

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2011

63. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 Zacher **Weiche Kosten bei geschlossenen Fonds – der BFH bleibt hart**

206 Spatscheck/Höll **Berichtigungsverband und Geringfügigkeitsgrenze bei der Selbstanzeige**

212 Söffing **Vertragsgestaltung bei der Personengesellschaft: Schnittstelle Gesellschaftsrecht/Steuerrecht**

220 Pott **Der Weg nach Luxemburg – über Karlsruhe**

224 **LiteraTour**

226 **LiteraTour spezial**

228 **Veranstaltungen**

234 **Steuermelder**

238 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

„Die Vertragsstaaten leisten sich gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen.“ Wer hätte jemals geglaubt, daß so etwas wie in Art. 28 Abs. 1 in einem DBA mit Liechtenstein drinstehen wird.

II.

„Wir machen eine maßvolle Reduzierung unserer Defizite, sehr konsequent, aber maßvoll, ohne durch Übertreibung die Nachhaltigkeit der wirtschaftlichen Entwicklung zu gefährden“, so *Wolfgang Schäuble* auf der Website des BMF. Wir wissen noch immer nicht, ob dies eine gute oder eine schlechte Nachricht sein soll.

III.

Die „Stille Zeit“ wird immer mehr zu einer lauten Zeit. Fast meint man, der Vorweihnachtslärm – ach zu besinnlich mit vierwöchigen Weihnachtsmärkten und Glühwein bis der Arzt kommt – übertöne das Krisen- und Katastrophengejammer. Und die wirklich stille Zeit, wenn der Wahn endlich vorbei ist, ist vielleicht nur der eigene Kater.

IV.

Unnützes Wissen wird manchmal in Büchern gesammelt und als gesammeltes unnützes Wissen herausgegeben. Wer will schon wissen, ob die Queen gelernte Lastwagenmechanikerin ist und ob Känguruhs methanfrei furzen können. Aber: Das scheinbar harmlose Tierreich macht uns manchmal neidisch: Ein Kaninchen macht laut „Unnützes Wissen“, erschienen im Heyne Verlag, München im Schnitt 18 Nickerchen am Tag.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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 64. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2012.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; *Rainer Spatscheck* und *Christian Höll*, beide Rechtsanwälte in München; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Christian Merz*, Rechtsanwalt in Konstanz (LiteraTour).

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 **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 0 30/72 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

Weiche Kosten bei geschlossenen Fonds – der BFH bleibt hart

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht*, Köln.

I. Sog. weiche Kosten im Spannungsfeld zwischen Sofortabzug und Aktivierungspflicht

Wendet eine Beteiligungsgesellschaft als Mitunternehmerschaft i.S.v. § 15 EStG Finanzmittel für Dienstleistungen auf, kommt eine ertragsteuerliche Behandlung als sofort aufwandswirksame Betriebsausgabe (bzw. Werbungskosten) in Betracht. Die Alternative besteht in einer Aktivierungspflicht. Sie führt zu einer Aufwandswirksamkeit (nur) über mehrere Jahre hinweg im Wege der AfA. Bei den sog. geschlossenen Fonds (z.B. Immobilien-, Medien- oder sonstigen Fonds) wird hierbei branchenüblich zwischen den „weichen“ und den „harten“ Kosten unterschieden. Letztere sind – soweit sie nicht das Investitionsobjekt ohnehin unmittelbar betreffen – im Regelfall Anschaffungs- bzw. Herstellungs(neben)kosten. Dabei kann manchmal die tatsächliche Abgrenzung in der Praxis schwierig sein; grundsätzlich steuerrechtlich kontrovers behandelt wird sie allerdings nicht.

Ganz anders war und ist dies indes bei den weichen Kosten. Solche Kosten stehen typischerweise im Zusammenhang mit der Konzeption, dem Vertrieb und der (anfänglichen) laufenden Verwaltung des Fonds. Auch insoweit sei allerdings angemerkt, daß selbst die phänotypische Einordnung nicht immer zweifelsfrei ist. Geht man z.B. von einem Medienfonds aus, wird die rechtliche oder steuerliche Beratung bei der Konzeption dieses Fonds zunächst unabhängig von der steuerlichen Bewertung als Teil der weichen Kosten verstanden werden. Was ist aber z.B. mit den Kosten der Rechtsberatung, die im internationalen Bereich projektbegleitend für den Erwerb der Stoffrechte bis hin zur Aushandlung von Verwertungsverträgen des fertigen Films anfallen. Sind dies auch „weiche“ Kosten, weil es sich „lediglich“ um begleitende Dienstleistungen handelt? Besteht dann aber nicht sogar der komplette Investitionsaufwand eines Medienfonds aus weichen Kosten, da – auch bei anerkannter Herstellereigenschaft¹ – vereinfacht ausgedrückt eine Summe von Dienstleistungen erworben und „lediglich“ zu einem Gesamtwerk zusammengefügt wird, das nicht stofflich ist? Handelt es sich bei einem Schifffonds hingegen wieder um „harte“ Kosten, wenn anwaltliche Dienstleistungen sich auf die konkrete Aushandlung oder Prüfung eines Chartervertrages für das Schiff beziehen, nicht aber auf die Konzeption der Beteiligungsgesellschaft?

Der BFH hatte zunächst mit zwei Urteilen vom 08.05.2001² und vom 28.06.2001³ entschieden, daß weiche Kosten bei Immobilienfonds grundsätzlich zu den Anschaffungskosten einer Immobilie gerechnet werden müssen, woraus eine entsprechende Aktivierungspflicht mit lediglich zeitanteiliger Abschreibung folgt. Bei Medienfonds wurden durch Schreiben des BMF vom 05.08.2003, in welchem der seinerzeitige Medienerlaß in seiner ursprünglichen Fassung vom 23.02.2001 abgeändert wurde, die beiden vorgenannten BFH-Urteile auch als auf Filmfonds anwendbar erklärt. Schließlich erfolgte im Rahmen des sog. 5. Bauherrenerrlasses⁴ eine Erstreckung auch auf alle anderen geschlossenen Fonds unabhängig vom Investitionsobjekt.

Die Rechtsprechung und ihr folgend die Finanzverwaltung haben diese rigorose und jedenfalls an zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Maßstäben gemessene fragwürdige Behandlung stets mit der Anwendung des steuerlichen Grundgedankens des § 42 AO gerechtfertigt. Die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen solle nicht davon abhängig sein können, ob die Gegenleistung aufgrund eines einheitlichen Vertrages in einer Summe gezahlt wurde oder aufgrund mehrerer Verträge, in der der einheitliche Vorhang aus steuerlichen Gründen aufgespalten würde. Dabei hätten die einzelnen „Teilverträge“ keine selbstständige Bedeutung und ließen sich nur aus der gewünschten Schaffung sofort steuerlich abziehbarer Ausgaben erklären.⁵ Immerhin kam die Finanzverwaltung der Praxis insoweit in Teilen etwas entgegen, als sie im 5. Bauherrenerrlaß einerseits bis zu bestimmten prozentualen Obergrenzen i. d. S. eigentlich kritische weiche Kosten doch zum sofortigen Abzug zuließ,

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

* Rechtsanwälte Zacher&Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Belgisch Gladbach.

1 Auf diese spezifische Problematik wird im vorliegenden Betrag nicht eingegangen.

2 ► IX R 10/96, BStBl. II 2001, S. 720.

3 ► IX R 40/97, BStBl. II 2001, S. 717.

4 BMF vom 20.10.2003, IV C 3-S 2253a-48/03.

5 Vgl. BFH, Urt. v. 28.06.2011, a. a. O.

andererseits aber auch bei eigentlich sofort abziehbaren Kosten – wie insbesondere Vertriebsprovisionen – gleichwohl einen max. anzuerkennenden Prozentsatz festschrieb.⁶

Die grundsätzliche Kritik an diesen Regelungen verstummte jedoch ebenso wenig wie der Zweifel an Detailregelungen, sowohl in der steuerrechtlichen Fachliteratur⁷ wie auch aus dem betroffenen Wirtschaftskreisen. Während zum Teil nach wie vor Fundamentalkritik an den grundsätzlichen Wertungen des BFH geübt wurde, versuchten andere Stimmen insbesondere aus der Praxis bei geschlossenen Fonds mit anderen Investitionsgegenständen als bei den höchstrichterlich bereits behandelten Immobilienfonds, die diesbezüglichen Unterschiede und Besonderheiten herauszustreichen.⁸ Dies wohl z. T. auch von der Hoffnung geleitet, den BFH argumentativ, wenn nicht zu einer Umkehr insgesamt, so doch zu einer differenzierten Betrachtungsweise im Einzelfall führen zu können.

II. Der BFH bleibt hart

Beiden Ansätzen hat der BFH mit seinem Urt. v. 14.04.2011 eine deutliche Abfuhr erteilt.⁹ Zunächst betont der BFH dabei die eingangs kurz dargestellten Grundüberlegungen, daß die steuerliche Behandlung nicht von der „künstlichen Aufspaltung“ in mehrere Einzelverträge abhängig sein dürfe. Auch für den Fall gewerblicher Mitunternehmer-schaften bezieht sich der BFH ausdrücklich auf seine bisherige Rechtsprechung und bekräftigt diese. Zwar räumt er ein, daß insoweit der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten wäre und aus der Sicht der Gesellschaft weiche Kosten durchaus sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen könnten. Weiterhin wird eingeräumt, daß die steuerliche Behandlung nicht allein davon abhängen könne, ob aus der Sicht der einzelnen Gesellschafter bzw. Mitunternehmer solche Betriebsausgaben Bestandteil eines von ihnen zu tragenden Gesamtaufwands wären. Jedoch würden diese durchaus beachteten Aspekte durch den letztlich vorrangigen § 42 AO überspielt. Wenn der Zweck der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit darin liege, einen Investitionsgegenstand zu erwerben – und dies steuergünstig zu tun –, so könne die Schaffung von Teilverträgen keine selbstständige Bedeutung haben und lasse sich nur aus der Schaffung sofort steuerlich abziehbarer Ausgaben erklären.

Schon bei rein fiskalischer Betrachtung relativiert sich – jedenfalls heute – dieser Gedanke. Im Zeitalter von § 15 b EStG liegt es nicht fern, davon auszugehen, daß in dieser Hinsicht mißbräuchliche Gestaltungen ohnehin durch diese Norm mit umfaßt werden, so daß für eine zusätzliche „Ahndung“ das Bedürfnis inzwischen weggefallen ist. Der vom BFH jetzt entschiedene Fall betraf allerdings das Jahr 2003. Auch dogmatisch würde sich nun die Frage stellen, ob – gerade wenn man den Gedanken der Spezialität des § 42 AO vor den allgemeinen handelsrechtlichen und steu-

errechtlichen Regelungen bemüht, wie dies der BFH tut –, inwieweit durch den noch „spezielleren“ § 15 b EStG (welcher eine mißbräuchliche Gestaltung gerade nicht fordert) von dieser Norm nicht erfaßte Sachverhalte überhaupt noch eine Würdigung nach § 42 AO zugänglich sind. Umgekehrt würde es ja aktuell auch für „Steuersparwütige“ wenig Sinn machen, die Restriktion des 5. Bauherrenenerlasses nicht beachten zu müssen, wenn die danach „gewonnenen“ sofort abziehbaren Betriebsausgaben wiederum zur Anwendbarkeit zu § 15 b EStG führten. Gerade deshalb verwundert es, wenn sich der BFH jetzt noch – wenn auch in einem Altfall – derart auf die Anwendung des § 42 AO festlegt.

Auch unabhängig von dieser Grundfrage erscheint es jedoch fraglich, ob § 42 AO so selbstverständlich und generalisierend auf den Ausweis gesonderter weicher Kosten anzuwenden ist. Es wurde schon eingangs angesprochen, daß der Begriff der weichen Kosten ein wirtschaftlich-phänotypischer ist, der im Steuerrecht zur Abgrenzung von sofort abziehbaren Betriebsausgaben gegenüber aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wenig taugt. Im nunmehr entschiedenen Fall des BFH waren folgende Betriebsausgaben streitig:

- Gebühren für Jahresabschlußprüfung,
- Gründungskosten,
- Platzierungskosten,
- Geschäftsbesorgungshonorar in der Investitionsphase,
- Prospektkosten,
- Finanzierungsvermittlungsgebühren Endfinanzierung,
- Gebühren Mittelverwendungskontrolle.

Nachdem die klagende Fondsgesellschaft im finanzgerichtlichen Verfahren auch noch zusätzlich ursprünglich aktivierte Platzierungskosten sowie Kosten für die steuerliche und wirtschaftliche Konzeption als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt wissen wollte, hatte das Finanzgericht nur die Gründungskosten der Klägerin als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt. Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil wegen Verfahrensmängeln auf, entschied aber selbst in der Sache und wies die Klage vollumfänglich ab.

Selbst wenn man den Mißbrauchsgedanken des § 42 AO im Grundsatz folgen mag, ergeben sich jedoch mindestens bei einigen der nicht zum Sofortabzug zugelassenen Kosten Zweifel. Der Grundgedanke des BFH, daß die eigentlich angemessene Gestaltung in der Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises wäre, der nicht künstlich und aus rein steuerlich motivierten Gründen aufgespalten werden dürfe, trifft mindestens für die Gebühren für die Jahresabschlußprüfung,

6 BMF vom 20.10.2003, a. a. O., Rz. 43 ff.

7 Vgl. z. B. *Lüdicke/Arndt*, *Geschlossene Fonds*, 5. Aufl., S. 81 ff.

8 Vgl. z. B. *Meyer-Scharenberg*, *DStR* 2004, S. 1729 zu Blindpools.

9 ►► IV R 8/10.

die Gründungskosten, das Honorar für die Geschäftsbesorgung in der Investitionsphase und die Gebühren für die Mittelverwendungskontrolle nicht zu. Gerade bei dem Investitionsvolumen eines Schifffonds ist offenkundig, daß sich im Regelfall für einen einzelnen Anleger die Alternative des Erwerbs eines „eigenen“ Schiffs überhaupt nicht stellt. Entscheidet er sich deshalb zusammen mit anderen Anlegern – wobei durchaus eingeräumt werden kann, daß dies im Regelfall auf der Grundlage eines vorgegebenen Beteiligungskonzeptes durch einen externen Anbieter geschieht – dazu, ein entsprechend großes Investitionsvorhaben gemeinsam mit anderen in der Form einer Gesellschaft und Mitunternehmerschaft durchzuführen, entstehen z. B. die eben genannten zusätzlichen Kosten als laufender Aufwand. Diese haben gerade keine Entsprechung in der Alternative eines – gedachten – unmittelbaren Einzelerwerbs. Die Entscheidung für ein derartig gebündeltes Vorgehen ist auch wirtschaftlich vernünftig und außersteuerlich begründet, da in aller Regel gerade nur hierdurch die Möglichkeit zu einer Investition in einen derart großvolumigen Investitionsgegenstand überhaupt besteht. Jedenfalls bei prognosegemäßer Entwicklung werden die insoweit zusätzlich entstehenden Kosten auch regelmäßig durch die besonders hohen Ertragsaussichten bei einem derartigen Investitionsgegenstand überkompensiert. Schon deshalb trägt das Argument der „künstlichen Aufspaltung“ bei vielen Kostenpositionen, die allgemein unter dem Begriff der weichen Kosten zusammengefaßt werden, nicht.¹⁰

Bei anderen Kosten wie etwa den reinen Prospektkosten und den Vermittlungsprovisionen mag der Gedanke der Aufspaltung eines – gedachten – einheitlichen Kaufpreises näherliegen. Auch hier wäre meines Erachtens im Einzelfall immer die Frage zu stellen, ob überhaupt die Alternative eines gedachten Direkterwerbs besteht, wenn man §42 AO heranziehen möchte. Bei Flugzeugen und Schiffen, aber auch bei größeren Immobilienprojekten oder einer Filmproduktion dürfte dies kaum der Fall sein.

Der BFH spricht einen Teilaspekt dieser Grundproblematik in seinen Urteilsgründen durchaus an. Er verneint einen Widerspruch zu den Beschlüssen des großen Senates des BFH vom 10. 11. 1980¹¹ und vom 25. 06. 1984¹² mit folgendem Gedankengang: Grundsätzlich sei zwar dort und in weiteren Beschlüssen statuiert worden, daß für die Zuordnung der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten und zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben auf die Sicht der Gesellschaft abzustellen sei. Deshalb wäre zunächst das, was aus der Sicht der Gesellschaft laufende Betriebsausgabe und dementsprechend sofort abzugsfähig sei, auch auf der Ebene des Gesellschafters als solche zu qualifizieren. Allerdings müsse diese Betrachtung „gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschaft zurücktreten, wenn andernfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre.“¹³ Deshalb müsse die Anwendung des §42 AO zum Vorrang der gesellschaftsbezogenen Betrachtung führen. Um ein Auseinanderfallen von gesellschafts-

und gesellschaftsbezogener Betrachtung zu vermeiden, müsse dann eben auch bei einem geschlossenen Fonds der im Urteilsfall vorliegenden Art bereits auf der Ebene der Gesellschaft von Anschaffungskosten ausgegangen werden.

Der Verdacht eines Zirkelschlusses liegt hier nahe; jedenfalls führt auch dieser Gedanke über den Begründungsansatz des steuerlichen Mißbrauchs i. S. v. §42 AO nicht hinaus. Auf dessen Grundlage erscheint allerdings tatsächlich nur eine sehr einzelfallbezogene und restriktive Umqualifizierung von weichen Kosten in „eigentlich“ aktivierungspflichtige Anschaffungskosten möglich, wie oben skizziert.

III. Auch keine sofortige Teilwertabschreibung

Aus den Reihen der Kritiker der BFH-Rechtsprechung wurde vielfach auch vorgebracht, daß auch eine allgemeine Umqualifizierung von weichen Kosten zu lediglich abschreibungsfähigen Anschaffungskosten im Ergebnis nichts ändere, da diese dann ohnehin einer sofortigen Teilwertabschreibung auf einen Erinnerungswert unterlägen. Auch dieser Überlegung erteilt der 4. Senat des BFH eine Absage und weist darauf hin, daß er insoweit an seiner Auffassung in einem Vorlagebeschuß aus 1999¹⁴ nicht mehr festhalte. Hiergegen spräche die Teilwertvermutung. Diese schliesse auch die im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerks entstandenen Anschaffungskosten ein, da davon auszugehen sei, daß jeder Anleger diese tragen müßte, um sich an dem Anlageobjekt beteiligen zu können. Es sei anzunehmen, daß auch ein alternativ gedachter Erwerber dem Veräußerer die gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten behandelten Aufwendungen im Rahmen des Vertragswerkes vergüten würde. Auch insoweit gelten die oben angesprochenen Zweifel. Bei einem unmittelbaren Direkterwerb des Investitionsgegenstandes (so er denn überhaupt praktisch möglich wäre) würde ein Großteil der entsprechenden Kosten nicht anfallen. Aber auch bei einem derivativen Erwerb der Beteiligung selbst ist die Hypothese des BFH sehr fraglich, wie sich z. B. auch an Zweitmarktnotierungen für geschlossene Fonds zeigt. Ein Erwerber einer entsprechenden Beteiligung wird die bei der Gründung und Emission entstandenen besonderen Kosten gerade nicht in seiner Kalkulation einpreisen, weil sie für ihn im Hinblick auf das Investitionsobjekt nicht „wertbildend“ sind. Ganz besonders gilt dies für die oben angesprochenen laufenden Kosten in der Gründungs- und Erstinvestitionsphase.

10 Zur Frage der hypothetischen Alternative des Erwerbs lediglich eines Anteils vgl. unten III.

11 GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 164 ff.

12 GrS 4/82, BStBl. II 1984, S. 751 ff.

13 Unter Verweis auf den Beschluß des Großen Senats vom 03. 07. 1995, GrS 1/1993, BStBl. II 1995, S. 617 ff.

14 BFHE 188, 374, BStBl. II 1999, S. 828 ff.

IV. Harte Linie auch beim AfA-Zeitraum

Vor diesem Hintergrund wurde das „letzte Gefecht“ bei der Frage des AfA-Zeitraums entschieden – und ebenfalls verloren. Im Rahmen der Betonung der Grundsätze zur Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes betonte der BFH, daß die allgemeinen AfA-Tabellen zwar als Hilfsmittel für die Schätzung die Vermutung der Richtigkeit in sich tragen, aber für die Finanzgerichte nicht bindend seien. Auch der Gedanke der Selbstbindung der Verwaltung müsse jedenfalls dann zurücktreten, wenn die Anwendung der AfA-Tabellen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde.

Im zu entscheidenden Fall war ein gebrauchtes Tankschiff erworben worden, für das die Klägerin eine 12-jährige Nutzungsdauer entsprechend den geltenden Angaben in der AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Hochsee-, Küsten- und Binnenschiffahrt“ angewendet wissen wollte. Der BFH legt zunächst ausführlich dar, daß sowohl nach den aktuellen Veröffentlichungen der betreffenden Wirtschaftskreise als auch aufgrund der technischen Besonderheiten – streitgegenständlich war ein moderner Doppelhüllen-Tanker, wohingegen die geltende AfA-Tabelle von Einhüllen-Öltankschiffen ausgeht – jedenfalls von einer tatsächlich deutlich längeren Nutzungsdauer von Schiffen dieses Typs auszugehen wäre. Unabhängig von diesen schiffstypspezifischen Besonderheiten ist zu bemerken, daß der BFH als zweiten Begründungsstrang für die Anwendung eines längeren AfA-Bemessungszeitraums die eigenen Berechnungen und Prognosen der Fondsgesellschaft heranzieht. Er bezog sich dabei auch auf ein Rechtsgutachten der Klägerin selbst, das von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausging. Darüber hinaus wurden der Klägerin ihre eigenen Angaben im Fondsprospekt vorgehalten, nach denen prognosegemäß das Tankschiff nach 17 Jahren noch einen Verkaufspreis von fast 20% des ursprünglichen Kaufpreises sollte erzielen können. Dieser Gedanke ist sicher verallgemeinerungsfähig und sollte zur Vorsicht beim Vertrauen auf die Gültigkeit von AfA-Tabellen mahnen. Wird selbst (deutlich) von den dortigen Angaben abgewichen, um einen wirtschaftlich vorteilhaften Verlauf der Investitionen

(und implizit auch Steuerspareffekte wegen einer „vorzeitigen“ Abschreibung) darstellen zu können, kann dies gerade zum Verlust der scheinbar gesicherten Grundlage der jeweils nach den AfA-Tabellen geltenden Abschreibungsdauer führen.

V. Fazit

Der BFH wird bis auf weiters „weiche Kosten“ bei geschlossenen Fonds und ähnlich modellhaften Gestaltungen generell nicht mehr als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anerkennen. Dies wird für die Praxis mit dem Ur. v. 14.04.2011 mit deutlichen Worten unterstrichen. Auch außerhalb der Eingriffsschwelle von § 15 b EStG gibt es danach keine liberalere oder nach den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalls oder jedenfalls des Investitionsobjekts differenzierte Handhabung.

