Herausbildung dieser Grundsätze geführt und reicht Jahrzehnte länger als die Rechtsprechung zu der Staatshaftung zurück.

Es ist ferner Sache des nationalen Rechts, alle mit der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben zusammenhängenden Nebenfragen wie etwa die Zahlung von Zinsen einschließlich des Zeitpunkts, von dem an die Zinsen zu berechnen sind, und des Zinssatzes zu regeln.²⁵ Das Recht auf Rückerstattung bezieht sich demnach nicht nur auf die zu Unrecht erhobene Steuer, sondern auch auf Beträge, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind. Darunter fallen auch die Einbußen aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer.²⁶ Zulässige Einschränkungen sind angemessene Fristen und u.U. die Abwälzung, die bei Rückerstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde.

Die Besonderheit der Steuerfälle liegt daran, daß der Hauptschaden, nämlich die zu Unrecht erhobene Steuer und die Zinsfrage, auch ohne qualifizierten Verstoß zu erstatten ist. Erst weitere Schäden müssen den schärferen Anforderungen eines qualifizierten Verstoßes genügen.

1. Schadenersatzklage

Auch in Steuerfällen ist es grundsätzlich Sache des nationalen Gerichts zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Haftung eines Mitgliedstaates für einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erfüllt sind.²⁷

Die Vorgaben sind bestimmter, wenn es sich um die Frage handelt, wann ein Verstoß als ein qualifizierter Verstoß anzusehen ist. Dagegen sind die Hinweise schlichter, wenn es sich um Fragen aus dem national bestimmten Schadenersatzrecht handelt wie die Frage, was als Schaden in Frage kommen könnte.

2. Schaden

Da der Hauptschaden, nämlich die zu Unrecht erhobene Steuer, mit Zinsen schon im Wege der Rückerstattungsklage

zu erstatten ist, stellt sich die Frage, welche weiteren Schäden in Frage kommen. In den Steuerfällen der EuGH-Rechtsprechung sind dazu Hinweise zu finden.

Der entgangene Gewinn bei einem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darf nicht vollständig vom ersatzfähigen Schaden ausgeschlossen werden, da andernfalls insbesondere bei Rechtsstreitigkeiten wirtschaftlicher oder kommerzieller Natur ein Ersatz des Schadens tatsächlich unmöglich werden könnte.²⁸

Ein weiterer Schaden könnte eine Absatzverringeringung sein, die auf eine Preiserhöhung zurückzuführen wäre, die sich durch das Einfließen der unzulässigen Abgabe in den Selbstkostenpreis ergibt. Ersatz des wegen der ohne Rechtsgrund erfolgten Erhebung einer Abgabe erlittenen Schadens ist nach den einschlägigen Verfahren des nationalen Rechts unter den oben genannten Voraussetzungen möglich.²⁹

Auch ein Schaden, der durch die Leistung einer unter Verletzung des Gemeinschaftsrechts verlangten Sicherheit verursacht worden ist, ist geeignet, die Haftung des Mitgliedstaats auszulösen, der der Urheber der streitigen Maßnahme ist.³⁰

Im Ergebnis bestimmt das nationale Recht, welche weiteren Schäden zu berücksichtigen sind. Das Gemeinschaftsrecht verlangt lediglich gemäß dem Äquivalenz-Grundsatz, daß solche Schäden, die nach nationalem Recht zu erstatten sind, wenn der Anspruch im nationalen Recht begründet ist, auch dann erstattet werden, wenn der Anspruch gemeinschaftsrechtlich begründet ist.

25 In der Rs 26/74, *Roquette Frères/Kommission*, Urt. v. 21.05.1976 EuGHE. 1976, 677, Rn. 11 und 12, und vom 12.06.1980 in der Rechtssache 130/79, *Express Dairy Foods*, EuGHE. 1980, 1887, Rn. 16 und 17). Rs C-397/98 *Metallgesellschaft* und Rs C- 410/98, *Hoechst*, Urt. v. 08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721, Rn. 86.

26 Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urt. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 205; Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urt. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn.112; Rs C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Beschluß v. 23.04.2008, EuGHE 2008 I-2875, Rn.114.

27 Rs C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit*, Urt. v. 17.10.1996, EuGHE 1996 I-5063, Rn. 49. Zusammenfassung im steuerrechtlichen Beschluß, Rs C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Beschluß v. 23.04.2008, Rn. 122-123, mit Hinweisen auf die Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 213 und 214, und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 119 und 120.

28 Rs C-397/98 *Metallgesellschaft* und Rs C- 410/98, *Hoechst*, Urt. v. 08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721, Rn. 90.

29 Hinweis des EuGH in einem Verfahren zu Rückerstattungsansprüchen: Rs C-192/95 bis C-218/95, *Comateb*, Urt. v. 14.01.1997, EuGHE. 1997 (I) I 165, Rn. 34.

30 Rs C-470/04, N, Urt. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn. 62 und 67.

3. Unmittelbarer Kausalzusammenhang

In bezug auf das Erfordernis eines unmittelbaren Kausalzusammenhangs zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den Betroffenen entstandenen Schaden muß das vorlegende Gericht prüfen, ob sich der behauptete Schaden mit hinreichender Unmittelbarkeit aus dem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ergibt, um den Mitgliedstaat zu dessen Ersatz zu verpflichten.³¹ Trotz dieser Prüfungskompetenz der nationalen Gerichte macht der EuGH in Einzelfällen klare Aussagen, wie im folgenden Fall: „Wenn keine Maßnahmen zur Umsetzung einer Richtlinie innerhalb der dafür festgesetzten Frist getroffen worden sind, um das durch diese Richtlinie vorgeschriebene Ziel zu erreichen, so stellt dies zwar als solches einen qualifizierten Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar. Wenn aber unmittelbar die einschlägigen Vorschriften der nicht fristgerecht umgesetzten Richtlinie angewandt wurden, löst die Nicht-Umsetzung als solche keine Haftung aus.“³²

Die Folgen unternehmerischen Entscheidungen, die zwar wegen gemeinschaftswidriger Vorschriften aber nicht zwangsmäßig getroffen werden, weisen keinen unmittelbaren Kausalzusammenhang auf. Der EuGH äußert sich diesbezüglich:

„Dagegen können jedoch weder die Entlastungen oder anderen steuerlichen Vorteile, auf die eine gebietsansässige Gesellschaft verzichtet hat, um eine zu Unrecht erhobene Steuer in voller Höhe auf eine andere Steuerschuld anrechnen zu können, noch der Schaden, der einer solchen Gesellschaft dadurch entstanden ist, daß die Unternehmensgruppe, der sie angehört, es zur Minderung ihrer gesamten steuerlichen Belastung für notwendig gehalten hat, eine Finanzierung durch Eigenmittel durch eine solche durch Darlehenskapital zu ersetzen, noch die Ausgaben, die den Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe bei der Anpassung an die fraglichen innerstaatlichen Rechtsvorschriften entstanden sind, durch eine auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Klage ausgeglichen werden, die auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer oder der in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge gerichtet ist. Solche Kosten beruhen nämlich auf Entscheidungen der Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe und können sich daher nicht zwangsläufig aus der Entscheidung des Vereinigten Königreichs ergeben, bestimmte an gebietsfremde Gesellschaften gezahlte Zinsen als ausgeschüttete Gewinne zu behandeln.“³³

4. Schadensbegrenzung

Zwar muß sich der Geschädigte nach einem allgemeinen, den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundsatz in angemessener Form um die Begrenzung des Schadens bemühen, wenn er nicht Gefahr laufen will, den Schaden selbst tragen zu müssen. Das nationale Gericht

kann mithin bei der Bestimmung des ersatzfähigen Schadens prüfen, ob sich der Geschädigte in angemessener Form um die Verhinderung oder Begrenzung des Schadens bemüht hat und ob er insbesondere rechtzeitig von allen ihm zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch gemacht hat.³⁴

Der Effektivitätsgrundsatz setzt Grenzen dafür, was bei klarer Rechtslage nach nationalem Recht als angemessene Schadensbegrenzung angesehen werden kann. Steuerrechtliche Beispiele liegen vor, auf die der EuGH auch in späterer Rechtsprechung hinweist.

Im Metallgesellschaft und Hoechst-Fall führt der EuGH aus, daß „die Ausübung der Rechte, die den Einzelnen aus den unmittelbar anwendbaren Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erwachsen, unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde, wenn ihre auf den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gestützten Erstattungs- oder Schadensersatzklagen bereits deswegen abgewiesen oder die erhobenen Ansprüche gekürzt werden müssten, weil die Betroffenen es unterlassen hatten, einen ihnen nach nationalem Recht nicht zustehenden Steuervorteil zu beantragen, um mittels Rechtsbehelfen unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die Ablehnung durch die Steuerbehörden vorzugehen.“

Die Sorgfaltspflicht bei einem Anspruch, den eine gebietsansässige Tochtergesellschaft und ihre gebietsfremde Muttergesellschaft auf Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße geltend gemacht hatten, die sie wegen der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft erlitten haben, verlangt nicht eine wegen eindeutiger Gesetzeslage aussichtslose Klage auf eine Option für die Besteuerung von Gruppeneinkommen.³⁵

Eine solche Haftungsbeschränkung wäre ein Anwendungsfall des Effektivitätsgrundsatzes, wenn die Anwen-

31 Rs C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 218.

32 Rs C-319/96, Brinkmann, Urte. v. 24.09.1998, EuGHE. 98 I 5258, Rn. 29.

33 Rs C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Urte. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn.113; Rs C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Beschluß v. 23.04.2008, Rn. 115.

34 Rs C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur und Factortame, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996, I-1029, Rn. 84-85; Rs C-397/98 Metallgesellschaft und Rs C-410/98, Hoechst, Urte. v.08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721, Rn. 101 Rs C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Urte. v. 13.03.2007, Rn 124; EuGHE 2007 I-2107, Rs C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Beschluß v. 23.04.2008, Rn. 127.

35 Rs C-397/98 Metallgesellschaft und Rs C-410/98, Hoechst, Urte. v. 08.03.2001, EuGHE 2001 I-1721 Rn. 106; Rs C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Urte. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107; Rn. 125; Rs C-201/05, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Beschluß v. 23.04.2008, EuGHE 2008 I-2875, EuGHE 2008 I-2875, Rn. 128.

derung der Bestimmungen über die Verkehrsfreiheiten unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde, wie es der EuGH erläutert: „Wenn die auf den Verstoß gegen diese Bestimmungen gestützten Erstattungs- oder Schadenersatzklagen schon deshalb abgewiesen oder die erhobenen Ansprüche gekürzt werden müssten, weil die betroffenen Gesellschaften es unterlassen hatten, bei der Steuerverwaltung die Gewährung einer steuerlichen Behandlung zu beantragen, die ihnen vom nationalen Gesetz, gegebenenfalls in Verbindung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen, verwehrt wurde, würde die Anwendung der Bestimmungen über die Verkehrsfreiheiten unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert.“³⁶

5. Die Steuerfälle

Schon 1996 lag der erste Steuerfall vor.³⁷ Die ersten Fälle betrafen Verstöße bei der Umsetzung von Richtlinien in verschiedenen Bereichen des Steuerrechts, dann kamen Fälle der Verstöße gegen die Grundfreiheiten dazu.

a) Steuerfälle zum Richtlinienrecht

Trotz der Prüfungscompetenz der nationalen Gerichte sah sich der EuGH in den ersten Steuerfällen veranlasst, festzustellen, daß die Voraussetzungen für eine Staatshaftung nicht vorlagen. Nur in einem Fall ist die festgestellte Vertragsverletzung geeignet, eine Staatshaftung zu begründen.

aa) Zur Mutter-Tochter-RL

Der erste Fall betraf Zinsverluste durch den Aufschub bis zum Ablauf der Mindestbeteiligungsfrist der Steuervergünstigung Gewinnerschüttung der Tochtergesellschaft. Der EuGH wies darauf hin, daß keine Rechtsprechung zur Auslegung der einschlägigen Vorschrift vorlag und:

„daß nahezu alle Mitgliedstaaten, die von der Ausnahmebefugnis Gebrauch gemacht haben, die gleiche Auslegung wie die Bundesrepublik Deutschland zugrunde gelegt haben. Diese Mitgliedstaaten glaubten anscheinend aufgrund der Beratungen im Rat, zu einer solchen Auslegung berechtigt zu sein.“³⁸

Das erforderliche Maß an Klarheit und Genauigkeit lag nicht vor.

bb) Zur Tabak-RL

In einem weiteren Fall sollte das neue Tabakrollenprodukt von Westpoint die günstigere steuerliche Behandlung von Rauchtobak mit den Vorteilen verbinden, die Zigaretten den Verbrauchern bieten. Der EuGH gab folgende Hinweise:

„Wenn keine Maßnahmen zur Umsetzung einer Richtlinie innerhalb der dafür festgesetzten Frist getroffen worden sind, um das durch diese Richtlinie vorgeschriebene Ziel zu erreichen, so stellt dies zwar als solches einen qualifizierten Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar. Im vorliegenden Fall besteht jedoch

kein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen dem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht und dem (...) angeblich entstandenen Schaden. Denn die (...) Behörden haben unmittelbar die einschlägigen Vorschriften der (...) Richtlinie angewendet (...). Der Umstand, daß die Definitionen der Zweiten Richtlinie nicht durch ministerielle Vorschriften umgesetzt worden sind, löst daher als solcher keine Haftung des Staates aus.“³⁹

Eine Verwaltungspraxis stellt normalerweise keine Umsetzung von Richtlinien dar, im Hinblick auf eine mögliche Staatshaftung ist sie aber zu berücksichtigen.

cc) Zur MwSt-RL

In einem Fall⁴⁰ lagen die Voraussetzungen für eine Staatshaftung vor. Es handelt sich dabei um einen Anwendungsfall der EuGH-Leitlinie zur Verletzung einer Vorschrift der 6. MwSt-RL, die den Mitgliedstaaten keine Option läßt und dem Einzelnen Rechte verleiht. Der EuGH führt dazu aus: *„Angesichts des eindeutigen Wortlauts dieser Richtlinie hatte der Mitgliedstaat keine gesetzgeberische Wahlmöglichkeit und verfügte nur über einen erheblich oder gar auf Null reduzierten Ermessensspielraum. Unter diesen Umständen kann die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts genügen, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß zu begründen“.*⁴¹

Der EuGH läßt die Einwände des Mitgliedstaates nicht gelten, nämlich, daß noch keine EuGH-Rechtsprechung zu den Vorschriften vorlag und daß kein Vertragsverletzungsverfahren anhängig war.⁴²

dd) Zusammenfassung

Der Beitrag der Steuerfälle zum Richtlinienrecht zu den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für das Staatshaftungsrecht kann damit folgendermaßen zusammengefaßt werden: Eine nicht fristgerechte Umsetzung einer Richtlinie stellt ein qualifizierter Verstoß dar, wenn das erforderliche Maß an Klarheit und Genauigkeit vorliegt. Ein eventueller Schaden weist aber nicht den nötigen Kausalzusammenhang auf, wenn die Steuerbehörde sich unmittelbar auf die Vorschriften der RL gestützt hat.⁴³ Eine fehlerhafte Umsetzung einer Richtlinie stellt zwar einen Verstoß dar, aber kei-

36 Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urte. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn 126; Rs C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Beschluß v. 23.04.2008, Rn. 129.

37 Rs C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit*, Urte. v. 17.10.1996, EuGHE 1996 I-5063.

38 Rs C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit*, Urte. v. 17.10.1996, EuGHE 1996 I-5063. Rn. 51-53.

39 Rs C-319/96, *Brinkmann*, Urte. v. 24.09.1998, EuGHE. 98 I 5258, Rn. 28-31.

40 Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493.

41 Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493, Rn. 40.

42 Rs C-150/99, *Lindöpark*, Urte. v. 18.01.2001, EuGHE 2001 I-493, Rn-42.

43 Rs C-319/96, *Brinkmann*, Urte. v. 24.09.1998, EuGHE. 98 I 5258.

nen qualifizierten Verstoß, wenn es sich um eine fakultative Ausnahmebestimmung handelt, die nicht klar im Hinblick auf den Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten ist.⁴⁴

b) Steuerfälle zu den Grundfreiheiten

Schon das klassische *Brasserie du Pêcheur*-Urteil betraf eine Grundfreiheit, nämlich die Warenverkehrsfreiheit. Die *Brasserie du Pêcheur* verklagte die BRD, nachdem das BierUrt. v. 12.03.1987 zum Reinheitsgebot den Verstoß festgestellt hatte, wegen erlittener Schäden in den Jahren 1981 bis 1987. In dem *Brasserie du Pêcheur*-Urteil stellt der EuGH dann fest, daß ein Urteil des Gerichtshofes, in dem der Verstoß zuvor festgestellt wurde, zwar ein entscheidendes, sein Vorliegen aber kein unbedingt notwendiges Kriterium für einen qualifizierten Verstoß ist.⁴⁵ Infolgedessen kann die Pflicht zum Schadenersatz nicht auf die Schäden beschränkt werden, die nach Erlass eines Urteils des Gerichtshofes, in dem der zur Last gelegte Verstoß festgestellt wird, eingetreten sind.⁴⁶

Bei den Grundfreiheiten ist die der ersten Voraussetzung zuzuordnenden unmittelbare Wirksamkeit⁴⁷ zwar seit 1974 erfüllt, aber offenkundige Diskriminierung – wie die Registrierung von Fischereifahrzeugen von der Staatsangehörigkeit abhängig zu machen,⁴⁸ – wurde schon vom Diskriminationsverbot in Art. 24 des OECD-Musterabkommens und in den bilateralen DBA's erfasst. Bekanntlich stammt der erste Fall im Bereich der direkten Steuern erst aus dem Jahr 1986. Die Besonderheit der Steuerfälle zu den Grundfreiheiten liegt an dem Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift.

Aus einem Verstoß gegen eine Grundfreiheit wird im Bereich der direkten Steuern und den Grundfreiheiten erst ein qualifizierter Verstoß, wenn die einschlägige Fallgruppe schon Gegenstand der EuGH-Rechtsprechung war, damit die Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu reagieren haben.