Die Begründung für diese Haltung mit § 42 AO ist zweifelhaft und abzulehnen. Gerade § 42 AO würde – soweit man ihn hier überhaupt heranziehen könnte – eine stark differenzierte Betrachtung je nach Investitionsgegenstand, aber auch nach der Art der in Rede stehenden Kosten, nötig machen. Daß dies im Hinblick auf die Veranlagungspraxis wie auch die Prognostizierbarkeit bei der Gestaltung von geschlossenen Fonds zu Unsicherheiten führen würde, ist richtig, aber bei der Anwendung einer Vorschrift zur Verhinderung von Mißbräuchen geradezu wesensimmanent. Wohl auch um dies zu vermeiden, setzt der BFH § 42 AO als Hebel an, um letztlich die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise zu einer gesellschafterbezogenen abzuändern und darauf aufbauend weiche Kosten als aus fiskalischer Sicht stets „künstlich“ zu qualifizieren.

Weiterhin wird auch dem „Kompromiß“ einer gesonderten Teilwertabschreibung solcher demnach aktivierungspflichtiger Kosten der Weg versperrt. Bei der Bemessung des insoweit einheitlich geltenden Abschreibungszeitraums ist zusätzlich zu berücksichtigen, daß der BFH die Bedeutung der AfA-Tabellen deutlich relativiert und demgegenüber geschlossene Fonds anhand ihrer eigenen Prognosen „beim Wort nimmt“.

Berichtigungsverbund und Geringfügigkeitsgrenze bei der Selbstanzeige

Dr. Rainer Spatscheck, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, und Christian Höll, Rechtsanwalt, beide München¹

A. Einleitung

Die Selbstanzeige muß vollständig bezüglich aller strafrechtlich unverjährten Steuerstraftaten sein, §371 Abs. 1 AO. Dies führt zu den Fragen, wann strafrechtliche Verjährung eintritt und was unter Vollständigkeit zu verstehen ist. Bei der Prüfung der Verjährung ist zunächst die richtige Verjährungsfrist (fünf oder zehn Jahre) zu bestimmen. Anschließend ist festzustellen, wann die Steuerhinterziehungstat beendet ist, weil ab diesem Zeitpunkt die Verjährung beginnt.

In Bezug auf die Vollständigkeit der Angaben ist ein aktuelles BGH-Urt. v. 25.07.2011² zu beachten, welches sich mit unbewußten Abweichungen in der Selbstanzeige auseinandersetzt.

Die problematischen Konstellationen werden anhand des folgenden Beispiels nachvollzogen.

B. Beispielfall

Der Steuerpflichtige beantragte am 01.01.1996 vorsätzlich zu Unrecht Kindergeld. Am 01.03.1996 ergeht ein erklärungsgemäßer Kindergeldbescheid. Die Familienkasse zahlt das Kindergeld monatlich aus.³

Ferner hat der Steuerpflichtige ein ausländisches Schwarzgeldkonto. Die „schwarze“ Geldanlage besteht seit 1996. Der Steuerpflichtige teilt mit, daß der Vermögensstand der Geldanlage zuletzt bei ca. 2 Mio. EUR gelegen habe. Welche Vermögenswerte sich in der Geldanlage befinden, weiß der Steuerpflichtige nicht. Bankunterlagen liegen nicht vor. Die Bank kann diese erst in sechs Monaten bereitstellen.

Der Steuerpflichtige hat die Steuererklärungen jeweils im Jahr nach dem abgelaufenen Veranlagungszeitraum abgegeben. Die Steuerbescheide ergingen jeweils zwei Jahre nach dem Veranlagungszeitraum zum 31.12. des Jahres.

Im Oktober 2011 wendet sich der Steuerpflichtige an seinen Berater und bittet um Erstellung einer Selbstanzeige. Der Steuerpflichtige will mit der Abgabe der Selbstanzeige nicht warten, bis die Bankunterlagen vorliegen.

Der Berater stellt folgende Überlegungen an: Kindergeld ist seit dem 01.01.1996 eine Steuervergütung nach §§ 62 ff. EStG. Bei der Schwarzgeldanlage sind bei einem letzten Vermögensstand von ca. 2 Mio. EUR schätzungsweise 6% Erträge angefallen. Dies entspricht jährlichen Erträgen von 120.000 EUR. Bei einer unterstellten Steuerbelastung von 40 bis 50% wären Steuern i.H.v. 48.000 EUR bis 60.000 EUR pro Jahr hinterzogen.

Bei der Lektüre des §371 Abs. 1 AO⁴ wird dem Berater klar, daß „Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang“ notwendig sind. Das führt zu folgenden Fragen:

1. Welche Steuerstraftaten sind unverjährt?
2. Was bedeutet „in vollem Umfang“?

C. Die Problematik des Berichtigungsverbunds

Mit der ersten Frage ist der so genannte Berichtigungsverbund angesprochen. Es müssen Angaben „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart“ gemacht werden.

Der heutige §371 AO geht zurück auf eine Entscheidung des BGH vom 20.05.2010.⁵ Das Gericht hat in dieser Entscheidung entgegen der bis dato ständigen Rechtsprechung die Teilselbstanzeige für unzulässig erklärt. Der Gesetzgeber nahm dies zum Anlaß, die Selbstanzeige neu zu regeln.⁶ Dabei geht die Formulierung des §371 AO in zeitlicher Hinsicht über die Vorgaben des BGH hinaus. Während der BGH seine Äußerungen in Bezug auf den materiellen Tatbegriff getätigt hat und daher den einzelnen Veranlagungszeitraum im Blick hatte, ist nach §371 Abs. 1 AO nunmehr ein zeitlicher Berichtigungsverbund zu erklären.

Es bereitet aber mitunter erhebliche Probleme, den richtigen Berichtigungsverbund zu ermitteln.

So ist zu fragen, welche strafrechtliche Verjährungsfrist überhaupt läuft und wann die Frist beginnt.

I. Welche Verjährungsfrist gilt?

§78 Abs. 3 Nr. 4 StGB bestimmt, daß eine Verjährungsfrist von fünf Jahren gilt, wenn die Tat im Höchstmaß mit Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren bedroht ist. Die Steuerhinterziehung sieht eine Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jah-

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

- 1 Dr. Spatscheck ist Partner und Rechtsanwalt, Christian Höll ist Mitarbeiter der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.
- 2 BGH v. 25.07.2011 1 StR 631/10 (Juris).
- 3 Von der bis zum 01.01.1999 bestehenden Möglichkeit der Auszahlung durch den Arbeitgeber (nach §73 Abs. 3 AO a.F. i.V.m. Kindergeldauszahlungsverordnung BGBl. I 1995, 1510) wurde kein Gebrauch gemacht.
- 4 In der Fassung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.04.2011, verkündet am 03.05.2011, BGBl. I 2011, S. 676.
- 5 BGH v. 20.05.2010 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180.
- 6 Vgl. auch Spatscheck/Höll, GmbHR 2011, R 129.

ren vor. § 376 AO ordnet hingegen eine Verjährungsfrist von zehn Jahren an, wenn ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 5 AO vorliegt.

Ein schwerer Fall soll nach der Rechtsprechung des BGH ab einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 EUR in Betracht kommen.⁷ Dies gelte jedenfalls, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat. Würden die Finanzbehörden nur über (einen Teil von) Besteuerungsgrundlagen in Unkenntnis gelassen und führe dies nur zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, so sei eine Grenze von 100.000 EUR anzunehmen.⁸

Die Abgrenzung des BGH ist mißverständlich. Die Grenze von 50.000 EUR wird angewendet, wenn tatsächlich Zahlungen erlangt werden. Die Grenze von 100.000 EUR soll hingegen greifen, wenn die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden und dies zu einer Gefährdung des Steueranspruchs führt. Dies könnte man so verstehen, daß die Grenze von 100.000 EUR nur bei Unterlassungstaten greift.⁹ Dann entsprechen sich die Anknüpfungspunkte der Grenzen aber nicht. Die 50.000 EUR-Grenze knüpft nach der Formulierung des BGH¹⁰ nicht an das aktive Tun, sondern an das Erlangen von Zahlungen an. Eine tatsächliche Zahlungserlangung kann aber nicht nur durch aktives Tun, sondern auch durch unterlassene Angaben verursacht werden. Hätte der Steuerpflichtige im Beispielsfall den Kindergeldantrag zunächst nur fahrlässig unrichtig gestellt und erkennt er diesen Fehler später, muß er die unzutreffenden Angaben im Antrag nach § 153 AO korrigieren. Unterläßt er dies, liegt eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor, die zur Erlangung von Zahlungen führt.

Plausibler ist eine Differenzierung danach, ob tatsächlich ein Vermögensverlust auf Seiten des Fiskus eingetreten ist oder der Steueranspruch lediglich gefährdet war.¹¹ Auf die Art der Begehung kommt es dann nicht an. So ist der BGH wohl zu verstehen, wenn er ausführt: *„Beschränkt sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen – wie hier durch Nichterklärung eines Teils der Umsätze –, liegt die Wertgrenze zum großen Ausmaß bei 100.000 EUR.“*¹²

In jeder falschen Steuererklärung liegt zugleich die Nichterklärung der korrekten Besteuerungsgrundlagen. Auch wenn ein aktives Tun vorliegt, wird die Finanzbehörde pflichtwidrig über die richtigen Besteuerungsgrundlagen in Unkenntnis gelassen, was zu einer Gefährdung des Steueranspruchs führt. Man kann also auch in Fällen aktiven Tuns argumentieren, ein schwerer Fall sei erst ab 100.000 EUR anzunehmen.

Läßt man im Beispielsfall den unberechtigten Kindergeldbezug zunächst außen vor, so sind durch die Nichterklärung der ausländischen Geldanlage je nach Steuerbelastung bis zu 60.000 EUR Steuern pro Jahr verkürzt worden. Da aber keine Steuervorteile erlangt wurden, liegt kein schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor. Damit greift

§ 376 AO nicht. Es gilt nur die Regelverjährung des § 78 Abs. 3 S. 4 StGB. Im Beispielsfall ist der Steuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2004 am 31.12.2006 ergangen. Die Tat ist zu diesem Zeitpunkt beendet. Die Hinterziehung der Steuer für 2004 wäre daher noch bis zum 31.12.2011 verfolgbar. Es sind daher jedenfalls die Veranlagungszeiträume ab 2004 nachzuerklären.

Die BGH-Entscheidung zur Frage, ab wann ein schwerer Fall vorliegt¹³, wird aber aufgrund der mißverständlichen Formulierung in der Praxis oftmals fehlinterpretiert. Die Finanzverwaltung und Instanzrechtsprechung gehen z. T. bei einer Hinterziehung durch aktives Tun von mehr als 50.000 EUR pro Jahr schematisch davon aus, daß ein schwerer Fall vorliegt.¹⁴ Geht der Berater hingegen zutreffend von der Regelverjährung aus, so bleibt die Gefahr bestehen, daß die Ermittlungsbehörden die Verjährungsfrist des § 376 AO für anwendbar halten und die Selbstanzeige zunächst als unvollständig ansehen. Hierauf ist bei der Beratung hinzuweisen.

Will man das Verfolgungsrisiko minimieren, bietet es sich an, jedenfalls bei Verkürzungsbeträgen im Bereich ab 50.000 EUR pro Jahr einen Berichtigungsverbund nachzuerklären, der sich an der Verjährungsfrist des § 376 AO bemißt. Zu beachten ist aber jedenfalls, daß § 376 AO nur für Taten Anwendung findet, die bei Inkrafttreten des Gesetzes am 25.12.2008 noch nicht verjährt waren.¹⁵ Eine einmal verjäherte Tat bleibt also verjährt.

II. Ab wann läuft die Verjährung?

Nachdem die richtige Verjährungsfrist bestimmt ist, stellt sich die Frage, ab wann diese beginnt. Nach § 78 a StGB läuft die Frist ab Beendigung der Tat. Tat i. d. S. bedeutet die einzelne Gesetzesverletzung.¹⁶

Es ist zunächst zwischen den unterschiedlichen Taten zu differenzieren. Die Tathandlung der Kindergeldhinterziehung besteht in dem Stellen des unrichtigen Antrags.

7 ►► BGH v. 02.12.2008 1 StR 416/08, BGHSt. 53, 71.

8 BGH v. 12.07.2011 1 StR 81/11, BFH/NV 2011, 1820.

9 LG Hamburg, 12.11.2010 620 KLS 8/10-5100 Js 106/10 n.v., siehe BGH, v. 12.07.2011 1 StR 81/11, BFH/NV 2011, 1820; Spatscheck/Engler, *steueranwaltsmagazin* 2009, 122.

10 BGH v. 02.12.2008 1 StR 416/08, BGHSt. 53, 71; BGH, v. 12.07.2011 1 StR 81/11, BFH/NV 2011, 1820.

11 Rolletschke in Graf/Jäger/Wittich, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 2011, § 370 AO Rz. 584.

12 BGH v. 12.07.2011 1 StR 81/11, BFH/NV 2011, 1820.

13 BGH v. 02.12.2008 1 StR 416/08, BGHSt. 53, 71.

14 So auch die Vorinstanz der Entscheidung des BGH v. 12.07.2011, StR 81/11, BFH/NV 2011, 1820, LG Hamburg vom 12.11.2010 620 KLS 8/10-5100 Js 106/10, n.v.

15 Art. 97 § 23 EGAO.

16 Saliger in Nomos, *Kommentar zum Strafgesetzbuch*, 3. Aufl. Bd. 1, 2010, § 78 Rz. 5.

Die falschen Steuererklärungen in Bezug auf die ausländische Geldanlage stellen eigenständige Taten dar. Die Beendigungszeitpunkte sämtlicher Taten sind gesondert zu bestimmen.

1. Beendigung der Steuerhinterziehung bzgl. der Geldanlage

Bei der Beendigung der Steuerhinterziehung wird in der Literatur z.T. nach Steuerarten¹⁷ oder nach der Begehung durch aktives Tun oder Unterlassen differenziert.¹⁸ Richtigerweise ist allerdings danach zu unterscheiden, ob eine zu niedrige Festsetzung erfolgt oder eine Festsetzung insgesamt unterblieben ist.¹⁹ Liegt eine zu niedrige Festsetzung vor, ist die Tat mit der Bekanntgabe des betreffenden Steuerbescheids beendet.²⁰ Kommt es nicht zu einer Festsetzung, ist nach der Rechtsprechung auf den Abschluß der Veranlagungsarbeiten abzustellen.²¹

Im Beispielsfall hat der Steuerpflichtige jeweils am 31.05. eine unrichtige Steuererklärung abgegeben, da die Schwarzgeldanlage nicht deklariert wurde. Diese Handlung führte zu einer zu niedrigen Festsetzung zum 31.12. des Folgejahres. Die Steuerhinterziehungen im Hinblick auf die ausländische Geldanlage sind jeweils mit Ergehen des falschen Bescheids zum Jahresende beendet.

Der Berater müßte für die ausländische Geldanlage die Veranlagungszeiträume ab 2001 nacherklären. Für das Jahr 2001 erging der Steuerbescheid am 31.12.2003, so daß zu diesem Zeitpunkt die Einkommensteuerhinterziehung 2001 beendet war. Bei Inkrafttreten des § 376 AO am 25.12.2008 war diese Tat noch nicht verjährt, so daß die längere Verjährungsfrist des § 376 AO eingreifen kann. Die Einkommensteuerhinterziehung 2001 wäre unter Zugrundelegung der Zehnjahresfrist des § 376 AO noch bis zum 31.12.2013 verfolgbar. Das Jahr 2000 wurde am 31.12.2002 veranlagt. Die fünfjährige Verjährungsfrist dieser Hinterziehungstat endete am 31.12.2007. Bei Inkrafttreten des § 376 AO am 25.12.2008 war die Tat bereits verjährt, so daß die längere Verjährung auf diese Tat unabhängig von der Höhe des Verkürzungsbetrags nicht anwendbar ist.

2. Beendigung der Steuerhinterziehung bzgl. des Kindergelds

Die vorgenannten Grundsätze gelten aber nur, wenn die unrichtige Festsetzung zu einer Nachzahlung führt.²² Bei der Vorteilerlangung beginnt die Verjährung hingegen, wenn der ungerechtfertigte Steuervorteil i.S.d. Erfolgsonrechts „gewährt“ wurde.²³ Es ist umstritten, ob der Steuervorteil schon mit Ergehen des Bescheids oder erst mit der jeweiligen Auszahlung „gewährt“ wird. Überzeugender ist eine Anknüpfung an das Ergehen des Bescheids, da die unrichtige oder unterbliebene Festsetzung und nicht der Eintritt eines Vermögensschadens für den Erfolg der Steuerhinterziehung relevant ist.²⁴ Auch bei Umsatzsteuervoranmeldungen kommt es nicht darauf an, wann die Erstattung ausgezahlt wurde, sondern ob die Zustimmung zur Voranmeldung nach § 168 Abs. 2 AO erteilt wird.²⁵

Die Gegenansicht knüpft hingegen an die Auszahlung an und begründet dieses Ergebnis mit einer Parallele zum Betrug.²⁶ Im Rahmen von § 263 StGB laufe die Verjährungsfrist erst ab der letzten rechtswidrigen Leistung, da diese noch tatbestandsmäßiger Erfolg sei.²⁷ Es ist nicht auszuschließen, daß der BGH diese Ansicht teilen könnte, da er auch sonst Bestrebungen zeigt, die Steuerhinterziehung dem Betrug gleichzustellen.²⁸ Knüpft man unzutreffend an die Zahlung der Erstattungsbeträge an, kommt es auf den Zeitpunkt des Kindergeldbescheids nicht an. Die Kindergeldhinterziehung ist dann bis heute nicht beendet, da noch immer Zahlungen erfolgen. Damit wäre die Tat, die am 01.01.1996 begangen wurde, derzeit noch verfolgbar. Die Verjährungsfrist hätte noch nicht zu laufen begonnen.

III. Durchschlagen der längsten Verjährungsfrist auf den Berichtigungsverbund?

Die noch nicht verjäherte Kindergeldhinterziehung ist bei der Bestimmung des Berichtigungsverbunds zu beachten. § 371 AO knüpft nicht an die materielle Tat bestehend aus Steuerart, Steuerpflichtigem und Veranlagungszeitraum²⁹ an. Es müssen vielmehr vollständige Angaben bzgl. aller unverjährten Straftaten „einer Steuerart“ gemacht werden. Sowohl die Kindergeldzahlung als auch die Erträge aus „schwarzen“ Kapitaleinkünften betreffen die Einkommensteuer. Sämtliche Taten im Beispiel betreffen also dieselbe Steuerart.

Das bedeutet aber nicht, daß die unverjäherte Kindergeldhinterziehung der Jahre 1996 bis 2000 auf die Steuerhinterziehung der Jahre 1996 bis 2000 im Zusammenhang mit den Schwarzeinnahmen aus der ausländischen Geldanlage durchschlägt. Diese Taten sind und bleiben verjährt. Sie sind nicht Gegenstand des Berichtigungsverbunds. Es ist

17 *Sternberg-Lieben/Bosch* in Schönke/Schröder, StGB, 28. Aufl., 2010, § 78 a Rz. 6.

18 *Joecks* in Franzen/Gast/Joelcks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 376 AO Rz. 15 ff.

19 *Wulf* in Münchener Kommentar, StGB, 2010, § 376 AO Rz. 12, m.w.N.

20 *Wulf* in Münchener Kommentar, StGB, 2010, § 376 AO Rz. 14; *Schauf* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rz. 71.

21 BGH v. 07.11.2001 5 StR 395/01, BGHSt. 47, 138.

22 *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., 2004, Rz. 827.

23 *Wulf* in Münchener Kommentar, StGB, 2010, § 376 AO Rz. 40.

24 *Wulf* in Münchener Kommentar, StGB 2010, § 376 AO Rz. 18.

25 BGH, v. 05.04.2000 5 StR 226/99, wistra 2000, 219, 222; a.A. *Joecks* in Franzen/Gast/Joelcks/Joelcks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 376 AO Rz. 22.

26 *Joecks* in Franzen/Gast/Joelcks/Joelcks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 376 AO Rz. 18; ebenso *Grötsch* in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., 2004, Rz. 827.

27 BGH v. 02.05.2001 2 StR 149/00, wistra 2001, 339; *Sternberg-Lieben/Bosch* in Schönke/Schröder, StGB, 28. Aufl., 2010, § 78a Rz. 4, m.w.N.

28 So z.B. bei der Beurteilung des „schweren Falls“, vgl. BGH v. 02.12.2008 1 StR 416/08, BGHSt. 53, 71.

29 *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1713.

daher der Verbund aus den Steuerhinterziehungen betreffend die Geldanlage ab dem Veranlagungszeitraum 2001 und zusätzlich die Steuerhinterziehung in Bezug auf das Kindergeld ab 1996 zu berichtigen.

D. Vollständigkeit der Angaben

Aufgrund der Schwierigkeiten bei der richtigen Bestimmung des Berichtigungsverbands ist zu fragen, welche Auswirkungen abweichende Angaben auf die Wirksamkeit der Selbstanzeige haben. Knüpft der Berater bei der Bestimmung der strafrechtlichen Verjährungsfrist der Kindergeldhinterziehung bspw. an den Bescheid und nicht an die Auszahlung an, wäre die Tat verjährt. Er würde dann folgerichtig nur die Erträge aus der Schwarzgeldanlage nacherklären. Ist eine solche Selbstanzeige unvollständig und damit unwirksam?

Die Frage der Vollständigkeit stellte sich schon nach § 371 a.F.³⁰ Nach früherem Recht war die Teilselbstanzeige wirksam. Dies gilt trotz der BGH-Entscheidung zur Unwirksamkeit der Teilselbstanzeige³¹ bis zum 28.04.2011.³² War nach altem Recht die Nacherklärung nicht vollständig, so lag zumindest hinsichtlich des nacherklärten Teils eine wirksame Selbstanzeige vor. Die Frage der Vollständigkeit gab nur Aufschluß darüber, ob noch ein strafbarer Teil übrig blieb. Wenn die Abweichungen nur geringfügig waren, lag keine Teilselbstanzeige, sondern eine vollständige Selbstanzeige vor.³³

Nach dem neuen § 371 AO ist die Frage der Vollständigkeit wesentlich bedeutsamer. Nur eine vollständige Selbstanzeige zieht überhaupt eine Strafbefreiung nach sich. Ist die Selbstanzeige nicht vollständig, so kann wegen des gesamten Verkürzungsbetrags bestraft werden, also auch für den nacherklärten Teil. Die unvollständige Selbstanzeige wäre allerdings bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.