Der EuGH weist wiederholt darauf hin, daß die Folgen, die sich aus den durch den EG-Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten ergeben, in einem Bereich wie der direkten Besteuerung erst nach und nach deutlich geworden sind.⁴⁹ Zur Wegzugbesteuerung weist der EuGH darauf hin, daß der Gerichtshof zu der Zeit, als die streitige Besteuerungsregelung in Kraft trat, nämlich am 01. 01. 1997, noch nicht das Urteil *de Lasteyrie du Saillant* erlassen, in dem er erstmals entschieden hat, daß die Verpflichtung, als Voraussetzung für die Stundung einer in mehrfacher Hinsicht der Steuer im Ausgangsverfahren entsprechenden Steuer auf den Wertzuwachs von Wertpapieren Sicherheiten zu leisten, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.⁵⁰

Was die Besteuerung von Dividenden angeht, die gebietsansässige Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften erhalten haben, hatte der Gerichtshof außerdem

erst in den Urteilen *Verkooijen*, *Lenz* und *Manninen* Gelegenheit, die Anforderungen zu erläutern, die sich aus diesen Verkehrsfreiheiten insbesondere in Bezug auf den freien Kapitalverkehr ergeben.⁵¹ Das Gemeinschaftsrecht verpflichtete einen Mitgliedstaat nämlich außerhalb der von der Richtlinie 90/435 erfaßten Fälle nicht ausdrücklich, für eine gleichwertige Behandlung der von gebietsansässigen Gesellschaften und von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlten Dividenden im Rahmen der Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu sorgen. Das im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen aufgeworfene Problem ist somit bis zu den Urteilen *Verkooijen*, *Lenz* und *Manninen* in der Rechtsprechung des Gerichtshofes noch nicht als solches behandelt worden.⁵² Die mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen aufgeworfene Problematik war nämlich in der Rechtsprechung des Gerichtshofes bis zum Urteil *Lankhorst-Hohorst* vom 12.12.2002 noch nicht als solche behandelt worden.⁵³

Mit diesen Hinweisen begrenzt der EuGH den Zeitraum der grundsätzlichen ex-nunc Geltung der Grundfreiheiten. Eine zeitliche Begrenzung muß sonst im EuGH-Urteil selbst festgelegt werden. Zur Staatshaftung hat der EuGH zum Richtlinienrecht betont, daß ein EuGH-Urteil keine Voraussetzung für einen qualifizierten Verstoß ist. Mit den obigen Hinweisen sieht er das Vorliegen des von den nationalen Gerichten zu berücksichtigenden Maßes an Klarheit und Genauigkeit bei den Grundfreiheiten erst zum Zeitpunkt der erwähnten EuGH-Urteile an. Soweit ermöglichen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, daß das nationale Schadenersatzrecht nur Schäden berücksichtigt, die nach einem einschlägigen EuGH-Urteil eingetreten sind.

44 Rs C-283/94, C-291/94 und C-292/94, *Denkavit*, Urt. v. 17.10.1996, EuGHE 1996 I-5063.

45 Rs C-46/93, *Brasserie du Pêcheur*, Urt. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029; Rn. 93.

46 Rs C-46/93, *Brasserie du Pêcheur*, Urt. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029; Rn. 96.

47 Siehe Hinweis Rs C-470/04, N, Urt. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn. 66; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urt. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 211.

48 Rs C-48/93, *Factortame*, Urt. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996, I-1029, Rn. 61.

49 Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urt. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn. 121; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urt. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 215.

50 Rs C-470/04, N, Urt. v. 07.09.2006, EuGHE 2006 I-7409, Rn. 66.

51 Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urt. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 216.

52 Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urt. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 216.

53 Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urt. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn. 121.

Allgemein gilt, daß ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht offenkundig qualifiziert ist, wenn er trotz einer gefestigten einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit des fraglichen Verhaltens ergibt, fortbestanden hat.⁵⁴ Hilfreich sind insoweit die als Beschlüsse ergangenen Entscheidungen. Mit diesen drückt der EuGH aus, daß die Rechtsprechung, auf die er sich in dem Beschluß bezieht, nicht als Einzelfall anzusehen ist. Wenn die vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes abgeleitet werden kann, kann gemäß Art. 104 § 3 der Verfahrensordnung durch mit Gründen versehenen Beschluß entschieden werden.⁵⁵

V. Fazit

Zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts wird das nationale Recht herangezogen, das den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität unterliegt. Für den steuerrechtlichen Bereich unterliegen Rückerstattungsansprüche der zu Unrecht erhobenen Steuern mit Zinsen für gemeinschaftsrechtswidrige Steuern den Grundsätzen, wobei nationalrechtlich bestimmte Fristen der Rechtsicherheit dienen und nicht als solche gegen den Effektivitätsgrundsatz

verstoßen, jedoch dem Äquivalenz-Grundsatz entsprechen müssen. Als besondere Ausprägung des Effektivitätsgrundsatzes können weitere Schäden wie Absatzverringerung bei einem qualifizierten Verstoß unter die Staatshaftung fallen. Zur Bestimmung eines qualifizierten Verstoßes ist die Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die direkten Steuern sind die Folgen, die sich aus den Grundfreiheiten ergeben, erst nach und nach deutlich geworden, und die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ermöglichen, daß das nationale Schadenersatzrecht nur Schäden berücksichtigt, die nach einem einschlägigen EuGH-Urteil eingetreten sind.

- 54 Rs C-46/93 und C-48/93, *Brasserie du Pêcheur und Factortame*, Urte. v. 05.03.1996, EuGHE. 1996 I 1029, Rn. 57; Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Urte. v. 12.12.2006, EuGHE 2006 I-11753, Rn. 214; Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Urte. v. 13.03.2007, EuGHE 2007 I-2107, Rn. 120.
- 55 Beispiele: Rs C-279/99, C-293/99, C-296/99, C-330/99 und C-336/99, *Petrolvilla*, Beschluß vom 15.3.2001, Rn. 13; Rs C-233/05, *V.O.F. Dresuurstal Jespers*, v. 01.06.2006; Rs C-18/05 und C-155/05, *Salus und Villa Maria Beatrice Hospital* v. 06.07.2006; zu den Grundfreiheiten: Rs C-431/01, *Mertens*, Beschluß v. 12.09.2002, EuGHE 2002 I-7073; Rs C-492/04, *Lasertec*, Beschluß v. 10.05.2007; Rs C-102/05, *A und B*, Beschluß v. 10.05.2007; Rs C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Beschluß v. 23.04.2008 EuGHE 2008 I-2875.

Trusts im ErbStG – Steuerpflicht sofort, später oder niemals?

Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn*

I. Zivil- und ertragsteuerliche Vorüberlegungen

1. Einführung

Trusts erfreuen sich insbesondere im anglo-amerikanischen Rechtskreis großer Beliebtheit: Dort ersetzen sie als Nachlaßplanungsinstrument kontinental-europäische erbrechtliche Gestaltungsinstrumente wie Nacherbschaft, Testamentsvollstreckung etc. Weiter führen sie dort auch dazu, daß der Begünstigte eines Trusts noch nicht als zivilrechtlicher Volleigentümer des im Trust befindlichen Vermögens gilt. Dadurch spielen etwa Einschränkungen nach einem Erbfall aus dem Minderjährigenschutz heraus, die in viel stärkerem Umfang als in Deutschland auch bei einer vom Erblasser angeordneten Dauertestamentsvollstreckung zu beachten wären, keine Rolle. In Deutschland haben Trusts zuletzt in Zusammenhang mit Käufen von CDs seitens staatlicher Stellen, betreffend steuerlich nicht ordnungsgemäß deklarierte Konten, Bedeutung erlangt: Nicht selten ist Kontoinhaber nicht eine natürliche Person, sondern eine ausländische Familienstiftung oder ein Trust. In diesen Fällen stellt sich dann die Frage, ob neben der regelmäßig erforderlichen Nachdeklaration der bei der Einkommensteuer in der Vergangenheit nicht angegebenen Kapitalerträge

auch schenkungsteuerliche Besonderheiten allein deswegen bestehen, weil Vermögen zu irgendeinem zurückliegenden Zeitpunkt auf einen Trust übertragen worden ist.

Nachfolgend sollen – mit Schwerpunktbildung im ErbStG – Grenzfragen erörtert werden. Vorangestellt sind einige Ausführungen zur zivilrechtlichen und ertragsteuerlichen Behandlung des Trusts in Deutschland. Denn zivilrechtliche Restriktionen der Anerkennung eines Trusts beeinflussen wegen des Charakters der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer letztlich auch die Besteuerung nach dem ErbStG. Aus der Behandlung eines Trusts im EStG können schließlich für das ErbStG Rückschlüsse gezogen werden unter Beachtung der Tatsache, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Erbschaftsteuer nur sehr eingeschränkt und die Zurechnungsregelung in § 15 AStG gar nicht gilt.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

* Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt/FAStR, ist Partner der Sozietät Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Bonn.

2. Zivilrecht – Einschränkungen im deutschen Recht

Die Qualifizierung des Trusts¹, wenn es „den Trust“ in dieser Form überhaupt gibt, ist deshalb im einzelnen sehr schwierig, weil die Grenzen fließend sind. Zum Teil wird versucht zu differenzieren zwischen seiner Entstehung von Todes wegen und unter Lebenden, der Rechtsstellung des Errichters, des Trustees und des Begünstigten oder der Dauer.² Anders als die Familienstiftung, die derzeit noch auch auf ewige Dauer errichtet werden kann, kann der Trust z. B. nicht für einen längeren Zeitraum errichtet werden als auf die Lebensdauer des letzten im Zeitpunkt der Errichtung des Trusts lebenden Begünstigten zuzüglich weiterer 21 Jahre.³

Aus deutscher Sicht ist für den Trust zu beachten, daß er international privatrechtlich kein wählbares erbrechtliches Rechtsinstitut darstellt, soweit deutsches Erbrecht nach Art. 25 EGBGB Anwendung findet.⁴ Denn er ist im insoweit abschließenden deutschen Erbrecht nicht als zulässiges Nachfolgeinstitut vorgesehen. Daneben ist die Begründung eines Trusts an sachenrechtlich dem deutschen Recht unterliegendem Vermögen wegen der vom deutschen Sachenrecht nach der Rechtsprechung nicht nachvollziehbaren Aufspaltung zwischen dinglichen Rechten des Trustees und der Begünstigten ebenfalls unzulässig.⁵

Der Trust unter Lebenden ist für einen Deutschen grundsätzlich zulässig, weil im Schuldrecht der Grundsatz der freien Rechtswahl (EU-VO Rom I Art. 3, 4, früher Art. 27 Abs. 1 EGBGB)⁶ gilt. Der deutsche Gebietsansässige oder der deutsche Staatsangehörige kann deshalb auch deutsches Recht als maßgebliches Recht wählen. Ungeklärt ist jedoch die Behandlung des Inter-Vivos-Trusts nach dem Tod des Errichters. Zum Teil wird dazu die Auffassung vertreten, der Trust sei mit dem Tod in ein Nachlassgestaltungsinstrument umzudeuten und wäre damit unzulässig. Überwiegend wird jedoch die Fortdauer der Zulässigkeit des Trusts unterstellt.⁷ Kritisch dürfte es dann aber für Zuwendungen nach dem Tod des Errichters an den Trust werden. Sie werden sich an ihrer erbrechtlichen Zulässigkeit messen lassen müssen und deshalb bei deutschen Staatsangehörigen regelmäßig ausscheiden.

Manchmal wird im Ausland übersehen, insbesondere nach einem Wegzug des dem ausländischen Berater gegenüber sitzenden, inzwischen im Ausland ansässigen Trusterichters, daß nach dem BGH sachenrechtlich eine Reihe von dem deutschen Sachenrecht unterliegenden Vermögenspositionen nicht in einen Trust eingelegt werden können.

3. Einkommensteuerrecht

Für den Trust gilt im Ertragsteuerrecht das gleiche wie für eine ausländische Familienstiftung. Er ist zumindest mit inländischen Einkünften steuerpflichtig, weil er eine selbst-

ständige Vermögensmasse i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG darstellt.⁸ Bei ausgeprägter Stellung des Trusterichters wirkt sich die fehlende Rechtspersönlichkeit des Trusts aus Sicht des deutschen Rechts gegenüber einer rechtsfähigen ausländischen Familienstiftung dadurch aus, daß der Trust nach den Grundsätzen wirtschaftlichen Eigentums negiert wird und die Einkünfte weiterhin dem Errichter zugerechnet werden.⁹ Begünstigten wird Einkommen des Trusts dann zugerechnet, wenn es entweder an sie ausgeschüttet wird oder sie zumindest – wie beim „Strict-Trust“ – eine gesicherte Rechtsposition („Vested right“) an den Einkünften haben. Bei einem Discretionary-Trust, bei dem die Ausschüttung von Erträgen in das Belieben des Trustees gestellt ist und der Trust häufig größere Teile der Erträge thesauriert, greift die Vorschrift des § 15 AStG mit ihren Grundsätzen für eine Zurechnung von Einkommen an Steuerinländer ein. Zwar ist der Trust anders als die ausländische Familienstiftung nicht unmittelbar in der Vorschrift angesprochen, doch nach der Rechtsprechung wird der Trust als Zweckvermögen i. S. d. § 15 Abs. 4 AStG qualifiziert.¹⁰ DBA-Schutz besteht vielfach nicht, weil die Zurechnung nach § 15 AStG einem DBA vorrangig ist (vgl. § 20 Abs. 1 AStG).

Ertragsteuerlich kann ein Trust im Einzelfall sowohl im Ausland (z. B. der Grantor's Trust in den USA mit weitreichenden Befugnissen des Trustgründers)¹¹ oder auch im Inland¹² zu negieren sein. Dem inländischen Trusterichter, bei seiner beschränkter Steuerpflicht auch dem inländischen Trustbegünstigten, kann – in den Einzelheiten umstritten – auch thesauriertes und nicht an sie ausgeschüttetes Einkommen des Trusts zugerechnet werden (§ 15 AStG).¹³

1 Dazu *Mutter*, AG 2007, 637.

2 Vgl. *Schindhelm/Stein*, StuW 1999, 31.

3 *Schindhelm/Stein*, S. 34 m. w. N. in Fn. 35 dort.

4 Vgl. *Staudinger/Dörner*, Art. 25 EGBGB Rz. 45, 412.

5 BGH v. 13.6.1984, RIW 1985, 154, 156; *Bredow/Reich*, WiB 1995, 775, 777; vgl. auch LG München v. 6.5.1999, IPRax 2001, 459, m. Anm. *Schurig*, IPRax 2001, 446; a. A. *Daragan*, ZEV 2007, 204.

6 Vgl. *Palandt/Thorn*, BGB-Komm., 69. Aufl. 2010, Anh. zu EGBGB 26, Rom I, Art. 3 u. 4 Rz. 24.

7 Vgl. näher zum Streitstand *Schindhelm/Stein*, 37 ff.

8 BFH v. 05.11.1992 I R 39/92, BStBl. II 1991, 388.

9 BFH v. 05.11.1992.

10 BFH v. 02.02.1994 I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

11 Vgl. *Werdich*, IWB, F. 8, G. 3 265 (1995).

12 Vgl. BFH v. 05.11.1992, BStBl. II 1993, 388.

13 Nach dem Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland ist § 15 Abs. 6 AStG ab 01.01.2009 neu gefaßt worden; zur Altfassung und zu Details der Zurechnung näher AE zum AStG v. 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 15 ff.; zur Zurechnung nach § 15 AStG allgemein *Rundshagen*, in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, Stand 2010 § 15 Rz. 1 ff.; zur erneuten EU-Rechtsproblematik *F. Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, Stand 2010, § 15 Rz. 157 ff.

II. ErbStG – alte Rechtslage bis 1999

1. Bedeutung für die Gegenwart

Im ersten Moment könnte man versucht sein, die alte Rechtslage der steuerlichen Qualifikation von Trusts vor Eingreifen der erstmals für Erwerbe ab dem 05.03.1999 geltenden Tatbestände betreffend ausländische Vermögensmassen als wegen Zeitablaufs voraussichtlich überholt zu ignorieren. Da die Erbschaft-/Schenkungsteuer aber eine Stichtagssteuer ist (§ 9 ErbStG), tritt – gerade auch bei den durch Selbstanzeigen etc. aufgedeckten Konten – nicht selten der Fall einer jahrzehntelangen „gewohnheitsmäßigen Übung“ auf, also ein Alt-Trust, der jedenfalls vor dem 05.03.1999 errichtet worden ist. Insofern ist die Beurteilung, die vor allem durch Entscheidungen des RFH und des BFH geprägt wurde, für diese Altfälle wichtig:

Bis zum 04.03.1999 einschließlich galt für den ausländischen Nachlasstrust zumindest, daß bis zur Ausschüttung von Vermögen an die Begünstigten keine erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Zuwendung vorlag.¹⁴

2. Qualifikation im einzelnen

Für Erwerbstatbestände bis einschließlich 04.03.1999 (Stichtag der Steuerentstehung, § 9 ErbStG) war der Trust im ErbStG nicht geregelt. Von der Rechtsprechung entschieden wurden zunächst Fälle, in denen ein im Ausland lebender Trustgründer in der Trusturkunde eines Nachlasstrusts Begünstigte benannt hatte, die als Inländer die unbeschränkte, nur vom Erwerber abgeleitete Steuerpflicht auslösen. Für die Ableitung der persönlichen Steuerpflicht galten die üblichen Grundsätze. Wenn der Trustee lediglich den Nachlaß abzuwickeln hatte und innerhalb kurzer Zeit den Überschuß an die Begünstigten auszuschütten hat, wurde ein unbedingter Erwerb des Begünstigten angenommen, weil der Trustee dann lediglich die Stellung eines Testamentsvollstreckers im weiteren Sinne haben sollte.¹⁵ Oblag dem Trustee dagegen eine längerfristige Verwaltung des Trustvermögens und hatte er erst nach dieser Zeitspanne die Substanz an die vom Trusterrichter bestimmten Begünstigten auszuschütten, wurde dagegen ein aufschiebend bedingter Erwerb angenommen. Der Begünstigte hatte dann vorher nur ein Anwartschaftsrecht.¹⁶ Die Steuer nach dem ErbStG entstand erst mit dem Eintritt der Bedingung¹⁷ und richtete sich nach den Verhältnissen der Begünstigten zum Trustgründer. Vorher fehlte es an einer Bereicherung sowohl des Trustees mangels Erwerbs der „equitable interests“ als auch des Trustbegünstigten. Ursächlich war, daß der Trust auch bei zweistufiger Objektsqualifikation nicht etwa einer Stiftung oder einem Zweckvermögen, einer Treuhand oder erbrechtlichen Rechtsinstituten wie Vor- und Nacherbschaft, Testamentsvollstreckung etc. vergleichbar war.¹⁸

Zur Qualifikation des Trusts unter Lebenden im Erbschaftsteuerrecht war bis zum 31.12.1998 keine Rechtsprechung ergangen. Der Trust unter Lebenden konnte jedoch nicht anders als der Nachlasstrust beurteilt werden.¹⁹ Die Qualifikation als zeitlich aufschiebend bedingter Erwerb hatte Folgen insbesondere für die Anrechnung nach § 21 ErbStG: War die Übertragung auf den Trust im Ausland sofort steuerpflichtig, im Inland erst später bei Auskehrung an einen Begünstigten als aufschiebend bedingter Erwerb, sollte die Anrechnung bei mehr als fünf Jahre späterer Steuerentstehung in Deutschland nicht mehr möglich sein.²⁰ Um dieses für den Steuerpflichtigen nachteilige Ergebnis zu vermeiden, ist in Art. 12 Abs. 3 DBA USA/Deutschland deutschen Begünstigten eines Trust das Recht zur vorzeitigen Besteuerung ihres Erwerbs auf Antrag gewährt worden, was – wohl auch nach dem 04.03.1999²¹ – einzig den Erhalt der Anrechnungsmöglichkeit in zeitlicher Hinsicht sicherstellen soll.²²

3. Besteuerung von Erträgen des Trusts im ErbStG

Erträge des Trusts wurden insbesondere einem sog. „income beneficiary“, also einem Ertragsbegünstigten während der Laufzeit nach Art eines Bezugsberechtigten ähnlich § 15 AStG, wie einem Nießbraucher²³ zugerechnet, unter Anwendung der §§ 12 ff. BewG. Die danach zulässige Kapitalisierung, etwa bei schwankenden Erträgen auch nach § 15 Abs. 3 BewG unter Ansatz eines Durchschnittsjahreswertes, stieß an eine Grenze beim sog. „discretionary trust“: Dort schied eine Kapitalisierung mangels gesicherter Rechtspo-

14 Vgl. näher Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2010, § 2 Tz. 122 ff. m.w.N.

15 RFH v. 25. 11. 1930, RStBl. 1931, 122; v. 12. 5. 1938, RStBl. 1938, 717; BFH v. 20. 12. 1957 III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31. 5. 1961 II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 2. 2. 1977 II R 150/71, BStBl. II 1977, 425; v. 8. 6. 1988 II R 243/82, BStBl. II 1988, 808.