Allerdings sollen auch nach neuem Recht geringfügige Abweichungen unschädlich sein.³⁴ Eine Toleranzgrenze ist schon aus Gründen der Verhältnismäßigkeit richtig. Sie hat auch den „Charme fehlender Kleinlichkeit“.³⁵

Während sich die Literatur bislang in Bezug auf das „Ob“ einer Toleranzgrenze weitgehend einig war, bestand hinsichtlich der Höhe der zulässigen Abweichung ein gewisses Maß an Unsicherheit. Eine höchstrichterliche Rechtsprechung gab es bislang nicht. Zumeist wurde ein über fünfzig Jahre altes Urteil des OLG Frankfurt zitiert, demzufolge Umsatzangaben in einer Selbstanzeige, die knapp 6% unter den tatsächlichen Umsätzen lagen, unschädlich für die Wirksamkeit der Selbstanzeige seien.³⁶ In der Literatur wurden bisweilen auch Abweichungen von 10% noch für zulässig gehalten.³⁷

Ob der BGH ebenfalls eine Toleranzgrenze anerkennen würde, war insbesondere wegen der häufigen Betonung des Erfordernisses der vollständigen Rückkehr zur Steuerehrlichkeit fraglich. Es stand zu befürchten, daß hiermit tat-

sächlich eine Vollständigkeit bis auf den letzten Cent genau gemeint sein könnte. Eine solche Auslegung wäre praxisuntauglich, da es bei der Berechnung des Verkürzungsbetrags erhebliche Probleme geben kann.

Die Berechnungsprobleme können rein steuerlicher Art sein. Bei der Ermittlung des Steuerbetrags kann bspw. fraglich sein, ob bestimmte Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder nicht. Aber auch aus dem Strafrecht resultieren Probleme bei der Bestimmung des Verkürzungsbetrags. Hier ist vor allem das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO zu nennen. Das steuerliche Mehrergebnis kann danach mitunter nicht mit dem Verkürzungsbetrag gleich gesetzt werden. Letzterer kann wegen § 370 Abs. 4 S. 3 AO höher liegen.

I. BGH-Entscheidung vom 25.07.2011 zur Geringfügigkeitsgrenze

Diese Unsicherheiten hat der BGH nun beseitigt. Er hat sich ausdrücklich für eine Geringfügigkeitsgrenze ausgesprochen.³⁸

1. Unbewußte Abweichungen von 5% des tatsächlichen Verkürzungsbetrags zulässig

Nach dem BGH sei aber allenfalls eine Abweichung von 5% in Bezug auf den Verkürzungsbetrag akzeptabel. Dies gelte sowohl für Selbstanzeigen nach neuem Recht als auch für Altfälle. Die Übergangsregelung des Art. 97 § 24 EGAO schließe eine Erstreckung der 5%-Grenze auf Altfälle nicht aus.

Die konkrete Höhe der Toleranzgrenze liegt unterhalb dessen, was bislang in der Literatur und Rechtsprechung vertreten wurde.³⁹ Der BGH richtet die Geringfügigkeitsgrenze am Verkürzungsbetrag und nicht an den Besteuerungsgrundlagen aus. Es ist also ein Vergleich zwischen erklärungsgemäß und tatsächlich anfallender Steuer vorzunehmen. Hier liegt eine wesentliche Differenz zu den meisten Ansichten in Literatur und Rechtsprechung, die die

³⁰ Vgl. BGBl. I 2002, 3866, 3946.

³¹ BGH v. 20.05.2010 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180.

³² Vgl. Art. 97 § 24 EGAO.

³³ Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 222.

³⁴ So z. B. Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 68 (Juli 2011); Adick, HRRS 2011, 198; Wulf/Kamps, DB 2011, 1714; Rolletschke in Graf/Jäger/Wittich, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, § 371 AO Rz. 44.

³⁵ Kohler in Münchener Kommentar, StGB, 1. Aufl., 2010, § 371 AO Rz. 61.

³⁶ OLG Frankfurt v. 18.10.1961 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974.

³⁷ Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 222; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 68 (Juli 2011); Adick, HRRS 2011, 198; Wulf/Kamps, DB 2011, 1714.

³⁸ BGH v. 25.07.2011 1 StR 631/10 (Juris).

³⁹ Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 222, m. w. N.; Wulf/Kamps, DB 2011, 1714.

Geringfügigkeit anhand der erklärten und tatsächlichen Einkünften überprüfen.⁴⁰

Die 5%-Grenze bezieht sich auf sogenannte undolose Selbstanzeigen. Nach dem BGH kann man nicht schematisch bei Abweichungen unterhalb der 5%-Grenze von geringfügigen Abweichungen ausgehen. Vielmehr sei zwischen bewußten und unbewußten Abweichungen zu unterscheiden. Nur bei unbewußten Abweichungen sei die Toleranzgrenze anzuwenden. Eine unbewußte Abweichung liege nahe, wenn Besteuerungsgrundlagen geschätzt worden seien.

2. Verkürzungsbetrag der materiellen Tat oder des Berichtigungsverbunds?

Der BGH knüpft zur Prüfung der Geringfügigkeit einer Abweichung an den Verkürzungsbetrag an. Offen bleibt aber, ob hiermit der Verkürzungsbetrag bezogen auf die einzelne materielle Tat gemeint ist. Denkbar wäre, die Verkürzungsbeträge der Taten zu saldieren, die sich auf die gleiche Steuerart, aber auf mehrere Veranlagungszeiträume beziehen. Die Geringfügigkeitsgrenze würde dann anhand der Summe der Verkürzungsbeträge überprüft. Zu hohe Angaben für einzelne Veranlagungszeiträume könnten dann zu geringe Angaben aus anderen Veranlagungszeiträumen kompensieren. Nur wenn die insgesamt erklärungsgemäß anfallende Steuer vom saldierten Verkürzungsbetrag um mehr als 5% nach unten abweicht, läge eine unvollständige Selbstanzeige vor. Hierfür sprechen insbesondere für Selbstanzeigen nach „neuem“ Recht gute Gründe.

Der vom BGH entschiedene Fall bezog sich auf eine Berichtigungserklärung nach „altem“ Recht (s. o.). Die Urteilsgründe lassen erkennen, daß für diese „Altfälle“ die Wirksamkeit und Vollständigkeit der Selbstanzeige anhand der einzelnen materiellen Tat überprüft werden soll.⁴¹ Zur Begründung wird u. a. ausgeführt, daß im Gegensatz zum neuen Recht die Unvollständigkeit einer Selbstanzeige keinen Einfluß auf die Wirksamkeit der Selbstanzeigen für andere Taten derselben Steuerart hat.

Da nach § 371 AO n.F. ein Berichtigungsverbund nachzuerklären ist, kann man den Umkehrschluß ziehen, daß nunmehr eine Saldierung zulässig ist. Die Selbstanzeige muß im Hinblick auf den Berichtigungsverbund vollständig sein (s. o.). Der Berichtigungsverbund besteht aus allen strafrechtlich noch nicht verjährten Taten. Es wäre folgerichtig, die Vollständigkeit auch anhand dieses Berichtigungsverbunds zu überprüfen.⁴²

Würde man hingegen die Vollständigkeit einer Selbstanzeige anhand des einzelnen Veranlagungszeitraums prüfen und lägen nur in einem korrigierten Veranlagungszeitraum Abweichungen von mehr als 5% nach unten vor, käme man im Einzelfall zu paradoxen Ergebnissen:

Im Beispielsfall wurden die Erträge der ausländischen Geldanlage mit 120.000 EUR pro Jahr (6% des Vermögenswerts) geschätzt. Bei einer unterstellten Steuerbelastung von 50% resultiert hieraus ein Verkürzungsbetrag von 60.000 EUR

pro Jahr. Sind im jeweiligen Jahr tatsächlich geringere Erträge angefallen, die zu einer Steuer von nur 40.000 EUR führen, wären pro Jahr 20.000 EUR zuviel erklärt worden.

Wird das Kindergeld nicht korrigiert, weil der Berater davon ausgeht, die Tat sei bereits verjährt, lägen für die Jahre 1996 bis 2000 unvollständige Angaben i. H. v. 100% vor, da überhaupt keine Korrekturangaben für diese Jahre gemacht wurden. Im Jahr 1996 wurden bspw. monatlich 200 DM Kindergeld unzutreffend gewährt. Dies entspräche auf das Jahr gerechnet einem Verkürzungsbetrag von 2.400 DM (ca. 1.227 EUR). In den Jahren 1996 bis 2000 lagen also jährliche Verkürzungen von weniger als 2.000 EUR vor, die nicht korrigiert wurden. In den Jahren ab 2001 wurden aber Steuern von 20.000 EUR zuviel erklärt.

Knüpft man zur Bestimmung der Vollständigkeit nur an die materielle Tat an, so ist die Selbstanzeige in Bezug auf die Jahre 1996 bis 2000 unvollständig und damit insgesamt unwirksam. Obwohl in den anderen Veranlagungszeiträumen und damit auch in Summe zu viel nacherklärt wurde, wäre die Selbstanzeige wegen zu geringer Angaben unvollständig und unwirksam.

Dieses unplausible Ergebnis kann nur dann vermieden werden, wenn man bei der Beurteilung der Vollständigkeit der Selbstanzeige den gesamten Berichtigungsverbund als Bezugsgröße betrachtet.

II. Geringfügigkeit bei § 378 AO

Offen bleibt auch, ob die Geringfügigkeitsgrenze von 5% auch bei § 378 Abs. 3 AO gilt. Es ist davon auszugehen, daß die Ermittlungsbehörden und Instanzgerichte die 5%-Grenze unabhängig von der inneren Tatseite des Steuerpflichtigen einheitlich bei allen Steuerhinterziehungsfällen anwenden werden. Bei leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO dürfen aber höhere Abweichungen nicht zur vollständigen Unwirksamkeit der Berichtigungserklärung führen. Die Teilselbstanzeige ist bei § 378 Abs. 3 AO weiterhin anzuerkennen. Dafür sprechen Entstehungsgeschichte und Wortlaut der Norm.

Für eine Berichtigungserklärung nach § 378 Abs. 3 AO gelten andere Spielregeln als für eine solche nach § 371 AO. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz wurde auch § 378 AO geändert. Zunächst waren ähnliche Sperren wie bei § 371 AO vorgesehen, indem § 378 Abs. 3 AO-E auf § 371 Abs. 2 AO-E Bezug

40 OLG Frankfurt v. 18. 10. 1961 1 Ss 854/61, NJW 1962, 974; Adick, HRRS 2011, 198; Klos, NJW 1996, S. 2337; wohl auch Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 68 (Juli 2011); an den Steuerbetrag anknüpfend hingegen Koops/Sensburg, DB 1999, 2184; Kemper in Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 371 AO Rz. 27 b (Sept. 2007).

41 BGH v. 25. 07. 2011 1 StR 631/10 (Juris), Rz. 62.

42 So auch Wulf/Kamps, DB 2011, 1713; Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 284.

nahm.⁴³ In der endgültigen Fassung entschied sich der Gesetzgeber dann aber dafür, § 378 Abs. 3 AO weiter zu fassen als § 371 AO. Es ist offensichtlich kein Gleichlauf dieser Vorschriften gewollt.

Der Wortlaut des § 378 AO ist an der alten Fassung des § 371 AO angelehnt. Es wird keine Geldbuße festgesetzt, „soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt“. Nach alter Lesart des § 371 a.F. folgte aus dem Wort „insoweit“ die Zulässigkeit der Teilselbstanzeige. Die gegenläufige Ansicht des BGH, der i. R. d. § 371 AO a.F. die Teilselbstanzeige für unwirksam erklärte,⁴⁴ kann aufgrund der Gesetzgebungshistorie nicht auf § 378 AO übertragen werden.

Zum einen hat der Gesetzgeber auf Basis der Rechtsprechung des 1. Senats bei der Selbstanzeige nach § 371 AO die Unwirksamkeit der Teilselbstanzeige gesetzlich geregelt. Bei § 378 Abs. 3 AO hat er dies aber gerade nicht getan. Hieraus ergibt sich der gesetzgeberische Wille, die Teilselbstanzeige bei § 371 AO nicht zu akzeptieren, bei § 378 Abs. 3 AO hingegen sehr wohl.

Zum anderen stellt eine leichtfertige Steuerverkürzung kein kriminelles Unrecht dar: Der Korrigierende muß bei § 378 Abs. 3 AO weniger liefern als i. R. d. § 371 AO. Eine bewußt zu geringe Korrektur i. R. d. § 378 Abs. 3 AO kann aber eine (erstmalige) Steuerhinterziehung darstellen.

Wurde im Beispielsfall der Kindergeldantrag nur fahrlässig falsch gestellt und die ausländische Geldanlage unbewußt verschwiegen (z. B., weil sie schlicht vergessen wurde), so ist die Berichtigungserklärung, jedenfalls „soweit“ sie reicht, wirksam. Auch wenn der aus der Berichtigung fol-

gende Verkürzungsbetrag mehr als 5% hinter dem tatsächlichen Verkürzungsbetrag zurückbleibt, ist jedenfalls eine wirksame Teilselbstanzeige anzunehmen.

E. Fazit

Bei der Selbstanzeige ist ein Berichtigungsverband nachzu erklären. Hierzu ist erforderlich, daß die strafrechtliche Verjährungsfrist der einzelnen Taten festgestellt wird. Im Zweifel sollte der Berater den Beendigungszeitpunkt, ab dem die strafrechtliche Verjährungsfrist läuft, eher später als früher ansetzen. Andernfalls droht die Gefahr, daß in der Nacherklärung unvollständige Angaben gemacht werden. Es liegt nach jüngster Rechtsprechung auch eine vollständige Selbstanzeige vor, wenn die aus der Berichtigungserklärung folgende Steuer 5% unter dem tatsächlichen Verkürzungsbetrag bleibt. Dies gilt allerdings nur für unbewußte Abweichungen. Hierbei ist ein Vergleich der Verkürzungsbeträge aller strafrechtlich noch nicht verjährten Taten mit der nacherklärten Gesamtverkürzung anzustellen. Eine Saldierung ist möglich. Die 5%-Grenze gilt auch im Rahmen des § 378 AO. Dort ist allerdings weiterhin eine Teilselbstanzeige möglich, so daß auch eine höhere Abweichung nicht zu einer vollständigen Unwirksamkeit der Korrekturerklärung führt.

43 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP vom 14. 12. 2010, BT-Drucks. 17/4182.

44 BGH v. 20. 05. 2010 1 StR 577/09, BGHSt. 55, 180.



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)

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

2011, 772 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 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.

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

SZ0811

Vertragsgestaltung bei der Personengesellschaft: Schnittstelle Gesellschaftsrecht/Steuerrecht

Dr. Matthias Söffing Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf¹

A. Einführung

Gesellschaftsrecht und Steuerrecht² gehen nicht immer zwangsläufig Hand in Hand einen gemeinsamen Weg durch die Rechtslandschaft in Deutschland. Ab und an gehen sie unterschiedliche Wege, was die rechtliche Beurteilung anbelangt. Ein typischer Fall ist die Nachfolgeklausel im Bereich der Personengesellschaften, der in trefflicher Weise die Schnittmenge zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht darstellt.³ Ebenfalls erzwingen steuerliche Folgen eines bestimmten Sachverhaltes gesellschaftsrechtliche Regelungen, die vom gesetzlich geregelten Normalfall abweichen. Derartige Dispositionen über die Gesetzesregelungen basieren auf der Forderung nach Gleichbehandlung der Gesellschafter, insbesondere, um wirtschaftliche Auswirkungen steuerlicher Folgen zu mildern oder gar zu vermeiden. Vor diesem Hintergrund sehen steuerlich motivierte Vertragsklauseln in Gesellschaftsverträgen regelmäßig Informations-, Zustimmung- und Ausgleichspflichten der Gesellschafter vor.⁴

Was aber ist der Grund für eine derartige Friktion zwischen zwei Rechtsgebieten, die man im Bereich der Kapitalgesellschaften nicht in dieser Häufigkeit antrifft. Dies mag zum einen darin begründet sein, daß bei einer Personengesellschaft das Gesellschaftsvermögen nicht stets als betriebliches Vermögen angesehen wird, sondern dem *Dualismus der Einkünfte* folgt und auch als vermögensverwaltende Personengesellschaft qualifizieren kann. Der Grund mag zum anderen auch in der *hybriden Struktur der Personengesellschaft*, die sie im Steuerrecht erfährt, zu sehen sein. Es soll daher in einem ersten Schritt der Vermögensdualismus⁵ und die hybride Struktur der Personengesellschaft⁶ dargestellt werden, um ein Grundverständnis dafür zu wecken, daß manche gesellschaftsvertragliche Regelung allein steuerrechtlich motiviert ist.

B. Personengesellschaften und steuerrechtlicher Dualismus

Ein Blick in § 2 Abs. 2 EStG offenbart dem Leser sehr schnell, daß die sieben Einkunftsarten in zwei Gruppen unterteilt werden. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit sind die *Gewinneinkünfte* und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie die Sonstigen Einkünfte sind die *Überschußeinkünfte*. Bei den Gewinneinkunftsarten wird sowohl der realisierte Substanzgewinn, also der *Veräußerungsgewinn*,

als auch die *Erträge* der Steuer unterworfen. Das Vermögen bei den Gewinneinkünften bezeichnet man als *Betriebsvermögen*. Demgegenüber wird bei den *Überschußeinkünfte* grundsätzlich nur der laufende Ertrag der Besteuerung unterworfen und nicht auch der Veräußerungsgewinn.⁷ Das Vermögen bei den *Überschußeinkünften* bezeichnet man *Privatvermögen*. Diese Aufteilung in Gewinn- und *Überschußeinkunftsarten* und in *Betriebs- und Privatvermögen* nennt man den *Dualismus des Einkommensteuerrechts*.

Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, die nach § 8 Abs. 2 KStG stets und in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt, folgt die Personengesellschaft dem Dualismus. Eine Personengesellschaft kann beispielsweise gewerbliche Einkünfte erzielen. In diesem Fall spricht man von einer *Mitunternehmerschaft*. Eine Personengesellschaft kann aber auch *Überschußeinkünfte*, also beispielsweise Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung erzielen. In diesem Fall spricht man von einer *vermögensverwaltenden Personengesellschaft*.

Bezüglich der Mitunternehmerschaft besteht sodann die Besonderheit, daß eine Personengesellschaft nicht nur dann zu einer solchen qualifiziert, wenn sie *originär eine gewerbliche Tätigkeit ausübt*, sondern auch dann, wenn sie entweder gewerblich geprägt ist oder wenn sie gewerblich infiziert wird. Eine *gewerblich geprägte Personengesellschaft* liegt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor, wenn bei ihr ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Die *gewerbliche Infektion* beruht auf der Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Nach dieser Norm gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang eine Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn sie auch, also neben anderen Tätigkeiten,

¹ Der Autor ist Gründungspartner der S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf, München, Zürich.

² Der Beitrag basiert auf dem Vortrag, den der Autor am 17.09.2011 auf dem Handels- und Gesellschaftsrechtstag in Berlin gehalten hat.

³ Siehe hierzu *Söffing in Wilms/Jochum, ErbStG*, § 13 a ErbStG Rz. 73 ff.; *ders.* in Festschrift für Michael Streck (Hrsg. Binnewies/Spatschek), 2011, 217.

⁴ *Schaaf/Engler*, EStB 2009, 173.

⁵ Unten unter B.

⁶ Unten unter C.

⁷ Eine Ausnahme bildet z.B. die Abgeltungsteuer nach § 20 Abs. 2 EStG oder die Besteuerung wesentlicher Anteile gemäß § 17 EStG.

eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Erzielt eine Personengesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so liegt insgesamt eine gewerbliche Tätigkeit vor, so daß nur Einkünfte aus § 15 EStG erzielt werden.

C. Hybride Steuerstruktur einer Personengesellschaft

Die Besteuerung der Mitunternehmerschaft und auch der vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird dadurch geprägt, daß Handlungen eines Gesellschafters sowohl für die Personengesellschaft selbst als auch für die Mitgesellschafter ertragsteuerliche Folgen haben können. Diese letztlich hybride Struktur der Personengesellschaft im Steuerrecht findet im sog. *Transparenzprinzip* ihre Grundlage. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, bei der das sog. *Trennungsprinzip* gilt, schaut man bei der Steuererhebung der Personengesellschaft grundsätzlich nicht auf die Gesellschaft, sondern auf die Gesellschafter. Auch wenn im Kleid der Personengesellschaft die Tätigkeit am Markt ausgeführt wird, wird sie grundsätzlich nicht selber als Steuerschuldner herangezogen, sondern man sieht durch sie hindurch und greift auf die Gesellschafter zu. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer. Es gibt jedoch einige Sondervorschriften im Einkommensteuerrecht, die Handlungen eines Gesellschafters auf die Gesellschaftsebene transformieren und sodann die steuerlichen Folgen auf sämtliche Gesellschafter, also auch auf die Mitgesellschafter, verteilen. Zu nennen ist bspw. das *Sonderbetriebsvermögen* im Zusammenhang mit der Zinsschranke nach § 4h EStG. Ferner gibt es sog. Unternehmensteuern, die direkt die *Personengesellschaft als Steuerschuldner* benennen und sie insoweit als Steuersubjekt qualifizieren. Rufen in diesem Bereich Handlungen eines Gesellschafters einen Steuertatbestand hervor oder beeinflussen Handlungen eines Gesellschafters die Bemessungsgrundlage einer derartigen Steuer, so sind die steuerlichen Konsequenzen in aller Regel von allen Gesellschaftern zu tragen.

D. Einzelne steuerlich motivierte Vertragsklauseln

Wenn im Nachfolgenden eine Auseinandersetzung mit steuerlich motivierten Vertragsklauseln erfolgt, so sind nicht die sog. *Steuerklauseln* gemeint. Unter Steuerklauseln i.d.S. versteht man Vertragsbestimmungen, denen zufolge ein Rechtsgeschäft ganz oder teilweise als aufgelöst oder nicht abgeschlossen angesehen werden, wenn sich herausstellt, daß sich nach Auffassung der Finanzbehörden oder Finanzgerichte an das Rechtsgeschäft andere, insbesondere ungünstigere Steuerfolgen knüpfen, als die Parteien vorausgesetzt, sich vorgestellt oder erwartet haben.⁸ Vielmehr sol-

len durch die steuerlich motivierten Vertragsklauseln Steuerbelastungen unter den Gesellschaftern gerecht, d. h. nach Gesichtspunkten des Verursacherprinzips verteilt werden. Führen die Steuerklauseln regelmäßig zur Zerstörung des Rechtsgeschäftes, so sollen die steuerlich motivierten Klauseln gerade das Rechtsgeschäft aufrechterhalten und lediglich die Rechtslage gestalten.