16 RFH, RStBl. 1935, 1366; 1936, 248; BFH v. 20. 12. 1957 III 250/56 U, BStBl. III 1958, 79; v. 31. 5. 1961 II 284/58 U, BStBl. III 1961, 312; v. 12. 5. 1970 II 52/64, BStBl. II 1972, 462; v. 28. 2. 1979 II R 165/74, BStBl. II 1979, 438; v. 7. 5. 1986 II R 137/79, BStBl. II 1986, 615 (617); v. 7. 6. 1989 II R 4/89, BFH/NV 1990, 235; Bellstedt, S. 826; Haas, S. 469 f.; Peiner, RIW 1993, 593, 599; Pöllath, § 39 Tz. 38; Pöllath, DStJG 10, 158, 159; a. A. Haarmann, a. a. O., für sehr lange Zeiträume der „in die Länge gezogenen erbschaftsteuerrechtlichen Transaktion“.

17 § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG.

18 Seibold, IStR 1994, 16, 18; Haarmann, S. 151, 162; C. Watrin, S. 169 ff.; Schindhelm/Stein, StuW 1999, 31, 43 ff.; Jülicher, IStR 1996, 575, 578 ff.; einschränkend für den auf lange Dauer angelegten dynastischen Trust oder den „discretionary trust“ zuvor Albrecht, S. 322; Sieker, S. 298; Haarmann, S. 157; vgl. auch Klein, S. 163 ff.

19 Ebenso Seibold, IStR 1994, 16, 17; Otto, RIW 1982, 491, 496 ff.; Arbt, S. 350; krit. Haarmann, S. 163.

20 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 55 f.

21 Hundt, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, DBA USA-ErbStG Art. 12 Rz. 40 ff.; Jülicher, IStR 2001, 179; a. A. Habammer, DStR 2002.

22 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2, Tz. 261 ff.

23 RFH, RStBl. 1936, 249; BFH, BStBl. III 1958, 82, BStBl. II 1972, 464; (jeweils Fn. 16); Brune, DB 1989, 294, 297.

sition des Begünstigten aus. Die Zuwendungen waren vielmehr einzeln im Zeitpunkt ihres Entstehens zu besteuern, dafür aber ggf. nach § 14 ErbStG zusammenzurechnen.²⁴ Eine etwaige Doppelbesteuerung der zugleich einkommensteuerpflichtigen Ausschüttungen wurde bis 31.12.1998 nach § 35 EStG a.F. begrenzt vermieden.

III. Besteuerung nach dem ErbStG nach geltender Rechtslage

1. Übersicht über die Behandlung des Trusts im ErbStG

Nach einer Anfrage aus Beraterkreisen in Hessen betreffend eine verbindliche Auskunft über die Steuerfreiheit einer Trustkonstruktion fürchtete die Finanzverwaltung, in einen Trust eingelegtes Vermögen bei der späteren Auskehrung an die Begünstigten auf Grund von Vollzugsdefiziten nicht mehr erbschaft- und schenkungsteuerlich erfassen zu können. Ergebnis war die ab 05.03.1999 – auch für Alt-Trusts – geltende neue „(Anti-)Trust-Gesetzgebung“ in § 3 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2, § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG:²⁵

Danach sind steuerpflichtige Tatbestände nunmehr sowohl die Dotierung eines Trusts von Todes wegen oder unter Lebenden als auch die Auflösung eines Trusts und der Erwerb von Zwischenberechtigten während der Laufzeit des Trusts. Anders als zuvor nach alter Rechtslage und auch anders als im anglo-amerikanischen Rechtskreis kommt es damit zu einer zeitlich nachgelagerten zweimaligen Besteuerung des Vermögensübergangs mittels eines Trusts, nämlich bei Ausstattung des Trusts und bei Auskehrung des Vermögens. Für die Einlegung von Vermögen in den ausländischen Trust gilt ohne Anwendbarkeit von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG wieder die Steuerklasse III, sofern unbeschränkte Steuerpflicht bestehen sollte.

Eine beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG wird nur sehr selten in Betracht kommen können, weil die der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegenden Vermögensgegenstände regelmäßig aus den bereits erwähnten sachenrechtlichen Einschränkungen nicht in einen Trust eingelegt werden können. Da in der Literatur jedoch vereinzelt vertreten wird, auch bei Unzulässigkeit eines Trusts nach deutschem Recht aus erbrechtlichen oder sachenrechtlichen Einschränkungen genüge die Wirksamkeit nach dem ausländischen Recht²⁶, sollte man nicht darauf vertrauen, bei zivilrechtlicher Unzulässigkeit des Trusts nach deutschem Zivilrecht der Trustbesteuerung nach dem ErbStG zu entgehen.

In § 20 ErbStG ist für die Dotierung des Trusts der Trust bzw. der Trustee zum Schuldner erklärt worden, entsprechend den Grundsätzen für Schenkung unter Lebenden bei Errichtung eines Trusts unter Lebenden auch zusätzlich

der Schenker – subsidiär.²⁷ Während über die Zulässigkeit gerade dieser Regelung anfangs gestritten wurde,²⁸ dürfte die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs gegen den Trustee nicht selten deshalb Probleme in der Praxis bereiten, weil kaum ein ausländischer Trustee gesteigertes Interesse an einer Reaktion auf die Steueranforderung deutscher Finanzbehörden zeigen wird. Nur bei Schenkungen unter Lebenden, bei denen auch der Schenker subsidiär haftet, wird, wenn er im Inland ansässig ist, deswegen gegen ihn ein faktisch durchsetzbarer Steueranspruch bestehen.

Besonders negativ bemerkenswert ist die Behandlung der Erwerbe sogenannter Zwischenberechtigter i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG. Über die Auslegung des Begriffs „Zwischenberechtigter“, die Zulässigkeit dieser Begriffsbestimmung überhaupt vorausgesetzt, bestehen erhebliche Differenzen. Es wird z.T. vertreten, es seien nur Vermögensausschüttungen, nicht aber Ertragsausschüttungen steuerpflichtig, z.T. wird die Steuerpflicht auf ausschließliche Ertragsbegünstigte im Unterschied zu zugleich anfalls- und bezugsberechtigten Begünstigten beschränkt, z.T. wird jede Ausschüttung während der Laufzeit des Trusts für erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig gehalten.²⁹

Eine Entlastung ist gem. § 356 EStG seit 01.01.2009 wieder in begrenztem Umfang durch Abzug gezahlter Erbschaftsteuer (nicht Schenkungsteuer!) von der Einkommensteuer möglich.³⁰

2. Steuerpflichtiger Übergang auf einen Trust

Zunächst streitig wurde – naheliegend auf Grund der zeitlichen Reihenfolge – die Frage, wann zunächst ein nach dem ErbStG ab 05.03.1999 steuerpflichtiger Vermögensübergang auf eine ausländische Vermögensmasse, also kon-

24 Haarmann, S. 163; Seibold, S. 18; vgl. auch Jülicher, IStR 1996, 575, 580.

25 Ausführlich Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2 Tz. 122 ff.; Gebel, ebenda, § 3 Tz. 322 ff., § 7 Tz. 332 ff. 337 ff.

26 Halaczinsky, NWB F. 10 (1999), 905, 906; i.E. zumindest bei sachenrechtlicher Unmöglichkeit der Einlegung von Positionen in den Trust eher abzulehnen.

27 BFH v. 29.11.1991, BStBl. III 1962, 323; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Tz. 26; danach muß die Steuerbehörde sich zunächst an den Erwerber halten.

28 Kritisch Gebel, ZEV 1999, 249; ders. in Troll/Gebel/Jülicher, § 20 Tz. 42 ff.; Klein, FR 1999; Schindhelm/Stein, FR 1999, 880, 885. Zu beachten ist aber, daß die Schuldnerereignis des im Ausland ansässigen Erwerbers auch nach bisheriger Regelung des § 20 ErbStG vorgegeben war. Die Anknüpfung an die Inländerereignis des Erwerbers bzw. Schenkers bzw. an den beschränkt steuerpflichtigen Übergang von Inlandsvermögen reichte aus.

29 Vgl. zum Ganzen; Söffing/Kirsten, DB 1999, 1620, 1630; Eisele, INF 1999, 324, 327; Halaczinsky in NWB F. 10 (1999), 905, 906; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 7 Tz. 346; Jülicher, ebenda, § 2 Tz. 124; ders., IStR 1999, 202, 203; Schindhelm/Stein, FR 1999, 880, 886.

30 Vgl. näher die EStG-Kommentare zu § 35b EStG; daneben Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 23 Tz. 41 ff.

kret einen Trust, anzunehmen ist. Hierfür gelten zunächst allgemeine Grundsätze des ErbStG. Zugleich ist aber zu berücksichtigen, daß wegen der spezial-gesetzlichen Begriffsbildung („Vermögensmasse ausländischen Rechts, auf Bindung von Vermögen gerichtet“) normspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Insbesondere da die Vermögensübertragung auf den Trust bzw. eine ausländische Vermögensmasse hinsichtlich der Steuerklasseneinteilung deutlich schlechter behandelt wird als die Übertragung auf den zumeist mit dem Trusterrichter näher als in Steuerklasse III verwandten Begünstigten, werden besondere Anforderungen zu stellen sein. Entgegen einer anfangs im Schrifttum geäußerten Einschätzung³¹ schließt aber allein die freie Widerruflichkeit der Vermögensübertragung an den Trust (z. B. Bezeichnung als „revocable trust“, „grantor’s trust“) den Steuertatbestand nicht aus, entsprechend wie es für eine frei widerrufliche Schenkung im Regelfall vom BFH entschieden ist³²; die freie Verfügungsbefugnis der Vermögensmasse bzw. ihrer Organe ist aber trotzdem eine notwendige Voraussetzung, um eine nach dem ErbStG steuerpflichtige Bereicherung des Trusts zu unterstellen.³³ Die „Ausstattung einer Vermögensmasse“ ist aber – im Unterschied zu ihrer Bildung i. S. d. z. B. § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG – jede Dotierung auch zu einem späteren Zeitpunkt, eben nicht nur eine bloße „Erstausstattung“.³⁴

Die entsprechende Rechtsprechung des BFH zu ausländischen Familienstiftungen³⁵ ist deshalb gleichsam nach einem „Erst-Recht-Schluß“ auf Vermögensmassen ausländischen Rechts wie Trusts anzuwenden, die – anders als Stiftungen – im Sitz- bzw. Errichtungsstaat nicht einmal zivilrechtlich eine uneingeschränkte Rechtspersönlichkeit innehaben.³⁶ Für die im einzelnen schwierige und wohl nur einzelfallabhängig zu entscheidende Abgrenzung werden eine Reihe von Kriterien entscheidend sein.³⁷

Die vorgenannte Rechtsprechung, die den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Vermögensübergangs hinausschiebt, hat auch „Fernwirkungen“ in das Steuerstrafrecht bei Aufdeckung zuvor nicht deklarerter, auf Trusts lautender Konten³⁸, die sich aber wohl vorwiegend auf zu Lebzeiten errichtete Trusts beschränken: Denn in allen Fällen der Errichtung eines Nachlaßtrusts wird eine zeitlich hinausgeschobene Vermögensübertragung auf den Trust regelmäßig ausscheiden, weil der Errichter posthum keine Rechte zurückbehalten kann. Aus den gleichen Gründen werden bei späterem Tod eines Errichters eines Trust zu Lebzeiten auch seine, die sofortige Steuerpflicht eines Vermögensübergangs auf den Trust ausschließenden Sonderrechte „kollabieren“³⁹, so daß es spätestens zu diesem Zeitpunkt zu einer Besteuerung kommt. Da der Stichtag der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) alle Merkmale des Tatbestandes bestimmt, können sich durch einen zeitlich hinter die tatsächliche Datierung hinausgeschobenen Stichtag Änderungen ergeben: Zwischenzeitliche Wertzuwächse – im Einzelfall aber auch Wertver-

luste – sind relevant. Bei lebzeitigen Zuwendungen i. S. d. § 7 ErbStG kann sich die persönliche Steuerpflicht ändern.

Noch nicht geklärt ist, wie sich eine aktuelle Entscheidung des FG Bremen⁴⁰ auswirkt: Danach soll die Auskehrung des Vermögens an einen Nachbegünstigten einer Stiftung stets einen steuerpflichtigen Erwerb i. S. d. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG darstellen. Würde man dem im Ergebnis folgen, würde sich die persönliche Steuerpflicht des Erwerbers aus der Stiftung – und damit auch wohl des Erwerbers aus einem Trust – stets nach dem Status des Gründers als „fiktiver Erblasser“ richten. Es entfiel in jedem Fall der Zwischenerwerb des Konstrukts, sondern es läge stattdessen ein Direkterwerb zwischen natürlichen Personen vor.

Die Entscheidung erscheint in ihrem dogmatischen Aufbau und der gezogenen Parallele zu Verträgen zu Gunsten Dritter allerdings angreifbar: Denn das ErbStG sieht sowohl in § 3 als auch in § 7 Spezialtatbestände für die Einschaltung von Stiftungen sowie von ausländischen Vermögensmassen (wie Trusts) vor, mit denen sich das Gericht in der Argumentation im Hinblick auf ihren etwaigen Vorrang hätte auseinandersetzen müssen. Auch erscheint die Fiktion eines Erwerbs vom Erblasser nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG angreifbar, denn das Gericht behandelt die Verpflichtung der Stiftung des Vermögens für den Gründer zu halten, exakt gleich wie die nach seinem Tod geltende Verpflichtung zu Gunsten Nachbegünstigter. Das dürfte nicht der Rechtsstellung der Beteiligten und der tatsächlichen Handhabung von Stiftungen oder von Trusts entsprechen. Denn bei ihnen bedeutet der Tod des Gründers regelmäßig eine einschneidende Zäsur.

31 *Füger/v. Oertzen*, IStR 1999, 11, 13; *Söffing/Kirsten*, DB 1999, 1626, 1630.

32 BFH v. 13.09.1989 II R 67/86, BStBl. II 1989, 1034; *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, § 7 Tz. 34.

33 *Fischer*, in *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl. 2010 (zit. F/J/P/W), § 7 Rz. 442.

34 *Griesel*, in *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, ErbStG, 1. Aufl. 2009 (zit. D/H/R), § 7 Rz. 166; a. A. *Schuck*, in *Viskorf u.a.*, ErbStG, BewG, 3. Aufl. 2009, § 7 ErbStG, Rz. 152.

35 V. 28. 6. 2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669; Anm. *Schmid*, ZEV 2007, 442; Anm. *Mutter*, ZEV 2007, 443; dazu *Demuth*, BB 2007, 2388; *Eisele*, NWB F. 10 (2007), 1625; *Jülicher*, ZErB 2007, 361; *Kamps*, ErbStB 2007, 342; *Mutter*, FS Spiegelberger, 2009, 1330, 1334 ff.; *Weber/Zürcher*, DStR 2008, 803; *Wienbracke*, StBp 2008, 153.

36 Ebenso *Jorde/Götz*, in FS Spiegelberger, 1301, 1319; vgl. auch zum sog. „Grantor’s“ Trust FG Ba.-Wü. v. 15.07.2010 7 K 38/07, n.v.

37 Vgl. auch *Burchert*, INF 2004, 854, 857; *Breithaupt*, ErbBStg. 2004, 221; *Mutter*, FS Spiegelberger, 1330, 1334 ff.; *Stahl*, KÖSDI 2004, 14328, 14335; vgl. auch *Schütz*, DB 2008, 603, 607, u. *Wienbracke*, Stbp 2008, 153, 158 f.: generell keine Sofortsteuer bei einem „Grantor’s trust“.

38 Vgl. zur Amnestie 2004 *Breithaupt*, ErbBStg. 2004, 221; *Buchert*, INF 2004, 854; aktuell *Bron/Seidel*, ErbStB 2010, 111.

39 Vgl. *Jülicher*, ZErB 2007, 361, 365.

40 V. ►► 16.06.2010 1 K 18/10, ZErB 2010, 303 (Ls.).

3. Spätere Auslösung einer Steuerpflicht bei „Kollabieren“ von Sonderrechten

Die Besteuerung kann weiter – allerdings nicht als Erwerb einer Vermögensmasse ausländischen Rechts – dann einsetzen, wenn zwar mit dem Tod des Trustgründers seine Sonderrechte enden, aber unmittelbar ein – wiederum die notwendige Bindung der Vermögensmasse „aus der anderen Richtung“ ausschließender – Sofortterwerb des Erwerbers zu unterstellen ist. Das kann dann der Fall sein, wenn er die jederzeitige Auskehrung des Vermögens an sich verlangen kann, z. B. auch der insoweit befugte alleinige Trustee ist.⁴¹ Hierfür wird man zwar nicht auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abstellen können.⁴² Jedoch wird auch eine „Potestativbedingung“⁴³ wohl dann nicht aufschiebend bedingt in Bezug auf die Steuerentstehung wirken können, wenn sie allein vom Willen des Erwerbers abhängt. Denn andernfalls hätte er es in der Hand, die Steuerentstehung beliebig hinauszuzögern.

4. Auflösung des Trusts

Die Steuerpflicht kann sachlich (vgl. aber 3.2 a. E.) nur nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG als Erwerb unter Lebenden eintreten. Auch wenn sich der BFH in der Entscheidung vom 28.06.2007 nicht mit der Zeitspanne zwischen Tod des Gründers einer Stiftung bzw. hier eines Trusts und der Auflösung des Konstruktes beschäftigen mußte, läßt sich aus dem Urteil nur für Fälle sofortiger Verfügungsmacht des Erwerbers ab Ausfall des Gründers rechtfertigen, das Dazwischentreten des Trusts ggf. zu negieren (vgl. oben 3.3).