1. Gewerbesteuer

a) Steuerliche Ausgangssituation

Aufgrund des Umstandes, daß die Gewerbesteuer eine Unternehmensteuer ist, also die Personengesellschaft Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist, führen Handlungen der einzelnen Gesellschafter zu einer Veränderung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Zu nennen sind hier die Sachverhalte im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen und die Gewerbesteuerpflicht bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 7 Satz 2 GewStG.⁹

Diese Sachverhalte führen zu einem Gewerbesteuermehraufwand der Gesellschaft, der nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, sofern keine gesonderten gesellschaftsvertraglichen Regelungen getroffen worden sind, alle Gesellschafter belastet, unabhängig davon, ob sie den Mehraufwand verursacht haben oder nicht. Sofern die Mitgesellschafter natürliche Personen sind, wird diese Belastung durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die persönliche Einkommensteuer der Gesellschafter (§ 35 EStG) regelmäßig zu einem guten Teil kompensiert. Zu beachten ist bei der Gewerbesteuer jedoch ferner, daß sie seit der Unternehmenssteuerreform 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe bei der Einkommensteuer abgezogen werden kann. Nach der gesetzlichen Definition in § 4 Abs. 5b EStG sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben.

b) Auswirkungen auf die Mitgesellschafter

Führt ein Verhalten eines Gesellschafters zu einer Erhöhung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, so erhöht sich die Gewerbesteuer. Gleichzeitig verringert sich hierdurch das handelsrechtliche Ergebnis, da die Gewerbesteuer von der Gesellschaft zu zahlen ist und bei ihr Aufwand darstellt. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist sodann der Gewerbesteueraufwand wieder hinzuzurechnen und erhöht das gesondert und einheitlich festzustellende steuerliche Ergebnis. Dieses Ergebnis wird nun dem einzelnen Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote zugerechnet und muß von ihm versteuert werden.

⁸ Siehe Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO Rz. 49 m. w. N. (ErgLfg. 115, Stand: April 2008).

⁹ Siehe hierzu auch Levedag, GmbH 2009, 13.

Beispiel¹⁰: Der Schlau und der Klug gründen eine Paletten-OHG an der sie jeweils mit 500 EUR beteiligt sind. Die Beteiligungsquote der beiden ist mithin jeweils 50%. Der Gewinn der Paletten-OHG vor Steuern beträgt 1.000 EUR im Jahr 01. Die Gewinnverteilung richtet sich gemäß dem Ge-

sellschaftsvertrag abweichend von §121 HGB ausschließlich nach den festen Kapitalanteilen. Ausgegangen werden soll von einer gewerbsteuerlichen Belastung i.H.v. 15%. Der Jahresabschluß der Paletten-OHG stellt sich zum 31. 12.01 wie folgt dar:

Bilanz Paletten OHG			
Aktiva		Passiva	
diverse Aktiva	3850		
		Kapitalkonten Schlau (50%)	
		Einlagen Schlau	500
		variabel	425 925
		Kapitalkonten Klug (50%)	
		Einlagen Klug	500
		variabel	425 925
		gesamt EK	1850
		Rückstellung GewSt 01	150
		sonstige Passiva	1850
	3850		3850

Gewinn- und Verlustrechnung:

Erträge	€ 5.200,00
./. Aufwendungen	€ 4.200,00
= Ergebnis vor Ertragsteuern	€ 1.000,00
./. Zuführung GewSt-Rückstellung	€ 150,00
Jahresüberschuß	€ 850,00

In einem ersten Schritt wird der Veräußerungsgewinn des Schlau berechnet, um die darauf entfallende Gewerbesteuer zu ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen soll hier die Zuordnung der anteiligen Gewerbesteuer zum Veräußerungsgewinn und zum laufenden Gewinn unberücksichtigt bleiben.¹¹

Danach ergibt sich für das Jahr 01 im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung* die folgende Gewinnermittlung und Gewinnverteilung:

Veräußerungspreis	€ 3.000,00
./. Festkapitalkonto	€ 500,00
./. variables Kapitalkonto	€ 500,00
= Veräußerungsgewinn	€ 2.000,00

	Klug (50%)	Schlau (50%)	Gesamt
Jahresüberschuß	425,00	425,00	850,00
Nichtabziehbare BA	75,00	75,00	150,00
Zuzurechnende Einkünfte	500,00	500,00	1.000,00
Steuerpflichtiger Gewerbeertrag			1.000,00
Gewerbesteuer 15%			150,00

Die auf einen (vereinfacht berechneten) Veräußerungsgewinn von 2.000 EUR entfallende Gewerbesteuer beträgt danach 300 EUR, wovon jeweils 50%, also 150 EUR, auf Klug und Schlau entfallen. Danach ergibt sich folgender handelsrechtlicher Jahresabschluß:

Schlau veräußert nun seinen Anteil an die Cleverness-GmbH zum 31.12.01. Hinsichtlich des Kaufpreises vereinbaren die Parteien eine Ausgangsbasis vor Steuern von 3.000 EUR. Hiervon soll die Gewerbesteuer für den laufenden Gewinn sowie die Gewerbesteuer für die Anteilsveräußerung des Jahres 01 abgezogen werden. Denn die Cleverness-GmbH argumentiert zutreffend, daß diese Gewerbesteuer nicht von ihr verursacht wurde.

10 Beispiel entlehnt von *Plambeck*, DStR 2010, 1553.

11 Es müßte ansonsten eine Interpolation vorgenommen werden. Denn die Gewerbesteuer vermindert das handelsrechtliche Ergebnis, so daß das handelsrechtliche Kapitalkonto des Schlau sich für 01 auch entsprechend verringert. Ist das Eigenkapital des Schlau aber geringer, so ist sein Veräußerungsgewinn höher; denn der Veräußerungsgewinn ist die Differenz von Veräußerungserlös und übertragenes Eigenkapital.

Bilanz Paletten OHG			
Aktiva		Passiva	
diverse Aktiva	3850	Kapitalkonten Schlau (50%)	
		Einlagen Schlau	500
		variabel	275
			775
		Kapitalkonten Klug (50%)	
		Einlagen Klug	500
		variabel	275
			775
		gesamt EK	1550
		Rückstellung GewSt 01	450
		sonstige Passiva	1850
	3850		3850

Gewinn- und Verlustrechnung:

Erträge	€ 5.200,00
./. Aufwendungen	€ 4.200,00
= Ergebnis vor Ertragsteuern	€ 1.000,00
./. GewSt laufender Gewinn	€ 150,00
./. GewSt Veräußerungsgewinn	€ 300,00
Jahresüberschuß	€ 550,00

Danach ergibt sich für das Jahr 01 im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung* die folgende steuerliche Gewinnermittlung und Gewinnverteilung:

	Klug (50%)	Schlau (50%)	Gesamt
Jahresüberschuß	275,00	275,00	550,00
Nichtabziehbare BA	225,00	225,00	450,00
Zuzurechnende Einkünfte	500,00	500,00	1.000,00
Veräußerungsgewinn des Schlau	0,00	2.000,00	2.000,00
Zuzurechnende Einkünfte	500,00	2.500,00	3.000,00
Steuerpflichtiger Gewerbeertrag			3.000,00
Gewerbesteuer 15%			450,00

Obgleich der Klug bzgl. der Veräußerung in keiner kausalen Art mitverantwortlich ist, hat er den (handelsrechtlichen) Aufwand mitzutragen. Wegen der steuerlichen Qualifikation der Gewerbesteuer als „Nichtbetriebsausgabe“ verringern sich seine ihm steuerlich zuzurechnenden Einkünfte nicht. Hier wird offenkundig, daß eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung abweichend von dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zwingend notwendig ist.¹²

c) Lösungsvorschlag

Ausgangspunkt eines Lösungsvorschlages ist, daß in dem Gesellschaftsvertrag ein *Zustimmungserfordernis* der Mit-

schaffter bei Veräußerungen von Gesellschaftsanteilen verankert wird. Diese Regelung wird sich bereits aus anderen Gründen in den Gesellschaftsverträgen befinden, z. B. verbunden mit einer Vorkaufsregelung zugunsten der Mitgesellschafter, um eine Zersplitterung des Gesellschafterbestandes zu verhindern. Eine derartige vertragliche Vereinbarung dürfte aber das hier gegebene Problem letztlich nicht lösen, da sie noch keine sachgerechte Lastenverteilung begründet. Ferner ist darauf hinzuweisen, daß eine gewerbesteuerliche Mehrbelastung beispielsweise auch durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens entstehen kann. In diesem Fall müßte man auch insoweit ein Zustimmungserfordernis der Mitgesellschafter vorsehen. Da die Begründung von Sonderbetriebsvermögen regelmäßig durch eine schuldrechtliche Vereinbarung, wie z. B. Miet- oder Pachtvertrag, entsteht, wird man nur sehr selten an eine letztlich gesellschaftsvertragliche Einbettung denken. Hinzukommt, daß Sonderbetriebsvermögen auch bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung¹³ entstehen kann, so daß es in der Regel sogar an einer schriftlichen Fixierung mangelt.

Die erforderliche sachgerechte Lastenverteilung wird regelmäßig im Rahmen der *gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung* vorgenommen. Diese Klausel besagt, daß gewerbesteuerliche Mehr- oder Minderbelastungen,¹⁴ die von

¹² Vgl. *Levedag*, GmbHHR 2009, 13.

¹³ BFH v. 01.03.1994, BStBl. II 1995, S. 241 unter III.1.

¹⁴ Hinzuwiesen ist in diesem Zusammenhang, daß eine sachgerechte Lastenverteilung auch für die Fälle einer durch einen Gesellschafter veranlaßte gewerbesteuerlichen Minderbelastung entstehen kann, z. B. aufgrund von Abschreibungen in der Ergänzungsbilanz.

einzelnen Gesellschaftern verursacht werden, im Rahmen der Gewinnverteilung nur diesem zugerechnet werden. D.h. der Betrag der Mehr- oder Minderbelastung mit Gewerbesteuer erhöht oder verringert den Gewinnanteil des Gesellschafters, der die entsprechende Be- oder Entlastung verursacht hat.

Geht man davon aus, daß eine wie vorstehend beschriebene Vertragsklausel besteht, dann müßte dem Schlau in der Gewinnverteilung eine gewerbsteuerliche Belastung von zusätzlich 300 EUR zugerechnet werden, so daß bei Schlau der Gewinn des Jahres 01 um insgesamt 375 EUR zu mindern wäre. Der Jahresabschluß sähe dann wie folgt aus:

Bilanz Paletten OHG			
Aktiva		Passiva	
diverse Aktiva	3850	Kapitalkonten Schlau (50%)	
		Einlagen Schlau	500
		variabel	125
			925
		Kapitalkonten Klug (50%)	
		Einlagen Klug	500
		variabel	425
			625
		gesamt EK	1550
		Rückstellung GewSt 01	450
		sonstige Passiva	1850
	3850		3850

Im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung* ist sowohl die Gewerbesteuer auf den laufenden Gewinn als auch die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Dabei hat die Hinzurechnung nach dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zu erfolgen,¹⁵ so daß sich folgende Rechnung ergibt:

	Klug (50%)	Schlau (50%)	Gesamt
Jahresüberschuß	425,00	125,00	550,00
Nichtabziehbare BA	75,00	375,00	450,00
Zuzurechnende Einkünfte	500,00	500,00	1.000,00
Veräußerungsgewinn des Schlau	0,00	2.000,00	2.000,00
Zuzurechnende Einkünfte	500,00	2.500,00	3.000,00
Steuerpflichtiger Gewerbeertrag			3.000,00
Gewerbesteuer 15 %			450,00

Eine Lösung des Problems einer sachgerechten Lastentragung über die Gewinnverteilung führt dann nicht zu einem vernünftigen Ergebnis, wenn der ausgelöste Gewerbesteuermehraufwand den Gewinn auf Gesellschaftsebene übersteigt, so daß hier die notwendige Liquidität für die durch den Gesellschafter ausgelöste Gewerbesteuerzahlung fehlt.¹⁶ Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ge-

winn auf der Ebene des Gesellschafters entsteht, wie z.B. bei einer Anteilsveräußerung.

Hier wird als Lösung eine (*einfache*) *Einlageverpflichtung* des Gesellschafters, der die gewerbsteuerliche Mehrbelastung verursacht hat, angeboten. Wenn in diesem Zusammenhang ausgeführt wird, daß die Einlage auf Gesellschaftsebene erfolgsneutral vereinnahmt wird und beim Gesellschafter im Fall der Veräußerung als Erhöhung seines Kapitalkontos seinen Veräußerungsgewinn vermindert,¹⁷ ist dies nicht ganz zutreffend. Denn die Erhöhung des Kapitalkontos, das der Erwerber ja übernimmt, führt automatisch zu einer Erhöhung des Kaufpreises i.H.d. getätigten Einlage. Eine einfache Einlage führt mithin nicht zur Lösung des Problems.

Etwas anderes gilt aber hinsichtlich einer Einlage in eine *gesamthänderisch gebundenen Rücklage*. Die Einlage wird sämtlichen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugerechnet und erhöht damit rechnerisch das

15 Vgl. BFH v. 10.11.1980, BStBl. II 1981, S. 164; BFH, v. 06.08.1985, BStBl. II 1986, S. 17.

16 Roser, EStB 2003, 157 unter 5.

17 Schaaf/Engler, EStB 2009, 173 unter II.2.

variable Kapitalkonto. Da die Gewerbesteuerbelastung die jeweiligen variablen Kapitalkonten belastet haben, kann hier eine volle Kompensation stattfinden. Der Grund für die Vermögensverschiebung von Schlau zu Klug liegt in der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, so daß eine betriebliche Veranlassung für die Vermögensverschiebung gegeben ist. D. h., für den ausscheidenden Schlau handelt es sich um Sonderbetriebsausgaben und für den verbleibenden Klug um Sonderbetriebseinnahmen.¹⁸ Hinzuweisen ist noch darauf, daß die Einlage in die gesamthänderisch gebundene Rücklage rechnerisch zu 50% dem variablen Kapitalkonto des Schlau gutgeschrieben wird, so daß sich auch der Kaufpreis der Cleverness-GmbH um 150 EUR erhöhen muß.

Diese zuletzt genannte Konsequenz der Einlage in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage zeigt die Umständlichkeit des Lösungsvorschlages. Daher wäre zu überlegen, daß anstelle einer Einlageverpflichtung ein *Freistellungsanspruch auf Gesellschafterebene* vereinbart werden sollte. Danach würde im Gesellschaftsvertrag oder in einer besonderen Gesellschaftervereinbarung der veräußernde Gesellschafter verpflichtet werden, die Gewerbesteuerbelastung der Mitgesellschafter durch eine auf Gesellschafterebene zu erbringende Ausgleichzahlung zu begradigen. Der Unterschied zur Einlage besteht darin, daß der ausscheidende Gesellschafter keine Geldzahlung für sich selber erbringen muß und damit nicht den Verkaufspreis für seinen Gesellschaftsanteil erhöht. Dieser Freistellungsanspruch trägt den Charakter eines vorab vertraglich vereinbarten Entschädigungs- oder Schadensersatzanspruchs der verbleibenden Gesellschafter gegenüber dem Ausgeschiedenen. Auch hier stellt die Zahlung Sonderbetriebseinnahmen einerseits und Sonderbetriebsausgabe andererseits dar.

2. Zinsschranke nach § 4h EStG

a) Steuerliche Ausgangssituation

Vom Grundsatz her sind betrieblich veranlaßte Schuldzinsen als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig. Dies gebietet das dem Einkommensteuerrecht zugrundelie-

gende *objektive Nettoprinzip* als Ausfluß des Leistungsfähigkeitsprinzips.¹⁹ In Durchbrechung dieses Prinzips schafft § 4h EStG eine Zinsschranke. Diese besagt, daß Zinsaufwendungen nur i.H.d. Zinsertrags steuerlich abzugsfähig sind. Über den Zinsertrag hinausgehende Zinsaufwendungen sind nur bis zur Höhe von 30% eines modifizierten Betriebsergebnisses, dem steuerlichen EBITDA i. S. d. § 4h Abs. 1 EStG, abzugsfähig. Von dieser Grundsatzregelung sieht sodann § 4h Abs. 2 EStG drei Ausnahmen vor. Hiervon ist insbesondere diejenige in der Praxis von Bedeutung, wonach die Zinsschranke nicht anzuwenden ist, wenn der die Zinserträge übersteigende Betrag der Zinsaufwendungen weniger als 3 Mio. EUR beträgt (§ 4h Abs. 2 lit. a) EStG).

Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind vorzutragen, so daß sie in späteren Wirtschaftsjahren genutzt werden können.²⁰ Scheidet ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft aus, geht der Zinsvortrag gemäß § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG i.H.d. Beteiligungsquote des ausscheidenden Gesellschafters unter.

Die Finanzverwaltung hat in dem BMF-Schreiben vom 04.07.2008²¹ zur Anwendung der Zinsschranke Stellung genommen. Aus diesem Schreiben sind für Personengesellschaften folgende Grundsätze zu entnehmen: (1) Eine Mitunternehmerschaft hat einen Betrieb i. S. d. § 4h EStG. Der Betrieb umfaßt neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen von Mitunternehmern.²² (2) Die Ermittlung der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen erfolgt betriebsbezogen. In die Zinsaufwendungen gehen auch die Sonderbetriebsausgaben eines Mitunternehmers ein.²³ (3) Auch wenn die nicht abziehbaren Zinsaufwen-

18 Siehe *Plambeck*, DStR 2010, 1553, 1556 r.Sp. m.w.N. in Fn. 13.

19 *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 2011, 30. Aufl., § 2 Rz. 10.

20 § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG.

21 BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl. I 2008 S. 718.

22 BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718 Rz. 6.

23 BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718 Rz. 19 und 51.



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

- 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**

dungen aus dem Sonderbereich eines Mitunternehmers stammen, sind sie nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen.²⁴

b) Auswirkungen auf die Mitgesellschafter

Die vorstehend beschriebene Rechtslage kann dann auf das Gesellschaftsverhältnis Auswirkungen haben, wenn im Sonderbereich eines Gesellschafters Zinsaufwendungen entstehen. Finanziert bspw. ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil durch Aufnahme eines Darlehens, so sind die dadurch entstehenden Schuldzinsen Sonderbetriebsausgaben, die im Rahmen der Zinsschranke zu berücksichtigen sind.

Beispiel²⁵: An der ABC-OHG sind die Gesellschafter A zu 10 %, B zu 60 % und C zu 30 % beteiligt. Entsprechend dieser Beteiligungsquoten ist auch die Gewinnverteilung vereinbart. Der Gewinn aus dem Gesamthandsbereich der OHG beträgt 10 Mio. EUR. A hat seinen Gesellschaftsanteil fremdfinanziert. Hieraus entstehen dem A Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 7 Mio. EUR. Es wird unterstellt, daß die OHG und die Mitgesellschafter B und C keine Zinserträge und keine Zinsaufwendungen haben, so daß die bei A im Sonderbetriebsvermögen angefallenen Schuldzinsen zu nicht abziehbaren Zinsaufwendungen i.H.v. 4 Mio. EUR führen.

		A (10%)	B (60%)	C (30%)
Gesamthand	10.000.000	1.000.000	6.000.000	3.000.000
Sonderbetriebsausgaben	-7.000.000	-7.000.000		
Ergebnis vor § 4h EStG	3.000.000	-6.000.000	6.000.000	3.000.000
Nicht abziehbare Zinsen	4.000.000	400.000	2.400.000	1.200.000
Gewinn	7.000.000	-5.600.000	8.400.000	4.200.000

Auf der Gesellschafterebene erhöhen diese nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels die Einkünfte von A um 0,4 Mio. EUR und von B um 2,4 Mio. EUR sowie von C um 1,2 Mio. EUR.

Diese steuerliche Situation der Zinsschranke führt dazu, daß die Mitgesellschafter mehr versteuern müssen, als sie an Gewinn handelsrechtlich zugewiesen bekommen. Der B muß beispielsweise 8,4 Mio. EUR versteuern, obgleich er lediglich aus der Gesamthand einen Gewinn von 6 Mio. EUR erhalten hat. Hier muß eine steuerlich motivierte gesellschaftsvertragliche Vertragsklausel für einen Ausgleich auf Gesellschafterebene sorgen.

c) Lösungsvorschlag

Eine sachgerechte Verteilung der steuerlich nichtabziehbaren Zinsen kann im Rahmen der *gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung* vorgenommen werden. Diese Vertragsklausel müßte *allein für steuerliche Zwecke* eine gesonderte Zuweisungsregelung für die nichtabziehbaren Zinsen treffen, die besagen würde, daß die nichtabziehbaren Zinsen, die von einzelnen Gesellschaftern verursacht werden, i.R.d. gesonderten steuerlichen Gewinnverteilung nur diesem zuzurechnen sind. D.h. der Betrag der Mehrbelastung durch die nichtabziehbaren Zinsen erhöht allein den steuerlichen Gewinnanteil des Gesellschafters, der die entsprechende Belastung verursacht hat.

		A (10%)	B (60%)	C (30%)
Gesamthand	10.000.000	1.000.000	6.000.000	3.000.000
Sonderbetriebsausgaben	-7.000.000	-7.000.000		
Ergebnis vor § 4h EStG	3.000.000	-6.000.000	6.000.000	3.000.000
Nicht abziehbare Zinsen	4.000.000	4.000.000		
Gewinn	7.000.000	-2000.000	6.000.000	3.000.000

Einer derartigen Regelung dürfte steuerlich nicht die Anerkennung versagt werden, da sie entsprechend dem Verursacherprinzip eine Zuordnung vornimmt. Auch wenn in Tz. 51 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 auf den „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel“ abgestellt wird, kann hieraus nicht abgeleitet werden, daß damit eine gesonderte, vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Vereinbarung unzulässig ist. Der Tz. 51 kann nur entnommen werden, daß, wenn keine gesonderte Regelung getroffen wurde, nicht automatisch die nichtabziehbaren Zinsen

dem Gesellschafter zuzuordnen sind, der sie in seinem Sonderbetriebsvermögen verursacht hat.

Selbstverständlich wäre hier auch eine Lösung über eine *Ausgleichszahlung auf Gesellschafterebene* denkbar. Diese Vereinbarung dürfte sich in aller Regel aber kompli-

24 BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718 Rz. 51.

25 Beispiel gebildet nach BMF-Schreiben v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718 Rz. 52.

zierter darstellen, da letztlich die bei den jeweiligen Mitgesellschaftern entstehende individuelle Einkommen- oder Körperschaftsteuerbelastung für die Höhe des Ausgleichsanspruchs zu berechnen wäre. Da der die nichtabziehbaren Zinsen verursachende Gesellschafter nicht steuererhöhende Momente der Mitgesellschafter tragen möchte, ist ein Ausgleichsanspruch basierend auf den *tatsächlichen individuellen Steuermehrbelastungen* abzulehnen. Die Berücksichtigung der Entlastungswirkung sollte dann in *pauschalierter Form* erfolgen. Dies könnte z.B. in der Weise geschehen, daß die durch die nichtabziehbaren Zinsen verursachte erhöhte Gewinnzuweisung isoliert, mit einem in der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung festgelegten Steuersatz belegt wird. Die erhöhte Gewinnzuweisung bei dem Mitgesellschafter, multipliziert mit dem festgelegten Steuersatz, ergäbe den Ausgleichsanspruch.

3. Grunderwerbsteuer § 1 Abs. 2 a GrEStG

a) Steuerliche Ausgangssituation

Einen besonderen Besteuerungstatbestand sieht § 1 Abs. 2 a GrEStG dann vor, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, daß mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Ist dieser Tatbestand erfüllt, so fingiert das Gesetz eine Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft. Die hierdurch ausgelöste Grunderwerbsteuer wird von der Personengesellschaft geschuldet. Dies schreibt ausdrücklich § 13 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG vor.

(A)nton, (B)erta, (C)-GmbH, (D)ieter und (E)mil sind Gesellschafter einer GbR. A hält 40%, B 40%, die C-GmbH 5% und D sowie E jeweils 7,5%. Sie beschließen, eine Immobilie im Wert von 10 Mio. EUR zu erwerben. A und B sind anfangs zögerlich, da sie wissen, daß sie in den nächsten 2 Jahren aus der Gesellschaft ausscheiden werden. Demgemäß veräußern die beiden Gesellschafter ihre Anteile an (F)riedrich. Da D und E mit dem F in der Folgezeit erhebliche Meinungsdivergenzen haben, scheidet D und E im vierten Jahre nach Erwerb der Immobilie aus der GbR aus, indem sie ihre Anteile an (G)ustav verkaufen und abtreten.

b) Auswirkungen auf die Mitgesellschafter

Das Finanzamt prüft § 1 Abs. 2 a GrEStG und stellt fest, daß innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb der Immobilie der Gesellschafterbestand sich um genau 95% verändert hat. Damit ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG erfüllt. Der Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich an die Immobilien-GbR, die gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG Steuerschuldnerin ist.

In jedem Fall hat die Personengesellschaft einen liquiditätsmäßigen Nachteil. Handelsrechtlich liegen bei der GbR keine Anschaffungsnebenkosten vor, da kein zivilrechtlicher, sondern nur ein grunderwerbsteuerlich fingierter Anschaffungsvorgang gegeben ist.²⁶ Handelsrechtlich

ist ein sofort abzugsfähiger Aufwand gegeben, der das handelsrechtliche Ergebnis um die gezahlte Grunderwerbsteuer vermindert. Dieses niedrigere handelsrechtliche Ergebnis tragen wirtschaftlich die verbliebenen Gesellschafter, also die C-GmbH sowie F und G.

c) Lösungsvorschlag

Zwingend erforderlich scheint in diesem Zusammenhang eine Vertragsklausel dahingehend, daß Verfügungen über Gesellschaftsanteile stets der Zustimmung der Gesellschaft bedürfen und den verbleibenden Gesellschaftern ein Vorkaufsrecht eingeräumt wird. Dieser *Zustimmungsvorbehalt* erscheint zwar notwendig, trifft aber das Problem nicht in seinem Kern, da es nichts über die wirtschaftliche Lastentragung der Grunderwerbsteuer aussagt, sondern lediglich eine mögliche Abwehrstrategie durch Ausübung des Vorkaufsrechtes aufzeigt.

Das eigentliche Übel liegt darin begründet, daß die Verursachung der Grunderwerbsteuer nicht alleine dem Gesellschafter anzulasten ist, der die 95%-Grenze überschreitet. Bereits die zuvor innerhalb der Fünf-Jahres-Frist ausgeschiedenen Gesellschafter haben ihren Kausalbeitrag geleistet. Die leidtragenden Gesellschafter sind letztlich diejenigen, die von den ausgeschiedenen Gesellschaftern die Anteile erworben haben. Damit wird deutlich, daß es sich nicht um eine Lastenverteilung auf der Ebene der bestehenden Gesellschaft handelt, sondern um eine Frage der Bewertungen der innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums erworbenen Gesellschaftsanteile. In dem Erwerbsvertrag sollte eine Nachbesserungsklausel in Bezug auf eine etwaige nachträglich noch entstehende Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 a GrEStG aufgenommen werden. Danach ist der Kaufpreis um die anteilige Grunderwerbsteuer zu verringern, die dadurch entsteht, daß innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb des Gesellschaftsanteils der Besteuerungstatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG realisiert wird.

E. Schlußbemerkung

Die vorstehenden Ausführungen haben verdeutlicht, in welcher engen Verbundenheit das Gesellschafts- und das Steuerrecht stehen. Gerade im mittelständischen Bereich ist es unabdingbar, daß beide Rechtsgebiete Hand in Hand gehen. Es darf nicht sein, daß steuerliche Auswirkungen zu unzutreffenden Lastenverteilungen führen und dadurch Streitpotential in Gesellschaften hereingetragen werden. Dies zu verhindern ist Aufgabe steuerlich motivierter Vertragsklauseln.

²⁶ Ellrott/Brendt in Beck Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., 2006, § 255 Rz. 325 Stichwort: Grunderwerbsteuer.

Der Weg nach Luxemburg – über Karlsruhe

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

Die Anwendung des Steuerrechts im Sinne einer dem Steuerpflichtigen oftmals günstigen Veränderung der nationalen Rechtsanwendung korrigierenden Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes, haben die Aufmerksamkeit des rechtsuchenden Publikums gefunden. Die Entschlossenheit des Mandanten, seine Position durchzusetzen, gipfelt heute oftmals nicht mehr in dem „damit gehe ich bis nach Karlsruhe“, sondern in dem trotzigen „damit gehe ich bis nach Luxemburg“. Auch wenn ein europarechtlich orientierter Steueranwalt die Wahrnehmung des Europäischen Gerichtshofes begrüßt, bleibt die unerfreuliche Erkenntnis, daß die Hürden für die Befassung des Gerichtshofes mit einer Rechtssache hoch sind und von der Einsicht der nationalen Gerichte gesetzt werden.

1. Vorabentscheidung und Vorlagepflicht

In steuerrechtlichen Fällen kommt die Befassung des Europäischen Gerichtshofes grundsätzlich nur im Wege der Vorabentscheidung in Betracht. Eine Direktklage zwecks Verteidigung gegen eine nationale Rechtsanwendung kommt lediglich zur Frage der Billigkeitsentscheidung nach Art. 239 ZK, 905 ff. ZK-DVO in Betracht.¹ Die – sicherlich zunehmenden – Beihilfefälle, die im Regelfall ebenfalls die Direktklage eröffnen, ergeben sich nur bei einer belastenden Eingriffsentscheidung durch die Kommission gegen eine ursprünglich günstige Rechtsanwendung durch die nationalen Rechtsanwender.

Die Vorlage zum Europäischen Gerichtshof sollte eigentlich pure und schlichte Rechtsanwendung sein. Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet in klaren Worten die konkret letztinstanzlichen nationalen Gerichte² zur Vorlage, wenn eine Frage des Unionsrechts für die Entscheidung des Falles klärungsbedürftig ist. Sieht man die Definition der Klärungsbedürftigkeit mit der gängigen Formel, daß sich eine Frage stellt „auf die es für jeden erfahrenen und kundigen Juristen nicht lediglich eine zweifelsfreie Antwort gibt,...“³, dann müßte eine Vorlagepflicht kaum zu vermeiden sein. Daß dies nicht immer der Fall ist, lehrt die Erfahrung.

Die entscheidende Hürde stellt aus der Perspektive des deutschen Steuerpraktikers der Bundesfinanzhof auf. Der Bundesfinanzhof ist in Steuersachen im Regelfall das letztinstanzliche, somit zur Vorlage verpflichtete, Gericht. Seitdem die Streitwertgrenzen aufgehoben wurden, kommt das Finanzgericht nur in praktisch kaum relevanten Fällen in die Position des letztinstanzlichen Gerichts. Auch wenn die Revision nicht zugelassen ist, gilt die Nichtzulassungsbeschwerde als Rechtsmittel i. S. d. Art. 267 Abs. 3 AEUV, und

zwar auch dann, wenn die Nichtzulassungsbeschwerde aussichtslos ist.⁴

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzhof

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes, dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen oder nicht vorzulegen, fällt zwangsläufig erst im Revisionsverfahren. Allerdings lehrt die praktische Erfahrung, daß der Bundesfinanzhof in den Fällen, in denen die Revision stattfindet, heute regelmäßig eine gebotene Vorlage an den Europäischen Gerichtshof vornimmt.

Kritisch sind die Fälle, in denen die Revision nicht zugelassen ist. In Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde hat sich der Bundesfinanzhof die sehr deutliche Aussage des Bundesverwaltungsgerichts,⁵ daß Auslegungsfragen des Gemeinschaftsrechts die grundsätzliche Bedeutung begründen, erkennbar nicht in vollem Umfang zu eigen gemacht.

Der Bundesfinanzhof wendet auch in unionsrechtlich bestimmten Fällen die „normalen“ Regeln über die rechtlichen Voraussetzungen der Zulassung an. Er entscheidet dabei nach seinem üblichen Prüfungsschema. Der Bundesfinanzhof verlangt die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung. Diese kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofes durch Unionsrecht begründet werden. Er sieht aber keine Automatik. Auch wenn die Fragen des Unionsrechts eindeutig den Kern des Falles bilden, reicht das dem Bundesfinanzhof nicht zwingend aus. In einem Fall sah er die grundsätzliche Bedeutung als nicht gegeben an, weil die gemeinschaftsrechtliche Problematik (Einfuhrumsatzsteuer a. F.) ausgelaufenes Recht betraf; der Bedarf einer Fortbildung des Rechts wurde deshalb als nicht gegeben ange-

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

- 1 EuGH v. 15.12.1983, Rs. 283/83 „Schöllershammer“, Slg. 1983, 4219.
- 2 Deren „Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können“.
- 3 So auch BVerfG v. 09.11.1987 2 BvR 808/82, NJW 1988, 1456.
- 4 Übereinstimmende deutsche Sicht, vgl. BFH v. 03.02.1987, BStBl. 1987 II, S. 305; BVerfG v. 20.03.1986, EuR 1986, 282 – bemerkenswert bleibt, daß das Bundesverfassungsgericht die aussichtslose NZB nicht zur Ausschöpfung des Rechtsweges vor Anrufung des Bundesverfassungsgerichts verlangt, BVerfGE 91, 93.
- 5 BVerfG v. 23.10.1986, 3 B 43/86, NJW 1988, 664.

sehen.⁶ Der Beschwerdeführer hätte allerdings – wenn es dafür Anhaltspunkte gegeben hätte – gegen diese Sicht argumentieren können, daß noch zahlreiche Streitfälle anhängig seien. Bedenklich ist die Entscheidung auch im Hinblick darauf, daß eine Abweichung von eindeutiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes vorlag; die Abweichung von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die evident war, sah der Bundesfinanzhof in diesem Fall mangels eines im Gesetz enumerativ genannten Divergenzfalls ebenfalls nicht als zulassungsauslösend an. Auch wenn eine Klarstellung nach Auffassung des Bundesfinanzhofes bereits erfolgt ist, ist der Zugang zur Revision zwecks Klärung einer Grundsatzfrage nicht erforderlich; mangels Divergenzprüfung ist auch ein gänzlich Abweichen von einer vom Europäischen Gerichtshof gefundenen Auslegung nicht zu korrigieren.⁷ Für die Erörterung der einzelnen Fälle und ihrer Feinheiten ist hier kein Raum. Hier bleibt festzuhalten, daß die „normalen“ Maßstäbe erfüllt werden müssen. Gegenüber der deutlichen unionsrechtlichen Vorlagepflicht kann dies nicht immer überzeugen.

Die Bindung an die „normalen“ Darlegungslasten bedeutet aber auch, daß alle Anforderungen, die der Bundesfinanzhof für die Zulassung der Revision stellt, erfüllt sein müssen. Das erfaßt damit auch das Vorgehen im Verfahren vor dem erstinstanzlichen Gericht. Insofern konsequent verlangt der Bundesfinanzhof, daß sich das Instanzgericht mit den Fragen des Unionsrechts befaßt hat.⁸ Das hat der Bundesfinanzhof in jüngerer Zeit nochmals betont.⁹

„Wird ein Verstoß gegen eine Norm des Gemeinschaftsrechts gerügt, so ist zur substantiierten Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache deshalb eine an den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung orientierte Auseinandersetzung erforderlich... Gewisse Mindestdarlegungen in diese Richtung sind auch deswegen unabdingbar, um dem BFH als Beschwerdegericht die Prüfung der Frage zu ermöglichen, ob sich ggfs. Auslegungszweifel oder Gültigkeitsbedenken in Bezug auf das anzuwendende Gemeinschaftsrecht ergeben könnten...“.

Im Grunde läßt sich sagen, daß zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache eine substantiierte, an den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik erforderlich ist.

Damit ist die Diskussion über das Unionsrecht und die Vorlagepflicht im Grunde so früh wie möglich zu führen. Das ist insbesondere dann mißlich, wenn in erster Instanz ein Streit ausschließlich über nationale Normen und deren Auslegung geführt wurde. Die Erkenntnis, daß das Unionsrecht eine Rolle spielt, kann sich selbstverständlich häufig erst bei der Fokussierung der Fragen zwecks Vorbereitung des Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof ergeben. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Wechsel des Prozeßvertreters (etwa von dem Mandanten normalerweise betreu-

den Steuerberater zum Fachanwalt) stattgefunden hat. Im Grunde zwingt diese Sicht dazu, vorsorglich sämtliche unionsrechtlichen Aspekte des Falles so früh wie möglich zu eruieren. Im Umsatzsteuerrecht etwa müßte die Überprüfung eines jeden zu Gericht gehenden Falles anhand der Richtlinien-Bestimmungen erfolgen. Daß dies für die Praxis nicht einfach ist, liegt auf der Hand. Einzuzuräumen ist, daß die Bedürfnisse der Praxis nicht zwingend die Rechtsanwendung für Revisionsverfahren bestimmen. Eine rechtliche Frage ist es aber, inwieweit der Bundesfinanzhof sich verpflichtet sieht, zwecks Gewährleistung des von den römischen Verträgen gewollten Rechtsschutzes den Zugang zur Überprüfung des Unionsrechts zu erleichtern.

3. Europäische Rechtsmittel

Wenn es nicht zur Vorlage kommt, stellt sich die Frage des Rechtsmittels.

Der Europäische Gerichtshof hat ausdrücklich ein eigenes Recht auf Kontrolle der negativen Vorlageentscheidung der nationalen Gerichte abgelehnt.¹⁰ Im Licht der weiteren Entwicklung war dies wohl keine glückliche Entscheidung. Nach damaligem Verständnis sah der Europäische Gerichtshof sich mit den ersten Vorwürfen, eine Superrevisionsinstanz zu werden, konfrontiert. Dem das Verständnis eines mit den nationalen Gerichten kooperierenden Gerichtes entgegenzusetzen, entsprach seinem Selbstverständnis. Die Erfahrungen der deutschen Reichseinigung des 19. Jahrhunderts, daß eine einheitliche Rechtsanwendung durch eine anzurufende Revisionsinstanz für das Reichsrecht die Grundlage der trotz der gefestigten Grundlage vieler Rechtsordnungen zusammenwachsenden Rechtseinheit mit größtmöglicher Sicherheit auch für die Rechtssuchenden bewirkte, wurden gerade von deutscher Seite ganz betont nicht vorgebracht.

Als europäisches Kontrollinstrument bleibt nur die Kontrolle der nationalen Rechtsprechung durch die Kommission mittels eines Vertragsverletzungsverfahrens. Die Nichtvorlage trotz gegebener Pflichten verletzt das Unionsrecht und ist tauglicher Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens. Der wohl bestdiskutierte Fall, der deutsche Fall der „Pingo-Hähnchen“,¹¹ macht diese Aspekte deutlich. Daß das Vertragsverletzungsverfahren unanständig möglich ist, unterliegt solange keinem Zweifel, wie man die Rechtsord-

6 BFH v. 09.07.1996, VII B 57/96, BFH/NV 1997, 84 – Im Streit war die Einfuhrumsatzsteuer a. F. aus der Zeit vor dem Binnenmarkt.

7 BFH v. 25.08.1991, V B 113/91, BStBl. 1992 II, S. 267.

8 BFH v. 03.02.1987, VII B 129/86, BStBl. 1987 II, S. 305.

9 BFH v. 03.02.1987, VII B 129/86, BStBl. 1987 II, S. 305.

10 Zu den Einzelheiten s. *Kokott/Henze/Sobotta*, JZ 2006, 633.

11 OLG Köln, ZgesLMR 1988, 667; Anm. *Gert Meier*, 675; BGH v. 11.05.1989 I ZR 163/88; s. a. *Sack*, EuZW 1991, 246.

nung der Union noch der völkerrechtlichen Vorstellung unterwirft, daß die Rechtsordnungen zum größten Teil ohne Integration voneinander zu trennen sind. Dennoch bleibt auch unter dieser Doktrin ein Unbehagen, wenn die Rechtsprechung durch die Exekutive kontrolliert wird. Die Integration des Europäischen Gerichtshofes in den Instanzenzug als Revisionsinstanz, hätte eine solche Kontrolle wohl ausgeschlossen.

Für die „alltägliche“ praktische Anwendung bietet das Vertragsverletzungsverfahren wenig Hilfe. Die Kommission hält ihrerseits einen Eingriff in die Rechtsprechung der Mitgliedstaaten für hochgradig inopportun. Ein Tätigwerden der Kommission kann nur bei fortgesetzt unionsrechtswidriger Gerichtspraxis erwartet werden. Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, daß die Parteien keinen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission haben.¹² Die latente Abschreckung verhindert immerhin eine bewußte fortdauernde Gleichgültigkeit gegenüber den Forderungen des Unionsrechts.

4. Rechtsschutz durch nationale Gerichte: Verfassungsgerichtsbarkeit

a) Voraussetzungen der Verfassungswidrigkeit

Damit bleibt die einzige effektive Kontrolle diejenige aufgrund des nationalen Rechts. Dies kann eine Kontrolle im Rahmen des Prozeßrechts sein.¹³ In Deutschland stellt das Verfassungsrecht die Kontrolle zur Verfügung.

Die Nichtvorlage durch ein letztinstanzliches Gericht verletzt nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland das Recht auf den gesetzlichen Richter i. S. d. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG. Die Erkenntnis, daß der Europäische Gerichtshof auch in Vorabentscheidungsverfahren gesetzlicher Richter ist, hat das Bundesverfassungsgericht anhand eines durchaus extrem gelagerten Falles des V. Senates des Bundesfinanzhofes (Nichtvorlage durch BFH bei einer Entscheidung gegen die in derselben Sache durch Urteil des Europäischen Gerichtshofes ausgesprochene Auffassung) grundlegend erörtert.¹⁴ Man wird für die Fallgestaltung dankbar sein müssen, weil das Ausklammern des Europäischen Gerichtshofes aus der Linie der gesetzlichen Richter in einem solchen Falle das Vorabentscheidungsverfahren jeder Rechtswirkung entkleidet hätte; das erschien auch dem Bundesverfassungsgericht, das dem Bundesfinanzhof eine willkürlichen Vorgehensweise bescheinigte, nicht akzeptabel.

Allerdings setzte das Bundesverfassungsgericht kurze Zeit später den Erwartungen der Praxis zunächst eine Grenze. Es betonte, daß es eine Verletzung des Rechtes auf den gesetzlichen Richter nur im Falle der willkürlichen Nichtvorlage sah.¹⁵ Die Grundvorstellung war nachvollziehbar: Das Bundesverfassungsgericht, das nie Superrevisionsinstanz sein wollte, wollte auch nicht die Rolle der prozessualen Superrevisionsinstanz für die Vorabentscheidungsverfahren übernehmen. Mit den Worten des Bundesverfassungsgerichts:

„Das Bundesverfassungsgericht wird durch die grundrechtsgleiche Gewährleistung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG jedoch nicht zu einem Kontrollorgan, das jeden einem Gericht unterlaufenen Verfahrensfehler korrigieren müßte. Es beanstandet vielmehr die Auslegung und Anwendung von Verfahrensnormen nur, wenn sie bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz bestimmenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheinen und offensichtlich unhaltbar sind.“¹⁶

Angesichts der bedeutsamen und unverzichtbaren Wächterfunktion, die das Bundesverfassungsgericht gegenüber einer breiten Palette von anderen Verfahrensfehlern des deutschen Prozesses immer wieder übernommen hat, ist es möglicherweise die Abneigung, gegenüber einem ansonsten eigenständigen Gericht die Zugangsgarantie zu verwalten, die dieses selbst nicht wahrnimmt.

Auf der anderen Seite hat sich das Bundesverfassungsgericht mehrfach deutlich zu der Pflicht der Fachgerichte erklärt, ihre Entscheidung über den Verfahrensgang im Licht des Unionsrechts zu treffen. Dies hat es mit der Aussage des Leitsatzes¹⁷ verdeutlicht:

„Ein Gericht, das sich hinsichtlich des europäischen Rechts (hier: zur Problematik von Richtlinienkollisionen) nicht ausreichend kundig macht, verkennt regelmäßig die Bedingungen für die Vorlagepflicht.“

Die entscheidenden und für die Praxis gut verwendbaren Äußerungen hat in letzter Zeit das Bundesverfassungsgericht mit einigen klaren Abgrenzungen gemacht.¹⁸ Für eine gründliche Auseinandersetzung mit den vom Bundesverfassungsgericht gebildeten Fallgruppen, die auch nach seiner Aussage nicht abschließend sind, ist hier nicht der Raum. Ihnen allen ist aber gemeinsam, daß diese von den Fachgerichten die Auseinandersetzung mit dem Unionsrecht verlangen. Das Fachgericht muß sich inhaltlich mit dem Unionsrecht befassen, es muß sich dann die Frage nach einem Klärungsbedarf stellen und muß dabei die eigene Auffassung – falls sie diesen verneint – kritisch auf mögliche bessere Erkenntnis prüfen. Daß das Bundesverfassungsgericht dies den Richtern der obersten Bundesgerichte zutraut, muß nicht erstaunen. Es bleibt aber immer Raum für das Bundesverfassungsgericht, die Vorgehensweise aus sachlich-rechtlichen Gründen zu kritisieren.

Die entscheidenden und für die Praxis gut verwendbaren Äußerungen hat in letzter Zeit das Bundesverfassungsgericht mit einigen klaren Abgrenzungen gemacht.¹⁸ Für eine gründliche Auseinandersetzung mit den vom Bundesverfassungsgericht gebildeten Fallgruppen, die auch nach seiner Aussage nicht abschließend sind, ist hier nicht der Raum. Ihnen allen ist aber gemeinsam, daß diese von den Fachgerichten die Auseinandersetzung mit dem Unionsrecht verlangen. Das Fachgericht muß sich inhaltlich mit dem Unionsrecht befassen, es muß sich dann die Frage nach einem Klärungsbedarf stellen und muß dabei die eigene Auffassung – falls sie diesen verneint – kritisch auf mögliche bessere Erkenntnis prüfen. Daß das Bundesverfassungsgericht dies den Richtern der obersten Bundesgerichte zutraut, muß nicht erstaunen. Es bleibt aber immer Raum für das Bundesverfassungsgericht, die Vorgehensweise aus sachlich-rechtlichen Gründen zu kritisieren.

12 EuGH v. 14.02.1989, Rs 247/87, Slg. 1989, 291.

13 Dies wird für das deutsche Recht, das grundsätzlich die prozessualen Entscheidungen der obersten Gerichte unanfechtbar stellt, in jüngerer Zeit gern im Zusammenhang mit der Gehörsrüge thematisiert.