Wegen des uneingeschränkten Verweises in § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG auf § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestimmt sich die anwendbare Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Trustgründer und Begünstigten⁴⁴, wobei die Steuerklassenfiktion eng auszulegen ist⁴⁵ und nicht etwa weitere Merkmale wie die Ableitung der persönlichen Steuerpflicht nach § 2 ErbStG beeinflusst.

Die maßgebliche Steuerklasse ist bei Erwerben aus dem Trust auch dann vom Verhältnis des Begünstigten zum Trusterrichter herzuleiten, wenn während der Laufzeit des Trusts eine Person, z. B. der Trustee, mit einer sog. „power of appointment“ ausgestattet ist, also selbst Begünstigte bestimmen darf. Die Rechtslage ist nicht anders als bei der Auswahl eines oder mehrerer Bedachten eines Vermächtnisses durch einen Dritten (§ 2151 BGB).

5. Sonderfall Rückfall an den Trust-Gründer

Der Auswählende verfügt jeweils nicht über sein eigenes Vermögen. Besondere Vorsicht hat zu gelten, wenn der Trusterrichter aus dem Trust Vermögensausschüttungen oder Ertragsausschüttungen als Anfalls- oder als Zwischenberech-

tigter, nicht aber auf Grund vorbehaltenen Widerrufs beim „revocable trust“, erhalten soll und zum Zeitpunkt seines Erwerbs z. B. wegen seiner Gebietsansässigkeit unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Es ist nicht ausgeschlossen, daß in diesen Fällen Steuerklasse III anzuwenden ist, auch wenn er in entsprechender Anwendung (vgl. oben 3.4) der Grundsätze über ein vorbehaltenes Rückforderungsrecht bei gleichzeitiger Erstattung früher gezahlter Steuer steuerfrei erwerben müßte.⁴⁶ Der Trusterrichter muß sich seine Anfallsberechtigung im übrigen spätestens bei Vermögensübergang auf den Trust vorbehalten haben.⁴⁷

6. Besteuerung von Zwischenberechtigten

Während bei Stiftungen ordentliche, d. h. durch die Satzung gedeckte Ausschüttungen steuerfrei sind, weil die Stiftung auch die entsprechenden Lasten bei ihrem Erwerb nicht abziehen kann,⁴⁸ können diese Ausschüttungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG bei Trusts etc. als Erwerbe sog. „Zwischenberechtigter“ steuerpflichtig sein. Die Steuerpflicht besteht unabhängig von der Einkommensteuerpflicht der Ausschüttungen. Die Doppelbesteuerung kann seit 01.01.2009 nur in den engen Grenzen des § 35b EStG i. d. F. ErbStRG 2009 bei der Einkommensteuer – auf fünf Jahre befristet – gemildert werden.⁴⁹ Dagegen wird die Möglichkeit, nach Wahl der Jahressteuer nach § 23 ErbStG diese als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer später abzuziehen, als kaum noch realisierbar angesehen.⁵⁰ Generell hat der BFH ein Verbot der Doppelbesteuerung ein und desselben Vorgangs mit Einkommen- und Erbschaftsteuer wiederholt abgelehnt, zuletzt auch seitens des Erbschaftssteuerensats bei zum steuerpflichtigen Nachlaß zählenden Stückzinsen, die erst nach dem Tod, am Ende des Veranlagungszeitraums des Todesjahres einkommensteuerrelevant werden.⁵¹ Eine Übermaßbesteuerung bei Summierung der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer und der Steuersätze der Erbschaftsteuer bei kapitalisierten Nutzungsrechten auch in

41 Vgl. näher Jülicher, ZErB 2007, 361, 366.

42 Anders als im EStG, vgl. dazu BFH ►► v. 25.06.2009 IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182, zu § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

43 Vgl. dazu Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 12/Tz. 26.

44 Habammer, DStR 2002, 425.

45 BFH ►► v. 17.03.2010 II R 46/08, BStBl. II 2010, 554.

46 Bremer, in Grotherr, S. 1577, 1595; Götzberger, S. 87; Jülicher ZErB 2007, 361, 364; a. A. z. B. Hergeth, ZErB 2005, 270, 276.

47 Bremer, a. a. O.

48 § 10 Abs. 7 ErbStG, vgl. Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 7/Tz. 334, § 10/Tz. 264.

49 Vgl. dazu auch Schmidt/Dranseck, § 35b Rz. 27; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 23/Tz. 41 ff.

50 Vgl. dazu aktuell Geck, DStR 2010, 1977 m. w. N.

51 BFH ►► v. 17.02.2010 II R 23/09 BStBl. II 2010, 643, Anm. Crezelius, ZEV 2010, 328.

Steuerklasse I erscheint naheliegend.⁵² Die etwaige Korrektur dürfte aber – entsprechend der Entscheidung des BFH zur Erbschaftsteuer auf latent einkommensteuerpflichtige Stückzinsen⁵³ – eher bei der Einkommensteuer als der – entsprechend der zeitlichen Reihenfolge – zweiten belastenden Steuer anzusetzen haben.

Die Besteuerung der Zwischenberechtigten wird, jedenfalls bei satzungsgemäß an sie ausgeschütteten Erträgen, als systemwidrig anzusehen sein.⁵⁴ Das spricht für eine enge Auslegung des Anwendungsbereichs des ohnehin „dogmatisch wenig durchdachten“ Begriffs.⁵⁵ Damit läßt es sich auch rechtfertigen, auf Grund einer grammatikalischen Wortlautauslegung als zwischenberechtigt nur denjenigen anzusehen, der weder anfangs- noch endberechtigt ist. Damit wird in jedem Fall der Trustgründer selbst, der die Regelung vorgibt, ausscheiden müssen, denn er kann auf Grund seiner Anfangsberechtigung wohl kaum zugleich Zwischenberechtigter sein.⁵⁶ Auch der zugleich (End-)Anfallsberechtigter dürfte an sich bei grammatikalischer Auslegung nicht erfaßt sein, was aber deutlich unsicherer erscheint.

Ob darüber hinaus sämtliche Nutznießer allein mangels eines Vermögenserwerbs als Zwischenberechtigte ausscheiden⁵⁷, erscheint eher zweifelhaft. Denn der BFH hat in der Rechtsprechung zu Trusts vor dem 5.3.1999 die Inhaber von Life Interests etc., sog. „income beneficiaries“, als Nutzungsberechtigte bzw. Nießbraucher behandelt (oben, 2.3). Von daher ist es naheliegend, daß der Begriff des Zwischenberechtigten gerade bei den Vermögensmassen ausländischen Rechts mit erfaßten Trusts diese Personen einbeziehen wollte.⁵⁸ Nach einer Mindermeinung sollen von den Vermögensausschüttungen nur vorzeitige Vermögensausschüttungen an einen Anfallsberechtigten erfaßt sein.⁵⁹ Allein hierfür wäre allerdings die Regelung zu Zwischenberechtigten nicht nötig gewesen, weil bei Stiftungen diese Erwerbe zwar nicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (mangels einer „Teilauflösung“) erfaßt wären, aber als freigebige Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. ErbStG.⁶⁰

IV. Intertemporale Abgrenzung: Anwendung der Vorschriften auf Alt-Trusts mit Errichtungsdatum vor dem 05.03.1999

1. Gesetzlicher Hintergrund

Der Gesetzgeber des StEntlG 1999/2000/2002 hatte im Hinblick auf Trusts weniger eine Entlastung als vielmehr eine deutlichere Belastung bei Einschaltung von Trusts in die Vermögens- und Steuerplanung beabsichtigt. In der Gesetzesbegründung⁶¹ war die Absicht klar umschrieben, daß es dem Gesetzgeber mißfiel, daß Trusts zur Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerersparnis in der Vergangenheit eine erhebliche Bedeutung erlangt hatten, „weil bei dieser Kon-

struktion keine Steuerpflicht oder erst mit zeitlicher Verzögerung eine Steuerpflicht ausgelöst wird“. Entsprechend setzten die neuen Tatbestände schwerpunktmäßig zunächst bei dem vormals steuerfreien Vermögensübergang auf den Trust ein, in Verbindung mit der Steuerklasse III in vielen Fällen noch bewusst prohibitiv. Man wird wohl auch befürchtet haben, nach Errichtung von Trusts in zum damaligen Zeitpunkt nicht durch bilaterale Vereinbarungen zum Auskunftsaustausch gebundene Jurisdiktionen im „Steuer-oasen-Verdachtsumfeld“ (z.B. Kanalinseln, Karibik-Zone) keine oder keine zuverlässig verifizierbaren Auskünfte zu erhalten.

Bei der Auflösung eines Trusts war das vorherige tatbestandliche Defizit nicht vorhanden. Denn nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG konnte eine freigebige Zuwendung an eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person, also eine „in die Länge gezogene Transaktion“, mit Vollendung des Tatbestandes (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG: Ausführung der Zuwendung) zumindest bei Auflösung besteuert werden.

2. Übergangswirkungen

a) Substanzführungen

Die intertemporale Überleitungsvorschrift des StEntlG zeigt dann – abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen für die §§ 13a ff. ErbStG – auch klar den Willen des Gesetzgebers: „Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuerart am 4. März 1999 entstanden ist oder entsteht.“

Wie im ErbStG üblich, ist damit für die zeitliche Anknüpfung einer Gesetzesänderung der einzelne Erwerbstatbestand maßgeblich. Es kommt nicht etwa auf ein einziges wirtschaftlich zu wertendes Konstrukt an, das ggf. rechts-technisch mehrere Erwerbstatbestände verklammert.

52 Vgl. Jülicher, IStR 1999, 202, 203; Korn, KÖSDI 1999, 11964, 11988; a.A. wohl für Nießbraucher ► Hess. FG v. 26.04.2005 13 K 1460/02, n.v.

53 BFH v. 17.2.2010 II R 23/09, BStBl. II 2010, 641.

54 Birnbaum/Lohbeck/Pöllath, FR 2007, 479, 486.

55 Fischer, in FfJ/P/W, § 7 Rz. 471.

56 So zu Recht Schuck, in Viskorf u.a., § 7 ErbStG Rz. 161; Fischer, in FfJ/P/W, § 7 Rz. 471.

57 So Schuck, a.a.O.

58 Vgl. Eisele, INF 1999, 324, 327; Halaczinsky, IWB, F. 10, 905, 906; Korn, KÖSDI 1999, 11964, 11988; Bödecker, IWB F. 3 (1999), G. 9, 135, 138; Verstl, S. 103; vgl. auch Jülicher, IStR 1999, 202, 203; offen lassend Schindhelm/Stein, StuW 1999, 880, 886, u. Bremer in Grotherr, 1577, 1594.

59 Söffing/Kirsten, DB 1999, 1626, 1630; vgl. auch § 7/Tz. 346.

60 Vgl. Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 7/Tz. 338.

61 BT-Drs. 14/23 v. 09.11.1998, S. 200; vgl. dazu auch Gebel, ZEV 1999, 249.

Daraus folgt, daß auch für Alt-Trusts, die vor dem 05.03.1999 errichtet worden waren, für damit in Zusammenhang stehende Tatbestände nach dem 04.03.1999 die neue Rechtslage gilt. Insofern kann es insbesondere Bedeutung erlangen, daß bei der Nachfolgeplanung vielfach ein Trust zu Lebzeiten errichtet wird, aber erst aufgrund der testamentarischen Verfügung beim Tod das Vermögen bzw. zumindest ein größerer Teil des Vermögens des dann verstorbenen Trustgründers in den Trust überführt wird. Bei den im Zuge der Schwarzgeldkonten „aufgeflogenen“ Trusts als Kontoinhaber handelt es sich dagegen zumeist um noch zu Lebzeiten errichtete Trusts, in die aber auch zu verschiedenen Zeitpunkten Vermögen eingelegt bzw. auf das betreffende Konto eingezahlt worden ist.

Deshalb ist eine steuerpflichtige Dotierung nach dem ErbStG im Hinblick auf den Stichtag der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) zu qualifizieren und dann z.B. auf Steuerfreiheit (vor dem 05.03.1999) oder Steuerpflicht (nach dem 04.03.1999) hinsichtlich des sachlichen Tatbestandes zu untersuchen. Insoweit sollen Überlegungen zur persönlichen Steuerpflicht (Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung) oder zur sachlichen Steuerpflicht des Steuerobjekts (Inlandsvermögenseigenschaft nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG) hier nicht interessieren.

Ggf. sind bei wiederholter Zuführung von Geldbeträgen zu einem auf einen Trust lautendes Konto, wenn jeweils überhaupt nach der Abgrenzung zwischen unbeachtlicher Treuhand und einer Übertragung auf einen anderen Rechtsträger mit dessen freier Verfügungsbefugnis eine steuerpflichtige Zuwendung vorliegt, verschiedene Ergebnisse je nach Zeitpunkt der Steuerwirksamkeit der Vermögenszuführung denkbar. Für die Finanzverwaltung wird es selbstverständlich interessant sein, den Zeitpunkt des steuerwirksamen Vermögensübergangs auf den Trust als möglichst hinter dem 04.03.1999 liegend zu unterstellen. Anders als bei Familienstiftungen geht es bei Trusts nicht nur um den Zeitpunkt der i. E. meist unzweifelhaften Steuerpflicht zu irgendeinem Zeitpunkt, sondern an dieser zeitlichen Schnittstelle um die Steuerpflicht überhaupt.

Für den Steuerpflichtigen besteht das Risiko, daß bei einem Trust, den er bereits für vor Jahrzehnten steuerwirksam und damit letztlich mangels die Übertragung erfassenden Tatbestandes als steuerfrei errichtet hielt, die Besteuerung doch noch bei späterem Entfallen der Sonderrechte des Trustgründers – nach dem 04.03.1999 – einsetzen kann. Das betrifft seltener den lebzeitigen Verzicht auf diese Sonderrechte, sondern in den meisten Fällen den Tod des Trustgründers. Denn spätestens dann müssen posthum denklogisch nicht mehr ausübbar Rechte „kollabieren“, so daß gegen die Steuerpflicht des Trusts in Steuerklasse III nur noch eingewandt werden könnte, die starke Rechtsstellung des Begünstigten im Einzelfall ab dem Tod des Trustgrün-

ders habe aufgrund seiner sofortigen uneingeschränkten Verfügungsfreiheit das Dazwischentreten des Trusts als Erwerber und dann wieder Zuwender verhindert (vgl. oben 3.3). Denn wiederum läge letztlich nur ein Direkterwerb zwischen natürlichen Personen vor, der nach dem konkreten Verwandtschaftsverhältnis in bezug auf die anwendbare Steuerklasse i. S. d. § 15 ErbStG zu beurteilen wäre.

b) Ausschüttungen

Von der intertemporalen Abgrenzung sind selbstverständlich dann auch die Fälle betroffen, wenn der Übergang des Vermögens auf den Trust noch steuerfrei mangels tatbestandlicher Erfassung gewesen ist, aber zu einem späteren Zeitpunkt, aber erstmals nach dem 04.03.1999, als solche steuerpflichtige Ausschüttungen aus dem Trust bei Auflösung oder während dessen Laufzeit stattfinden. Dabei ist zunächst ohne Bedeutung, ob Vermögen oder Erträge ausgeschüttet werden. In all diesen Fällen greifen die neuen Tatbestände, namentlich § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG. Vorteil gegenüber der Besteuerung der Ausschüttung aus einer Stiftung ist, daß, wenn es zu einer Steuerpflicht kommt, wegen der zwingenden Verweisung in § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG auf § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG alle Ausschüttungen aus Trusts vom Steuerklassenprivileg der anwendbaren Steuerklasse zwischen Trustgründer und konkretem Ausschüttungsempfänger profitieren. Für die Empfänger von Stiftungsleistungen ist demgegenüber die Rechtslage hier schlechter: Denn ein nicht bei Auflösung der Stiftung stattfindender Erwerb fällt tatbestandlich unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, so daß zwingend die Steuerklasse III für den Erwerb von einer juristischen Person eingreift.⁶²

Schließlich bleiben die Fälle übrig, in denen der Tatbestand, der nach dem 04.03.1999 zu einer Steuerpflicht führt, zweifelsfrei vor dem 05.03.1999 verwirklicht wurde. In diesen Fällen kam es nur mangels tatbestandlicher Erfassung des Vorgangs im ErbStG nicht zu einer Steuerpflicht. In diesen Fällen wird eine „Nachholung“ nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG nicht stattfinden dürfen. Gemeint sind denklogisch nicht die Fälle der Vermögensübertragung auf den Trust oder der Vermögensübertragung aus dem Trust an den Begünstigten. Hier wird ein singulärer Vorgang verwirklicht, der, wenn er überhaupt nach dem ErbStG mit dem Ausführungszeitpunkt einer lebzeitigen Zuwendung i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zusammengefallen wäre, nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Gesetzeslage zu beurteilen ist.

Betroffen sind vielmehr die Fälle, in denen ein Kapitalnutzungsrecht (also die Position eines „income beneficiary“) bereits wirksam zu einem früheren Zeitpunkt erworben wurde und später, nämlich nach dem 04.03.1999, noch – wiederholte – laufende Ausschüttungen stattfanden: In die-

⁶² Gegen eine sog. Teilaufhebung bereits früh RFH v. 11.05.1938, RStBl. 1939, 789; vgl. auch *Moench/Kien/Hübert/Weinmann*, ErbStG, Stand 2010, § 1 Rz. 28; *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, § 15 Tz. 124.

sen Fällen wird eine Sperrwirkung der Tatbestandmäßigkeit des zurückliegenden Erwerbs eines kapitalisierten Nutzungsrechts nach § 12 Abs. 1 ErbStG eintreten. Unabhängig davon, in welcher Form letztlich der Erwerb besteuert worden ist und ob er überhaupt aufgrund einer dem Vorgesprochenen entsprechenden Deklaration erfaßt worden ist, hat der Erwerb jedenfalls unter der Rechtslage des alten Rechts stattgefunden. Ähnlich den Fällen der unzutreffenden Besteuerung eines Vorerwerbs nach § 14 ErbStG darf kein „Nachholeffekt“ stattfinden. Es ist nicht etwa zulässig, einzelne Zuwendungen unter Berücksichtigung der nach dem 04.03.1999 geltenden Regelungen zu besteuern, die vielleicht auch in anderen Bereichen (Steuersätze, Bewertung einschl. Höchstgrenze nach § 16 BewG für den Jahreswert von Nutzungen) ungünstiger für den Steuerpflichtigen sind. Das Verbot widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO), das bei der Erbschaftsteuer als Stichtagssteuer auch die Besteuerung zu

zwei verschiedenen Zeitpunkten, zumeist als Schenkung oder als Erwerb von Todes wegen, verbietet, schützt hier auch vor einer „virtuellen“ zweimaligen Besteuerung.

Die Beurteilung des dem deutschen Zivilrecht fremden Trusts nach anglo-amerikanischem Recht bleibt auch über 10 Jahre nach Einführung der Tatbestände zur Besteuerung ausländischer Vermögensmassen in das ErbStG vielfach unsicher. Das liegt daran, daß das Gesetz den Tatbestand in einen gestreckten Erwerb des Trusts und später der Begünstigten entsprechend aufgespalten hat, die Konstrukte im einzelnen aber hinsichtlich der Rechtsstellung der Beteiligten und im Hinblick auf die Position des Trustees in der Praxis ausgesprochen unterschiedlich ausgestaltet sind. Unsicherheiten und Risiken bleiben. Sowohl bei Gestaltungen als auch z. B. bei aufgedeckten „Schwarzgeldkonten“, sofern sie hinsichtlich der Kontobezeichnung auf Trusts lauten.

Die Reichweite des Art. 49 AEU und die Erstreckung der Grundfreiheiten auf Gesellschaften im Rahmen der Bilateralen Verträge mit der Schweiz – Zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH

Dr. Carsten René Beul*

I. Einleitung und Problemstellung

Neben der grundsätzlichen Problematik, ob Art. 49 AEU unmittelbar auch auf Gesellschaften, insbesondere juristische Personen, Anwendung finden kann¹, erscheint dies im Rahmen des Freizügigkeitsabkommens (FZA)² mit der Schweiz – als Teil der Bilateralen Verträge (Bilaterale I)³ – problematisch. Dem strengen Wortlaut nach scheint das Abkommen nur für natürliche Personen zu gelten.⁴

Lediglich in Art. 5 FZA werden Gesellschaften als Dienstleistungserbringer ausdrücklich in den Schutzbereich einbezogen. Das Abkommen selbst spricht allerdings in der Präambel von der Freizügigkeit der Personen, ohne dies auf natürliche Personen zu beschränken. Demgegenüber behandeln Art. 1, 2, und 3 FZA ausschließlich die Rechte der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats. Damit sind juristische Personen vom Wortlaut nicht umfaßt. Eine generelle Norm, wie Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG), fehlt.

In dieser Ausgangslage stellt sich die Frage, inwieweit Gesellschaften unter den Schutz dieser Bestimmungen fallen. Für Personengesellschaften, die einen Zusammenschluß aus Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates bilden, dürfte eine Anwendbarkeit der Regelungen des Freizügigkeitsabkommens eher zu erwägen sein als für juristische Personen, da diese zwar in einem Staat angesiedelt, jedoch nicht Staatsangehörige sind, jene demgegenüber personale Zusammenschlüsse der Staatsangehörigen.

Im Schrifttum wurde die entsprechende Anwendung auf juristische Personen teils abgelehnt⁵, teils bejaht⁶, wobei der EuGH in zwei Entscheidungen⁷ eher der ablehnenden Meinung zuneigte. Demgegenüber ist zu erwägen, daß eine Auslegung, die bei der Niederlassungsfreiheit von einem Beschränkungsverbot⁸ ausgeht, bei der Auslegung des Art. 16 Abs. 1 FZA zu dem Ergebnis kommen kann, daß alle

* Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg.

1 S. u. 3.

2 Alle im folgenden mit FZA zitierten Artikel beziehen sich auf das Freizügigkeitsabkommen.

3 Mit den sogenannten bilateralen Verträgen I (BGBl. II 2001, 810) handelte es sich um insgesamt sieben am 01.06.2002 in Kraft getretene Abkommen, die alle am 21.06.1999 unterzeichnet wurden. Für die hier zugrunde liegende Fragestellung soll jedoch nur auf das Abkommen über die Freizügigkeit eingegangen werden. Bei den bilateralen Verträgen handelt es sich um Assoziierungsabkommen auf Grundlage von Art. 310 EG. Die Abkommen wurden als gemischte Abkommen geschlossen, an denen sowohl die EG als auch die Mitgliedstaaten Vertragspartner sind (zu Einzelheiten der Entwicklung der Beziehungen zur Schweiz und zur Entstehung der Abkommen vgl. *Weigell*, IStR 2006, 190, 191).

4 Vgl. *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129 m. w. N.

5 *Weigell*, IStR 2006, 193, 195; *Imhof*, ZESAR 2007, 157, 163.

6 *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129.

7 S. u. 2.

8 H.M. vgl. *Everling* in GS Knobbe-Keuk, 607, 612; *Randelzhofer/Forsthoff* in GH vor Art. 39-55, Rn. 86; *Schlag* in Schwarz, Art. 43 Rn. 45 m. w. N.

Gesellschaften – zumindest soweit Staatsbürger der Schweiz oder der Union beteiligt sind – mittelbar auch juristische Personen, in den Schutzbereich einzubeziehen sind, da es den Staatsangehörigen überlassen bleiben muß, wie sie ihre Aktivitäten, d. h. die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, organisieren, ob als Einzelunternehmen oder gesellschaftsrechtliche Zusammenschlüsse.⁹ Gemäß Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA¹⁰ ist die Niederlassungsfreiheit, die in Art. 1a FZA erwähnt und in Art. 12 Anhang 1 FZA konkretisiert wird, als Begriff des Unionsrechts nach der Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt der Paraphierung (21.06.1999) auszulegen. Insoweit erscheint die aktuelle Rechtsprechung zu sehr auf den nackten Wortlaut der Verträge fokussiert, ohne die eigene Rechtsprechung des Gerichtshofs insgesamt zu berücksichtigen und nach Fallgestaltungen zu differenzieren.

In diesem Zusammenhang ist gerade die zeitliche Komponente zu berücksichtigen. Denn bis 1996 war umstritten, ob die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbot anzusehen ist.¹¹ Der EuGH hat diese Rechtsfrage allerdings zugunsten eines Beschränkungsverbotens entschieden, bevor das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz verabschiedet wurde, mit der Folge, daß nach Art. 16 Abs. 2 FZA der Stand der Rechtsprechung am 21.06.1999 Bestandteil des Abkommens wurde, somit auch die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot. Dieses Spannungsfeld hat der EuGH bislang noch nicht berücksichtigt.

II. Rechtsprechung des EuGH

Im Fall Grimme¹² lehnt es der Gerichtshof ab, die im Rahmen des Abkommens vereinbarte Niederlassungsfreiheit über den Kreis der natürlichen Personen hinaus auch auf juristische Personen zu erstrecken. Allerdings springt der Gerichtshof, wie im folgenden dargelegt, hier erkennbar zu kurz.

Zugrunde lag der Fall eines deutschen Staatsangehörigen, der als Mitglied des Verwaltungsrates einer schweizerischen AG deren Niederlassung in Deutschland leitete und entsprechend dem Vorstand einer deutschen AG die Behandlung als Selbständiger im Sinne des deutschen Sozialversicherungsrechts für sich beanspruchte. Er berief sich dabei auf das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz. Auf Vorlagebeschluß des BSG¹³ lehnte der EuGH die Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens ab.

Der EuGH stützt dies im wesentlichen auf Art. 1 FZA, da dieser die Geltung zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft als Zielvorgabe definiert.¹⁴ Lediglich in Art. 5 Abs. 1 FZA und Art. 18 Anhang 1

FZA werde bezüglich der Erbringung von Dienstleistungen die Anwendbarkeit ausdrücklich auch auf juristische Personen erstreckt.¹⁵ Das Recht auf Niederlassung im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei sei nur Selbständigen als natürlichen Personen vorbehalten.¹⁶

Im anderen entschiedenen Fall – FIAG –¹⁷ wollte eine österreichische GmbH, deren Alleingesellschafter eine schweizerische Aktiengesellschaft war, Grundbesitz erwerben, für das nach österreichischem Recht „Inländereigenschaft“ notwendig war, d. h. alle Personen, die nicht österreichische Staatsbürger oder Gesellschaften, an denen ausländische Gesellschaften oder Ausländer überwiegend beteiligt sind, können diesen Grunderwerb nicht tätigen. Inländern gleichgestellt sind Staatsangehörige der Europäischen Union, des EWR und solche aufgrund völkerrechtlich bindender Verträge, wie vorliegend der bilateralen Verträge mit der Schweiz. Auch in diesem Zusammenhang lehnt der EuGH eine Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens auf juristische Personen ab.

III. Einschaltung juristischer Personen als Ausübung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit im Rahmen des AEU und des FZA

Zur Frage, ob die Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person als Ausübung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit der dahinterstehenden natürlichen Personen anzusehen ist, erscheinen drei Denkansätze möglich. Entweder kann man dies generell ablehnen oder eine allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auf juristische Personen vertreten, oder aber eine konkrete, die auf die dahinterstehenden natürlichen Personen abstellt. Soweit eine Norm wie Art. 54

9 Beul, *steueranwaltsmagazin* 2006, 125, 129; so gleichzeitig zu ex-Art. 43 EG (Art. 49 AEU) auch Schön, *European Company and Financial Law Review* (ECFR) 2006, 122, 141 („...ist Ausdruck der Freiheit der Gesellschafter über die zukünftige rechtliche Struktur ihrer Gesellschaft zu entscheiden“ [Übersetzung Verf.]).

10 Art. 16 Abs. 2 1 FZA: „Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrecht herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.“

11 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote zu sehen sind; *Randelzhofer/Forsthoff* in GH vor Art 39–55, Rn. 86 ff. m. w. N.

12 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht Rn. 33.

13 BSG v. 27.02.2008, B 12 KR 5/07 R.

14 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 33.

15 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 35.

16 EuGH v. 12.11.2009, Rs. C-351/08, Grimme, Slg. 2009, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rn. 36.

17 EuGH v. 11.02.2010, Rs. C-541/08, FIAG, Slg. 2010, noch nicht veröffentlicht.

AEU (ex-Art. 48 EG) die Anwendbarkeit ausdrücklich postuliert, ist die allgemein-abstrakte Anwendbarkeit vorgegeben.¹⁸ Allerdings ist auch dann, wenn eine entsprechende Regelung fehlt, auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverboten¹⁹ zu rekurrieren, die zumindest einen mittelbaren Schutz der Gesellschaften wegen der Rechte der dahinterstehenden Gesellschafter erfordert.

1. Allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auf juristische Personen, Entbehrlichkeit einer Regelung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG)

Geht man von der grundlegenden Annahme aus, die bereits Grundlage der Centros-Entscheidung²⁰ war und sich in der SEVIC-Entscheidung²¹ bestätigte, daß untrennbarer Bestandteil der Niederlassungsfreiheit auch die Frage ist, in welcher Rechtsform die Niederlassung erfolgt, drängt sich die Ausdehnung der Anwendbarkeit auf juristische Personen geradezu auf, da die Art und Weise der Ausübung der Niederlassungsfreiheit dem einzelnen überlassen bleiben muß.²² Zwingend ergibt sich dies aus der Einordnung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot. Beschränkungen sind nach der Rechtsprechung alle Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“²³. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist auch darin zu sehen, wenn die Gründung einer Gesellschaft zwar geschützt ist, dieser aber nach der Eintragung geringerer Schutz zugestanden wird als der natürlichen Person, die sie gegründet hat und die ihr Gesellschafter ist. Denn hierdurch wird die ausdrücklich geschützte Gründung mittelbar behindert und weniger attraktiv gemacht. Die Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot aus dem Jahr 1995²⁴ ist gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA Bestandteil des Freizügigkeitsabkommens. Schön²⁵ hat – leider bislang wenig beachtet – als erster ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die unmittelbare Wirkung des Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) eine Norm wie Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) entbehrlich macht.

Hierzu sei nochmals ausdrücklich auf die Centros-Entscheidung rekurriert, in der der EuGH wörtlich ausführt:²⁶ „Das Recht, eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats zu errichten und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen zu gründen, folgt nämlich im Binnenmarkt unmittelbar aus der vom EG-Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit.“ Die Centros-Entscheidung erging vor Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens vom 21.06.1999 und ist daher ebenfalls gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA Bestandteil der für das Freizügigkeitsabkommen verbindlichen Rechtsprechung des EuGH.

Lediglich bestätigt wird diese Auffassung – und ist daher nicht als neu i. S. d. Art. 16 Abs. 2 FZA anzusehen – durch

den Verlauf des SEVIC-Verfahrens,²⁷ in dem die Grundsätze der Gebhard-Entscheidung nur in concreto angewandt werden.²⁸ Im Fall der transnationalen Verschmelzung einer luxemburgischen Tochtergesellschaft und ihrer deutschen Muttergesellschaft bestand die Besonderheit darin, daß die luxemburgische Gesellschaft im Handelsregister gelöscht wurde, die Verschmelzung bei der deutschen Muttergesellschaft aber nicht anerkannt und eingetragen wurde. Hier wurde durch die Vertreter Deutschlands und der Niederlande vorgetragen, die Berufung auf ex-Art. 43, 48 EG (Art. 49, 54 AEU) sei nicht möglich, da die Tochtergesellschaft untergegangen sei.²⁹ Demgegenüber bestand die Argumentation seitens SEVIC seit Beginn darin, es komme auf den dahinterstehenden Gesellschafter an, da die Art und Weise

18 Zur parallelen Frage der Entbehrlichkeit des Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) vgl. Schön, ECFR 2006, 122.

19 So auch inzidenter Schön, ECFR 2006, 12, 122, 129.

20 EuGH v. 09.03.1999, C-212/97, Centros, Slg. 1999, 1459.

21 EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-411/03, SEVIC, Slg. 2005, I-10805, IStR 2006, 32 mit Anm. Beul; zum Verfahren vgl. Beul, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

22 S.o. Fn. 9.

23 EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37, Tenor, st. Rspr.

24 S.o. Fn. 23.

25 Schön, ECFR 2006, 122.

26 EuGH v. 09.03.1999, C-212/97, Centros, Slg. 1999, 1459, Rn. 27.

27 Vgl. hierzu Beul, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

28 S.o. Fn. 21; eine Beschränkung wurde insbesondere darin gesehen, eine Verschmelzung im Wege der Universalsukzession nicht anzuerkennen, obwohl diese ein schnelleres und kostengünstigeres Mittel darstellt, um Gesellschaften umzugestalten, als andere Formen der Umgestaltung, etwa die Auflösung einer Gesellschaft unter Übertragung einzelner Vermögensgegenstände (Rn. 21 unter Übernahme der Argumentation des Generalanwalts in Rn. 47 seiner Schlußanträge).

29 SEVIC (s.o. Fn. 21), wiedergegeben in den Schlußanträgen der Generalanwalts Rn. 21ff:

„21. Die deutsche Regierung erklärt, dieser Begriff beziehe sich auf die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch eine natürliche oder juristische Person in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer festen Einrichtung, die sich im Fall von Gesellschaften aus der Ansiedlung einer Hauptniederlassung in diesem Staat oder deren Verlegung dorthin (Artikel 43 Absatz 2) oder aus der Gründung einer Zweigniederlassung in besagtem Staat (Artikel 43 Absatz 1) ergebe.“

22. Hier gehe die luxemburgische Gesellschaft (SVC) jedoch aufgrund der Verschmelzung in der übernehmenden deutschen Gesellschaft (Sevic) auf und verliere somit ihre Rechtspersönlichkeit. Da sich aber eine nicht mehr bestehende Gesellschaft definitionsgemäß weder mit einem Haupt- noch mit einem Zweitsitz in einem anderen Mitgliedstaat „niederlassen“ könne, seien hier folglich bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen der Artikel 43 EG und 48 EG nicht erfüllt.

23. Die niederländische Regierung, die ähnlich argumentiert, fügt hinzu, daß sich der Untergang einer Gesellschaft unmittelbar auf ihre Gründung und Existenz auswirke, also auf Aspekte, die, wie vom Gerichtshof im Urteil Daily Mail(6) anerkannt worden sei, gegenwärtig über den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts hinausgingen und wie die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen ausschließlich von den einzelstaatlichen Rechtsordnungen geregelt würden. Die Artikel 43 EG und 48 EG könnten deshalb nicht dahin ausgelegt werden, daß sie der Gesellschaft das Recht verliehen, durch die Beteiligung an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung unterzugehen.“

der Niederlassung – und damit auch die Entscheidung über die Rechtsform – elementarer Bestandteil der Niederlassungsfreiheit selbst ist. Als *sedes materiae* wurde hierzu unmittelbar auf ex-Art. 43 EG (Art. 49 AEU) abgestellt, dessen Bestandteil gerade die Rechtsformwahl ist und der damit auch die Rechtsformänderung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit beinhaltet. Hierzu wurde seitens SEVIC auf die Fallkonstellation verwiesen, daß ein Alleingesellschafter eine Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen umwandeln wollte. Für die untergehende Kapitalgesellschaft war die Frage Anwendung der Art. 54, 49 AEU (ex-Art. 48 i. V. m. 43 EG) fraglich, für den Gesellschafter am Beispiel der natürlichen Person allein Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) einschlägig. Hieraus folgte die Argumentation, daß es auch für die Muttergesellschaft bei einer Fusion um ihre Rechte aus Art. 49 AEU (i. V. m. Art. 54 AEU) gehen muß. Gerade der in dieser Entscheidung nicht entschiedene Beispielfall der natürlichen Person als Alleingesellschafter, die ihre Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen umzuwandeln beabsichtigt, zeigt deutlich, daß die Rechtsfrage allein aus Art. 49 AEU entnommen werden kann, Art. 54 AEU insoweit nur deklaratorische Bedeutung hat.³⁰

Diese Ansicht wurde im Ergebnis auch seitens des Generalanwalts Tizziano³¹ vertreten, wenn er ausführt: „26: *In Wirklichkeit bestehen und handeln dagegen beide Gesellschaften in der gesamten Phase, die der Verschmelzung vorausgeht, und bis zur Eintragung der Verschmelzung als juristische Personen, die voll und ganz die Fähigkeit besitzen, die Verschmelzung auszuhandeln und zu vereinbaren. Erst mit der Vollendung der Verschmelzung und vor allem mit ihrer Eintragung erlischt einer der beiden Rechtsträger (so ist es im übrigen in § 20 UmwG ausdrücklich vorgesehen); bis dahin verhält es sich aber anders, denn wenn die Verschmelzung nicht vollendet wird, besteht die Gesellschaft, die übernommen werden sollte, als eigenständige juristische Person fort.*

27. *Die streitige innerstaatliche Rechtsvorschrift betrifft deshalb Rechtsträger im vollen Besitz ihrer Rechtsfähigkeit, denen gerade diese Rechtsvorschrift, und zwar allein sie, die Möglichkeit verwehrt, von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen. Somit kann man die Unanwendbarkeit der Vertragsbestimmungen auf grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Berufung auf die angeblich fehlende Rechtspersönlichkeit der übernommenen Gesellschaft nur rechtfertigen, wenn man Ursache und Wirkung miteinander verwechselt.“*

Die vorstehende Argumentation bezeichnet Schön³² zwar nachvollziehbar als artifiziell, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, daß der Generalanwalt im Grunde genommen das Problem eines hinkenden Rechtsverhältnisses im internationalen Gesellschaftsrecht beschreibt und die italienische Originalversion³³ den Zusammenhang deutlicher macht. Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß die nach luxemburgischem Recht gelöschte Gesellschaft nicht als

nach deutschem Recht inexistent gewertet werden dürfe, weil hierin ein widersprüchliches Verhalten läge.