14 BVerfGE 75, 223.

15 BVerfG v. 09.11.1987 2 BvR 808/82, NJW 1988, 1456.

16 So BVerfG v 25.02.2010, 1 BvR 230/09, NJW 2010, 1261, unter Hinweis auf BVerfGE 82, 15.

17 BVerfG v. 09.01.2001, 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267.

18 BVerfG v. 25.02.2010, s.o. Fn. 15.

Ob die zahlreichen unterschiedlichen Äußerungen des Bundesverfassungsgerichts darauf zurückzuführen sind, daß die beiden Senate des Bundesverfassungsgerichts ein unterschiedliches Konzept verfolgen,¹⁹ oder ob sich langsam ein belastbares Konzept der Kontrolle herausbildet, läßt sich nicht sicher beantworten. Aus der Sicht des Praktikers bleibt jedenfalls eine nicht unerhebliche Unsicherheit.

b) Erfordernisse des Vortrages in der Fachgerichtsbarkeit

Das Bundesverfassungsgericht verlangt, daß die Punkte, die die Verletzung von Grundrechten begründen sollen, bereits in der Fachgerichtsbarkeit thematisiert wurden. Das Bundesverfassungsgericht stützt dies auf den sogenannten Subsidiaritätsgrundsatz, wonach die Fachgerichte Gelegenheit zur Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Fragen gehabt haben müssen. Dies hat das Bundesverfassungsgericht in einer (steuerrechtlichen) Sache in jüngerer Zeit noch einmal verdeutlicht.²⁰ Dort hat es immerhin als wesentlich den Vortrag im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde herausgestellt; die vorhergehende Instanz spielt dort keine Rolle.

Der Aspekt, daß die verfassungsrechtlichen Punkte behandelt sein müssen, beansprucht auch für die Rüge der Verletzung des Art. 101 Abs. 1 S. 2 Geltung. Dies hat das Bundesverfassungsgericht noch nicht mit großer Deutlichkeit ausgesprochen; es hat den Streit über das Gemeinschaftsrecht/Unionsrecht ausreichen lassen, damit das Fachgericht zur Prüfung verpflichtet war. Dennoch erscheint es aus Gründen der Vorsicht richtig, das Vorbringen ausdrücklich mit der Zielrichtung auf die Vorlagepflicht zuzuspitzen.

Betrachtet man das Zusammenspiel des Vorbringens vor dem Bundesfinanzhof und dem Bundesverfassungsgericht, ist die frühzeitige Auseinandersetzung mit dem Unionsrechts schon vor dem Finanzgericht geboten, während die Diskussion zur Vorlagepflicht im Verfahren vor dem Bundesfinanzhof beginnen muß. Die Konzeption der Schriftsätze wird damit nicht wirklich erschwert. Allerdings wird die Breite der Ausführungen geeignet sein, den Schriftsatz zu belasten.

c) Neuere Probleme

Eine weitere Basis für eine gebotenen Erweiterung finanzgerichtlicher Schriftsätze hat das Bundesverfassungsgericht möglicherweise in einem soeben entschiedenen Beihilfefall,²¹ einer Richtervorlage des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt, geschaffen. Das vorlegende Gericht sah eine Verletzung grundgesetzlicher Gesichtspunkte, die sich ergab, wenn das aus Gründen des Gemeinschaftsrechts geforderte Vorgehen einer Rückforderung mittels deutschen Rechts durchgesetzt würde. Das Bundesverfassungsgericht sah die Vorlage als unzulässig an, weil das vorlegende Finanzgericht nicht dargelegt habe, welcher Spielraum dem deutschen Gesetzgeber für die Anwendung seines Rechts überhaupt bleibe. Wenn die

Vorgabe des Unionsrechts keinen solchen Spielraum lasse, komme auch die Überprüfung der Verfassungswidrigkeit im Regelfall, nach Maßgabe vor allem der „Solange-Rechtsprechung“, nicht in Betracht. Diese interessante Abgrenzung kann auch für die Verfassungsbeschwerde anstehen. Fälle, in denen sich die Gesichtspunkte des Gemeinschaftsrechts und des Grundrechtsschutzes überschneiden, sind nicht selten. Ein Beispiel hierfür ist etwa die früher für Überlassungsverträge zwischen Ehegatten angeordnete Mindestbemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, die in dieser Form im Zweifel gegen Art. 3, vor allem aber Art. 6 GG verstieß, aber im übrigen auch mit den Vorgaben der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht kompatibel war.

Wenn der Weg zum Bundesverfassungsgericht und der zum Europäischen Gerichtshof, ggf. über das Bundesverfassungsgericht, offengehalten werden müssen, führt dies in eine umfängliche Darlegung. Daß sowohl das Verfassungsrecht als auch das Unionsrecht intensiv schon früh vorzutragen sind, sollte keine Schwierigkeiten bereiten. Als intellektuelle Herausforderung ist dies in komplexen Fällen sicher interessant. Nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird dabei auch zum Verhältnis der beiden Rechtsordnungen und der daraus resultierenden Vorlagepflichten in Bezug auf den konkreten Fall vorgetragen werden müssen. Es ist auch in der Verfassungsbeschwerde darzulegen, welche Freiräume der deutsche Gesetzgeber und Rechtsanwender gegenüber dem Unionsrecht noch hatte. Dies ruft in der Praxis normalerweise nach hilfsweisen Erwägungen. Von einem platten Gebrauch dieser Erwägungen hätte man angesichts bekannter Empfindlichkeiten Abstand nehmen müssen.

Der Schriftsatz macht den Praktiker zum Diplomaten. Der Umfang der Schriftsätze dürfte nicht unerheblich zunehmen.

¹⁹ So mit guten Gründen *Bäcker*, NJW 2011, 270; für eine Erörterung fehlt hier der Platz; der überaus lesenswerte Beitrag muß aber jedem Praktiker, der einen einschlägigen Fall vorbereitet, empfohlen werden.

²⁰ BVerfG, v. 30.03.2011, 1 BvR 1146/08

²¹ BVerfG v. 04.10.2011, 1 BvL 3/08.

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.

Grambow

Organe von Vereinen und Stiftungen

C.H. Beck, München 2011, 260 Seiten

Im Vereinsrecht ist der Reichert die „Bibel“ (s. **steueranwaltsmagazin** 2011, 191), der Grambow sollte Pflichtlektüre werden. Gerade angesichts der kontraproduktiven Bemühungen des Gesetzgebers, die Haftung Ehrenamtlicher auch bei konkretem Unsinn quasi zu eliminieren (s. Gesetzesentwurf 17/5713 vom Mai 2011) muß einmal gesagt werden: „Verfügt es (das Vorstandsmitglied) über diese (entsprechend der business judgement rule, analog § 93 AktG) Kenntnisse und Erfahrungen nicht, muß es sich diese aneignen oder darf das Vorstandsamt nicht ausüben bzw. muß es niederlegen.“

Haisch/Helios

Rechtshandbuch Finanzinstrumente

C.H. Beck, München 2011, 862 Seiten

Was immer „Finanzinstrumente“ genau sind, hier wird nicht der Begriff erklärt, die Besteuerung systematisiert und ihr „Leben“ im Bank- und Versicherungsaufsichtsrecht erklärt. Es reicht allerdings nicht aus, Finanzinstrumente unterschiedlichster Art als weder gut noch böse, also als rechtstechnisch neutral hinzustellen. Die immanente Hebelwirkung hat genügend Schäden angerichtet. Jede von Praktikern verständlich aufbereitete Information zu diesem Thema ist hilfreich und zu begrüßen.

Damnitz/Kleutgens

Mezzanine-Kapital

Boorberg Verlag, Stuttgart 2011, 279 Seiten

In Treppenhäusern in vornehmeren Stadtteilen von Wien findet man gelegentlich die Beschilderung „Mezzanine“, was eine Art Zwischenstockwerk beschreiben soll. Mezzanine-Finanzierungen sind etwas Ähnliches, nämlich eine zwischen reinem Eigenkapital und Fremdkapital angesiedelte Kapitalform. Die unterschiedlichen Begrifflichkeiten fangen damit erst an. Wer mehr wissen will, braucht dieses Buch.

Waclawik

Prozessführung im Gesellschaftsrecht

C.H. Beck, München 2008, 194 Seiten

In der Reihe NJW-Prais erschien bereits im Jahr 2008 dieser erstaunlich differenzierte Ratgeber. Erst im Jahr 2013 soll die 2. Auflage erscheinen. Genauso rätselhaft wie dieser große Abstand zwischen zwei Auflagen ist der Zusatz „Corporate Litigation“ – mußte wohl sein.

Gesellschafts- und Gesellschafterstreitigkeiten kommen in jeder beliebigen Rechtsform vor, also werden hier auch die meisten gängigen Rechtsformen erwähnt – bis hin zum VVaG und der SCE. Ausländische Rechtsformen ergänzen die Darstellung. Dies alles auf nicht einmal 200 Seiten darzustellen, ist eine Leistung für sich.

Mock/Streppel

Taktik im gesellschaftsrechtlichen Verfahren

Zap Verlag, Münster, 2010, 205 Seiten

Das Buch beschäftigt sich kurz und knapp mit für den - auch fortgeschrittenen - Anwender wichtigen Fragen im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Verfahrens. Dabei werden die prozessualen Besonderheiten der Personengesellschaften, der Kapitalgesellschaften und der Genossenschaft besprochen. Ein Blick über den Tellerrand hinaus erfolgt auf die Teilnahme ausländischer Gesellschaften an Rechtsstreiten vor deutschen Gerichten (aber: Stand Mitte 2010). Die Ausführungen geben insgesamt einen detaillierten Überblick zu den grundlegenden Problemen bei der Prozeßführung. Die weiterführenden Literatur- und Rechtssprechungshinweise ermöglichen eine rasche Vertiefung der einzelnen Problemfelder. Abgerundet wird das Ganze von einem Überblick über das – insbesondere im internationalen Bereich – an Bedeutung gewinnende Schiedsverfahren und kurzen Hinweisen zu Verhaltensregeln, die auch auf eine Prozeßvermeidung gerichtet sein können. Insgesamt ein taugliches Hilfswerk bei der Fallbearbeitung.

Rechtsanwalt Christian Merz, Konstanz

Löwenstein/Looks/Heinsen

Betriebsstättenbesteuerung

2. Aufl., C.H. Beck, München 2011, 581 Seiten

Daß es sich über ein schwieriges, da vielfach internationales Problem handelt, zeigt beispielsweise das Schlußkapitel „Freiberufler“. Tätigkeiten müssen abgegrenzt werden, Besonderheiten beim Betriebsstättenbegriff geklärt werden. Die Besteuerung des nationalen und des DBA-Rechts müssen auseinandergelassen werden. Selbst wenn DBA bestehen, ist die Rechtslage immer noch nicht eindeutig. Dafür

können die Bearbeiter nichts, die eine übersichtliche Aufarbeitung des Themas versuchen, was ihnen durchaus gelingt.

Brauer

Subventionen im Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2011, 190 Seiten

Der Untertitel „Subventionen von Verstößen gegen Verwendungsbeschränkungen“ suggeriert zunächst, das ganze Thema sei eine Auskoppelung aus einem Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, das langsam zu voll geworden ist. Es ist aber eine Dissertation, die das Thema „Zweckentfremdung im Steuerstrafrecht“ noch einmal grundlegend und aktuell aufarbeitet. Erst danach wird diese Thematik wohl die großen Handbücher und Kommentare erobern.

Birkenfeld/Gurtner/Schluckebier

Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland

3. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2011, 461 Seiten

Gerade einmal ca. 140 Seiten sind den Einführungen in die diversen Rechtsordnungen gewidmet. Der Rest besteht aus dem jeweiligen Gesetzestexten. Der Rest ist erstaunlich: Sowohl der Beginn der Darstellung mit dem österreichischen System wie auch die Kürze der Darstellung und das gänzliche Fehlen des Fürstentums Liechtenstein erstaunen etwas. Für den Praktiker in der Besteuerung in deutschsprachigen Ländern ist dieses Werk sehr hilfreich.

Heidel/Schall, **HGB Handkommentar**; Lißewski/Suckow/Albers, **Steuerhinterziehung – was nun?, Ermittlungsmethoden, Konsequenzen**; Keil/Nordbruch/Perschon, **Die Einkommensteuererklärung 2011**; Jachmann/Strohm, **Abgeltungsteuer**; Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli, **Stiftungsrecht**; De Micco, **Investoren finden und überzeugen**.



Derivatebesteuerung im Privatvermögen ab 2009

von Martin L. Haisch, Rechtsanwalt

2010, 282 Seiten, € 68,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 3

ISBN 978-3-415-04528-6



Mit Wirkung ab 2009 wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die sog. Abgeltungsteuer eingeführt, nach der im Privatvermögen alle Kapitaleinkünfte im weitesten Sinne unabhängig von einer Frist mit einem gesonderten Tarif besteuert werden.

Ziel der Untersuchung war es, die ab 2009 geltende Besteuerung von Derivaten im Privatvermögen in wissenschaftlicher und praxisrelevanter Weise darzustellen. Die Arbeit ist in einen »Allgemeinen Teil« (Grundsätze der Derivatebesteuerung) und einen

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

sz 1110

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

 BOORBERG

LiteraTour spezial

Binnewies/Spatscheck

Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag

Dr. Otto Schmidt, Köln 2011, 958 Seiten

Festschriften für Nicht-Hochschullehrer sind vielleicht die Ergiebigsten. Wir meinen dies i. S. d. Praxisrelevanz: Rechtsgebiete, die teilweise unzusammenhängend daherkommen, werden methodisch aufgearbeitet, aktuelle Brennpunkte hervorgehoben und die Phantasie der Autoren auf den Prüfstand gestellt. Es geht nicht nur um „Entwicklung und Zukunft...“, es kommt schon einmal ein „im Würgegriff...“ vor. Prinzipien, Irrtümer und ausgewählte Aspekte ergänzen tiefeschürfende Überlegungen. Eine Fundgrube aller Facetten und Untiefen des Steuerrechts.

Gocke/Gosch/Lang

Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag

C.H. Beck, München 2005, 791 Seiten

Um nicht dasselbe zu sagen wie bei *Streck*: Zunächst hat der Verlag C.H. Beck eine andere Optik. Die roten oder grünen Festschriften sind in edles Packpapier gewandet. Das war's auch schon an Unterschiedlichkeit. Thematisch wird die Festschrift eingegrenzt durch die Themen „Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerung“. Die zeitlosen Artikel beschreiben etwa die Auslegungsfragen bestimmter Abkommensbestimmungen, aktuellere Betrachtungen den Sachstand einzelner Entwicklungen. Auch hier füllen zahlreiche kluge Beiträge 800 Seiten bleibender Aktualität.

C. Rödl/Scheffler/Winter

Festschrift für Bernd Rödl zum 65. Geburtstag

C.H. Beck, München 2005, 429 Seiten

Thematisch fokussiert sich diese Festschrift auf internationale Familienunternehmen mit den Themen „Recht, Steuern, Bilanzierung, Finanzierung, Nachfolge und Strategien“. Ohne ungerechtfertigte Eigenwerbung zu betreiben: Der Jubilar steht für die Internationalisierung und die Globalisierung. Schade, daß nur deutsche Autoren zum Zuge kommen. Gut, daß auch Unternehmer selbst zu Wort kommen.

Kindler/Koch/Ulmer/Winter

Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag

C.H. Beck, München 2010, 1176 Seiten

Thematisch ohne Eingrenzung, im Fokus das Gesellschaftsrecht, so finden sich dennoch Überraschungen: Etwa die Betrachtung über ein Gesetz von 1837 oder Überlegungen über europäische Rechtsformen, die es immer noch nicht gibt; Ergänzungen zur „Ungleichbehandlung von Aufsichtsräten“ oder Reflektionen über den „stimmlosen Beschluß“.

Tipke

Symposium für Jürgen Pelka zum 65. Geburtstag

C.H. Beck, München 2010, 121 Seiten

Der als Festschrift herausgegebene Tagungsband eines Symposiums ist wieder etwas anderes: Hier werden wenige, unterhaltsame und gehaltvolle (gerade einmal fünf) Vorträge schriftlich niedergelegt, die in sich natürlich grundlegender Natur sind. Der „gesellschaftliche Nutzen der Steuerberatung“ wird ebenso thematisiert wie die vielgesuchte Steuergerechtigkeit.



RECHTZEITIGE RISIKOVORSORGE.

Notfallplanung für Steuerberater

– für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

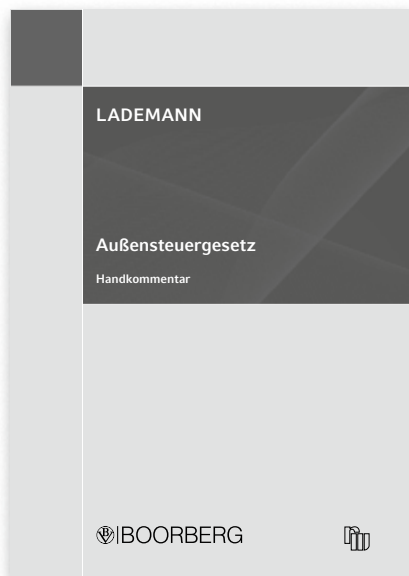
2011, 150 Seiten, € 24,80; ISBN 978-3-415-04086-1

Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen.

 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

SZ1211



GRUNDLEGENDE ERLÄUTERUNGEN.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN **Außensteuergesetz** **Handkommentar**

von Dr. Thomas Kaligin, Dr. Hartmut Hahn,
Dr. Kay Alexander Schulz, Beate Gropp,
Regierungsdirektorin, Privatdozent Dr. habil.
Michael Stöber, Dr. Jens Kleinert und
Nadezhda Petersen LL.M.

2011, 598 Seiten, € 98,-

in Zusammenarbeit mit dem
Verlag Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-04695-5

Das AStG hat im Laufe seiner knapp 40-jährigen Geschichte einige massive Modifikationen erlebt. Dabei sind die Schnittstellen mit dem höherrangigen EU-Recht (insbesondere Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit) und die jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen hervorzuheben. Die letzte große signifikante Änderung des AStG betrifft die steuerliche Qualifikation von Funktionsverlagerungen. In diesem Kontext sind die entsprechend ergänzende Funktionsverlagerungsverordnung und das korrespondierende BMF-Schreiben vom 13.10.2010 hervorzuheben. Diese wichtige Novelle hat zu einer beispiellosen Verkomplizierung des Steuerrechts geführt.

Die Kommentierung mit einer breiten Palette von Autoren aus Steuerberatung und Finanzverwaltung stellt die Probleme des AStG praxisgerecht dar. Das Werk ist Beratern und Mitarbeitern von Steuerabteilungen, vor allem von mittelständischen Unternehmen, eine nützliche Arbeitshilfe. Anhand von praxisbezogenen Fallgestaltungen finden sie sich damit im immer breiter gefächerten Bereich des Außensteuerrechts besser zurecht.

 **BOORBERG**

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

SZ0911

Veranstaltungen

17. Steueranwaltstag in Berlin

Vom 04. bis 05. 11. 2011 aktualisierten die gut 170 Teilnehmer im InterContinental Hotel Berlin in zehn Stunden ihre Steuerrechtskenntnisse. Zur Wiederholung und Vertiefung der gehörten Informationen aus einzelnen spannenden Teilbereichen des Steuerrechts. Die Vorträge werden im Februar 2012 als Tagungsband im Richard Boorberg Verlag erscheinen.

I. Außensteuergesetz

Der erwartete *aktuelle Überblick zu Praxisfragen des Außensteuergesetzes* entpuppte sich als detaillierter und umfassender Einblick in den aktuellen Rechtsstand des Außensteuergesetzes. Prof. Dr. Gerhard Kraft, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, schilderte die Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung, führte die Zuhörer zu den Neuigkeiten bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, fragte nach der „Klärung der Unionsrechtskompatibilität der Wegzugsbesteuerung“, erläuterte den Reformbedarf bei der Hinzurechnungsbesteuerung anhand ausgewählter Themen, ging auf die Lösung von Problemen der „Einkommenszurechnung bei ausländischen Familienstiftungen“ durch die Rechtsprechung des BFH ein, betrachtete hinsichtlich des Verfahrensrechts einige Steuererklärungspflichten im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung und schloß seine Ausführungen mit einer Zusammenfassung in zehn Thesen und der Erkenntnis, daß die Fundamentalreform des AstG trotz der in den letzten Jahren vorgenommenen umfangreichen Änderungen immer noch erhoben werden muß.

II. Vermögensteuer

Das Vermögensteuergesetz 1990 wird aufgrund des Beschlusses des BVerfG vom 22.06.1995 seit dem Jahr 1997 wegen der Verfassungswidrigkeit nicht mehr angewendet. Seitdem wurde immer wieder der Ruf nach Revitalisierung der Vermögensteuer laut. Ob eine *Wiederbelebung der deutschen Vermögensteuer* vertretbar ist und in welcher Form sie erhoben werden könnte, untersuchte Rechtsanwalt und Steuerberater *Friedhelm Jacob*, Hengeler Mueller, Frankfurt, im Rahmen der Darstellung der *Perspektiven im internationalen Vergleich*. Bei einem „Blick über die Grenze“ nach Großbritannien, Luxemburg, USA, Frankreich und in die Schweiz stellte er die verschiedenen Systeme der Vermögensbesteuerung in diesen Staaten dar, verglich sie mit der deutschen Vermögensbesteuerung und kam zu dem Fazit,

daß die Bewertungssysteme des Auslands nicht als Vorbild für Deutschland geeignet sind, weil keine höhere Vollzugsgerechtigkeit erreicht wird. Wenn überhaupt, dann kommt die französische Vermögensbesteuerung als Beispiel in Betracht. Eine Wiederaufnahme der Vermögensbesteuerung vor allem ohne eine Sicherung vor einer Übermaßbesteuerung ist nicht zu rechtfertigen.

III. Gewerblicher Grundstückshandel

Im Bereich des *gewerblichen Grundstückshandels* haben sich nach dem *Wandel der Rechtsprechung neue Streitfelder* ergeben, wie Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Dr. *Matthias Söffing*, S & P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf, mitteilte.

Im Zusammenhang mit dem gewerblichen Grundstückshandel ist die wesentliche Fragestellung, wie dieser von der privaten Vermögensverwaltung abgegrenzt werden kann. Der BFH entwickelte dazu das Kriterium der Drei-Objekt-Grenze und betrachtet sie als wichtiges „Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende, zumindest bedingte Veräußerungsabsicht“. Mit seiner Entscheidung vom 10. 12. 2001 eröffnete der Große Senat des BFH die Diskussion um die sog. „Ein-Objekt-Fälle“, weil er in der Drei-Objekt-Grenze keine Mindestgrenze für das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit des § 15 Abs. 2 EStG sah.

Das Problem ist die Entkräftung des Indizienbeweises durch den Steuerpflichtigen, daß er keine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hat und die Objekte in seiner privaten Vermögensverwaltung belassen wollte. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es nahezu unmöglich, die Indizwirkung des engen zeitlichen Zusammenhangs mit der bedingten Veräußerungsabsicht zu beseitigen und die Gewerblichkeit des Grundstückshandels zu verhindern.

IV. Betriebsaufspaltung

Die *aktuellen Praxisfragen rund um die Betriebsaufspaltung* arbeitete Dr. *Lars Micker*, BScEc, LL.M., Nordkirchen/Düsseldorf, systematisch und detailliert auf. Ausgehend von den Grundlagen und Formen der Betriebsaufspaltung (BA) stellte er die neuen Entwicklungen hinsichtlich der Voraussetzungen der BA dar.

Hervorzuheben ist die neue Entscheidung des BFH vom 23.03.2011 – Az. X R 45/09, BFH/NV 2011, 1565 – die bestätigt, daß die Aktiengesellschaft ein Betriebsunternehmen sein kann, und die ferner feststellt, daß die personelle Ver-

flechtung im Verhältnis zwischen einem Mehrheitsaktionär und der Aktiengesellschaft grundsätzlich zu bejahen ist.

Hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung wies Dr. Micker darauf hin, daß das BMF nach zwei finanzgerichtlichen Entscheidungen den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG auf Fälle der unentgeltlichen und teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung ausgedehnt hat (BMF vom 08.11.2010, BStBl. I 2010, 1292, Tz. 1). Somit unterliegen Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die im Rahmen der BA überlassen werden, dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG.

V. Verhaltensempfehlungen für das Verfahren vor dem Finanzgericht und die mündliche Verhandlung – aus Sicht eines Finanzrichters und aus Sicht eines Steueranwalts

Aus der Sicht eines Richters der Finanzgerichtsbarkeit erläuterte Prof. Dr. Thomas Stapperferd, Vizepräsident des FG Berlin-Brandenburg, unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung, welche Fehler bei der Erhebung der Klage und der Bezeichnung des Streitgegenstandes, der Vorlage einer Vollmacht, der Begründung einer Klage, bei den Fristen nach § 79b FGO, der Einzelrichterübertragung, Verzicht auf die mündliche Verhandlung, Videokonferenz, der mündlichen Verhandlung, der Verfahrens- und Sachaufklärungen und der Beendigung des Verfahrens vermieden werden sollten.

Anschließend betrachtete Dr. Michael Streck, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner der Sozietät Streck, Mack Schwedhelm, Köln München Berlin, das Finanzgerichtsverfahren und die mündliche Verhandlung aus der Sicht des Rechtsanwalts, gegliedert nach den Themen Überlegungen vor dem Steuerstreit, Prozessbevollmächtigter und Finanzgericht, Klagebegründung, Handeln im „Wartestand“, die mündliche Verhandlung und Erledigung der Hauptsache.

VI. Selbstanzeige

Über erste Praxiserfahrungen aus Sicht der Finanzverwaltung nach der Reform der Selbstanzeige berichtete Max Rau, Leiter der Regierungsdirektion, Vorsteher des Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Köln.

Zu der neuen Fassung des § 371 AO gibt es noch keine gesicherte Rechtsprechung. Jedoch ist durch die Gesetzesänderung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011, in Kraft getreten am 03.05.2011) und den BGH-Beschluß vom 20.05.2010 die Gefahr der Abgabe einer verunglückten Selbstanzeige stark gestiegen. Der Gesetzgeber hat zur Lösung der Vertrauensschutzproblematik eine differenzierte Übergangsregelung in § 24 EGAO eingeführt.

VII. Erbschaftsteuer

Zu dem seit dem 01.01.2009 geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz liegen Ländererlasse vom Juni 2009 und Oktober 2010, Verwaltungsanweisungen vom Januar 2011 sowie ein Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 01.08.2011 vor. Die sich daraus ergebende „aktuelle Entwicklung der „neuen“ Erbschaftsteuer“ hinsichtlich der Bereiche Poolvereinbarungen, Nachfolge in Gesellschafterstellung, „Cash“-Gesellschaft und zu Einzelaspekten wie Wohnungsunternehmen und disquotale Einlage stellte Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf, vor.

VIII. Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Körperschaften

Für die Zuhörer, die *gemeinnützige Vereine und Körperschaften* beraten oder sich in ihnen als Mitglied oder Vorstand engagieren, hielt Dr. Jörg Alvermann, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Köln, einige Neuigkeiten zu ausgewählten *Steuerproblemen* hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge (echte, unechte, Umsatzbesteuerung, Vertrauensschutz im UStAE), der Satzung (Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO seit dem JStG 2009, Vergütung von Vorständen), der Sphärenabgrenzung Vermögensverwaltung – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Zweckbetrieb, Mittelverwendung (zeitnahe Verwendung, Verluste als Mittelfehlerverwendung) und Steuerbefreiung des Sports (Befreiung von Umsatzsteuerpflicht, Sponsoring, Unterricht) bereit.

Hinweis: Der 18. Steueranwaltstag wird am 1. und 2. November 2012 wieder in Berlin stattfinden. Zuvor laden wir zum Steueranwalt International 2012 auf Mallorca ein, der vom 4. bis 5. Mai stattfinden wird.

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

4. Liechtensteinischer Stiftungsrechtstag 2011, 25. 10. 2011, Universität Liechtenstein, Vaduz

Leitung: *Prof. Dr. Francesco A. Schurr*, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen, Universität Liechtenstein, Vaduz.

Prof. Dr. Susanne Kalss, Wien, referierte über die Rechtsstellung der Begünstigten der Stiftung im internationalen Vergleich, anschliessend Landrichter *Dr. Wilhelm Ungerank*, Vaduz, über die Rechtsprechung zum liechtensteinischen Stiftungsrecht. *Prof. Dr. Schurr* hielt seinen Schlüsselvortrag zum Thema „Die Einflussrechte des Stifters – eine Gradwanderung?“, gefolgt von *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer*, Bucerius Law School, Hamburg, zum Thema „Neue Tendenzen im europäischen Stiftungsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsrechts“.

Weitere Themen und Referenten des Nachmittags waren Frau *Dr. Daniela Schönenberg*, Zürich, zum Thema „Venture Philanthropy in Europa – unternehmerische Stiftungstätigkeit der neuen Generation“, *Dr. Paolo Panico*,

Luxemburg, zur Rechtsstellung des Stifters und der Begünstigten in den neuen Stiftungsrechtsordnungen, insbesondere von St. Kitts, den Bahamas, Jersey und Belize.

Ergänzt wurde diese stiftungsrechtliche Thematik von Rechtsanwalt *Nicolas Reithner*, Vaduz, zum Thema „Schiedsverfahren im Stiftungsbereich“, gefolgt von einer Podiumsdiskussion, die mit zwei Impulsreferaten versehen war: „Zweckänderungsrecht des Stiftungsrates nach neuer und alter Rechtslage“ (*Simone Büchel*, Vaduz) und „Der Gemeinnützigkeitsbegriff im liechtensteinischen Recht – pflichtteilsrechtliche Chancen und Möglichkeiten“ (*Johannes von Schönfeldt*, Vaduz).

Als Tagungsband des 3. Liechtensteinischen Stiftungsrechtstages 2010 erscheint nun im Schulthess Verlag, Zürich: *Prof. Dr. Francesco A. Schurr* (Herausgeber), „Anwendung und Auslegung des neuen liechtensteinischen Stiftungsrechts und alternative Rechtsformen zur Stiftung“. Gut 50 Teilnehmer der zweitägigen Schlüsseltagung zum

12. EUROFORUM-Jahrestagung „Brennpunkt AG“, 03. und 04. 11. 2011, Berlin

Aktienrecht genossen unter der Leitung von *Prof. Dr. Noack* (Düsseldorf) etwa 15 Referenten, die Grundlegendes und Aktuelles zur Aktiengesellschaft des Jahres 2011 und des Aktienrechts der letzten Jahre referierten.

Die Themen reichten von der Rechtsprechung und Gesetzgebung zum europäischen Vertragsrecht, dem Datenschutz, aktueller Compliance Praxis, den umwandlungsrechtlichen squeeze-out, der Wahl des Aufsichtsrats, Haftungsvermeidungsstrategien für Vorstand und Aufsichtsrat, der Internationalisierung des Aufsichtsrats und dem Corporate Governance Kodex. Themen wie die börsennotierte AG als Übernahmeziel, Social Media - Risiko oder Chance sowie Stimmrechtsempfehlungen für Hauptversammlungen ergänzten das weite Spektrum der Veranstaltung.

Besonderes Interesse fand zunächst *Prof. Seibert* vom Bundesministerium der Justiz, der aus erster Hand zu den aktuellen rechtspolitischen Entwicklungen im Aktienrecht referierte. Der Koalitionsvertrag sei im Wesentlichen abgearbeitet, das ARUG umgesetzt. Man prüfe derzeit, ob die Vorschläge zur Gesamtrevision des Beschlußmängelrechts umgesetzt werden würden. Es zeichne sich ab, daß es keine große Reform des Beschlußmängelrechts geben würde, einige Verbesserungen jedoch aufgegriffen würden.

Man befasse sich in der Gesetzgebung mit den Lehren aus der Finanzmarktkrise, insbesondere mit Bestimmungen zur schnellen Rekapitalisierung von Banken. Immer wieder aktuell sei die gesetzliche Frauenquote; eine schnelle Lösung sei hier nicht in Sicht. Die „kleine Aktienrechtsno-

velle 2012“ bringe lediglich kleinere Änderungen und Korrekturen. Das Inkrafttreten sei etwa Mitte nächsten Jahres zu erwarten. Zu diskutieren ist das Grünbuch der europäischen Kommission, das ein Menschenbild eines „idealen Aktionärs“ beinhalte und die Unternehmensaufsicht als Spiegelbild der gesellschaftlichen Interessen sähe.

Dr. Lutz Strohn, Richter am Bundesgerichtshof, referierte zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Aktienrecht. Er behandelte vor allem drei Themenbereiche: Im Bereich der Organhaftung und der Business Judgment Rule fand eine Erweiterung der Grenze für einen zu akzeptierenden Rechtsirrtum statt, s. Ur. v. 22.02.2011, II ZR 146/09 = ZIP 2011, 766.

Zur Kapitalerhaltung wurde das viel diskutierte Urteil des BGH vom 31.05.2011, II ZR 141/09 = ZIP 2011, 1306, aufgegriffen und erläutert. Als dritten Bereich erläuterte *Dr. Strohn* die Beschlußmängelklagen, insbesondere das Urteil des BGH vom 22.03.2011, II ZR 229/09 = ZIP 2011, 1055.

Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen beleuchtete die Frage, was das Europäische Vertragsrecht bringe. Derzeit läge ein (aktueller) Entwurf der Kommission vom 11.10.2011 vor (als Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über ein gemeinsames Europäisches Kaufrecht). Dieses sei im Kern Verbraucherschutzrecht und gelte nur, wenn es auch (ausdrücklich) vereinbart sei. Im Gegensatz zum UN-Kaufrecht, das ausdrücklich ausgeschlossen werden müsse (Opt-out) handle es sich hier um ein Recht, das ausdrücklich vereinbart werden müsse (Opt-in).

Als Methode der europäischen Rechtsvereinheitlichung habe man diesen Weg gewählt, da ansonsten die Grenzen der Vereinheitlichung im Gesellschaftsrecht erreicht seien. Hintergrund sei eine Umfrage gewesen, wonach 49% aller befragten Unternehmen in Europa die rechtlichen Risiken für

entscheidend dafür hielten, daß Cross-Border Rechtsgeschäfte nicht optimal ausgeführt würden. Mit der Verabschiedung sei möglicherweise bereits 2012, spätestens aber 2013, zu rechnen. Damit bestätige sich im Bereich Binnenmarkt, daß die Dominanz des EU-Rechts nicht aufzuhalten sei.

01.12.2011, Steuerfahndung im Dreiländereck Deutschland, Österreich, Schweiz/Liechtenstein, Beck-Seminare, München

Unter der Leitung und Moderation von *Dr. Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Streck Mack Schwedhelm in München referieren u.a.: *Dr. Heinz Frommelt*, Rechtsanwalt und Justizminister a.D., Sele Frommelt & Partner, Vaduz; Ministerialrat *Norbert Rossmeisl*, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München; Rechtsanwalt und Eidgen. Dipl. Steuerexperte *Daniel Holenstein*, Umbricht Rechtsanwälte, Zürich; Hon. *Prof. Dr. Roman Leitner*, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leitner Leitner, Linz; allesamt Autoren des Buches „Steuerfahndung im Dreiländereck“, München, 2009.

Auch wenn die wesentliche Dramatik in diesen grenzüberschreitenden Fällen nachgelassen hat: Die politische Verarbeitung in einem möglichen Abkommen über eine Abgeltungssteuer ist aktuell, die Änderung und der Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls. Allein seit der letzten Tagung hat sich in den deutschsprachigen Ländern einiges getan: Deutschland ist knapp der Abschaffung der Selbstanzeige entgangen, hat sie aber wesentlich verschärft. Ein Abkommen mit der Schweiz über die Abgeltungssteuer ist mindestens unterschrieben, ein DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein ebenfalls. Und die CDs leben immer noch... Nachfolgend ein kurzer Abriß der einzelnen Referate und der Diskussionen:

Norbert Rossmeisl, MinR, Bayer. Staatsministerium der Finanzen, Die neue Selbstanzeige

Deutschland hat die Selbstanzeige durch das strenge Vollständigkeitsgebot („reiner Tisch“) und die Erweiterung der Sperrgründe erheblich verschärft. Die Abgrenzung zur Berichtigung gemäß § 153a AO und damit die subjektive Seite wird wichtiger werden. Die gestufte Selbstanzeige wird noch problematischer, als sie jetzt schon ist:

Muß nun der Stpfl. bei der Selbstanzeige seine Steuerpflicht belegen? Er muß nach wie vor das Finanzamt in die Lage versetzen, die Steuer ohne weitere Nachforschungen objektiv richtig festzusetzen. Problematisch wird es dann, wenn die betroffenen Banken keine Unterlagen mehr herausgeben.

Letztlich empfiehlt sich in vielen Fällen eine gewisse Großzügigkeit bei der Gesetzesanwendung und -auslegung. Man wird sehen, wie sich die Praxis einspielt.

Prof. Dr. Roman Leitner, Linz, Österreich

Der Länderbericht für Österreich befaßte sich hauptsächlich mit dem bankgeheimnisdurchbrechenden Auskunftsverkehr, betonte jedoch, daß die Selbstanzeige bestehen geblieben ist. Der deutschen Regelung habe man sich nicht angeschlossen.

Nach der Rücknahme des Vorbehalts zu Art. 26 Abs. 5 im März 2009 wurden die DBAs angepaßt, allerdings mußte zuvor das in der Verfassung verankerte Bankgeheimnis geändert werden. Umstritten sind und bleiben natürlich die sog. fishing expeditions. Namen und Anschriften der Personen, in deren Besitz sich die erbetenen Auskünfte vermutlich befinden sind anzugeben, allerdings nur soweit sie bekannt sind. Strafrechtliche Herausgabeersuchen spielen hier nicht; letztlich ist es in Österreich herrschende Meinung, daß für den steuerlichen Auskunftsverkehr keine strafrechtlichen Instrumente zur Verfügung stehen.

Die Zuwendungsbesteuerung an liechtensteinische Stiftungen ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe (wie derzeit zwischen Österreich und Liechtenstein) beträgt 25%, ansonsten nur 2,5%. Ob nun das DBA aus dem Jahr 1969 sonderlich beschleunigt werden wird, kann dahingestellt bleiben. Hier soll sich allerdings etwas bewegen.

Künftig könne es gut sein, daß es ebenfalls zu einem Abkommen über die Abgeltungssteuer zwischen Deutschland und Österreich kommt. Man weiß nie.

Daniel Holenstein, Rechtsanwalt und Eidgen. dipl. Steuerexperte, Umbricht Rechtsanwälte, Zürich, Schweiz

Zu den aktuellen Entwicklungen wies der Länderbericht Schweiz zunächst auf ein neues Urteil des Bundesgerichts zu Retrozessionen hin (Weiterentwicklung BGE 132 III 460 durch BG 4E-266/2010 vom 29.08.2011); außerdem auf

► Veranstaltungen

§ 271 StGB („Verbotene Handlungen für einen fremden Staat“).

Hauptthema des Referats waren hauptsächlich Rechtsfragen über Bereiche, die noch nicht in Kraft sind. Die in Art. 26 OECD-MA enthaltene große Auskunfts-klausel („Steuern aller Art“) befindet sich nun auch im DBA Deutschland-Schweiz und umfaßt auch die ErbSt und erweitert damit die in dem Erbschafts-DBA genannten Befugnisse. Auch hier ist die Frage der Unterscheidung zwischen fishing-expedition oder Gruppenanfrage ein zentrales Thema, vor allem das im Verhältnis zwischen den USA und Deutschland gelöst werden müssen. Gruppenanfragen sollen OECD-Standard werden; auch der Kommentar soll geändert werden, was mit sofortiger Wirkung auch für bereits abgeschlossene DBAs in Kraft treten soll.

Das Steuerabkommen Deutschland-Schweiz über die Abgeltungssteuer hat, wenn es überhaupt in Kraft treten kann, zahlreiche Unsicherheiten, u.a. welche Personen darunter fallen. Genauer wird man erst dann wissen, wenn die Wegleitung fertiggestellt sein wird. Die jetzt noch möglichen Handlungsalternativen umfassen natürlich auch den Abzug der in der Schweiz befindlichen Vermögenswerte vor dem 31.05.2013 (voraussichtliches Inkrafttreten). Allerdings ist hier Vorsicht angebracht: Wer unter das Abkommen fallen würde und sein Geld vor diesem Datum abziehen würde, würde ggf. eine Gruppe bilden und eine Gruppenanfrage zulassen. Parallel steht natürlich die Möglichkeit, strafbefreiende Selbstanzeige zu erstatten. Die Frage, was für den Betroffenen günstiger ist, besteht und bleibt enormer Beratungsbedarf.

Rechtsanwalt Dr. Heinz, Frommelt, Vaduz, Liechtenstein

Fraglich ist zunächst, ob FL-Stiftungen mit ihrem Vermögen in der Schweiz unter das Abkommen mit Deutschland fallen, sofern sie noch pauschal besteuert werden. Sie kön-

nen allerdings nach liechtensteinischem Steuergesetz noch vor 2014 zur effektiven Besteuerung optieren.

Die aktuellen und künftigen Entwicklungen, das neue DBA und das mögliche künftige Abgeltungssteuer-Abkommen nach schweizerischem Vorbild stehen im „Länderbericht Liechtenstein“ im Vordergrund, natürlich auch mögliche Lösungen nach dem Vorbild des TIEA zwischen Liechtenstein und UK, das ein Offenlegungsprogramm beinhaltet („Liechtenstein Disclosure Facility“).

Das neue DBA enthält in Art. 28 durch die Vollstreckungsamtshilfe einen Quantensprung. Nicht einmal Urteile, die aus anderen Staaten stammen, sind in Liechtenstein vollstreckbar. Momentan sind liechtensteinische Gesellschaften in Deutschland nicht so richtig anerkannt, bzw. deren Anerkennung in Gefahr. Und nun soll ausgerechnet in Steuerfragen die Entwicklung schneller gehen als in zivilrechtlichen Fragen? Es gäbe daher keine sinnvollen Argumente gegen die Anerkennung und Vollstreckbarkeit ausländischer Urteile in Liechtenstein mehr.

Fazit

Nach der Fallstudie „Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäsche?“ blieb folgende Erkenntnis: Nicht nur die von den Länderreferenten vorgestellten und durchdiskutierten Fallkonstellationen „Notgroschen im Ausland“, sondern auch die Geburtswehen der verschiedenen Abkommen und künftiger Vereinbarungen (und der entsprechenden Unsicherheit) eröffnen einen großen Beratungs- und Vortragsbedarf im Jahr 2012. Eine zweite Erkenntnis drängte sich angesichts des sehr dichten Programms auf: Wenn in den deutschsprachigen Ländern im Steuerrecht nicht allzuviel passiert, ist die eintägige Beschäftigung mit diesen Themen genug. Im Moment ist dafür mehr Zeit nötig.

Redaktion



Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

– Grundlagen und Brennpunkte –
Stand: 1. März 2009

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

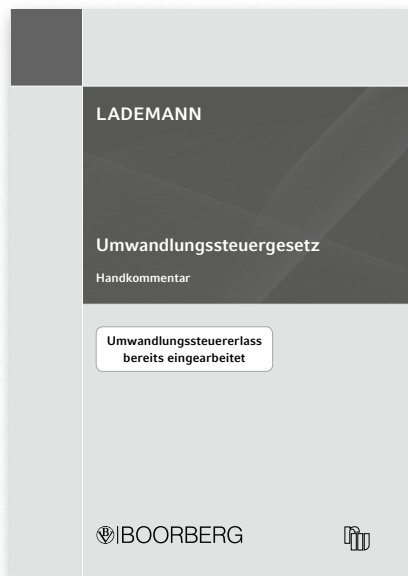
2009, 118 Seiten, € 15,-
ISBN 978-3-415-04322-0

Die komprimierte Darstellung in Übersichten bringt die Problemfelder auf den Punkt. Der Praktiker erkennt auf einen Blick Lösungen für die relevanten Fragestellungen. Der Leitfaden hat den Rechtsstand März 2009.

 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

SZ1211



MIT DEM NEUEN UMWANDLUNGS- STEUERERLASS.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN **Umwandlungssteuergesetz** **Handkommentar**

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Dr. Hartmut Hahn, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Köth, Professor Dr. Jörg Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger und Privatdozent Dr. Michael Stöber

2012, ca. 600 Seiten, € 98,-

in Zusammenarbeit mit dem Verlag Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-04743-3

Der Handkommentar enthält topaktuelle Erläuterungen des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) mit dem neuen BMF-Umwandlungssteuererlass 2011 vom 11. November 2011. Dieses sehr umfangreiche BMF-Schreiben setzt sich mit der komplexen Materie in ihren vielfältigen Bezügen zu nahezu allen Gebieten des Ertragsteuerrechts auseinander. Mit dem neuen Umwandlungssteuererlass ändern sich die Rahmenbedingungen für Unternehmen und ihre Berater grundlegend.

Der Kommentar analysiert dementsprechend das neue Umwandlungssteuergesetz mit einem deutlichen Schwerpunkt auf dem hierzu ergangenen Erlass: Welche Grundentscheidungen liegen ihm zugrunde, welche Konsequenzen lassen sich aus ihm ziehen und wo begegnet die Auffassung der Finanzverwaltung fundierten Bedenken? Gleichzeitig geben die Autoren Antworten auf zahlreiche nicht geregelte Fragen. Die Rechtsprechung, die bisher nahezu ausschließlich zum alten Recht erging, wird in ihren Auswirkungen auf das neue Recht analysiert. Die umfangreiche Literatur zum Thema ist ausgewertet und auf den Punkt gebracht.