Soweit das deutsche Recht die Fusion nicht anerkennt, müsste es daher die gelöschte Gesellschaft weiter als existent fingieren. Darüber hinaus wurde in dieser Entscheidung zum ersten Mal konsequent auf der Ebene des Gesellschaftsrechts die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot angewandt.³⁴ Die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEU erstreckt sich nach dem Wortlaut ausdrücklich auf die Gründung von Gesellschaften. Die Centros- und die SEVIC-Entscheidung verdeutlichen, daß auch eine gegründete Gesellschaft vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfaßt ist und dieser Schutz sich untrennbar auf die gegründete Gesellschaft erstrecken muß. Damit ist auch die Wahl der Rechtsform umfaßt. Dies kann aber nur dann wirksam sein, wenn der Schutz des Art. 49 AEU auch nach der Gesellschaftsgründung fortbesteht.

Insoweit weist Schön³⁵ zu Recht daraufhin, daß zur Sicherung optimaler Ressourcennutzung in der EU Ansiedlungsentscheidungen nicht durch rechtliche Regelungen verzerrt werden dürfen.

30 SEVIC (s.o. Fn. 21), Rn. 18 unter Bezugnahme auf die Schlußanträge des GA (Rn. 30 der Ausführung des Generalanwaltes in dessen Schlußanträgen): „Deshalb fallen unter die Niederlassungsfreiheit all diejenigen Maßnahmen, die den Zugang zu einem anderen Mitgliedstaat und/oder die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten in diesem Staat dadurch erlauben oder auch nur erleichtern, daß sie es den Betroffenen gestatten, tatsächlich und unter denselben Bedingungen wie die inländischen Wirtschaftsbeteiligten am Wirtschaftsleben des Landes teilnehmen zu können [vgl. insbesondere Urteile Kommission/Italien (Rn. 14 und 16), Kommission/Griechenland (Rn. 19), vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099, Rn. 22), vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Rn. 22) und vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 (Überseering, Slg. 2002, I-9919, Rn. 93)].“

31 SEVIC (s.o. Fn. 20), Schlußanträge Rn. 26 f. in Originalversion:

„26. *Vero è invece che, per tutta la fase che precede la fusione e fino alla registrazione della stessa, entrambe le società esistono ed operano come persone giuridiche pienamente capaci di negoziare e stipulare l'atto di fusione. Solo con il perfezionamento della fusione, e segnatamente con la registrazione di tale atto, uno dei due soggetti viene ad estinzione (È quanto, del resto, espressamente previsto dall'art. 20 dello stesso UmwG); ma fino ad allora non è così, tant'è vero che, in caso di mancato perfezionamento dell'operazione, la società che avrebbe dovuto essere incorporata continuerà ad esistere in quanto autonoma persona giuridica.*

27. *La normativa nazionale controversa colpisce quindi soggetti di diritto nel pieno possesso della loro capacità giuridica, ai quali proprio quella normativa, e solo essa, preclude la possibilità di beneficiare della libertà di stabilimento. E' dunque solo confondendo cause ed effetti che si può pretendere di giustificare l'inapplicabilità delle norme del Trattato alle operazioni di fusioni transfrontaliere in nome di una presunta assenza di personalità giuridica della società incorporata“.*

32 Schön, ECFR 2006, 122, 141.

33 S.o. Fn. 31.

34 Ebenso wie in der Parallelenentscheidung *Marks & Spencer* (EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837) für das Steuerrecht.

35 Schön, ECFR 2006, 122, 132f.

2. Konkrete Anwendbarkeit auf juristische Personen, wegen Einschränkung der Handlungsfähigkeit der handelnden natürlichen Personen

Selbst wenn man eine allgemeine Anwendbarkeit auf juristische Personen ablehnte, dürfte eine konkrete geboten sein. Die Begründungen der Entscheidungen Grimme und FIAG erscheinen zu kurz gegriffen und unter Berücksichtigung der dogmatischen Zusammenhänge in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu undifferenziert.

Denn es stellt sich nicht nur die Frage, ob sich das Abkommen auf juristische Personen erstreckt. Zusätzlich ist die Frage zu prüfen, ob dann, wenn natürliche Personen sich im Rahmen der Niederlassungsfreiheit dazu entscheiden, ihre Selbständigkeit unter Einschaltung juristischer Personen ausüben zu wollen, ihnen dies versagt werden darf.

Wären in der Entscheidung FIAG³⁶ statt einer schweizerischen Aktiengesellschaft Schweizer Staatsbürger beteiligt gewesen, hätte ein Erwerb rechtlich gestattet werden müssen. Dies gilt entsprechend, wenn Aktionäre der Gesellschaft zumindest mehrheitlich Schweizer Staatsangehörige sind.

Deshalb hätte die Begründung hier nicht abbrechen dürfen, vielmehr wären bei konsequenter Anwendung der Rechtsprechung des EuGH (zum Stand der Rechtsprechung vor der Paraphierung zum 21.06.1999) weitere Ausführungen erforderlich gewesen.

Nach dieser Rechtsprechung des EuGH ist seit spätestens 1995³⁷ geklärt, daß die Grundfreiheiten, hier die Niederlassungsfreiheit, ein allgemeines Beschränkungsverbot beinhalten.

Der Blick hierauf wird dadurch getrübt, daß Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) eine Erstreckung auf juristische Personen vorschreibt, weil dadurch eine weitere Prüfung – die Anwendbarkeit auf juristische Personen – nicht erforderlich ist und daher auch nicht mehr hinterfragt wird.

Eine andere Sichtweise ist jedoch dann geboten, wenn die Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen eingeschränkt wird.

Denn zur Niederlassungsfreiheit gehört nach dem Wortlaut des Art. 49 AEU (ex-Art. 43 EG) auch das Recht, sich all der möglichen Strukturen zu bedienen, die Inländern zur Verfügung stehen. Wenn daher – wie im Rahmen der FIAG-Entscheidung – die Prüfung mit der Feststellung abbricht, daß eine schweizerische Aktiengesellschaft – somit eine juristische Person – beteiligt und auf diese das Freizügigkeitsabkommen nicht anwendbar sei, hätte im zweiten Schritt

geprüft – oder zumindest darauf hingewiesen – werden müssen, ob hinter der schweizerischen Aktiengesellschaft als Mehrheit der Aktionäre wiederum schweizerische Staatsbürger stehen. Ansonsten läge hierin eine Beschränkung auch für die hinter der juristischen Person als Gesellschafter stehenden natürlichen Personen, die sich gerade dieser Gesellschaftsform bedienen möchten, um tätig zu werden. Denn ein Unionsbürger hätte sich einer juristischen Person als Rechtsträger bedienen können. Eine andere Auslegung macht es für den Angehörigen eines anderen Vertragsstaates – hier der Schweiz – weniger attraktiv, über eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung tätig zu werden. Damit liegt auch eine Beschränkung der dahinterstehenden natürlichen Person vor.

Die Rechtsprechung des EuGH in Bezug auf das Vorliegen einer unzulässigen Beschränkung ist dann konsequent anzuwenden, wenn keine Bestimmung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) ausdrücklich die Anwendbarkeit auf juristische Personen erweitert.

In der Entscheidung Grimme wäre daher zusätzlich zu prüfen gewesen, ob der Kläger des Ausgangsverfahrens in seiner Stellung als „Selbständiger“ einer Beschränkung unterliegt.³⁸

Grundsätzlich ist auch die Definition der Stellung als „Selbständiger“ – als erster Schritt – bei der Frage, ob eine Beschränkung vorliegt, zu prüfen. Allerdings fehlt es hier diesbezüglich an einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, da der Kläger des Ausgangsverfahrens Deutscher und nicht Schweizer Staatsbürger ist. Eine derartige Feststellung durch den EuGH wäre wünschenswert gewesen, um der deutschen Rechtsprechung die Prüfung der Inländerdiskriminierung zu ermöglichen.

Im Ergebnis stünde daher das Freizügigkeitsabkommen im konkreten Fall der Einordnung als Nichtselbständiger durch das Bundessozialgericht nicht entgegen, es steht aber die Frage der Inländerdiskriminierung und damit eine Verletzung des Art. 3 GG im Raum.

Auch in der FIAG-Entscheidung hätte die Beantwortung der Fragen insoweit dasselbe Ergebnis zeitigen können. Es

36 S.o. Fn. 23.

37 EuGH v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165.

38 EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-13/08, Hauser: „nach Art. 15 Abs. 1 des Anhangs I des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit muß eine Vertragspartei den „selbständigen Grenzgängern“ einer anderen Vertragspartei im Sinne des Art. 13 dieses Anhangs hinsichtlich des Zugangs zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung im Aufnahmestaat eine Behandlung gewähren, die nicht weniger günstig ist als die den eigenen Staatsangehörigen gewährte Behandlung.“

wäre wünschenswert gewesen, wenn sich der Gerichtshof mit der Frage beschäftigt hätte, ob eine Beschränkung bezüglich der dahinter stehenden natürlichen Person vorliegt. Allerdings liegt die Ursache eher an den Vorlagefragen, da hierzu durch das vorliegende Gericht keinerlei Sachvortrag erfolgte.

IV. Zusammenfassung

Die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als allgemeines Beschränkungsverbot erfordert eine allgemein-abstrakte Anwendbarkeit auch auf juristische Personen, was eine Rege-

lung entsprechend Art. 54 AEU (ex-Art. 48 EG) entbehrlich macht. Soweit man diese Meinung nicht teilt, ist jedoch eine konkrete Anwendbarkeit auf juristische Personen dann zwingend, wenn zumindest die Mehrheit der gesellschaftsrechtlich Beteiligten unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit fallen, da ansonsten die freie Rechtswahl unmittelbar nach erfolgter Gründung unterlaufen würde, womit faktisch die Ausübung einer Tätigkeit durch Einschaltung einer juristischen Personen beschränkt, d.h. weniger attraktiv würde. Dies gilt für das FZA insgesamt, da die Einordnung der Niederlassungsfreiheit als allgemeines Beschränkungsverbot durch den EuGH bereits vor der Paraphierung im Jahr 1999 feststand.

Steuer statt Informationsaustausch – von fetten Spatzen und mageren Tauben

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*

1. Goldener Oktober

Es ist manchmal erstaunlich, was ein Politiker-Ego alles fertigbringt: Der abtretende schweizerische Finanzminister *Hans-Rudolf Merz*, diplomatisch zuvor durch die Libyen-Affäre arg gebeutelt, schafft kurz vor seinem Amtsende den Durchbruch: Steuer statt Informationsaustausch. Zum ersten Mal wird ernsthaft eine Lösung für die Altlasten-Problematik gesucht und gefunden – die Abgeltungssteuer.

Für die Spitzenbeamten der Finanzministerien in Berlin und Bern war es ein goldener Oktober: Der Durchbruch wurde mit Großbritannien, nur wenige Tage später mit Deutschland verkündet. Das Fürstentum Liechtenstein steht bereits seit Monaten in den Startlöchern, um die bilaterale Vereinbarung mit der Schweiz zu übernehmen. Man hat sich auf Grundsatzfragen geeinigt und stimmt dem Grundsatz zu, die Abgeltungssteuer sei mit dem automatischen Informationsaustausch gleichwertig. Für die Schweiz ist dabei eine beachtliche politische Lösung entstanden, doch sind viele Fragen offen.

2. Die Eckpunkte der Verhandlungslösungen

a) Vergangenheitsbewältigung

Steuersünder mit Geld in der Schweiz können anonym bleiben und ihren Status mit einer einmaligen Sondersteuer legalisieren. Auch die Schweizer Banken und ihre Mitarbeiter sollen entkriminalisiert werden.

b) Abgeltungssteuer für die Zukunft

Künftige Erträge auf ausländischem Kapital werden ab Inkrafttreten der Abkommen jährlich mit einer Abgeltungs-

steuer erfasst, wenn die Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden anonym bleiben wollen. Damit gilt die Steuerpflicht als erfüllt. Die Verhandlungspartner sehen dies als gleichwertig mit dem automatischen Informationsaustausch.

c) Amtshilfe

Die Schweiz sichert eine erleichterte Amtshilfe zu. In den Amtshilfesuchen müssen künftig nicht mehr die Namen der Bank des Steuerpflichtigen genannt werden; es genügt der Name des Kunden. Die Gesuche werden aber zahlenmäßig beschränkt. Fishing expeditions solle es keine geben. Prinzipiell hat man sich wohl darauf verständigt, künftig auf den Kauf gestohlener Daten zu verzichten. Der deutsche Finanzminister *Wolfgang Schäuble* äußerte sich hierzu in einem Interview gegenüber der Neuen Zürcher Zeitung am 29.10.2010 dergestalt, man würde „künftig wohl auf Bankdatenkäufe verzichten können“.

d) Gegenleistungen

Der gegenseitige Marktzugang für Finanzdienstleister soll gewährleistet werden. Überraschend schnell sind die DBA geändert worden (Schweiz) und sollen schnellstens fertig ausgehandelt und in Kraft gesetzt werden (Liechtenstein).

* Der Autor ist Rechtsanwalt in Konstanz, Zürich und Vaduz.

Zu diesem Thema bereits der Veranstaltungsbericht in steueranwaltsmagazin 2010, 191.

WEGWEISEND.



WWW.BOORBERG.DE

Gemeinnützigkeit in der zivilgesellschaftlichen Perspektive Die Relation von Zivilgesellschaft und steuerlicher Gemeinnützigkeit

von Klaus Liebl

2011, 219 Seiten, € 60,-

– Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 4 –

ISBN 978-3-415-04569-9

Thema der Untersuchung ist die Frage, inwieweit zivilgesellschaftliches Agieren Steuervergünstigungen im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts rechtfertigt. Ausgehend von den theoriegeschichtlichen, verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Grundlagen erörtert der Verfasser, was eine Zivilgesellschaft (civil society) charakterisiert und welchen spezifischen Gemeinwohlbeitrag sie jenseits von Staat und Markt leisten kann.

Aus dieser zivilgesellschaftlichen Perspektive zeigt der Autor die Defizite der Besteuerung zivilgesellschaftlicher Akteure de lege lata auf, um schließlich, ausgehend von der Rechtfertigung der Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln im Sinne des Steuerrechts (§§ 51 ff. AO), zu klären, ob der Gemeinwohlbeitrag zivilgesellschaftlicher Akteure eine steuerliche Vergünstigung – vergleichbar einer Bereichsausnahme – systemkonform begründen kann.

3. Offene Fragen

In den Detailverhandlungen sind noch viele Fragen zu klären, etwa Details des Marktzugangs, der Höhe der Abgeltungssteuer und insbesondere die Steuerhöhe zur Abgeltung vergangener Sünden. Dazu sind unter anderem die Dauer der Rückwirkung, Annahmen über durchschnittliche Kapitalerträge und der Strafzuschlag zu bestimmen. Nach ersten Spekulationen, aber auch seriösen Rechnungen könnte die einmalige Abgeltungssteuer zwischen 15 und 25 % betragen; andere rechnen zwischen 17 und 26 %.

Die Schweiz bekommt allerdings keine schriftliche Garantie, daß mit dieser Lösung der automatische Informationsaustausch für immer vom Tisch ist, sondern „nur“ die politische Zusage der Partnerländer über die „Nachhaltigkeit“ des nun eingeschlagenen Wegs. Mit zwei der führenden EU-Länder setze die Schweiz darauf, daß den EU-Forderungen nach dem automatischen Informationsaustausch eine wichtige Basis entzogen ist, so die NZZ am 26.10.2010.

Wieviel Geld aus diesen Vereinbarungen fließen wird, läßt sich nur schwer schätzen. Naturgemäß gibt es über das Ausmaß der un versteuerten Gelder auf Schweizer Bankkonten nur vage Mutmaßungen. Selbst das Kundenvolumen hinsichtlich der Gelder von deutschen Kunden ist ungewiß, der Anteil davon versteuerter Gelder sowieso. Zu berücksichtigen sind noch die jetzt relevanten Ausweichmanöver. Je höher die Steuersätze sind, desto eher werden die Gelder in Drittländer abwandern. Derzeit mag die Behauptung, eine Abgeltungssteuer zwischen 17 und 26% des in der Vergangenheit undecklierten Kapitals wäre eine Größenordnung, die die Lust der Betroffenen auf Ausweichmanöver in Grenzen halten dürfte, ebenfalls Spekulation sein.

4. Lieber fette Spatzen als magere Tauben

Es scheint so, als wäre bei der künftigen Bemessungsgrundlage kein statistischer Trick zu schade: Die NZZ meldete am 23.11.2010, die Schweizerische Nationalbank würde von einer Schrumpfung der verwalteten Vermögen (Vergleichszeitraum September 2009 bis 2010) um 12% ausgehen, wohingegen die Verkündungen aus der Bankbranche eher auf Kundengeldzuflüsse als auf -abflüsse hindeuteten.

Wie auch immer: Die angedachte Lösung hat in wenigen Wochen das korrigiert, was über Jahre hinweg verschlafen wurde. Aus größerem Schaden hätte man nicht einfach nur das Beste gemacht. Aus Schaden wäre Besseres entstanden.

 BOORBERG

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

SZ1210

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.

Ensthaler/Füller/Schmidt

GmbHG Kommentar

2. Aufl., Luchterhand Verlag, Köln, 2010, 744 Seiten

Seit 2009 sind sie wieder da, die neuen GmbHG-Kommentare oder die Neuauflagen. Um letztere handelt es sich, die 2. Auflage, die es hier auf über 740 Seiten gebracht hat. Ein gut lesbarer und gut aufbereiteter Kommentar, der neben jedem anderen Kommentar in jeder Hinsicht bestehen kann.

Erbschaftsratgeber Deutschland-Schweiz

3. Aufl., 2009, Hrsg. Handelskammer Deutschland Schweiz, 230 Seiten

Hier handelt es sich um den klassischen Ratgeber, der weniger die dogmatischen Fragen, sondern (durchaus umfassend) sehr praxisorientiert die unterschiedlichen Erbrechtssysteme beider Länder aufgreift, die Besteuerungsunterschiede erklärt und sich vor allem nicht zu schade ist, Fragen wie Stiftungen und Trusts aufzugreifen. Fragen des § 15 AStG, das Verhalten bei Erbschaft unverteuerten Vermögens und Kapitalanlagen deutscher Erblasser bei einer deutschen Bank gehören zu den Beratungsschwerpunkten und nicht zu den Randerscheinungen. Leider wird dieser in der Praxis unentbehrliche Ratgeber viel zu selten aktualisiert.

Meyer/Goez/Schwamberger

StBGebV

Praxiskommentar, 6. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2010, 471 Seiten

Der Praxiskommentar zeichnet sich dadurch aus, daß er nicht nur die dogmatische Grundlage eines Gesetzes darstellt, sondern auch den Nutzen für den Leser. Respekt dafür, daß sich zum Stichwort „Zufriedenheit der Mandanten“ genügend Erläuterungen finden.

Esskandari

Erbschaftsteuerrecht

C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2010, 312 Seiten

Ratgeber, die aus Seminarunterlagen hervorgegangen sind, haben etwas ganz Besonderes: Eine Mischung aus praktischer Bedeutung, verständlicher Aufbereitung des Themas und eine lösungsorientierte, didaktische Art der Wissensvermittlung. Wenn noch eine handliche Gestaltung, also eine Aufbereitung mit weniger als 500 Seiten, hinzukommt, ist alles bestens.

KPMG

Deutsches Außensteuerrecht – German International Taxation

C.H. Beck Verlag, München 2010, 907 Seiten

Auf dem Dorf ist dieses Buch nicht zu gebrauchen Die Übersetzung deutsch-englisch in übersichtlicher Form ist verdienstvoll. Gut bis sehr gut an Kongressen, vorzugsweise an schönen Orten, zu gebrauchen – wobei der Umgang von über 900 Seiten das Handgepäck künstlich beschwert.

Meyn/Richter/Koss

Die Stiftung

2. Auflage, Haufe Verlag, Freiburg, 2009, mit CD-ROM, 764 Seiten

Die Stiftung ist immer noch eine etwas mißverständene Rechtsform des Gesellschaftsrechts, verankert in BGB und Landesstiftungsgesetzen. Sie hat keine Eigentümer, eine staatliche Aufsicht und ist umzingelt von einer größeren Anzahl steuerlicher als zivilrechtlicher Vorschriften. Gemeinnützigkeitsfragen und Erstarrungsprinzipien werden gemischt mit linken Vorurteilen, die Stiftung sei etwas für Reiche und habe einen starken Geruch des Unsozialen. Es wird also Zeit, dieses Buch zur Hand zu nehmen.

Endres

50 Musterfälle zum Internationalen Steuerrecht

IWW Verlag Nordkirchen, 2008, Hrsg. PWC, 263 Seiten

Die Teilnehmer des Steueranwalt International, der 2011 wieder auf Mallorca stattfinden wird (Näheres s. www.steuerrecht.org), können sich dieses Buch schon einmal besorgen. 50 Fälle werden thematisch geordnet, so daß bereits Fragen der grenzüberschreitenden Besteuerung besprochen und aufbereitet werden. Ob es um Auslandsinvestitionen geht, um Fragen rund ums runde Leder, die Steuerplanung in der erweiterten EU oder um den optimalen Standort für Forschung und Entwicklung, kaum ein Thema ist hier nicht aufbereitet.

Ziegelmeier

Die Zweitwohnungssteuer in der Praxis

Boorberg Verlag, Stuttgart, 2009, 125 Seiten

Die Grundlagen dieser Thematik erstaunen nicht. Daß es hier Gestaltungsmöglichkeiten geben soll, schon eher, da ein Zwischenkapitel sich auch mit Dauercampers befaßt. Ob das Thema wichtig ist, zeigt folgender Fall aus der Praxis, der noch nicht in diesem Buch erwähnt werden konnte:

Knapp 100 Nonnen werden aus einem Kloster in der Gemeinde A in ein Wohnheim der Gemeinde B vorübergehend wegen Renovierung und Komplettanierung des Klosters ausgesiedelt. Die Gemeinde A verliert 100 Bürger, der Bürgermeister wird ggf. schlechter bezahlt, der Gemeindefinanzausgleich und die Zuschüsse schrumpfen. Also: Kleine Ursache, große Wirkung.

von Hoyenberg

Vorweggenommene Erbfolge

C.H.Beck Verlag, München 2010, 434 Seiten mit CD-ROM

Die zahlreichen Vertragsentwürfe und Formulierungsvorschläge sollen Hilfestellungen und Anregungen für die Vertragsgestaltung bieten. Und dies tun sie auch, auch wenn dieses zu Recht als „anspruchsvoll“ benannte Rechtsgebiet sehr von der Individualität der unterschiedlichen Verhältnisse, Interessen und Wünsche geprägt ist. Die 13 Kapitel decken einen Teil der Lebenswirklichkeit ab, und das ist an sich bereits sehr verdienstvoll.

Roth

Vorgaben der Niederlassungsfreiheit für das Kapitalgesellschaftsrecht

C.H.Beck Verlag, München 2010, 133 Seiten

Auch wenn der Titel etwas sperrig daherkommt, ist dies doch ein wichtiges Buch. Es enthält (in französischer und deutscher Sprache) ein ca. 70-seitiges Gutachten über die neueren Entwicklungen im Europäischen Gesellschaftsrecht. Der Bogen wird gespannt zwischen Daily Mail und Cartesio, bzw. Cadbury Schweppes. In der Mitte liegen Centros, Überseering und Inspire Art. Auf einem Drittel der Ausführungen macht sich der Autor Gedanken über die Gestaltungsspielräume zugunsten der Anwendung nationalen Rechts und über die Gestaltungsspielräume im europäischen Sekundärrecht. Dies ist nicht nur ein gesellschaftsrechtlicher, sondern auch ein steuerrechtlicher Dauerbrenner.

In der nächsten Ausgabe u.a. Breithaupt/Ottersbach, **Kompendium Gesellschaftsrecht**; Erle/Sauter, **Körperschaftsteuergesetz**; Emmerich/Habersack, **Aktien- und GmbH-Konzernrecht**; Hübner, **Erbschaftsteuerreform 2009**; Moench/Albrecht, **Erbschaftsteuer**.

Redaktion



Fachmedien bestellen Sie am besten bei Ihrer Versandbuchhandlung:

BUCHSERVICE
im RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG,
Levelingstr. 6a, 81673 München
Tel. 089/43 60 00-40
Fax 089/43 60 00-85
E-Mail: buchservice@boorberg.de
Internet: www.bs-muenchen.de

- Umfassende Literaturrecherche nach Ihren Wünschen
- Kostenlose Kataloge zu Neuerscheinungen
- Jedes lieferbare Verlagsprodukt kommt zu Ihnen ins Haus
- Alle Medien aus einer Hand: Ein Auftrag – Ein Lieferant – Eine Rechnung
- Sonderservice für Stammkunden

Ihr zuverlässiger Partner für Literatur und neue Medien

100.000FACH BEWÄHRT.



Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse,
Rechtsfragen

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

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

ISBN 978-3-415-04385-5



**Neu-
auflage.**

Das Standardwerk

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

Die 12. Auflage

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

Fazit

Die Textbausteine helfen Personalverantwortlichen bei der einwandfreien Zeugnisanalyse, um im Bewerberverfahren Fehlentscheidungen zu vermeiden.

Neuerscheinungen und
Neuaufgaben stets aktuell



unter www.boorberg.de

 **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

sz610

Veranstaltungen

Veranstaltung der AG Steuerrecht im DAV

16. Steueranwaltstag – 05. und 06. 11. 2010 in Berlin

Der diesjährige Steueranwaltstag fand zum ersten Mal im Grand Hyatt Hotel Berlin in der Nähe des Potsdamer Platzes und zum letzten Mal unter der Leitung von Rechtsanwältin *Kirsten Bäumel*, Fachanwältin für Steuerrecht und Handels- und Gesellschaftsrecht aus Aachen, und Rechtsanwalt *Friedhelm Jacob*, Steuerberater, aus Frankfurt am Main, statt.

Kirsten Bäumel, seit 2006 Vorsitzende des Geschäftsführenden Ausschusses der AG Steuerrecht, und *Friedhelm Jacob*, stellvertretender Vorsitzender seit 2000, hatten sich beide nach mehrjähriger, sehr engagierter Tätigkeit im geschäftsführenden Ausschuss entschlossen, diese nach dem Steueranwaltstag 2010 zu beenden.

Der 16. Steueranwaltstag war nicht von Reformgesetzen geprägt, wie die Steueranwaltstage der vergangenen drei Jahre. Dennoch hatte der Geschäftsführende Ausschuss die Qual bei der Auswahl der zu präsentierenden aktuellen Themen.

Die Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH in nationales Steuerrecht unter Berücksichtigung des gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrangs einerseits und des deutschen Verfassungsrechts andererseits war das erste aktuelle Thema. Welche „Maßstäbe und Methoden“ die deutsche Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit zur Erfüllung dieser „Daueraufgabe“ anzuwenden haben, welche Mittel sie tatsächlich einsetzen und wie das Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und diesem nicht entsprechender deutscher Normen aufgelöst werden kann, stellte *Prof. Dr. Johanna Hey*, Universität Köln, dar. Das Ziel der Verwirklichung des Gemeinschaftsrechts führt zur Pflicht des deutschen Gesetzgebers, gemeinschaftsrechtswidrige Steuergesetze zu korrigieren. Für die Steuerberatung folge daraus, daß Steuerbescheide offenzuhalten, steuerliche Parallelverfahren anderer EU-Mitgliedstaaten zu beobachten seien und Sachverhaltsgestaltungen wegen der Beweislastumkehr für Auslandssachverhalte vorsorglich zu dokumentieren seien.

Die Aufdeckung deutscher Steuerhinterzieher mit Konten in der Schweiz war aufgrund des CD-Kaufs durch die nordrhein-westfälische Finanzverwaltung im Februar 2010 wieder ein viel diskutiertes Thema. Die rechtliche Zulässigkeit des Ankaufs und die Verwertung solcher gespeicher-

ten und entwendeten Bankdaten von Steuerpflichtigen in Strafverfahren durch Bund und Länder wird durchaus unterschiedlich beurteilt. Für das Pro und Contra bezogen Oberstaatsanwalt *Michael Schwarz*, GStA Düsseldorf, und Rechtsanwalt *Prof. Dr. Jürgen Wessing*, Düsseldorf, jeweils entgegengesetzte Positionen. In diesem konkreten Fall beurteilte Herr *Schwarz* den Ankauf und die Verwertung der auf der CD gespeicherten Daten mit guten Gründen als zulässig, verwies aber auch darauf, daß die Staatsanwaltschaft an der Entscheidung, die CD zu erwerben, nicht beteiligt war. *Prof. Wessing* sprach sich mit beachtlichen Gründen gegen die Zulässigkeit des Ankaufs und der Verwertung aus, obwohl ein Beweisverwertungsverbot weder gesetzlich noch durch höchstrichterliche Rechtsprechung begründet wurde.

Die Abgeltungssteuer im nationalen und internationalen Bezug war Thema des nächsten Vortrags, den Steuerberater *Christoph Schlieff*, Frankfurt am Main, zum Anlaß nahm, die Grundzüge der Abgeltungssteuer zu erläutern, und auf dieser Basis die internationalen Fragen der Abgeltungssteuer bei unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen unter materiell- und verfahrensrechtlichen Aspekten genauer zu beleuchten. Hierbei legte er den Schwerpunkt auf die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Abgeltungssteuer und erläuterte die Auswirkung anhand verschiedener Beispiele.

Mit den Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen als umsatzsteuerrechtlichem Brennpunkt beschäftigte sich *Dr. Gerhard Michel*, Richter am BFH in München. Ausgehend von den Voraussetzungen der Steuerfreiheit von Ausfuhren und innergemeinschaftlichen Lieferungen behandelte er ausführlich die Nachweispflichten nach dem UStG und der UStDV sowie im folgenden nach dem Gemeinschaftsrecht. Anschließend ging er auf die Bedeutung der Nachweispflichten ein und erläuterte die Reaktionen der Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des EuGH und des BFH einschließlich der ursprünglich für den 01.01.2011 geplanten Änderungen der UStDV. Die im Referentenentwurf vom 02.08.2010 vorgesehenen Änderungen der UStDV werden auf Kritik der Verbände noch überarbeitet, so daß zur Zeit nicht absehbar ist, ob und wann die Änderungen in Kraft treten werden.

Welche strafrechtliche Relevanz die Nichteinhaltung der steuerlichen Nachweispflichten hat, erfuhren die Teil-

nehmer im folgenden von Rechtsanwalt *Dr. Martin Wulf*, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin. Lieferungen von Waren in das europäische Ausland sind in Deutschland als Ursprungsland umsatzsteuerfrei, wenn die materiellen Voraussetzungen dafür gegeben sind. Von der Einordnung der Voraussetzungen in materielle und formelle Voraussetzungen hängt ab, ob im Falle der Nichterfüllung dieser Voraussetzungen Steuerhinterziehung vorliegt und dementsprechend strafrechtlich verfolgt werden kann. Der EuGH hat in der Rechtssache „Collee“ (Az. C-146/05 vom 27.09.2007, DStR 2007, 1811) entschieden, daß bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen der Vorschriften über innergemeinschaftliche Lieferungen die Steuerbefreiung zu gewähren ist, ungeachtet der Erfüllung der formellen Anforderungen. Der BFH hat sich unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung dieser Entscheidung angeschlossen und bereits in mehreren Entscheidungen zugunsten der Steuerpflichtigen umgesetzt. Die formellen Anforderungen der Beleg- und Buchnachweise sind ausschließlich steuerliche Nachweispflichten, die bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung im Rechtsbehelfsverfahren nachgeholt werden können. Für das Strafverfahren haben steuerliche Formvorschriften keine Bedeutung mehr. Der Beleg- und Buchnachweis ist als formelle Voraussetzung der Steuerbefreiung anzusehen und damit für das Strafverfahren irrelevant.

Im Mittelpunkt des zweiten Teils seines Vortrags stand die Zukunft der strafbefreienden Selbstanzeige, die angesichts der Diskussion um die Zulässigkeit des Ankaufs von CDs mit gestohlenen Daten Steuerpflichtiger durch die Finanzverwaltung und des neuen Beschlusses des BGH vom 20.05.2010 (Az. 1 StR 577/09 vom 20.05.2010 = DStR 2010, 1133) besondere Aktualität erhielt. Nach diesem Beschluß ist eine Teilselbstanzeige nicht ausreichend, um Strafbefreiung zu erlangen. In seinen Ausführungen gibt der Senat zu erkennen, daß er die Einschränkung der Selbstanzeigemöglichkeiten annehmen würde. Diese Ideen des BGH griff der Gesetzgeber auf und hat im Jahressteuergesetz 2010 weitreichende Änderungen des § 371 AO vorgesehen. *Dr. Wulf* kritisierte die Änderungen als Einzelfallregelungen, die schlecht durchdacht und begründet sind, und sprach sich für die Erhaltung der Zulässigkeit der Teilselbstanzeige sowie der Selbstanzeige insgesamt aus.

Welche „Pleiten, Pech und Pannen“ Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksgeschäften erleben, schilderte Vorsitzende Richterin FG Köln *Helga Opitz* lebhaft anhand einer großen Auswahl von Fällen, die der 5. Senat des FG Köln in den vergangenen sechs Jahren zu entscheiden hatte. Sowohl bei unternehmerischen als auch privaten Entscheidungen, die zu Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbeständen führen, ist die Zahl der Fälle, in welche die Steuerpflichtigen tappen können, groß. Vor allem hinsichtlich unternehmerischer Gestaltungsmöglichkeiten von Bauunternehmen wies sie darauf

hin, daß die Betriebsprüfer in Sachen Grunderwerbsteuer gut geschult und sehr aufmerksam bei der Betriebsprüfung vorgehen und Verdachtsfälle der Grunderwerbsteuerhinterziehung schnell an die Steuerfahndung weitergeleitet und von dort zur Staatsanwaltschaft und weiter zum Strafgericht gegeben werden.

Die Personengesellschaft präsentierte *Dr. Martin Strahl*, Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln, als steuerlichen Beratungsbrennpunkt, indem er aktuelle Entwicklungen der Rechtsprechung und Gesetzgebung sowie Gestaltungshinweise zu folgenden Themen erörterte: Einbringung und Einlage einzelner Wirtschaftsgüter in eine Mitunternehmerschaft, Ausgliederungsmodell und Gesamtplan, Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in Personengesellschaften mit Erkenntnissen zum neuen Umwandlungssteuererlaß und schließlich die Auseinandersetzung von Personengesellschaften.

Der launige Titel des letzten Vortrages „Pensionsrückstellung – Pflege, Aufzucht und Kompostierung“ beinhaltet eine Kurzzusammenfassung der Entwicklungsgeschichte einer Pensionsrückstellung für einen Geschäftsführer einer GmbH. *Dr. Burkhard Binnewies*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, gab einen vollständigen Überblick über die steuer- und zivilrechtlichen Voraussetzungen für eine wirksame Erteilung einer Pensionszusage, ihre steuerrechtlichen Auswirkungen für die GmbH und den Geschäftsführer, mögliche Probleme während der bestehenden Pensionszusage und die Möglichkeiten ihrer Beendigung durch unentgeltlichen Verzicht, Abfindung der Zusage oder Übertragung auf Pensionsfonds oder Liquiditätsversicherungen.

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

Stuermelder

Unterhalten eines eigenen Hausstands bei doppelter Haushaltsführung

Autor: Ria BFH a.D. Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 9, 10

Schlagwörter: Doppelte Haushaltsführung, Aufwendungen, Kosten, Gesamtwürdigung

Abstract: Die Frage, ob ein alleinstehender Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG unterhält, entscheidet sich unter Einbeziehung und Gewichtung aller tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz obliegenden Gesamtwürdigung. Dabei ist der Umstand, ob der Arbeitnehmer für die Kosten des Haushalts aufkommt, zwar ein besonders gewichtiges Indiz, aber keine zwingende Voraussetzung im Sinne einer *conditio sine qua non*.

Anlass: BFH, Urt. v. 21.04.2010 VI R 26/09

I. Sachverhalt

Der ledige Kläger ist nichtselbständig in M tätig. Er machte für die Jahre 2003 bis 2005 geltend, dort eine Dreizimmerwohnung mit 64 qm Wohnfläche zu nutzen und seinen Haupthausstand in dem ihm gehörenden Haus in S zu unterhalten. An dem Gebäude in S steht den Eltern ein dingliches Nießbrauchsrecht zu. Der Kläger hatte im Dachgeschoß einen 45 qm großen Raum für sich allein zur Verfügung und benutzte Küche, Bad und WC gemeinsam mit seinen Eltern. Das FA und das FG anerkannten die Aufwendungen für die Wohnung in M nicht als Kosten einer doppelten Haushaltsführung. Denn der Kläger habe in S keinen eigenen Hausstand unterhalten, da er sich **nicht finanziell** daran **beteiligt** habe. Der Kläger wandte ein, für die Frage des Unterhaltens eines eigenen Hausstands in S komme es nicht darauf an, ob der Hausstand entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehe.

II. Entscheidung des BFH

Die Entscheidung bringt eine **Klarstellung** zu den Voraussetzungen, unter denen ein eigener **Hausstand** neben der Wohnung am auswärtigen Beschäftigungsort **unterhalten** wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG).