 **BOORBERG**

Steuermelder

Zuwendungen in den Vermögensstock einer durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichteten Stiftung keine Sonderausgabe des Erblassers

Abstract: 1. Zuwendungen in den Vermögensstock einer durch Erbeinsetzung von Todes wegen errichteten Stiftung sind keine Sonderausgaben des Erblassers, da sie erst mit dem Tod abfließen.

2. §84 BGB berührt den Abflußzeitpunkt von Stiftungsgründungsspenden nicht.

Anlaß: BFH-Urt. v. 16.02.2011 X R 46/09, BStBl. II 2011 S. 685

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine gemeinnützige Stiftung des privaten Rechts und Alleinerbin der im Jahre 2006 verstorbenen R. (Erblasserin), die im Jahre 1995 mit ihrem Ehemann ein gemeinschaftliches Testament mit wechselseitiger Einsetzung zu alleinigen Erben errichtet hatte. Zugleich sollte nach dem Testament nach dem Tode des Nachversterbenden den Nachlaß eine gemeinnützige auf ihrer beider Namen lautende Stiftung erhalten.

Nach dem Tode der Erblasserin errichtete ein Nachlaßpfleger die Stiftungssatzung. Im Jahre 2007 wurde die Stiftung (Klägerin) von der Aufsichtsbehörde genehmigt. In der Einkommensteuererklärung für das Todesjahr 2006 der Erblasserin machte die Klägerin Aufwendungen i. H. v. 500.000 EUR als Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung anlässlich deren Neugründung nach §10b Abs. 1a EStG geltend. In der Folgezeit legte sie eine Spendenbescheinigung vor, nach der die Erblasserin der Klägerin an ihrem Todestag 1 Mio. EUR zugewendet habe. Das Finanzamt ließ die geltend gemachten Aufwendungen unberücksichtigt. Klage und Revision hatten keinen Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

1. Nach §10b Abs. 1 a Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung können Zuwendungen zur Förderung bestimmter als gemeinnützig anerkannter Zwecke, die anlässlich der Neugründung in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach §5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts geleistet werden, bis zu einem Betrag von 307.000 EUR neben laufenden Zuwendungen als Sonderausgaben abgezogen werden. Nach §10b Abs. 1a Satz 2 EStG gelten als anlässlich der Neugründung geleistete Zuwendungen bis zum Ablauf eines Jahres nach Gründung der Stiftung. Unter Zuwendungen i. S. d. Regelung sind alle Wert-

abgaben zu verstehen, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung des begünstigten Zwecks abfließen und bei dem Spender zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung führen (Senatsurteil vom 20.02.1991 X R 191/87, BStBl. II 1991 S. 690, unter 3, BFHE 164 S. 235). Hieran fehlt es im Streitfall.

2. Für die Abziehbarkeit von Sonderausgaben ist gemäß §11 Abs. 2 EStG der Zeitpunkt maßgebend, zu dem sie geleistet wurden (*Schmidt/Heinicke*, EStG §10 Rz. 12; vgl. zum Sonderausgabenabzug im Falle des Übergangs von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht BFH-Urt. v. 22.01.1992 I R 55/90, BStBl. II 1992 S. 550, BFHE 167 S. 58). Sonderausgaben können deshalb nur bei der Veranlagung der Erblasserin berücksichtigt werden, wenn sie bis zum Todeszeitpunkt geleistet wurden. Daran fehlte es im Streitfall, da bis zum Tode der Erblasserin mangels Zuwendungen an die Klägerin keine Spenden i. S. v. §10b Abs. 1a i. V. m. §11 Abs. 2 EStG abgeflossen waren.

Eine Ausgabe ist in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld bzw. das geldwerte Gut verliert (z. B. BFH-Urt. v. 08.10.1985 VIII R 284/83, BStBl. II 1986 S. 481, BFHE 146 S. 108, unter 2.b, m. w. N.). Hieran fehlt es für den Zeitraum der persönlichen Steuerpflicht der Erblasserin, denn sie hat zu Lebzeiten keine Ausgabe geleistet. Erst mit dem Tod fließt das Erbe ab; mithin ist ein Abfluß noch zu Lebzeiten des Erblassers nicht gegeben.

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt eine Zurechnung der Ausgaben zur Sphäre der Erblasserin auch nicht daraus, daß die Erblasserin durch die Zuwendungen wirtschaftlich belastet gewesen sei, insbesondere aufgrund der Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments. Diese Bindungswirkung bezieht sich – so der BFH – nicht auf die zu vererbende Vermögensmasse als solche. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG (§118 Abs. 2 FGO) haben die Eheleute im Streitfall die Voll- und Schlußerfolge nach §2269 Abs. 1 BGB gewählt. Sie haben sich gegenseitig zu Alleinerben eingesetzt und nach dem Tode des Letztversterbenden die Klägerin als Erbin bestimmt. Hierdurch wurde die Erblasserin nach dem Tode ihres Ehemannes dessen alleinige Vollerbin; der Nachlaß ihres Ehemannes vereinigte sich mit ihrem Vermögen in ihrer Hand zu einem einheitlichen Vermögen. Was davon bei ihrem Tod noch vorhanden war, ging dann auf die Klägerin als Schlußerbin über (*Palandt/Weidlich*, BGB, §2269 Rz. 3); nur dies zu ändern, untersagt §2271 BGB.

4. Eine einschränkende Auslegung des §11 Abs. 2 EStG i.V.m. §10b Abs. 1a EStG dahingehend, daß der Normzweck des §10b Abs. 1a EStG eine Zuordnung der Zuwendungen zu der Sphäre der Erblasserin geböte, kommt nach Ansicht des BFH nicht in Betracht (BFH-Urt. v. 23.10.1996 X R 75/94, BStBl. II 1997 S. 239, BFHE 181 S. 472). Eine ausdrückliche Abweichung vom Abflußprinzip nach §11 Abs. 2 EStG enthält §10b Abs. 1a Satz 1 EStG lediglich insoweit, als die Vorschrift zuläßt, Stiftungsgründungsspenden auf Antrag wahlweise im Jahr der Zuwendung oder in beliebiger Verteilung auf dieses oder die nachfolgenden neun Jahre als Sonderausgaben abzuziehen. Anhaltspunkte für eine weitere Einschränkung des §11 Abs. 2 EStG sind nach Ansicht des BFH erkennbar nicht gegeben.

5. Schließlich enthält die zivilrechtliche Sonderregelung des §84 BGB keine Konkretisierung des Abflußzeitpunkts

von Stiftungsgründungsspenden. Die Vorschrift bewirkt keine Vorverlegung des Abflußzeitpunkts von Zuwendungen, sondern fingiert lediglich die Existenz der sowohl von Todes wegen als auch unter Lebenden errichteten Stiftung, wenn der Stifter vor der Genehmigung der Stiftung verstorben ist (Senatsurteil v. 23.10.1996 X R 75/94, BStBl. II 1997 S. 239, BFHE 181 S. 472).

III. Praxishinweis

Die Neugründung von Stiftungen ist seit dem Veranlagungszeitraum 2000 über §10 b Abs. 1 EStG hinaus begünstigt. Zuwendungen innerhalb eines Jahres nach Errichtung einer Stiftung können neben den nach §10 b Abs. 1 EStG abziehbaren Beträgen als Sonderausgaben bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden.

Ermittlung von Überentnahmen bei Entnahme vom Kontokorrentkonto mit Sollsaldo

Abstract: 1. Tilgt der Steuerpflichtige beim sog. „umgekehrten Zwei-Konten-Modell“ mit eingehenden Betriebseinnahmen einen Sollsaldo, der durch Entnahmen entstanden ist oder sich erhöht hat, so liegt im Zeitpunkt der Gutschrift eine Entnahme vor, die bei der Ermittlung der Überentnahmen i. S. d. §4 Abs. 4a EStG i. d. F. des StBereinG 1999 zu berücksichtigen ist (Anschluß an BFH, Urt. v. 21.09.2005 X R 46/04, BStBl. II 2006 S. 125, BFHE 211 S. 238).

2. Die der Anwendung des §4 Abs. 4a EStG i. d. F. des StBereinG 1999 zugrunde zu legenden Überentnahmen sind in einem Verlustjahr nicht höher als der Betrag anzusetzen, um den die Entnahmen die Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen (Bestätigung der Verwaltungsauffassung in BMF-Schreiben vom 22.05.2000 (IV C 2-S 2144-60/00, BStBl. I 2000 S. 588, Tz. 11).

Anlaß: BFH-Urt. v. 03.03.2011 IV R 53/07, BStBl. II 2011 S. 688

I. Sachverhalt

Die Klägerin erzielte im Jahr 1999 einen Gewinn von 75.313 DM (Einlagen 116.902 DM, Entnahmen 103.485 DM), im Jahr 2000 einen Verlust von 222.885 DM (Einlagen 4.338 DM, Entnahmen 127.052 DM) und im Jahr 2001 einen Verlust von 175.065 DM (Einlagen 30.000 DM, Entnahmen 380.060 DM). Ein Gesellschafter der Klägerin entnahm am 06.11.2001 für private Zwecke 260.000 DM vom betrieblichen Girokonto, das sich im Soll befand. Diesen Betrag hatte die Klägerin in den Entnahmen von 380.060 DM berücksichtigt. Am 15.11.2001 und 15.12.2001 gingen auf

dem Girokonto Pachtzahlungen i.H.v. jeweils 74.500 DM ein.

Das Finanzamt berechnete die nicht betrieblich veranlaßten Schuldzinsen auf 3.172 DM. Daneben ermittelte es die hier streitigen Hinzurechnungsbeträge nach §4 Abs. 4a EStG i. H. v. 7.363 DM (2000) und 21.686 DM (2001). Dazu zog es für das Jahr 2001 von den als Entnahmen erfaßten 380.060 DM den Betrag von 260.000 DM ab und rechnete die gutgeschriebenen Pachteinahmen (149.100 DM) als vorrangige Tilgung des Sollsaldos den Entnahmen hinzu.

Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erhöhte das FA den Gewinn aus Gewerbebetrieb um 7.363 DM (2000) bzw. 21.686 DM (2001) und hob den Vorbehalt der Nachprüfung nach §164 Abs. 3 AO auf. Einspruch, Klage und Revision hatten keinen Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hatte zu entscheiden, wie die Gutschrift von Betriebseinnahmen, durch die ein aufgrund privater Zahlungsvorgänge entstandener Sollsaldo getilgt wird, im Rahmen des §4 Abs. 4a EStG zu behandeln ist, und welche Bedeutung es hat, wenn eine Minderung des einkommensteuerlichen Gewinns durch Abschreibungen entstanden ist.

Zutreffend hat das Finanzamt auf der ersten Berechnungsstufe zunächst den nicht betrieblich veranlaßten Anteil der Schuldzinsen (3.172 DM) als Entnahme des Jahres 2001 behandelt und folgerichtig den entsprechenden Darlehensanteil – 260.000 DM – (wegen nicht betrieblicher Ver-

anlassung) bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags auf der zweiten Stufe nicht mehr angesetzt, sondern zutreffend von den 2001 getätigten Entnahmen abgezogen.

Des Weiteren hat der BFH die Handhabung des FA bestätigt, die Pachteinnahmen i.H.v. insgesamt 149.000 DM in die Berechnung der Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG einzubeziehen. Durch die beiden Pachtzahlungen, die nach der Entnahme der 260.000 DM auf dem im Soll befindlichen betrieblichen Konto eingegangen seien, sei im Ergebnis ein Teilbetrag der Entnahme i.H.v. 149.000 DM unmittelbar aus betrieblichen Mitteln finanziert worden, während der Betrieb fremdfinanziert gewesen sei. Deshalb sei bei Gutschrift eine Entnahme anzusetzen, die bei der Ermittlung der Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG berücksichtigt werden müsse.

III. Praxishinweis

1. Die Entscheidung liegt auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung. Danach ist bei den Entnahmen zu berücksichtigen, daß durch die Tilgung eines Sollsaldos bei einem gemischt betrieblich und privat genutzten Kontokorrentkonto, der aufgrund privater Zahlungsvorgänge entstanden ist oder sich erhöht hat (hier durch die Entnahme von 260.000 DM), mit eingehenden Betriebseinnahmen betriebliche Mittel zum Ausgleich einer privaten Schuld verwendet werden und deshalb insoweit eine Entnahme (hier 149.100 DM) vorliegt; diese ist bei Ermittlung der Überentnahmen zu berücksichtigen (BFH-Urt. v. 21.09.2005 X R 46/04, BStBl. II 2006 S. 125).

2. Mit der Entscheidung hat der BFH klargestellt, daß diese Grundsätze auch auf das sog. „umgekehrte Zwei-Konten-Modell“ anzuwenden sind (vgl. dazu *Graf*, DStR 2000 S. 1465, 1466), bei dem der Steuerpflichtige neben dem Betriebseinnahmenkonto ein gesondertes Konto unterhält, von dem nicht nur die Betriebsausgaben beglichen, sondern auch Entnahmen getätigt werden und deshalb immer im Soll geführt wird. Zur Minimierung der privat veranlaßten Schuldzinsen bucht der Steuerpflichtige von Zeit zu Zeit Betriebseinnahmen auf das Betriebsausgabenkonto, die vorrangig die private Schuld tilgen. Diese – auch nach Einführung des § 4 Abs. 4a EStG möglichen – Gutschriften sind allerdings nach Auffassung des BFH den Entnahmen zuzurechnen, die bei der Berechnung der Überentnahmen zu berücksichtigen sind, um dadurch eine Doppelbegünstigung zu vermeiden. Sie bestünde darin, daß zum einen die privat veranlaßte Schuld durch betriebliche Einnahmen zurückgeführt und damit das Entstehen weiterer privat veranlaßter Schuldzinsen vermieden würde, die auf der ersten Berechnungsstufe vom Betriebsausgabenabzug auszunehmen wären. Andererseits würde der Betrieb in Höhe der so gebuchten Betriebseinnahmen fremdfinanziert. Zu dieser Doppelbegünstigung kommt es indessen nach der BFH-Entscheidung nicht, weil der Betrag, mit dem ein wegen privater Zahlungsvorgänge entstandener Sollsaldo eines betrieblichen Girokontos zurückgeführt wird, als Entnahme in die Berechnung nach § 4 Abs. 4a EStG einbezogen wird.

3. Die Auffassung des BFH entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 22.05.2000 IV C 2–S 2144–60/00, BStBl. I 2000 S. 588, Tz. 11).

Kein Sonderausgabenabzug des Ertragsanteils gezahlter Veräußerungsrenten

Abstract: 1. Werden anlässlich einer auf die Lebenszeit einer Bezugsperson zeitlich gestreckten entgeltlichen privaten Vermögensumschichtung gleichbleibende wiederkehrende Leistungen vereinbart, ist deren Ertragsanteil (Zinsanteil) bei verfassungskonformer Auslegung nicht als Sonderausgabe abziehbar, weil dieser Teil Entgelt für die Überlassung von Kapital (Zins) ist und private Schuldzinsen nicht abgezogen werden dürfen (Fortführung der Senatssurteile v. 27.02.1992 X R 136/88, BStBl. II 1992 S. 609 und v. 25.11.1992 X R 91/89, BStBl. II 1996 S. 666).

2. Wird das gegen Leibrente veräußerte Grundstück zum Teil betrieblich genutzt, ergibt sich der als Betriebsausgaben abziehbare anteilige Zins aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits (Anschluß an das BFH-Urt. v. 25.11.1992 X R 34/89, BStBl. II 1996 S. 663).

3. Beim Empfänger unterliegt der Ertragsanteil der Gegenleistungsrente der Besteuerung nach § 22 EStG; der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) ist nicht zu berücksichtigen.

Anlaß: BFH, Urt. v. 18.05.2010 X R 32-33/01, BStBl. II 2011 S. 675

I. Sachverhalt

Im Jahr 1990 übertrug der Kläger sein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück auf die Klägerin gegen deren Verpflichtung zur Zahlung einer lebenslänglichen wertgesicherten Rente. Die Kläger bewohnten das Einfamilienhaus gemeinsam. Einen Raum nutzte die Klägerin als Arbeitszimmer für ihre freiberufliche Tätigkeit. Seit der Eheschließung im Jahr 1992 wurden die Kläger zusammen veranlagt. In den Streitjahren 1997 und 1998 besteuerte das Finanzamt

beim Kläger die erhaltenen Rentenzahlungen mit dem Ertragsanteil. Bei der Klägerin berücksichtigte das FA den Ertragsanteil der Rente nur als Betriebsausgaben, soweit er auf das Arbeitszimmer entfiel. Der darüber hinausgehende Anteil wurde auch nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abgezogen. Das FG gab den Klagen statt; zu Unrecht habe das Finanzamt den strittigen Teil des Ertragsanteils nicht als Sonderausgaben abgezogen.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die erstinstanzlichen Urteile aufgehoben und den Klagen zum Teil stattgegeben. Das Finanzamt habe zu Recht den Abzug der von der Klägerin geleisteten Zahlungen als Sonderausgaben abgelehnt, zu Unrecht aber den Abzug der mit ihrem Arbeitszimmer zusammenhängenden Zahlungen verneint. Dieser Abzugsbetrag ist allerdings – so der BFH – nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG, sondern unter Ansatz des anteiligen Zinsanteils zu berechnen, der sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Rentenzahlungen einerseits und dem jährlichen Rückgang des Barwerts der Leibrentenverpflichtung andererseits ergibt.

III. Praxishinweis

1. Die Entscheidung liegt auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Veräußerungsrenten. Danach ist eine als Sonderausgabe abziehbare dauernde Last oder Rente nicht gegeben, wenn wiederkehrende

Leistungen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Entgelt für eine Nutzungsüberlassung sind. Ebenso können Unterhaltsleistungen sowie freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht zugewendete wiederkehrende Leistungen (private Unterhaltsrente) nicht abgezogen werden (§ 12 Nrn. 1 und 2 EStG). Rentenzahlungen im Rahmen einer Veräußerungsrente beruhen auf einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht, so daß eine für Sonderausgaben typische Zwangslage fehlt.

2. Werden anlässlich einer auf die Lebenszeit einer Bezugsperson zeitlich gestreckten entgeltlichen privaten Vermögensumschichtung gleichbleibende wiederkehrende Leistungen vereinbart, ist deren Ertragsanteil (Zinsanteil) bei verfassungskonformer Auslegung auch deshalb nicht als Sonderausgabe abziehbar, weil er als Entgelt für die Überlassung von Kapital (Zins) durch das Verbot des Abzugs privater Schuldzinsen erfaßt wird.

3. Die Rentenleistungen unterliegen mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung nach § 22 EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob auf der Seite des Leistenden ein Steuerabzug möglich ist, weil insoweit das im Übrigen bei der Vermögensübertragung geltende Korrespondenzprinzip keine Anwendung findet.

4. Eine Kürzung der Rentenzahlungen um den Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) kommt nicht in Betracht, da die Besteuerung der Zahlungen ausschließlich nach § 22 EStG und damit außerhalb des Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 4 EStG erfolgt.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-; ISBN 978-3-415-04559-0

Die Broschüre vermittelt Praktikern schnelle, gründliche und systematische Informationen für ihre tägliche Arbeit. Sie dient gleichermaßen Studenten als Orientierungshilfe und Einstieg in die Bilanzierung und Rechnungslegung. Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt. In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.

IBOORBERG

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

SZ0811

Termine

Januar 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens Gerda Hofmann Hermann-Ulrich Viskorf	16. 01. 2012, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/9 68 64 00 www.euroforum.de
Konzernrechnungslegung Intensiv	Prof. Dr. Dirk Schilling	17.–18. 01. 2012, Köln	FORUM–Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Rechnungslegung bei Non-Profit-Organisationen	WP Dr. Reinhard Berndt RA/WP/StB Harald Spiegel	25. 01. 2012, Köln	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/9 68 64 00 www.euroforum.de
Der Umwandlungssteuer-Erlass	RA Dr. Sebastian Lenz Mathias Gerner RA/FAStR/StB Dr. Christian Ruoff StB Frank Schönherr StB Dr. Hartmut Winkler	25. 01. 2012, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/9 68 64 00 www.euroforum.de
Sanierungskonzepte	RA Dr. Marc Alexander Göb WP/StB Dr. Torsten Kuhl StB/WP Sarah Middelhoff	26. 01. 2012, Düsseldorf	Beck-Akademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimale Vertragsgestaltung	StB/WP Paul Forst RA/WP Dr. Christian Kirnberger	26. 01. 2012, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	26.–27. 01. 2012, München	FORUM–Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StB/Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	27. 01. 2012, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Finanzgerichtliche Schwerpunkte anwaltlicher Tätigkeit	RiFG Bernd Rätke	27. 01. 2012, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Fallstudien Sanierungskonzepte	RA Dr. Marc Alexander Göb WP/StB Dr. Torsten Kuhl StB/WP Sarah Middelhoff	27.01.2012, Düsseldorf	Beck-Akademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Materielle Gestaltungsschwerpunkte	RA/StB Dr. Heinrich Hübner RA/FAStR/StB/Dipl.-Fw. Dr. Dirk Pohl RA/StB Prof. Dr. Klaus Weber	27.–28.01.2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

Februar 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Rechnung im Umsatzsteuerrecht	RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner RA/StB Dr. Stefan Maunz	02.02.2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt kg Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Steuer- und Gesellschaftsrecht 2012	StB Prof. Dr. Hans Ott Prof. Dr. Christoph Uhländer RiBFH Jürgen Brandt Notar Dr. Eckhard Wälzholz Franz Hruschka Hermann Bernwart Brandenburg	06.–10.02.2012, Kitzbühel	NWB Verlag GmbH & Co. kg Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Umsatzsteuer & Immobilien	RA/FAStR Dr. Christoph Wäger StB Dr. Eduard Forster Ferdinand Huschens	07.02.2012, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de
Sachbezüge nach LohnSt und UmsatzSt	Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch Petra-Christine Harder-Buschner	09.02.2012, Berlin	FORUM–Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.forum-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fallstudien zum Umwandlungssteuerrecht	StB/Dipl.-Kfm. Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	09.02.2012, Mannheim	Beck-Akademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkt Betriebsprüfung	Max Rau	10.02.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Betreuung privater Vermögen 2012	StB Prof. Dr. Andreas Söffing	10.02.2012, Bergisch Gladbach	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de

Februar 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Unternehmensbewertung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	StB/WP/Dipl.-Kfm. Christoph Wollny	14.02.2012, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB/Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	15.02.2012, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Kapitalgesellschaft 2012	RA Tobias Beuchert RA/FAStR/StB Dr. Thomas Kleinheisterkamp RiFG Bernd Rätke RA/StB Oliver Rosenberg	16.–18.02.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner Dieter Kurz	29.02.2012, Berlin	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater
2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Insbesondere waren das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) und das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu berücksichtigen.

In der steuerlichen Übersicht waren die zahlreichen Änderungen insbesondere durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, aber auch durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung einzuarbeiten.

BOORBERG

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

SZ0111