Zunächst stellt der BFH fest, daß eine doppelte Haushaltsführung **auch bei Alleinstehenden** möglich ist. **Haus-**

stand ist der Haushalt, den der Arbeitnehmer am Lebensmittelpunkt führt, also sein Erst- oder Haupthaushalt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist entscheidend, daß er sich in dem Haushalt, im wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeits- und urlaubsbedingte Abwesenheit, **aufhält**. Denn allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder Ferienaufenthalte ist noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Außerdem muß der Arbeitnehmer die Haushaltsführung zumindest **mitbestimmen** und darf nicht lediglich – etwa in den Haushalt der Eltern oder als Gast – eingegliedert sein.

Insbesondere bei einer **unentgeltlichen Wohnungsüberlassung** stellt sich die Frage, ob der Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand unterhält oder ob er lediglich in einen fremden Hausstand eingegliedert ist. Es ist somit zu prüfen, ob die Wohnung eine eigene oder die des Überlassenden (z. B. der Eltern) darstellt. Der BFH präzisiert nun, daß das Merkmal der **Entgeltlichkeit** lediglich ein **Indiz** im Rahmen der Gesamtwürdigung ist, nicht jedoch eine unerläßliche Bedingung für die Anerkennung eines eigenen Hausstands darstellt. Das gilt auch für die Frage, ob der Steuerpflichtige im übrigen für die Kosten aufkommt. Das bedeutet: Läßt sich die finanzielle Beteiligung nicht feststellen, ist damit eine eigene Haushaltsführung nicht zwingend ausgeschlossen, wie auch umgekehrt aus einem finanziellen Beitrag nicht unbedingt auf das Unterhalten eines Hausstands zu schließen ist.

Entscheidend bleibt somit die **Gesamtwürdigung**, in deren Rahmen allerdings das Merkmal der finanziellen Beteiligung ein besonders gewichtiges Indiz ist.

III. Praxishinweis

Der BFH weist noch darauf hin, daß bei alleinstehenden Arbeitnehmern mit zunehmender Dauer der Auswärtstätigkeit grundsätzlich immer mehr dafür spricht, daß die eigentliche Haushaltsführung und auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Beschäftigungsort liegen oder dort hin verlegt wurden. Letztlich wird das FG auch zu beachten haben, daß der BFH davon ausgeht, daß die Mietaufwendungen auf das Notwendige zu begrenzen sind. Regelmäßig sind sie nur notwendig i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG, wie sie die durchschnittliche Miete einer **60 qm-Wohnung** am Beschäftigungsort nicht überschreiten (BFH, Urt. v. 09.08.2007 VI R 23/05, BStBl II 2009 S. 722).

Regelmäßige Arbeitsstätte für Leiharbeiter – Verpflegungsmehraufwand

Autor: Ria BFH a.D. Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 4, § 9

Schlagwörter: Verpflegungsmehraufwendungen, Leiharbeiter, regelmäßige Arbeitsstätte, Arbeitsstätte

Abstract: Ein Leiharbeiter verfügt typischerweise nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte.

Anlass: BFH, Urt. v. 17.06.2010 VI R 35/08, BStBl II 2010 S. 852

I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob der als Leiharbeiter in einem Hafengebiet tätige Kläger eine **Auswärtstätigkeit** ausübe und daher Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen kann. Der Kläger war bei A angestellt. A verleiht seine Bediensteten an verschiedene andere Firmen im Hafengebiet jeweils **kurzfristig** entsprechend dem jeweiligen Bedarf. Auf dieser Grundlage wurde A für andere Firmen tätig.

Das FA versagte die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen (206 Tage zu 6 €) mit der Begründung, der Kläger sei lediglich an verschiedenen Stellen eines einheitlichen weiträumigen Arbeitsgebiets tätig geworden. Die dagegen gerichtete Klage wurde abgewiesen (Niedersächsisches FG, Urt. v. 18.02.2008 4 K 1/07, EFG 2009 S. 242).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH gab dem Kläger in der Sache recht. Die Zurückverweisung an das FG war nur deshalb erforderlich, um die Anzahl der Tage mit Auswärtstätigkeit festzustellen.

Tätigkeitsmittelpunkt (regelmäßige Arbeitsstätte) ist grundsätzlich jede dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nachhaltig, fortdauernd und immer wieder aufsucht. Das ist regelmäßig der **Betrieb** oder der Zweigbetrieb, nicht aber die betriebliche Einrichtung des Kunden des Arbeitgebers. Kennzeichnend für den Tätigkeitsmittelpunkt ist, daß sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege **einstellen** und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken kann. Entscheidend ist dabei die Sicht des Arbeitnehmers **zum Beginn** („ex-ante-Betrachtung“) seiner Auswärtstätigkeit. Deshalb ist im allgemeinen beim Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen, selbst wenn der Arbeitnehmer dort längere Zeit tätig ist, da er sich typischerweise zum Beginn seiner Auswärtstätigkeit nicht darauf einstellen kann.

Im Streitfall konnte der Kläger nicht damit rechnen, er werde an einem bestimmten Tätigkeitsmittelpunkt (regelmäßige Arbeitsstätte) dauerhaft tätig sein. Er war jeweils bei verschiedenen Auftraggebern seines Arbeitgebers an verschiedenen Orten im Hafen nur kurzfristig eingesetzt.

III. Praxishinweis

Der BFH hat ausdrücklich offengelassen, ob etwas anderes gilt, wenn ein Leiharbeiter für die gesamte **Dauer des Dienstverhältnisses** dem Entleiher überlassen wird (in diesem Sinne das BMF-Schreiben vom 21.12.2009 IV C 5 – S 2353/08/10010, BStBl I 2010 S. 21, Beispiel 3). Entscheidend dürfte auch hier der Gesichtspunkt sein, ob sich der Arbeitnehmer zum Beginn seiner Tätigkeit darauf einstellen konnte. Der Streitfall gab im übrigen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger bei den jeweiligen Auftraggebern seines Arbeitgebers länger als 3 Monate ununterbrochen tätig war (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG).

Gebührenverzicht zugunsten von Mitarbeitern eines Vertriebspartners kein Arbeitslohn

Autor: Ria BFH a.D. Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 19

Schlagwörter: Arbeitslohn, Gebührenverzicht, Abschlußgebühr, Zuwendung Dritter

Abstract: 1. Der Umstand, daß eine Bausparkasse sowohl bei Arbeitnehmern ihrer „Partnerbanken“ als auch bei ihren freien Handelsvertretern und deren Arbeitnehmern sowie den Beschäftigten anderer genossenschaftlich organisierter Unternehmen und Kooperationspartner auf die Erhebung von Abschlußgebühren verzichtet, begründet Zweifel daran, ob dieser Gebührenvorteil Arbeitslohn ist.

2. Gelangt das FG aufgrund einer verfahrensfehlerfreien Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis, daß Zweifel bestehen, ob Arbeitnehmern im Zusammenhang mit einem geldwerten Vorteil Arbeitslohn zugeflossen ist, ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO an diese Tatsachenfeststellung gebunden.

Anlass: BFH, Urt. v. 20.05.2010 VI R 41/09, BFH/NV 2010 S. 1726

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Bank, zu deren Verbund auch die Bausparkasse B gehört. Die Klägerin vermittelt u.a. den Abschluß von Bausparverträgen der B an ihre Kunden und erhält hierfür eine Provision in Höhe eines Teils der von der B erhobenen Abschlußgebühr. Schließen Arbeitnehmer der Klägerin (oder deren Ehegatten bzw. Kinder) eigene Bausparverträge bei der B ab, verzichtet die B ganz oder teilweise auf die sonst übliche Abschlußgebühr. Die Klägerin erhält dann auch keine Vermittlungsprovision. Die Klägerin unterwarf die ihren Mitarbeitern von der B gewährten Vorteile aus der Gebührenermäßigung bzw. -befreiung nicht dem LSt-Abzug. Das FA beurteilte den **Verzicht** auf die Abschlussgebühren als **Arbeitslohn**, pauschalierte die nachzufordernde LSt und erließ einen entsprechenden **Nachforderungsbescheid**. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt (FG München, Urt. v. 26.06.2009 8 K 307/07, EFG 2009 S. 1749).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision des FA zurück. Er verweist auf seine ständige Rechtsprechung, daß die **Veranlassung** von

Einnahmen durch das Dienstverhältnis auch bei der **Zuwendung eines Dritten** anzunehmen ist, wenn diese ein Entgelt für eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt (erbracht hat oder erbringen soll). Voraussetzung ist, daß sie sich für den Arbeitnehmer als **Frucht seiner Arbeit** für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt wird.

Dabei obliegt die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlaßt ist, in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer **Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls** entschieden werden.

Im Streitfall hat das FG die Frage, ob der Gebührenvorteil zu Arbeitslohn geführt hat, letztlich offengelassen. Es sah die Rechtslage als zweifelhaft an, führte allerdings – ohne sich festzulegen – aus, gegen einen Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung könne sprechen, daß (laut einer Zeugenaussage) der Gebührenvorteil **allen Arbeitnehmern** der Klägerin gewährt wurde, unabhängig davon, ob sie mit der Vermittlung von Bausparverträgen befaßt waren.

III. Praxishinweis

Das FG hat damit die Frage, ob Arbeitslohn vorliegt, nicht entschieden. Es hat seine dahingehenden Zweifel mit der Tatsache begründet, daß der Gebührenvorteil allen Arbeitnehmern zugute kam. Eine **zweifelhafte Sachlage** genügt jedoch nicht, um steuerbaren Arbeitslohn anzunehmen. Gleichwohl verdeutlicht der BFH, daß auch verbleibende Zweifel **revisionsrechtlich binden** können (§ 118 Abs. 2 FGO), sofern das FG nicht seine Aufklärungspflicht vernachlässigt hat. Davon war aber im Streitfall nicht auszugehen, da sich das FG erschöpfend um die Aufklärung des Sachverhalts bemüht und sich eine weitere Aufklärung nicht aufgedrängt hatte.

Aufwendungen für das Anfrageverfahren nach § 7a SGB IV sind Werbungskosten

Autor: Ria BFH a.D. Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 9

Schlagwörter: Anfrageverfahren, Werbungskosten, Statusfeststellungsverfahren, Sozialversicherungspflicht

Abstract: Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Anfrageverfahren nach § 7a SGB IV (sog. **Statusfeststellungsverfahren**) sind durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt und deshalb als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Anlass: BFH, Urt. v. 06.05.2010 VI R 25/09, BStBl II 2010 S. 851

I. Sachverhalt

Nach § 7a SGB IV können die Beteiligten schriftlich eine Entscheidung darüber beantragen, ob eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung vorliegt (sog. Statusfeststellungsverfahren). Zu entscheiden war, ob im Zusammenhang mit dem Anfrageverfahren entstandene Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sind.

Der Kläger erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als **Geschäftsführer einer GmbH**. 2004 schloß er mit einem Unternehmensberater eine Vereinbarung über betriebswirtschaftliche Beratung. Gegenstand war die **Klärung der Sozialversicherungspflicht**. Vereinbart wurde, daß der Kläger ein Basishonorar schuldet, wenn die Sozialversicherungspflicht verneint würde. Für den Fall der Erstattung von bereits entrichteten Beiträgen war ein Erstattungshonorar von 12 % der Bruttoerstattungen vereinbart. Ende 2004 teilte die Krankenkasse mit, daß der Kläger nicht sozialversicherungspflichtig sei. Darauf entrichtete der Kläger das Basishonorar noch im Jahre 2004. Im Laufe des Jahres 2005 wurden dem Kläger die entrichteten Pflichtbeiträge erstattet, worauf der Kläger das Erstattungshonorar (rund 11.000 €) beglich. Das FA änderte darauf die ESt-Bescheide 2002/2003 dahin, daß es die erstatteten Versicherungsbeiträge nicht mehr zum Abzug zuließ. Die Berater-

kosten des Jahres 2005 ließ es im Bescheid 2005 weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben zum Abzug zu. Im Streit war noch der Bescheid für 2005. Wie das FA war auch das FG der Meinung, das Beraterhonorar sei nicht zu berücksichtigen (FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.03.2009 2 K 1478/07, EFG 2009 S. 994).

II. Entscheidung des BFH

Der BFH widerspricht dem FG und gab der Klage statt.

Werbungskosten erfordern einen **objektiven Zusammenhang** zwischen Aufwendungen und Einnahmen. Dabei genügt ein lediglich abstrakter Kausalzusammenhang nicht. Erforderlich ist eine Zuordnung aufgrund einer **wertenden Beurteilung**. Danach können Kosten der **Rechtsverfolgung** (Beratungs-, Vertretungs- und Prozeßkosten) Werbungskosten sein, wenn der Gegenstand des Prozesses mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden. Auch die mit einer Beschäftigung gem. § 7 SGB IV einhergehenden öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten weisen den erforderlichen Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf. Denn die **Beschäftigung** ist regelmäßig Ausfluß eines **Arbeitsverhältnisses**. Deshalb zählen insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Anfrageverfahren (Statusfeststellungsverfahren) nach § 7a SGB IV, das die Feststellung der Sozialversicherungspflicht einer Beschäftigung zum Gegenstand hat, zu den **Werbungskosten** bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

III. Praxishinweis

Der BFH hebt hervor, daß der Umstand, daß der Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag als Vorsorgeaufwendungen durch den beschränkten Sonderausgabenabzug entlastet wird (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG), den Veranlassungszusammenhang nicht entfallen läßt. Der Beratungsaufwand wird dadurch nicht zu einer Angelegenheit des Sonderausgabenabzugs.



Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten

von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D.,
und Gerhard Hiller, Oberamtsrat a.D.

2010, 10., überarbeitete Auflage, 732 Seiten, € 69,80

ISBN 978-3-415-04395-4



Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werden zwar wie im gewerblichen Bereich entsprechend den handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung ermittelt. Zusätzlich gelten aber zahlreiche ertragsteuerliche Sonderregelungen und naturbedingte Besonderheiten. Diese Grundsätze und Spezialitäten stellt der »Märkle · Hiller« dar. Das Fachbuch hat sich zu einem Standardwerk der Ertragsbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft entwickelt. Klar und übersichtlich erläutern hier anerkannte Experten alle wichtigen Gesetze und Verwaltungsentscheidungen wie vor allem die höchstrichterliche Rechtsprechung.

Seit dem Stand der Voraufgabe vom Januar 2006 hat sich das Recht der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft teilweise einschneidend fortentwickelt. Dies ist auf die gesetzliche Modernisierung der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zurückzuführen, die infolge der Veränderung ihrer Maßgeblichkeit auch die steuerliche Gewinnermittlung der Land- und Forstwirtschaft beeinflusst. In der Rechtsprechung verlässt eine neue Richtergeneration immer mehr eingefahrene Gleise hin zur notwendigen Gleichbehandlung der Einkunftsarten. Auch mit dieser begrüßenswerten Entwicklung setzt sich die 10. Auflage auseinander.

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

sz710

Termine

Januar 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Lohnsteuerliche Schwerpunkte 2011 aus der Sicht des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers	Dipl.-FW Bernhard Hillmoth	11. 01. 2011, 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
Lohnsteuerliche Schwerpunkte 2011 aus der Sicht des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers	Dipl.-FW Bernhard Hillmoth	12. 01. 2011, Bonn	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22
Lohnsteuerliche Schwerpunkte 2011 aus der Sicht des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers	Dipl.-FW Bernhard Hillmoth	13. 01. 2011, Aachen	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22
Neujahrsempfang		15. 01. 2011, Köln	Steuerberater Verband eV Köln Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22
Steuerplanung und Steuerpraxis Europa – USA	WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff Vors. RiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch WP/StB Gerald Gahleitner Vors. RiBFH a.D., RA/StB Prof. Dr. Dr. Franz Wassermeyer u. a.	17. 01.–21. 01. 2011, St. Moritz/Schweiz	Internationales Steuerseminar Schweiz IStS Tel.: 00 41/44/2 15 77 07 Fax.: 00 41/44/2 15 77 71
Besteuerung von internationalen Personengesellschaften	Prof. Dr. Bert Kaminski StB Reinhard Scheidmann	19. 01. 2011, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Non-Profit-Organisation 2011	Prof. Dr. Rainer Hüttemann RA/FASt Dr. Jörg Alvermann Stefan Fischer RA/FAArb Prof. Dr. Björn Gaul RD Ingo Graffe RiBFH Friederike Grube u. a.	20. 01./21. 01. 2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax.: 02 11/96 86 40 00
ZEV-Jahrestagung 2010/2011	Notar Prof. Dr. Manfred Bengel Prof. Dr. Georg Crezelius Dipl.-FW Dirk Eisele RA/StB/Notar Dr. Reinhard Geck RA/FASt/StB Dr. Marc Jülicher u. a.	21. 01./22. 01. 2011, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax.: 0 89/38 18 95 47
Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	RA/FASt Prof. Dr. Thomas Küffner StB/WP Dr. Stefan Maunz	26. 01. 2011, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 86 69
Insolvenzsteuerrecht – Brennpunkte der Besteuerung in der Insolvenz	RiBFH Adelheid Jäger RA/FASt/FAInSoR Dr. Jan Roth	28. 01. 2011, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 86 69

Februar 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxisfragen des Umwandlungsteuerrechts	RA Robert Hörtnagl RA/FASt Dr. Joachim Schmitt	01.02.2011, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax.: 089/38189547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer	RA/FASt Dr. Jörg Alvermann	01.02.2011, Villingen-Schwenningen	Steuerberaterkammer Südbaden Tel.: 0761/705215 Fax.: 0761/705215
Umsatzsteuer im Konzern	RiBFH Dr. Christoph Wäger Dr. Stefan Behrens Dipl.-FW Matthias Szabó	02.02.2011, Wiesbaden	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax.: 0211/96864000 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Jahresabschluß 2010 nach BilMoG	StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	09.02.2011, Würzburg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/552138-0 Fax.: 089/552138-38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betreuung privater Vermögen 2011	StB Prof. Dr. Andreas Söffing Prof. Dr. Georg Crezelius MR Ernst Czarkert u.a.	10.02./11.02.2011, Bergisch-Gladbach (Bensberg)	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax.: 0211/96864000
Düsseldorfer Forum der internationalen Besteuerung – Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff Dipl.-Kfm., RA/FAStR Dr. Jens Schönfeld	22.02.2011, Düsseldorf	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738669
Unternehmenskauf – Einführungslehrgang	RA Dr. Stefan Bühler RA/FASt Dr. Martin Klein RA Dr. Wolfgang Meyer-Sparenberg Dipl.-Kffr. Dr. Anke Nestler	24.02./25.02.2011, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax.: 089/38189547
Arbeitnehmerveranlagung 2010	StB Dipl.-FW Karl-Heinz Worms	15.02.2011, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99320 Fax.: 02203/993222